

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет**

**О. М. Десятнюк
М. М. Фільо**



*Присвячується 50-річчю заснування
Тернопільського національного
економічного університету*

ДОМІНАНТИ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ

Монографія

**Тернопіль
ТНЕУ
2015**

УДК 336.221
ББК 65.261.41
Д 37

*Рекомендовано до друку Вченою Радою
Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 10 від 29 квітня 2015 року)*

Автори:

Десятнюк Оксана Миронівна – доктор економічних наук, професор, директор навчально-наукового інституту інноваційних освітніх технологій Тернопільського національного економічного університету;

Фільо Марія Михайлівна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету

Рецензенти:

Єрмошкіна Олена В'ячеславівна – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри економічного аналізу та фінансів Державного вищого навчального закладу «Національний гірничий університет»;

Іванов Юрій Борисович – доктор економічних наук, професор, Заслужений економіст України, професор кафедри оподаткування Харківського національного економічного університету ім. Семена Кузнеця;

Швабій Костянтин Іванович – доктор економічних наук, професор, професор кафедри податкової та митної справи Національного університету державної податкової служби України

Д 37 Десятнюк О. М. Домінанти мінімізації податкових втрат : монограф. / О. М. Десятнюк, М. М. Фільо. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 262 с.

ISBN 978-966-654-378-6

У монографії проведено комплексне дослідження теоретико-методологічних і практичних засад визначення податкових втрат та організації фіскальних інститутів їх мінімізації в Україні.

З'ясовано сутність податкових втрат і причинно-наслідкову природу їх виникнення, досліджено теорію трансакційних витрат й обґрунтовано належність до них податкових втрат та їх можливий взаємозв'язок. Проведено моніторинг податкових втрат в Україні, досліджено інституційне середовище та макроекономічні детермінанти їх прояву, визначено потенційні й суспільно небезпечні наслідки існування податкових втрат. Розглянуто концептуальні засади формування фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, проаналізовано їх ефективність і дієвість організації щодо протидії податковим втратам. Окреслено вектори мінімізації податкових втрат у сучасних умовах соціально-економічного розвитку України.

Книга буде корисною для науковців, економістів-практиків, аспірантів та студентів, а також усіх, хто цікавиться проблемами оподаткування.

ISBN 978-966-654-378-6

© Десятнюк О. М., Фільо М. М., 2015
© ТНЕУ, 2015

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	4
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ У ТРАНСФОРМАЦІЙНІЙ ЕКОНОМІЦІ	11
1.1. Сутність податкових втрат та причинно-наслідкова природа їх виникнення.....	11
1.2. Місце податкових втрат у трансакційних витратах та їх структура....	32
РОЗДІЛ 2. МОНІТОРИНГ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ В УКРАЇНІ	47
2.1. Макроекономічні детермінанти прояву податкових втрат.....	47
2.2. Аналіз податкових втрат за структурними елементами.....	71
2.3. Фіскальні та соціально-економічні наслідки феномена податкових втрат.....	85
РОЗДІЛ 3. ПРАГМАТИКА ДІЄВОСТІ ФІСКАЛЬНИХ ІНСТИТУТІВ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ	103
3.1. Концептуальні засади формування фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат.....	103
3.2. Оцінка ефективності фіскальних інститутів у контексті протидії податковим втратам.....	121
РОЗДІЛ 4. ВЕКТОРИ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ У СУЧАСНИХ УМОВАХ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ	135
4.1. Прогнозування інституційних факторів виникнення податкових втрат з метою розробки дієвих заходів для їх запобігання.....	135
4.2. Пріоритети та перспективи мінімізації податкових втрат у контексті сприяння економічному зростанню у державі.....	145
4.3. Напрями розвитку фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат.....	176
ВИСНОВКИ	193
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	197
ДОДАТКИ	221
ПЕРЕЛІК РИСУНКІВ	256
ПЕРЕЛІК ТАБЛИЦЬ	259

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

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

ВСТУП

*Коли закон заважає особам переслідувати власні інтереси,
Вони шукають обхідні шляхи. Тільки страх покарання, а не
повага до справедливості та моралі примушує їх
підкорятися цьому закону.*

*Мілтон та Роуз Фрідмани, американські
економісти, представники чиказької школи*

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

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

Розвиткові інституційного аспекту теорії протидії податковим втратам сприяють дослідження А. Аузана, Г. Бортіса, І. Вазарханова, Ю. Валеви́ча, К. Ерроу, Р. Капелюшнікова, С. Кірдіної, Г. Клейнера, Дж. Коммонса, В. Лєсних, Л. Лисяк, Г. Литвинцевої, Дж. Найта, Д. Норта, М. Олсона, Е. Острома, Дж. Пітерса, В. Полтеровича, О. Уільямсона, Дж. Ходжсона та ін. Водночас за всієї значущості розробок вітчизняних і зарубіжних дослідників наукові питання визначення природи податкових втрат та побудови дієвих фіскальних інститутів їх мінімізації досліджено на недостатньому рівні.

Пропонована монографія є спробою комплексного дослідження теоретико-методологічних та практичних засад визначення податкових втрат та організації фіскальних інститутів їх мінімізації в Україні.

У першому розділі монографії досліджено теоретико-методологічні засади визначення податкових втрат у трансформаційній економіці. З'ясовано сутність податкових втрат і причинно-наслідкову природу їх виникнення, досліджено теорію трансакційних

витрат й обґрунтовано належність до них податкових втрат та їх можливий взаємозв'язок. У монографії визначено, що податкові втрати з'являються разом з виникненням держави і їх рівень постійно зростає зі збільшенням її ролі у регулюванні економічних процесів. Вони є глобальним феноменом, який властивий тією чи іншою мірою всім економічним системам.

З метою з'ясування соціально-економічної сутності податкових втрат побудовано причинно-наслідкову модель їх виникнення. Основні причини виникнення податкових втрат систематизовано у п'ять груп: політичні, правові, соціально-економічні, організаційно-технічні та моральні причини. Наслідками наявності комплексу цих причин є виникнення явищ ухилення від оподаткування та його уникнення, а також збільшення обсягів тіньової економіки. Це призводить до прояву і зростання обсягів податкових втрат. У роботі виявлено, що підвищенню рівня податкових втрат у процесі реалізації податкової політики значною мірою сприяють саме неекономічні фактори (моральні), які складно врахувати.

У рамках дослідження чільне місце відведено трансакційним витратам, оскільки саме трансакційний підхід передбачає, що критерієм ефективності існування будь-яких інститутів є їх здатність мінімізувати втрати. З'ясування структури трансакційних витрат дало змогу визначити належність до них податкових втрат та їх взаємозв'язок.

У другому розділі монографії проведено моніторинг податкових втрат в Україні. Досліджено інституційне середовище і макро-економічні детермінанти прояву податкових втрат, здійснено аналіз втрат бюджету держави за структурними елементами, визначено потенційні та суспільно небезпечні наслідки існування податкових втрат.

Оцінка інституційних умов виникнення податкових втрат свідчить про наявність негативних тенденцій у формуванні податкової політики, що пов'язано насамперед з трансфор-

маційними процесами. Обсяги податкових втрат прямо залежать від інституційного середовища. Дослідження інституційного середовища дало змогу виокремити основні структурні елементи податкових втрат: податкові втрати, викликані обходом оподаткування, втрати бюджету від неефективного надання податкових пільг та у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом. У монографії доведено, що для запобігання прогресивній динаміці податкових втрат необхідним є системне вивчення їх наслідків. Встановлено, що податкові втрати негативно впливають на економічний та соціальний розвиток держави, призводять до порушення макроекономічної та фіскальної стабільності, криміналізації економіки тощо.

У третьому розділі монографії досліджено дієвість фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат. Розглянуто концептуальні засади формування фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, проаналізовано їх ефективність та дієвість організації щодо протидії податковим втратам в Україні. Доведено, що зниження рівня податкових втрат прямо залежить від упорядкування взаємодії контролюючих органів у сфері оподаткування і платників податків у процесі еволюції фіскальних інститутів. При цьому чим менший обсяг податкових втрат, тим вища ефективність фіскального інституту.

У монографії обґрунтовано потребу в забезпеченні формування та функціонування ефективних фіскальних інститутів, які б враховували інтереси держави, з одного боку, та платників податків і окремих громадян – з іншого. Аргументовано, що відсутність цілісності методологічних досліджень ефективності фіскальних інститутів зумовлює необхідність розробки конструктивного підходу до її оцінки.

Доведено, що ефективність діяльності фіскальних інститутів стосовно мінімізації податкових втрат слід визначати за позитивними змінами результатів функціонування податкової системи за певної системи управлінських рішень у сфері оподаткування.

Ефективність фіскальних інститутів характеризує дієвість реалізації фіскальної політики та їх складових, у тому числі й органів контролю у сфері оподаткування. Тому, складність оцінювання ефективності фіскальних інститутів полягає не стільки у визначенні оптимальної кількості оціночних показників, скільки пов'язана зі специфікою вітчизняної фіскальної сфери через її залежність від змін соціально-економічних, політичних і національних особливостей.

Запропоновано розрахунок комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, який показав, що вітчизняні фіскальні інститути ще не сповна виконують свої функції та не зумовлюють відповідного зменшення податкових втрат бюджету.

У четвертому розділі монографії окреслено вектори мінімізації податкових втрат у сучасних умовах соціально-економічного розвитку України. Обґрунтовано об'єктивну необхідність прогнозування інституційних факторів виникнення податкових втрат з метою розробки дієвих заходів для їх запобігання. Визначено пріоритети і перспективи мінімізації податкових втрат у контексті сприяння економічному зростанню у державі та напрями розвитку фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат в Україні.

Визначено, що вектори вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат як засіб сприяння соціально-економічному розвитку мають охоплювати такі елементи, як перебудова організаційно-адміністративних підходів до управління, соціально-політичне, культурне і моральне оновлення, інформаційно-технологічне переоснащення роботи контролюючих органів у сфері оподаткування та фіскальних інститутів загалом. Зміцнення фіскальних інститутів є тривалим і складним процесом, потребує значних зусиль та витрат, які необхідні для забезпечення їх ефективної діяльності. Встановлено, що прагнення прискорити інституційний розвиток запозиченням чи копіюванням розвинутіших інститутів призводить до негативних явищ у соціально-економічній системі держави.

*Домінанти мінімізації
податкових втрат*

Дослідження окресленої проблематики, що стало основою написання монографії, засвідчує що для зменшення обсягів податкових втрат та подолання їх наслідків потрібен системний підхід в економічній, фінансовій та політичній сферах щодо розробки науково обґрунтованих векторів створення ефективного інституційного середовища, яке дало б змогу мінімізувати такі втрати для держави.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ У ТРАНСФОРМАЦІЙНІЙ ЕКОНОМІЦІ

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

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

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

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

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

Так, фінансово-економічний словник А. Загороднього визначає термін «податкові втрати» як втрати держави у зв'язку з наданням податкових пільг, передбачених законом; податкові ж витрати – це витрати суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язані зі сплатою податків [47, с. 171].

У дослідженні «Податкові витрати у країнах ОЕСР», яке робоча група під керівництвом економіста Б. Андерсона проводила у 2010 р., визначено, що податкові витрати («tax expenditures») – це положення податкового законодавства, регулювання чи практики, які дають змогу зменшити або відтермінувати сплату податків для певної частини населення чи платників податків, що викликано відхиленням від еталонної структури податку [235]. Тобто для уряду податкові витрати є зменшенням доходів, а для платників податків – зниженням податкової відповідальності. У цьому дослідженні обсяги податкових витрат розраховані методом втраченого доходу як суми податків, що були б сплачені за відсутності податкових пільг.

Вчені Інституту економічних досліджень та політичних консультацій дали визначення податкових видатків. «Податкові видатки включають всі види податкової політики, що призводять до втрат бюджетних надходжень», – зазначили науковці [108, с. 7]. До них належать податкові пільги, а також податкові кредити та відтермінування сплати податків для різних видів економічної діяльності.

Подібного бачення дотримується вітчизняний науковець В. Тарашенко, який стверджує, що всі статті, які є відхиленням від чинної системи оподаткування, – це податкові витрати [159, с. 23]. Такі трактування певною мірою кореспондують з визначенням податкових затрат, під якими професор А. Крисоватий розуміє зниження податкових надходжень через податкові пільги [79, с. 51]. Однак, на нашу думку, такі визначення податкових втрат та витрат є вузькими і не сповна відображають сутність цих явищ.

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

У контексті даного дослідження доцільно розглянути таке поняття, як «податковий розрив», що широко використовують зарубіжні науковці. Податковий розрив («tax gap») – це різниця між податками й зборами, що повинні сплатити платники, і тими платежами, які фактично надійшли до бюджету. Так, американський дослідник Е. Тодер трактує податковий розрив як різницю між відповідальністю платників податків щодо сплати платежів відповідно до законодавства та сумою податків, які добровільно і своєчасно сплачені. До даного поняття науковець зарахував три складові: незареєстровану діяльність, заниження податкових платежів та несплату податків і зборів [242, с. 1].

Австралійські дослідники Дж. Мак-Манус та Н. Уоррен зазначили: «Податковий розрив – це різниця між теоретичною податковою відповідальністю згідно із законодавством і фактично зібраними доходами. Джерела податкових розривів різноманітні та складні, до них можуть належати: тіньова економіка, нелегальна діяльність, безнадійні податкові борги, ненавмисні помилки тощо. Незадоволення урядом та його видатками, складність податкового законодавства, апатія і корупція є причинами невиконання платниками своїх обов'язків та призводять до податкових розривів» [217, с. 61].

Управління податків і митних зборів (HMRC) Великобританії дало таке визначення податкових розривів: «Податковий розрив вимірюється сумою податків, які в кінцевому підсумку не змогли зібрати, або сумою не виправлених недотримань законодавства» [219, с. 5]. Зокрема, до податкових розривів HMRC зараховує суми ухилення та уникнення від сплати податків, а також податкових платежів, що вони можуть виявити у рамках своєї контрольної роботи. При цьому незалежна міжнародна Асоціація «Мережа податкового правосуддя» (Tax Justice Network, TJN) зазначила, що податкові розриви – це складне явище, яке значною мірою впливає на стабільність доходів країни, соціальну справедливість, рівень життя населення, корпоративну відповідальність тощо [221, с. 12].

Дж. Вайт, директор Департаменту податкових питань Рахункової палати США, дотримується дещо іншої думки та зараховує до

податкових розривів навмисне заниження доходів за допомогою участі у «податкових притулках» та різних схемах, що дають змогу уникнути сплати податків. На його думку, доходи, отримані незаконним шляхом, та різноманітні форми шахрайства не належать до податкових розривів [207, с. 3].

Служба внутрішніх доходів США почала вимірювання податкових розривів у 1980-х рр. Із цих досліджень випливає висновок, що податковий розрив – це сума податків і зборів, яка встановлена відповідно до законодавства, але не сплачена своєчасно та в повному обсязі [212, с. 3].

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

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

У цьому контексті професор З. Варналій зазначив, що еволюція неформальної економіки відображає загальні тенденції історичної еволюції соціально-економічних систем. Науковець стверджує, що «...піки зростання неформальної економічної діяльності припадають власне на переломні моменти економічної історії: антимонопольне неформальне виробництво епохи меркантилізму як початкової стадії розвитку капіталістичної економіки;

контрабандна торгівля та работоргівля перед повним зникненням рабовласницького господарства; масове розкрадання державно-кооперативної власності за радянської моделі директивно-планової економіки; сучасний неформальний сектор у країнах з перехідною економікою» [164, с. 28].

Тобто виникнення та збільшення обсягів податкових втрат є реакцією на поступове зростання ролі держави у регулюванні економіки. Також одним із важливих чинників виникнення феномена податкових втрат був відхід від натурального господарства до грошового. Ми погоджуємося з твердженням російських учених Ю. Латова та С. Ковальова, що тільки-но виникла держава, котра обкладала своїх підданих певними обов'язками та обмеженнями, як зародилась і тіньова економіка – позадержавна діяльність осіб, які ігнорують «суспільний договір» [82, с. 43]. Однак автори зазначили, що в античних і середньовічних суспільствах Європи, в яких держава не прагнула до тотального контролю над суспільством, тіньова економічна діяльність проявляла себе значно менше, ніж у країнах Сходу, де вже спостерігались явища корупції та підпільного виробництва товарів.

У підручнику «Історія держави і права зарубіжних країн» зазначено, що у Стародавньому Єгипті фараон Яхмос II видав закон, відповідно до якого кожен житель Єгипту зобов'язаний щорічно повідомляти обласному начальникові про всі свої засоби для життя [101, с. 86]. Того, хто цього не робив або не міг довести, що живе на законні засоби, карали на смерть. У Стародавній Індії злочини у сфері оподаткування вважали антидержавними злочинами, за які була передбачена переважно смертна кара. У Стародавньому Римі осіб, які ухилялися від податного перепису, продавали у рабство, ув'язнювали або страчували. Натомість корупцію у вигляді пожертвувань вождю за допомогу розглядали як універсальну норму.

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

В V ст. у світі відбувся перехід від рабовласницького до феодального устрою, який тривав до XV ст. Активізація торгівлі та посилення ролі міст супроводжувалося збільшенням кількості примусових платежів. Це призвело до того, що населення намагалося будь-якими способами ухилитися від оподаткування. Однак, на думку професора В. Андрущенка, більше зловживань у сфері оподаткування спостерігалося з боку збирачів, ніж платників податків [7, с. 10].

Виникнення податкових втрат в Україні започатковане у період Київської Русі саме з уведенням мит і данини, що були основним джерелом доходів княжої казни. «Фінансова система Київської Русі (IX–XII ст.) почала формуватись дещо пізніше від інших європейських країн», – зазначили професор В. Вишневський та співавтори монографії [107, с. 19]. Український науковець В. Франчук наголосив, що вже у цей період була відома практика ухилення від оподаткування шляхом переміщення товарів поза митницею, за що передбачали штраф у розмірі подвійного мита [187, с. 217].

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

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

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

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

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

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

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

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

Разом з тим, на відміну від країн із високорозвинутою економікою, ухилення від оподаткування було нетиповим для СРСР і стосувалося тільки певної частини індивідуальної трудової діяльності. Зокрема, російський учений В. Радаєв зазначив, що радянська тіньова економіка була пов'язана з виробництвом і розподілом дефіцитних товарів та послуг [138, с. 11]. Влада СРСР намагалася будь-якими засобами приховати масштаби і значення тіньової економіки, підкреслюючи дієвість державного контролю. Російські дослідники Ю. Латов та С. Ковальов наголосили, що помітне зростання обсягів тіньової економіки в СРСР розпочалося саме в 70-х рр. ХХ ст. [82, с. 41]. Якщо на початку цього періоду тіньовий сектор радянської економіки оцінювали на рівні 3% від ВВП, то в кінці 1980-х рр. його обсяг становив 10–15% національного продукту. Таким чином, посилення криміналізації економіки соціалістичних країн було свідченням недосконалості командно-адміністративної економіки.

У період сучасності гострота проблеми податкових втрат як наслідку тіньової економіки не зменшується. Так, зарубіжні економісти Ф. Шнайдер та Д. Енсте у дослідженні «Зростання тіньової економіки у світі – фантастика чи реальність?» вказують, що тіньовий сектор є в майже всіх країнах. Основну частину цього сектору становить не торгівля наркотиками чи людьми, а легальна діяльність, яку суб'єкти господарювання приховують від держави, щоб не сплачувати податки [231, с. 3].

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

Загалом дослідження еволюції ухилення від оподаткування та тіньової економіки дає змогу виділити шість етапів розвитку податкових втрат, які охарактеризовано у табл. 1.1.

**Розділ 1. Теоретико-методологічні основи визначення
податкових втрат у трансформаційній економіці**

Таблиця 1.1

Періодизація розвитку податкових втрат*

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

*Складено на основі [7; 13; 82].

Тобто податкові втрати виникають разом з виникненням держави, і їх рівень постійно зростає зі збільшенням участі держави у регулюванні економічних процесів. Отже, податкові втрати не є новим явищем, притаманним лише сучасності. Це явище було

відоме ще з давніх часів і наявне до наших днів, трансформувались у нові форми свого вираження.

Податкові втрати є глобальним феноменом, який тією чи іншою мірою властивий усім економічним системам. Вони наявні у високорозвинутих країнах, країнах, що розвиваються, та в комуністичних країнах. Розвиток соціально-економічних відносин зумовлює і зростання обсягу податкових втрат. При цьому найвищий ступінь розвитку такого феномена спостерігається у країнах зі значним рівнем тіньової економіки та ухилення від оподаткування.

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

Монетаристи Мілтон та Роуз Фрідмани у праці «Свобода обирати» зазначили: «Коли закон заважає особам дбати про свої інтереси, вони шукають обхідні шляхи. Якщо закон суперечить тому, що більшість осіб вважає моральним і справедливим, то його порушуватимуть, незалежно від того, був він уведений для рівності чи для інтересу певної групи осіб, погіршуючи становище інших» [188, с. 168]. Автори наголосили на тому, що постійне розширення меж державного регулювання й обмеження економічної свободи сприяють поширенню злочинності та порушенню законодавства.

Американський економіст та соціолог Т. Веблен, представник інституціоналізму, наголосив: «Де б не виявлявся інститут приватної власності, там процес економічного розвитку матиме характер боротьби за володіння власністю» [26]. В умовах суперництва, як зазначив учений у праці «Теорія бездіяльного класу», безпосереднім

інтересам індивіда найкраще слугують хитрість і практичність. При цьому Т. Веблен наголосив на тому, що оскільки хід думок особи формується процесом конкуренції у набутті та володінні власністю, а також управлінням цією сферою і здійсненням фінансових махінацій, то і досвід їх економічного життя сприяє збереженню та посиленню хижацького темпераменту й ходу думок.

Дж. Стігліц, представник теорії оптимального договору, яка зародилася в 1960-х рр., у праці «Економіка державного сектору» з цього приводу наголосив: «Кожен зміг би поліпшити своє економічне становище, добровільно погоджуючись із необхідними внесками для підтримки суспільних товарів» [156, с. 364]. Автор стверджує, що саме складність податкової системи призводить до поширення відчуття нерівності, коли більша частина населення сплачує податки за надзвичайно високими податковими ставками, тоді, як інші можуть ухилитись від сплати податкових платежів або взагалі не платити податків. «Усі податки впливають на економічну поведінку людей та зумовлюють втрату добробуту», – зазначив Дж. Стігліц [156, с. 388].

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

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

відносини між людьми, є мотив доходу [115, с. 14]. Індивід як ланка типової організації перебуває в ситуації, аналогічній до позиції фірми на ринку вільної конкуренції або платника податків: його власні зусилля не матимуть значного впливу на стан організації, тоді як він насолоджуватиметься поліпшеннями, досягнутими організацією зусиллями інших. Тобто особа керується мотивом, що суспільні блага отримає в будь-якому випадку, незалежно від того, платить вона податки чи ні.

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

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

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

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

Щодо нового інституціоналізму, який зародився у 80-х рр. ХХ ст., то його представники погоджуються з моделлю раціональної максимізації вигоди. Розвиток тіньової економіки вони пояснюють як реакцію на державне регулювання. «Регулювання неможливе без обмежень, а нерозумні обмеження провокують їх порушення, особливо якщо це вигідно», – зазначив російський учений Ю. Латов [82, с. 17]. Американський економіст Е. Фейг стверджує, що ті, хто залучені до підпільної економіки, обходять інституційну систему правил, яка регулює діяльність агентів, зайнятих у виробництві чи обміні. Вони вислизають від передбачених систем реєстрації, обліку та контролю за господарською діяльністю [205, с. 6]. Тобто ухилення від оподаткування пояснюється саме недоліками державного регулювання – бюрократизацією управління, надмірним рівнем оподаткування тощо.

Таким чином, на основі дослідження літератури із зазначеної проблематики можемо зробити висновок, що на сучасному етапі соціально-економічного розвитку нема єдиного підходу щодо визначення основних причин виникнення обходу сплати податків, тобто ухилення від оподаткування та його уникнення. Погляди представників різних наукових шкіл на явища уникнення й ухилення від оподаткування («tax avoidance», «tax evasion») узагальнено у табл. А.1 (додаток А).

Відсутність досконалого суспільного договору між державою та суспільством створює можливості для прихованої діяльності, що призводить до виникнення податкових втрат. Для їх мінімізації

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

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

Разом з тим, Державна фіскальна служба України зараховує до механізмів мінімізації податкових зобов'язань способи як уникнення, так і ухилення від сплати податків, зокрема схеми [85]:

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

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

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

Відтак, податкові втрати є серйозним негативним наслідком тіньової економіки. Саме вона формує найбільші втрати бюджету держави. Тіньова економіка – соціальний феномен, тобто це реакція різних верств суспільства на зміни у державі й на якість державного управління.

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

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

Загалом причини уникнення оподаткування та ухилення від нього поділяють на три умовні категорії [58]:

- правові (наявність недоліків у правовому регламентуванні, податкової системи, постійне внесення змін і доповнень до вітчизняного податкового законодавства);
- економічні (обумовлені дією високих податкових ставок та неможливістю для деяких платників податків вчасно і повно платити податки);
- моральні (низька правова культура, неприязне ставлення до наявної податкової системи і, не в останню чергу, корисність платників податків).

Український дослідник І. Таранов запропонував досліджувати ухилення від сплати податків за допомогою мультифакторного

феномена неповної сплати податків, ґрунтованого саме на багатофакторності такого явища. Феномен неповної сплати податків науковець визначив як унікальне явище, притаманне економікам різного типу, в основі якого – економічні, морально-етичні, нормативно-правові, суспільно-політичні чинники, відносини власності, що разом сприяють підриву національних економічних інтересів держави шляхом несплати податків і деформують суспільну мораль та рівень податкової культури у державі [158, с. 63].

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

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

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

Український науковець Д. Соколовський виділив дві причини виникнення в економіці проблеми ухилення від оподаткування [151, с. 9]:

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

2) виявлення неіснуючих порушень. Недосконалість законодавства, що визначає механізм ідентифікації правильності здійснення платежів, провокує платників податків на порушення.

Згаданий учений наголосив: «Потенційна недоїмка за платежами може бути класифікована як витрати внаслідок взаємин контрольного інституту з інститутом платників податків, тобто операційні (трансакційні) витрати, що виникають унаслідок опортуністичної поведінки

платників. Опортунізм з боку платників є наслідком неповноти інформації в системі взаємодії «контролер-платник», однак якщо в першому випадку вона полягає у неможливості вичерпного відстеження виконання сторонами своїх обов'язків, то в другому – в неповній чіткості тлумачення результатів даного відстеження» [151, с. 8].

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

За результатами проведеного дослідження виокремлено такі першопричини виникнення власне податкових втрат:

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

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

3) організаційно-технічні причини. Сюди належать: недосконалість податкового адміністрування, податкового контролю, некомпетентність посадових осіб контролюючих органів у сфері оподаткування, недоліки взаємодії фіскальних органів й інших контролюючих та правоохоронних органів, недостатній розвиток міжнародної співпраці у сфері виявлення податкових правопорушень;

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

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

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

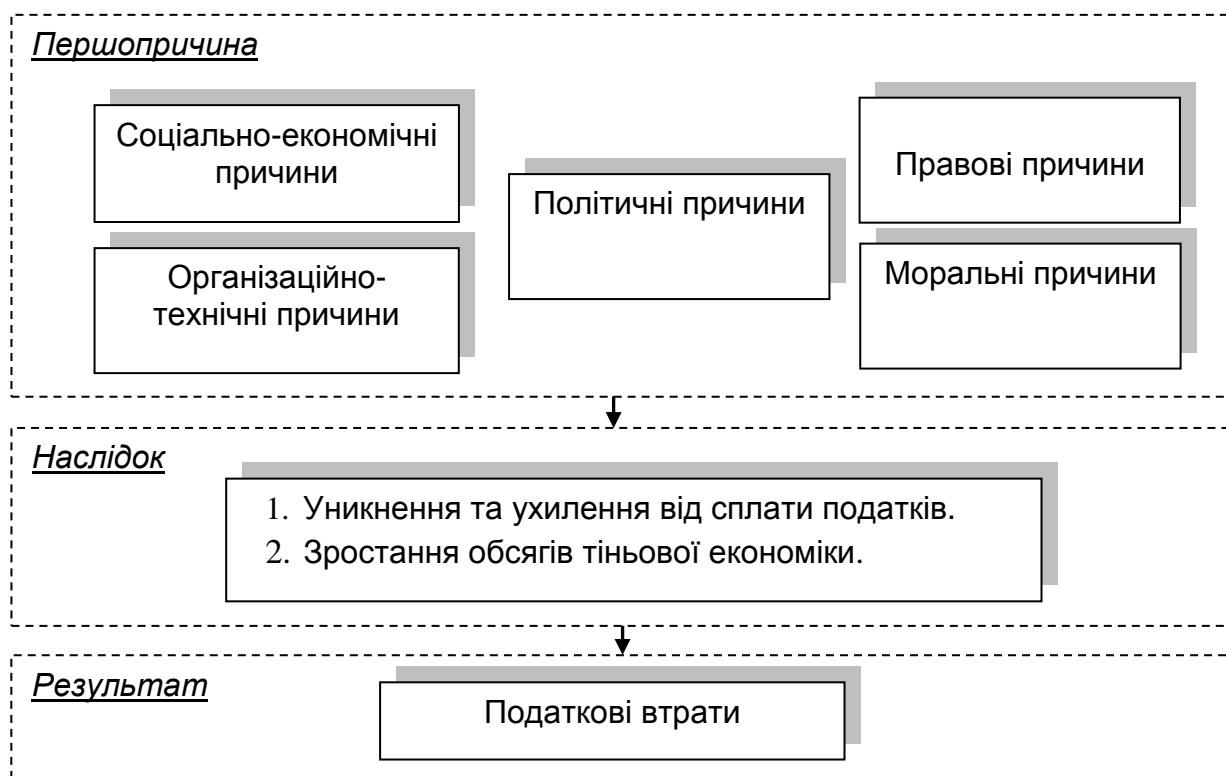


Рис. 1.1. Причинно-наслідкова модель виникнення і прояву проблем податкових втрат

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

Рівень таких втрат певною мірою свідчить про можливість платників податків уникнути сплати податків або ухилитись від

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

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

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

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

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

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

5. Важливою рисою податкових втрат є те, що їх обсяги та структура змінюються залежно від дії об'єктивних і суб'єктивних чинників. До перших належать економічні, політичні та правові чинники, що впливають на розміри податкових втрат у державі. До суб'єктивних зараховують ті чинники, які впливають на рішення окремого суб'єкта господарювання щодо обходу сплати податків.

6. Характерною ознакою є висока роль неформальних та неправових інститутів. Суб'єкти підприємницької діяльності, які

ухиляються від сплати податків, перебувають поза межами законодавчих і правових норм та співпрацюють один з одним.

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

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

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

$$y = kx + b,$$

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

x – незалежна змінна (податкові ризики);

k, b – деякі числа.

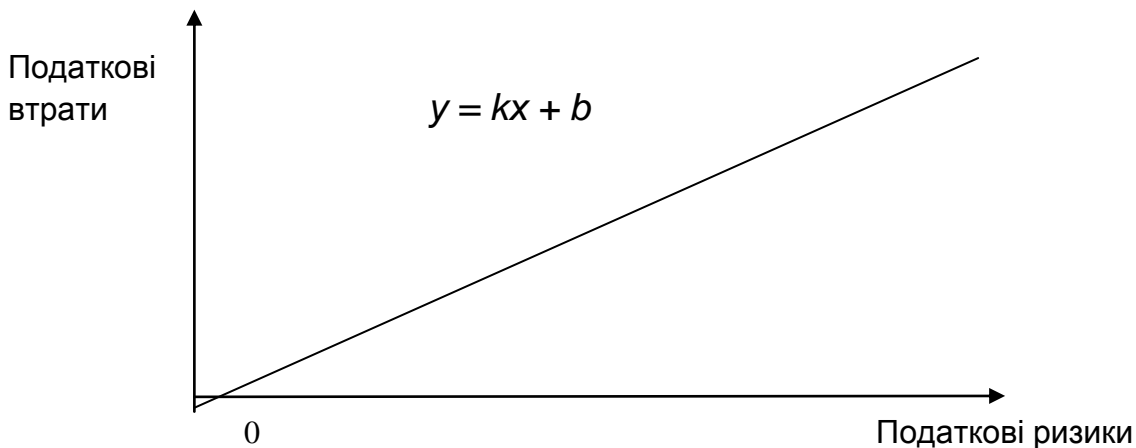


Рис. 1.2. Взаємозалежність між податковими ризиками та податковими втратами

Як бачимо на рис. 1.2, між податковими ризиками та податковими втратами наявна прямо пропорційна залежність. Тобто зі зростанням податкових ризиків обсяги податкових втрат також збільшуються. Тому проблема зменшення розмірів податкових втрат і забезпечення наповнення дохідної частини бюджету прямо пов'язана з ефективністю системи моніторингу податкових ризиків та податкового адміністрування.

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

Таким чином, зростання обсягів податкових втрат є наслідком неефективності існуючого інституційного середовища. Проведене дослідження надало можливість у наступних розділах монографії повніше проаналізувати особливості формування фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат та оцінити ефективність їх функціонування. Ефективність існування інститутів значною мірою залежить від їхньої здатності мінімізувати трансакційні втрати. Це, своєю чергою, зумовлює необхідність з'ясування місця податкових втрат у трансакційних витратах та визначення їх структури.

1.2. Місце податкових витрат у трансакційних витратах та їх структура

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

Погоджуємося з твердженням українського професора Л. Лисяка, що виконання будь-яким інститутом своїх функцій неможливе без трансакційних витрат, зумовлених, по-перше, виникненням і закріпленням інституційних норм упорядкування відносин економічних агентів (за умови зменшення завдяки цим нормам витрат у результаті взаємодії агентів), по-друге, функціонуванням самого інституту [86, с. 30]. У нашому випадку податкові втрати є трансакційними витратами фіскальних інститутів, що виникають у процесі взаємодії таких інститутів та платників податків.

У межах сучасної економічної теорії трансакційні витрати отримали безліч трактувань. Зокрема, лауреат Нобелівської премії К. Ерроу визначив трансакційні витрати як витрати, пов'язані з експлуатацією економічної системи [193, с. 66]. У трактуванні Д. Норта трансакційні витрати охоплюють витрати оцінки корисних властивостей об'єкта обміну та витрати на забезпечення прав і примусу щодо їх виконання [111]. Він стверджує, що вони є невід'ємною складовою ринків, які розвиваються, а також основою виникнення політичних, соціальних та економічних інститутів.

У праці «Фірма, ринок та право» Р. Коуз, представник теорії трансакційних витрат, наголосив: «Далман таким чином визначив поняття трансакційних витрат: «це витрати збору та обробки інформації, витрати на проведення переговорів і прийняття рішення, витрати контролю та юридичного захисту виконання договору» [75, с. 12].

Американські економісти П. Мілгром та Дж. Робертс у праці «Угода, вплив витрат та організація економічної діяльності»

зазначили, що трансакційні витрати охоплюють будь-які втрати, які виникають унаслідок неефективних планів, угод, спільних рішень та створених структур, реакцій на змінені умови, а також нерезультативного захисту угод [220, с. 34]. До цих витрат належить усе, що так чи інакше позначається на дієвості різних способів розподілу ресурсів і організації виробництва. Ю. Валевич вважає, що трансакційні витрати є витратами підготовки та прийняття договору, а також витратами контролю за дотриманням цього договору і забезпечення його виконання [24, с. 279].

Російський учений Р. Капелюшников переконаний, що трансакційні витрати можна визначити як витрати економічної взаємодії, незалежно від того, в якій формі ці взаємодії відбуваються [63]. Тобто вони охоплюють будь-які втрати, що виникають унаслідок неефективності прийнятих рішень, планів, створених структур; неефективності реакцій на зміну умов та неефективного захисту домовленостей. Інші російські вчені – Я. Кузьминов та М. Юдкевич – зазначили, що трансакційні витрати – це витрати, які забезпечують перехід прав власності з одних рук в інші й захист цих прав [194, с. 188].

Із вітчизняних науковців значний внесок у дослідження трансакційних витрат зробила професор Т. Меркулова. Учена дотримується загального підходу до визначення таких витрат і трактує їх як витрати експлуатації механізму взаємодії економічних агентів [98, с. 132]. При цьому економія трансакційних витрат є критерієм ефективності інституційних змін і фактором економічного зростання.

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

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

Узагальнення визначень трансакційних витрат*

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

*Складено на основі [24; 75; 86; 111; 98; 166; 193; 194; 220].

Російські вчені С. Айвазова, П. Панов, С. Петрушеві, А. Хлопін у дослідженні «Інституціоналізм та політична трансформація Росії» стверджують, що зниження рівня трансакційних витрат свідчить про високу ефективність функціонування інститутів. У політичній взаємодії трансакційні витрати обернено пропорційні до авторитету, легітимності влади [2, с. 14]. Відповідно, ефективність фіскальних інститутів та рівень податкових витрат прямо залежать від ступеня легітимності влади. Варто зазначити, що легітимність влади полягає у визнанні суспільством її законності й правомірності, довірі та підтримці влади громадянами, а не в правовому закріпленні політичної влади. Тому чим вища легітимність влади, тим нижчі податкові втрати несе держава при виконанні прийнятого рішення.

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



Рис. 1.3. Види трансакційних витрат*

*Складено на основі [30].

Зокрема, виділення витрат пошуку інформації та витрати виміру обумовлено тим, що у своїй діяльності фіскальні інститути, Верховна Рада України та органи виконавчої влади, зокрема фіскальні органи, спираються на певну інформацію, використовуючи при цьому різноманітні її джерела, інформаційно-аналітичні процеси та ресурси. Опрацювання певних податкових даних (реєстр

платників податків, їх облік, податкова звітність), використання різних інформаційних процедур для високоякісного глибинного аналізу й прийняття рішень потребують витрат часу та коштів. Саме ці витрати і є витратами пошуку інформації та витратами виміру.

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

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

Щодо витрат опортуністичної поведінки варто зазначити, що у податковій сфері, як і в будь-якій іншій, є недобросовісна поведінка суб'єктів податкових правовідносин, порушення укладених домовленостей, що спрямоване на досягнення певних вигод. Це виявляється переважно в ухиленні від сплати податків та його уникненні, у результаті яких бюджет недоотримує значні кошти. Тому податкові витрати слід зарахувати до витрат опортуністичної поведінки («opportunistic behavior»). Щодо терміна «опортуністична поведінка», то його ввів нобелівський лауреат з економіки 2009 р., представник неінституціоналізму Олівер І. Уільямсон. У праці «Економічні інститути капіталізму» вчений стверджує, що «...опортунізм означає надання неповної або викривленої інформації, особливо коли йдеться про навмисний обман, уведення в оману, викривлення

та приховування істини або інші методи заплутування партнера» [166, с. 97]. Таку поведінку реалізують, дотримуючись власних інтересів, у т. ч. злочинним шляхом, з використанням обману як в активній, так і в пасивній формі на основі прихованої та неповної інформації.

Отже, податкові втрати зараховуємо до трансакційних витрат опортуністичної поведінки. Вони виникають унаслідок порушення норм законодавства суб'єктами податкових правовідносин. Погоджуємося з твердженням професора Т. Меркулової, що втрати держави через ухилення від оподаткування – це втрати опортуністичної поведінки економічних агентів [98, с. 156]. Вчена, зокрема, зазначила, що втрати опортуністичної поведінки можуть виникати внаслідок неправомірної поведінки з боку як платників податків, так і держави.

Із цього приводу російський учений І. Майбуров зазначив, що відповідно до автоматичної теорії податків (або теорії суспільного договору), яка зародилась в епоху Просвітництва, податки є результатом договору, укладеного між державою та суспільством [161, с. 28]. Згідно з таким договором, суспільство зобов'язується сплачувати податки, а держава, своєю чергою, – надавати суспільні блага громадянам, тобто сплата є обов'язковою для задоволення суспільних потреб і не залежить від бажання та волі конкретного платника. Якщо одна зі сторін порушує умови цього договору, то виникає явище податкових втрат. Однак, як слушно зазначила вітчизняна вчена Л. Олейнікова, цілі платників податків та держави збігаються лише частково: головною метою платників (як фізичних, так і юридичних осіб) є отримання максимально можливого прибутку від своєї діяльності, а держава зацікавлена в отриманні, акумуляції й перерозподілі максимальних фінансових ресурсів для виконання своїх функцій [114, с. 38]. Для задоволення соціально-економічних запитів та досягнення окреслених перед державою цілей необхідне збалансування інтересів держави і платників податків.

Дослідження складових трансакційних витрат свідчить, що податкові втрати є витратами опортуністичної поведінки, оскільки

вони виникають як наслідок недотримання з боку суб'єктів податкових правовідносин зобов'язань, порушення норм законодавства задля власної вигоди та використання обману і проявляються у таких негативних явищах, як ухилення від оподаткування та тіньова економіка.

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

Класифікація сприяє вдосконаленню теоретичних уявлень про сутність понять. Класифікація – це операція розподілу систем (об'єктів, предметів, явищ, ознак) на елементи та їх групування за класами, що відрізняються між собою за певною ознакою чи їх сукупністю [198].

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

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

Так, залежно від рівня управління, на якому виникають податкові втрати, доцільно розділити їх на податкові втрати державного бюджету, податкові втрати місцевих бюджетів та податкові втрати державних цільових фондів. Податкові втрати державного бюджету – це сума податків і податкових платежів, що відповідно до норм законодавства формують доходи державного бюджету, однак не надійшли до бюджету у зв'язку з недосконалістю податкової системи та недотриманням з боку платників податків норм податкового законодавства. Податкові втрати місцевих бюджетів – це та сума податків і зборів, яку втрачають бюджети органів місцевого самоврядування унаслідок ухилення від оподаткування, а також неефективної реалізації податкової політики у регіонах. Податкові втрати державних цільових фондів – це сума податків і зборів, які відповідно до законодавства формують доходи

державних цільових фондів, однак не надійшли до фондів у зв'язку з несплатою фізичними та юридичними особами обов'язкових платежів. Таке групування податкових втрат дасть змогу передбачити й оцінити можливі втрати податків і зборів до бюджетів різних рівнів.

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

Залежно від джерела виникнення виділяємо податкові втрати:

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

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

Податкові втрати, пов'язані з приховуванням або зменшенням розміру об'єкта оподаткування СПД. Відповідно до постанови Пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» від 8 жовтня 2004 р. № 15, під приховуванням об'єктів оподаткування слід розуміти невідображення у звітних документах, які подають до податкових органів, будь-яких із цих об'єктів – доходу (прибутку), доданої вартості робіт, продукції, послуг тощо [136]. Згідно з цією ж постановою, заниженням об'єктів оподаткування є умисне неправильне обчислення бази оподаткування, зменшення його бази шляхом невідображення у поданих до контролюючих органів деклараціях чи інших звітних документах повного обсягу об'єктів оподаткування тощо, внаслідок чого податки, збори, інші обов'язкові платежі платник сплачує не в повному обсязі.

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

Податкові втрати від ненадання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків СПД. Цей вид податкових втрат виникає у результаті неподання або несвоєчасного подання до контролюючих органів податкових декларацій, розрахунків, фінансових звітів, балансів, пов'язаних з обчисленням податків, зборів та інших обов'язкових платежів, у встановлений законодавством термін. Для всіх податків та зборів чинним законодавством передбачені терміни їх сплати та відповідальність за порушення цих термінів. Відповідно до п. 1 ст. 120 Податкового кодексу України, штраф за неподання податкової декларації чи

Розділ 1. Теоретико-методологічні основи визначення податкових втрат у трансформаційній економіці

розрахунку становить 170 грн. за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. За повторне таке порушення протягом року штраф дорівнює 1020 грн. [128].

Податкові втрати, що виникли у зв'язку із заниженням сум податків та інших податкових платежів. Сюди зараховуємо ті податкові втрати, які виникають унаслідок неправильного обчислення сум податків, що підлягають сплаті в державний бюджет чи державні цільові фонди, при правильному відображенні об'єкта оподаткування. Тобто у податковій декларації чи розрахунку заявлена нижча сума податку чи збору внаслідок застосування знижених ставок податку, нормативів збору чи коригуючих коефіцієнтів (наприклад, при справлянні ресурсних платежів). У випадках виявлення контролюючими органами у сфері оподаткування фактів заниження суми податкового зобов'язання, заявленого платником у податковій декларації, контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання і застосувати до такого платника штраф у розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, відповідно до п. 1 ст. 123 Податкового кодексу України [128].

Податкові втрати, що виникли у зв'язку з незаконним наданням податкових пільг. За суттю податкові пільги є високоефективним економічним інструментом, який має на меті стимулювання розвитку певних видів діяльності, галузей та регіонів. Професор А. Соколовська зазначила, що податкова пільга – це: 1) відхилення від нормативних вимог оподаткування або виняток із правил обкладання тим чи іншим податком; 2) виняток, регламентований податковим законодавством за наявності об'єкта оподаткування; 3) перевага, котра надається окремим платникам податків або їх групам; 4) перевага, що виявляється в повному або частковому звільненні платника від сплати податку з метою полегшення податкового тягаря [150, с. 45]. Однак необхідно зазначити, що у результаті незаконного надання податкових пільг держава щороку втрачає мільярди бюджетних коштів. Значна частка податкових пільг, що їх надають в Україні, є безпідставними та необґрунтованими, вони спрямовані на задоволення інтересів окремих суб'єктів господарювання чи групи осіб. Ці фактори призводять до

виникнення податкових втрат, неефективного перерозподілу податкових надходжень та порушення фіскальної стабільності.

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

Податкові втрати, що виникли у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом. Рівень податкового боргу в Україні значний і зростає. Це відбувається внаслідок як несплати підприємствами поточних податкових зобов'язань, так і виявлених порушень законодавства з питань оподаткування. У зв'язку з цим бюджет щороку втрачає належні йому кошти та виникає проблема недофінансування необхідних суспільних потреб. Тому важливою складовою у поліпшенні ситуації щодо розрахунків з бюджетом та скорочення обсягів податкових втрат є вжиття заходів, спрямованих на зменшення податкового боргу підприємств.

Податкові втрати внаслідок неефективного податкового адміністрування. Під податковим адмініструванням науковець А. Іванов розуміє регламентовану законами та іншими правовими актами організаційну й управлінську діяльність уповноважених державних органів та інших уповноважених законами суб'єктів щодо забезпечення виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку й

*Розділ 1. Теоретико-методологічні основи визначення
податкових втрат у трансформаційній економіці*

забезпечення надходження податків до бюджетної системи [56, с. 25]. Метою адміністрування податків є дієве управління і забезпечення бюджетів фінансовими ресурсами. Однак унаслідок неефективного адміністрування податків зростають обсяги несплачених податкових зобов'язань, збільшується кількість випадків ухилення від оподаткування та підвищується рівень недовіри платників податків до органів влади, що, своєю чергою, призводить до збільшення обсягів податкових втрат.

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

Виникнення корупції у контролюючих органах зумовлене низькою оплатою праці податківців, з одного боку, та широкими владними повноваженнями – з іншого.

Запропоновану класифікацію податкових втрат відображено на рис. 1.4. Разом з іншими дослідженими елементами вона дає загальну комплексну характеристику податкових втрат, яку систематизовано на рис. Б.1 (додаток Б).



Рис. 1.4. Класифікація податкових втрат

Із урахуванням сформованих ознак класифікації визначимо структуру податкових втрат. На нашу думку, до складу податкових втрат входять нераціональні та неефективні податкові витрати, а також податкові втрати, викликані обходом оподаткування. До перших зараховуємо втрати бюджету від неефективного надання податкових пільг та неефективного управління податковим боргом. Податкові втрати, викликані обходом оподаткування, охоплюють втрати податкових надходжень у зв'язку з ухиленням та уникненням оподаткування.

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

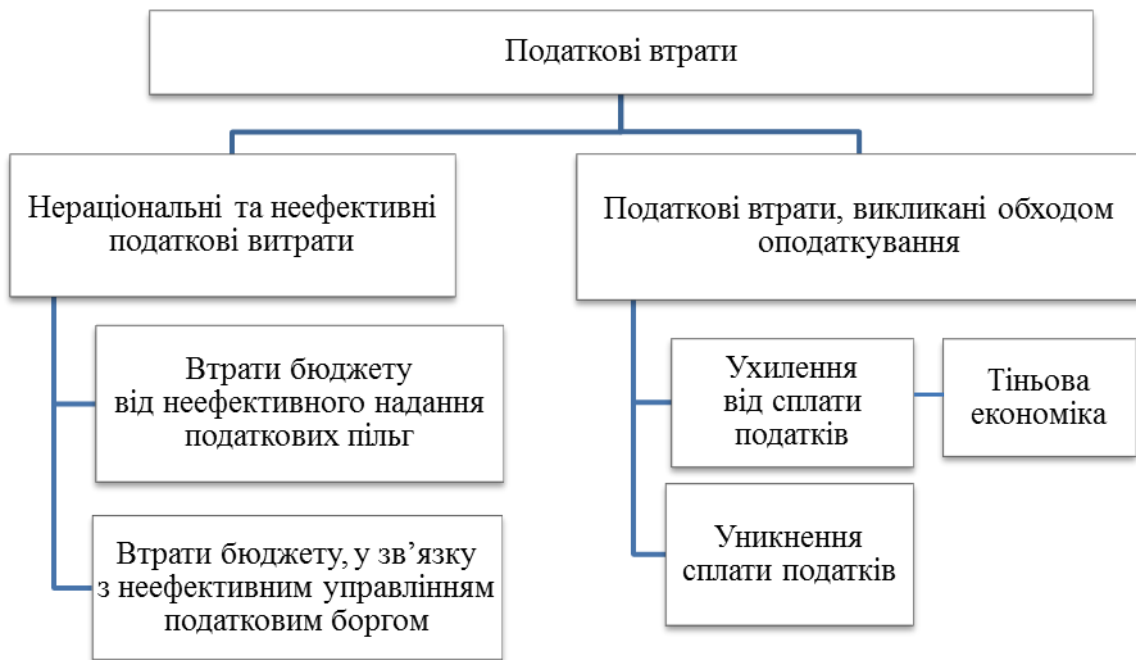


Рис. 1.5. Структура податкових втрат

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

Тому для запобігання виникненню таких явищ, як податкові втрати, уникнення та ухилення від оподаткування, тіньова економіка, потрібно насамперед забезпечити формування та функціонування

*Домінанти мінімізації
податкових втрат*

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

РОЗДІЛ 2 МОНІТОРИНГ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ В УКРАЇНІ

2.1. Макроекономічні детермінанти прояву податкових втрат

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

За даними іноземних експертів, у глобальному масштабі ця проблема має тенденцію до загострення. Як зазначили Ф. Шнайдер та Д. Енсте у дослідженні «Зростання тіньової економіки у світі – фантастика чи реальність?», тіньовий сектор є практично в кожній країні. Основну його частину становить не торгівля наркотиками або людьми, а цілком легальна діяльність, яку приховують від держави, щоб не сплачувати податки [231]. Тобто ухилення від оподаткування є домінуючим сегментом тіньової економіки.

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

Найдосконалішою залишається методика визначення тіньової економіки Ф. Шнайдера, А. Буена та К. Монтенегро. В їхньому дослідженні «Тіньова економіка у всьому світі» (2010 р.) оцінено тіньову економіку 162 країн протягом 1999–2007 рр. [232]. Динаміку тіньового сектору економіки у різних країнах західні експерти вимірювали за допомогою методу DYMIMIC (dynamic multiple-indicators multiple-causes), який враховує велику кількість індикаторів та чинників іллегалізації економіки.

Середній розмір тіньової економіки 162 країн у 1999 р. становив 33,7% від ВВП і збільшився до 35,5% у 2007 р. Найбільший обсяг тіньової економіки у цей період спостерігався в Грузії (68,8%), Болівії (68,1%), Азербайджані (63,3%) та Перу (62,8%), а найнижчий – у Швейцарії (8,6%), США (8,8%), Австрії (9,8%) та Люксембурзі (9,9%) [232]. У середині такого розподілу перебувають Боснія та Герцеговина, Хорватія й Острови Фіджі із середнім розміром тіньової економіки відповідно 34,6%, 34,7% і 34,8% (табл. В.1, додаток В). Щодо України, то з 1999 р. до 2006 р. вона займає 145 місце зі 151 країни із середнім значенням розміру тіньової економіки 54,9% від ВВП (при збільшенні вибірки даних).

На рис. 2.1 представлено країни з мінімальним і максимальним значеннями тіньової економіки серед країн Центральної та Східної Європи. Як бачимо, найменші обсяги неофіційного сектору економіки протягом 1999–2006 рр. були в Чехії (18–19%), а найбільші обсяги тіньової економіки – в Росії (46–47%), Україні (51–

53%) та Грузії (64–66%). Середнє значення тіньової економіки в країнах Центральної та Східної Європи коливається в межах 35–38% від ВВП, тобто розмір тіньової економіки в Україні впродовж 1999–2006 рр. перевищував середній у світі майже в 1,5 разу (табл. В.2, додаток В) [232].

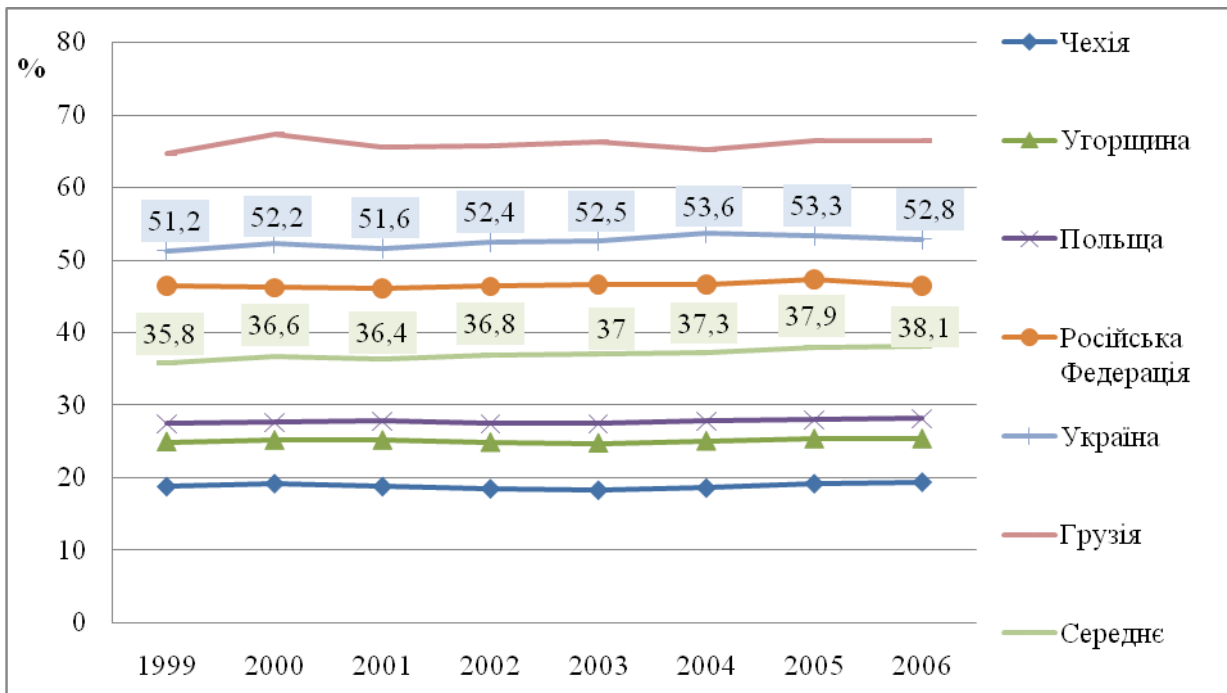


Рис. 2.1. Країни з мінімальним і максимальним значеннями тіньової економіки серед країн Центральної та Східної Європи, 1999–2006 рр., % від ВВП*

*Складено на основі [232].

Протягом наступних 2008–2009 рр. спостерігалось незначне зростання рівнів тіньової економіки у практично всіх країнах ЄС, за винятком Румунії. Причина цього полягає в тому, що за умов рецесії суб'єкти господарювання намагалися компенсувати втрату своїх доходів додатковим заробітком, переважно тіньовим. Як видно з табл. 2.1, найвище зріс нелегальний сектор економіки в Ірландії (0,9%), Португалії, Словенії, Іспанії і Великобританії (по 0,8%) та Греції (0,7%) [230]. Причина переходу суб'єктів господарювання в «тінь» виявилася у пом'якшенні впливу кризових явищ на економіку країни та сприяттні збереженню певних видів діяльності. Від 2010 р.

*Домінанти мінімізації
податкових втрат*

розміри тіньової економіки зменшились у країнах ЄС-27 на 0,2 в. п., в 2012 р. – на 0,3 в. п., а в 2013 р. – на 0,5 в. п. Це викликано посткризовим відновленням економік країн ЄС, що супроводжувалося позитивними очікуваннями суб'єктів господарювання та поверненням капіталу в легальний сектор економіки.

Таблиця 2.1

Зміна рівнів тіньової економіки у країнах ЄС, 2010–2013 рр.*

№ з/п	Країни	2010 р. (%)	Абсол. відхил.	2011 р. (%)	Абсол. відхил.	2012 р. (%)	Абсол. відхил.	2013 р. (%)	Абсол. відхил.
1.	Австрія	8,2	-0,3	7,9	-0,3	7,6	-0,3	7,5	-0,1
2.	Бельгія	17,4	-0,4	17,1	-0,3	16,4	-0,7	16,4	0
3.	Болгарія	32,6	0,1	32,3	-0,3	31,9	-0,4	31,2	-0,7
4.	Кіпр	26,2	-0,3	26,0	-0,2	25,6	-0,4	25,2	-0,4
5.	Чехія	16,7	-0,2	16,4	-0,3	16,0	-0,4	15,5	-0,5
6.	Данія	14,0	-0,3	13,8	-0,2	13,4	-0,4	13,0	-0,4
7.	Естонія	29,3	-0,3	28,6	-0,9	28,2	-0,2	27,6	-0,6
8.	Фінляндія	14,0	-0,2	13,7	-0,3	13,3	-0,4	13,0	-0,3
9.	Франція	11,3	-0,3	11,0	-0,3	10,8	-0,2	9,9	-0,9
10.	Німеччина	13,9	-0,7	13,7	-0,2	13,3	-0,4	13,0	-0,3
11.	Греція	25,4	0,4	24,3	-1,1	24,0	-0,3	23,6	-0,4
12.	Угорщина	23,3	-0,2	22,8	-0,5	22,5	-0,3	22,1	-0,4
13.	Ірландія	13,0	-0,1	12,8	-0,2	12,7	-0,1	12,2	-0,5
14.	Італія	21,8	-0,2	21,2	-0,6	21,6	0,4	21,1	-0,5
15.	Латвія	27,3	0,2	26,5	-0,8	26,1	-0,4	25,5	-0,6
16.	Литва	29,7	0,1	29,0	-0,7	28,5	-0,5	28,0	-0,5
17.	Люксембург	8,4	-0,4	8,2	-0,2	8,2	0	8,0	-0,2
18.	Мальта	26,0	0,1	25,8	-0,2	25,3	-0,5	24,3	-1,0
19.	Нідерланди	10,0	-0,2	9,8	-0,2	9,5	-0,3	9,1	-0,4
20.	Польща	25,4	-0,5	25,0	-0,4	24,4	-0,6	23,8	-0,6
21.	Португалія	19,2	-0,3	19,4	-0,2	19,4	0	19,0	-0,4
22.	Румунія	29,8	0,1	29,6	-0,2	29,1	-0,5	28,4	-0,7
23.	Словенія	24,3	-0,3	24,1	-0,2	23,6	-0,5	23,1	-0,5
24.	Словаччина	16,4	-0,4	16,0	-0,4	15,5	-0,5	15,0	-0,5
25.	Іспанія	19,4	-0,1	19,2	-0,2	19,2	0	18,6	-0,6
26.	Швеція	15,0	-0,4	14,7	-0,3	14,3	-0,4	13,9	-0,4
27.	Велика Британія	10,7	-0,2	11,0	-0,3	10,1	-0,9	9,7	-0,4
	Разом (ЄС- 27)	19,6	-0,2	19,2	-0,4	18,9	-0,3	18,4	-0,5

*Складено на основі [228; 229; 230].

На рис. 2.2 відображено рівень тіньової економіки в європейських країнах у 2013 р. Так, найбільший обсяг тінізації економіки зафіксовано в Болгарії (31,2%), Румунії (28,4%), Литві

(28%), Естонії (27,6%), а найменший тіньовий сектор в Австрії (7,5%) та Люксембурзі (8%) [230].

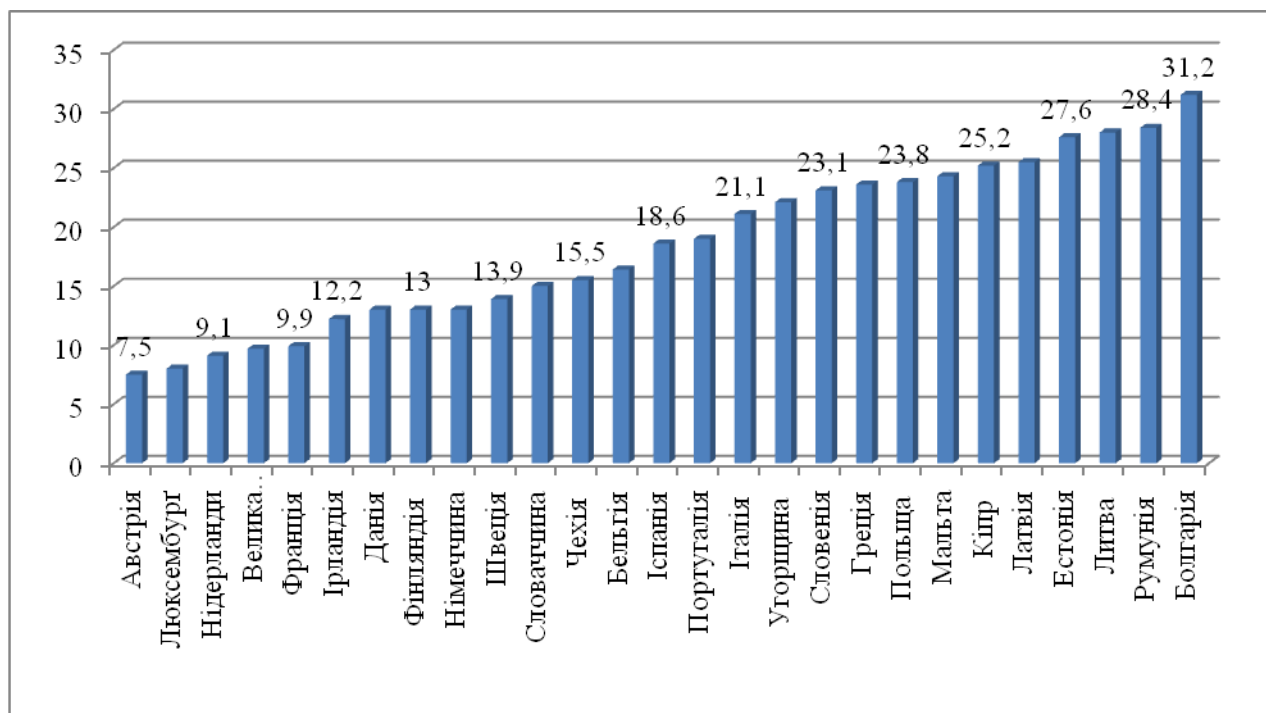


Рис. 2.2. Рівень тіньової економіки в європейських країнах, 2013 р., % від ВВП*

*Розроблено на основі [230].

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

Міністерство економічного розвитку та торгівлі оцінювало частку тіньового сектору на рівні 35% від ВВП у 2013 р. [122]. При цьому показник, що оголосило Міністерство, не враховує діяльність, яка має виражену кримінальну складову: проституцію, торгівлю наркотиками, корупцію та ін. Відповідно до наказу Міністерства економіки № 123 від 18.02.2009 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій розрахунку рівня тіньової економіки», для цілей цієї

методики термін «тіньова економіка» вживається у такому значенні: «незареєстрована в установленому порядку економічна діяльність суб'єкта господарювання, яка характеризується мінімізацією витрат на виробництво товарів, виконанням робіт і наданням послуг, ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), статистичного анкетування та подання статистичної звітності, наслідком якого є порушення законодавчо встановлених норм (рівень мінімальної заробітної плати, тривалість робочого часу, умови і безпека праці тощо)» [103].

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

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

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

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

k – один із зазначених методів;

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

На рис. 2.3 показана динаміка інтегрального показника рівня тіньової економіки, визначеного Міністерством економічного розвитку і торгівлі, за період з 2002 р. до I кв. 2014 р. Цей показник об'єктивно характеризує стан і тенденції розвитку економіки загалом. Динаміка обсягів тінізації економіки України зумовлена зміною рівня економічної та політичної стабільності в країні; зокрема, зростання її обсягів з 2000 р. до 2004 р. зумовлено негативними очікуваннями населення і товаровиробників в умовах періоду політичної невизначеності, прискоренням інфляційних процесів в економіці України. Водночас починаючи з 2008 р.

глобальна криза та світовий економічний спад загалом призвели до збільшення обсягів тіньового сектору в світі та в Україні. Рівень тінізації економіки України у 2008 р. збільшився на 2,3% порівняно з 2007 р., що викликано масовим виведенням капіталу із легального обігу, та поглибило кризові явища. Внаслідок розгортання кризових процесів у 2009 р. рівень тіньової економіки різко підвищився до 39%. У 1 кварталі 2014 р., за даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, інтегральний показник рівня тіньової економіки становив 40%. Суб'єкти господарювання, діяльність яких стала неможливою у легальному секторі, почали працювати поза межами правового поля. Такий високий рівень тінізації економіки України загрожує дестабілізацією державних фінансів та негативно позначається на дієвості фіскальних інститутів.

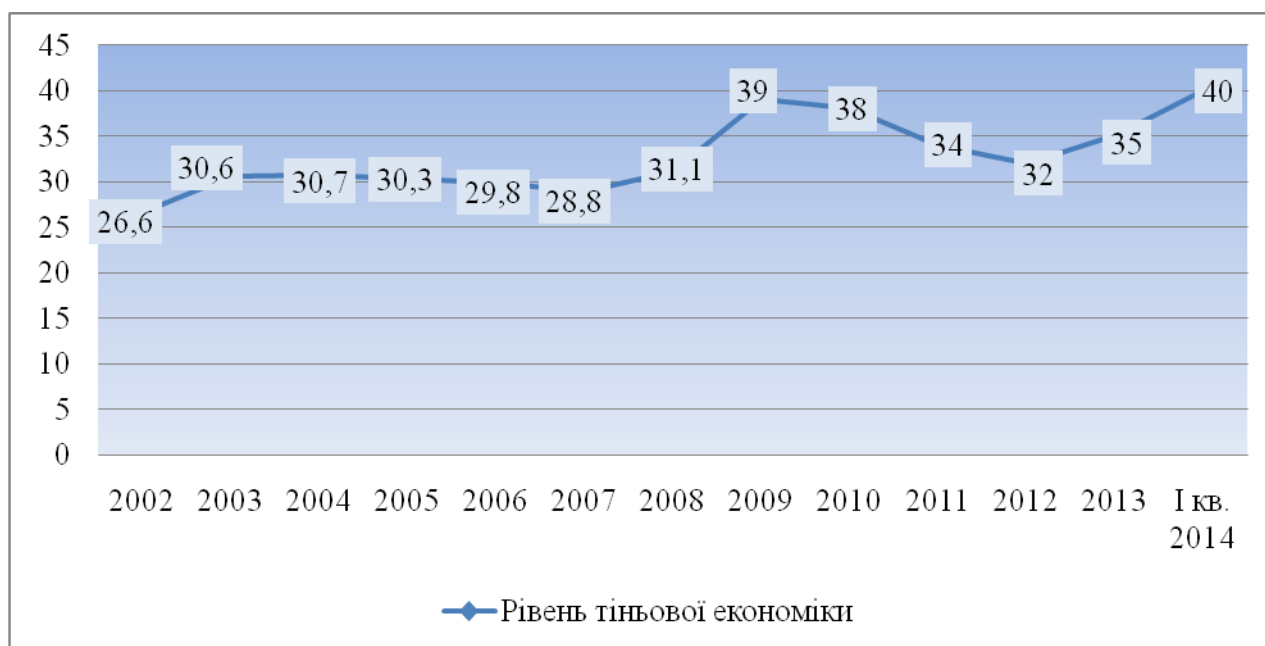


Рис. 2.3. Інтегральний коефіцієнт тіньової економіки в Україні, 2002–I кв. 2014 рр., % від офіційного ВВП*

*Складено на основі [122].

«Усього в світі у тіньовому секторі щороку створюється як мінімум 8 трлн. дол. доданої вартості, яка не потрапляє до бухгалтерської звітності та офіційної статистики», – зазначив російський учений Ю. Латов [82]. При цьому обсяги тіньової

економіки постійно зростають. Незалежна міжнародна Асоціація «Мережа податкового правосуддя» (Tax Justice Network, TJN), заснована у 2003 р. британським парламентом, оцінила суми податків, втрачених унаслідок тіньової економіки (табл. Д.1, додаток Д). Їхнє дослідження «Вартість податкового зловживання» (2011 р.) показало, що вартість ухилення від сплати податків становить більше 3,1 трлн. дол., або 5,1% світового ВВП, та виникає внаслідок операцій у неофіційному секторі економіки [199]. У рейтингу 145 країн Україна займає 23-тю позицію за величиною податкових втрат (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

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

Позиція в рейтингу	Країна	ВВП (млн. дол.)	Рівень тіньової економіки, %	Податкове навантаження, %	Розмір тіньової економіки (млн. дол.)	Податкові втрати внаслідок тіньової економіки (млн. дол.)	Відношення податкових втрат до ВВП, %
1	США	14 582 400	8,6	26,9	1 254 086	337 349	2,3
2	Бразилія	2 087 890	39,0	34,4	814 277	280 111	13,4
3	Італія	2 051 412	27,0	43,1	553 881	238 723	11,6
4	Росія	1 479 819	43,8	34,1	648 161	221 023	14,9
5	Німеччина	3 309 669	16,0	40,6	529 547	214 996	6,5
22	Данія	310 405	17,7	49,0	54 942	26 921	8,7
23	Україна	137 929	49,7	37,7	68 551	25 844	18,7
24	Таїланд	318 847	50,6	16,0	161 337	25 814	8,1
144	Гвінея-Бісау	879	40,9	10,2	360	37	4,2
145	Коморські Острови	541	38,7	10,8	209	23	4,3

*Складено на основі [199].

Сума податків, втрачених унаслідок тіньової економіки, в Україні у 2010 р. становила 25,84 млрд. дол. Найбільші обсяги податкових втрат у США (337,35 млрд. дол.) і Бразилії (280,11 млрд. дол.) [199]. Реальну оцінку величини податкових втрат демонструє у

табл. 2.2 відношення втрат податків від тіньової економіки до ВВП. Як бачимо, реальні обсяги втрат податків США є невеликими – 2,3% від ВВП. А в Україні обсяги податкових втрат у 2010 р. становили майже п'яту частину ВВП (18,7%).

На думку незалежних експертів Міжнародної фінансової корпорації та Групи Світового банку, які проводили дослідження «Вартість дотримання податкового законодавства в Україні», найпоширенішими видами тіньової діяльності в Україні є: ухилення від сплати податків, проституція, торгівля наркотиками, праця нелегальних мігрантів, азартні ігри [25]. До поширених видів тіньової діяльності належать також незаконне повернення податку на додану вартість і зарплати «в конвертах». Більшість експертів вважає, що 25–50% обороту приватних підприємств не відображено у документах бухгалтерського обліку. В більшості малих підприємств «тінь» може досягати 80–90%.

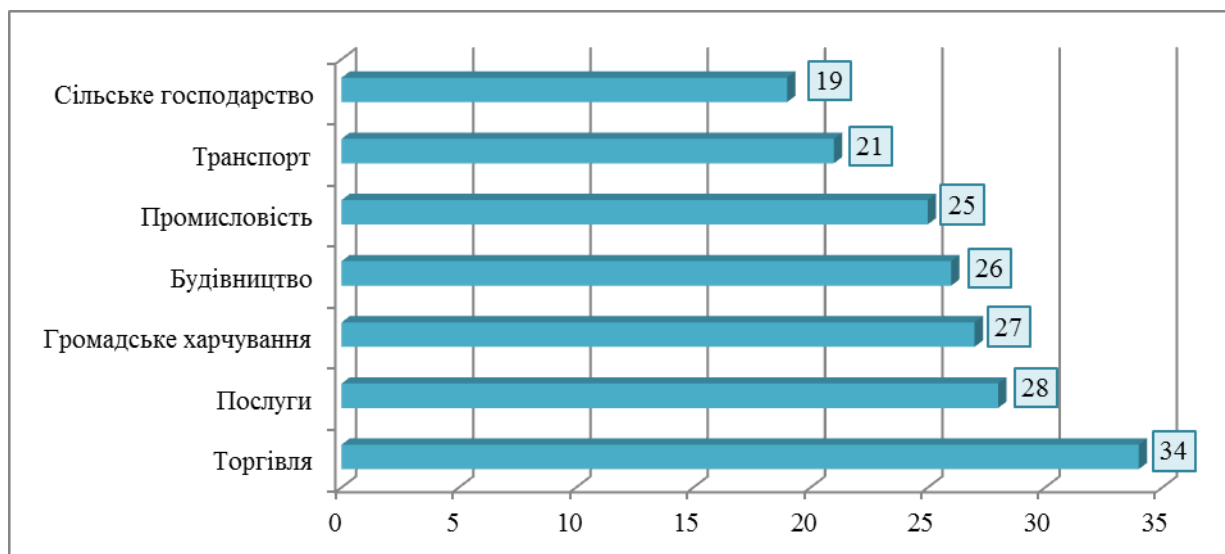


Рис. 2.4. Тіньовий обіг у різних сферах діяльності, % сектору тіньової економіки у галузі [25]

Тіньовий обіг найбільше наявний у сферах, які поставляють енергоносії, здійснюють землевідведення під будівництво, операції з комерційною нерухомістю (оренда) та приватизацію державного майна. Тут є значний розрив між ринковими і «відпускними» цінами на «продукцію» й можливість отримання надприбутків, що служать

Домінанти мінімізації податкових втрат

джерелом хабарництва та «відкатів», з якими найбільше працює фірм у торгівлі (34% сектору тіньової економіки у галузі), сфері послуг (28%), сфері громадського харчування (27%), будівництві (26%) (рис. 2.4) [25].

Якщо порівнювати Україну з іншими європейськими країнами, то там подібна ситуація. Дослідження австрійських учених Ф. Шнайдера, Дж. Кеплера та А. Керні показує, що найменший розмір тіньової економіки спостерігається – у сфері фінансових послуг, операцій з нерухомістю (7%), охорони здоров'я та соціальних послуг (10%). Це пояснюється високою контрольованістю цих галузей з боку уряду. А найвищий рівень тіньової економіки простежується в будівництві (31%), оптовій та роздрібній торгівлі (20%), готельному і ресторанному бізнесі (19%) (рис. 2.5) [230]. Така ситуація викликана тим, що малі та середні підприємства широко використовують готівкові розрахунки для того, щоб ухилитися від сплати податків.

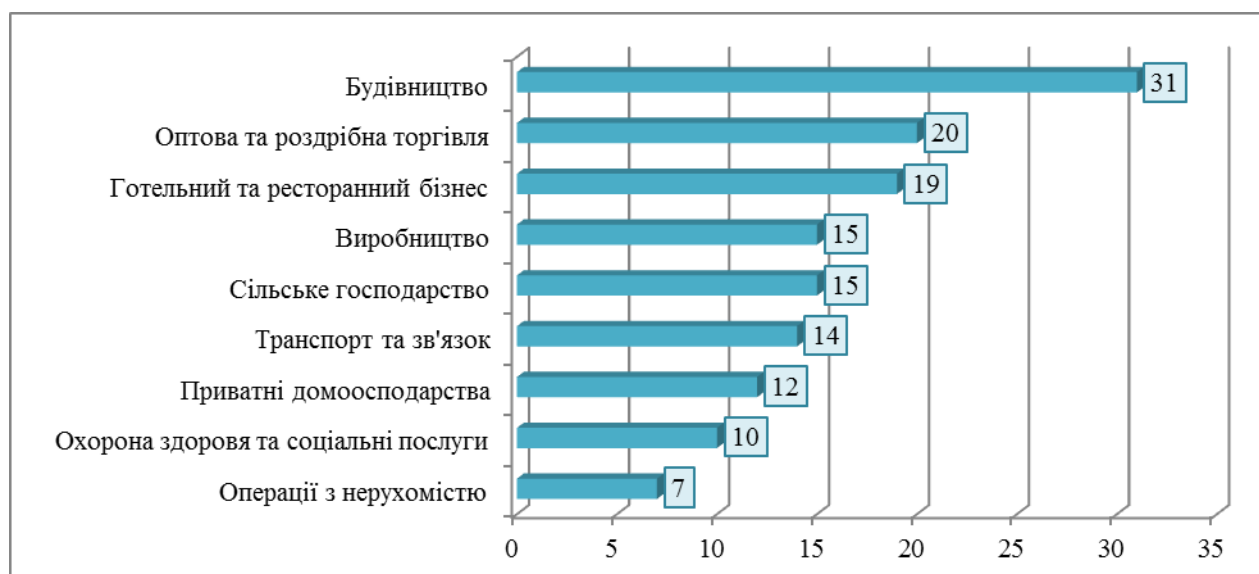


Рис. 2.5. Сектор тіньової економіки в різних сферах діяльності у країнах ЄС-27, 2013 р., %*

*Складено на основі [230].

Дослідники Ф. Шнайдер, А. Буен та К. Монтенегро наголосили, що найважливішими факторами, які впливають на обсяги тіньової економіки, є податкове навантаження, регулювання ринку праці, якість

суспільних благ і стан офіційної економіки [232]. Варто зазначити, що, аналізуючи дані додатка Д щодо рівня тіньової економіки та податкового навантаження, не простежується прямого взаємозв'язку між рівнем тіньової економіки і податковим навантаженням. Країни з високим рівнем оподаткування (Данія, Швеція, Бельгія та ін.) характеризуються середніми масштабами тіньової економіки. А для країн Латинської Америки з невисоким рівнем податкового навантаження притаманна велика частка тіньової економіки. Це підтверджується також реформами, які проводили в ряді країн, щодо зниження рівня загального податкового навантаження. Розміри тіньової економіки не зменшувались зі зниженням рівня податкового навантаження.

Однак чітко простежується взаємозв'язок між тіньовою економікою та рівнем розвитку економіки країни. У високорозвинених країнах (США, Японія, Китай, країни ЄС) розмір тіньової економіки не перевищує 20% від ВВП, а в країнах, що розвиваються, він, як правило, більший за 50% від ВВП (табл. Д.1, додаток Д). Таким чином, обсяги тіньової економіки, ухилення від оподаткування та податкових втрат прямо залежать від інституційного середовища. Зокрема, на зменшення їх обсягів безпосередньо впливають:

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

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

За таких умов боротьба з ухиленням від оподаткування як основним сегментом тіньової економіки є одним із визначальних

завдань подальшого реформування податкової системи України. Протидія відмиванню коштів, отриманих злочинним шляхом, буде ефективною лише за умови розроблення сукупності економічних, правових, політичних, організаційних, технічних та виховних заходів, які сприятимуть соціально-економічному розвитку держави, процесу демократизації суспільства та ефективному розвитку підприємництва.

У результаті вивчення основних тенденцій тіньової економіки в Україні та світі, дослідження її взаємозв'язку з податковими надходженнями встановлено, що податкові втрати, викликані обходом оподаткування, є вагомою складовою в загальній структурі податкових втрат. Однак для того, щоб реально оцінити податкові втрати в Україні, потрібно детальніше дослідити також втрати, викликані нераціональним наданням податкових пільг та не-ефективним управлінням податковим боргом, котрі, як уже зазначено, є структурними елементами податкових втрат.

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

Відповідно до ст. 30 Податкового кодексу України податкові пільги трактуються як передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування і сплати податку й збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 згаданої статті [128]. Цими підставами є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

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

Учені Інституту економічних досліджень та політичних консультацій зараховують податкові пільги до непрямих субсидій, що, з одного боку, призводить до значних прямих фіскальних втрат у вигляді втрат бюджетних надходжень (макроефект), з іншого боку, вони спричиняють неявні економічні втрати, адже відбувається дискримінація інших підприємств і галузей, придушується конкуренція між підприємствами через створення для їх функціонування нерівних умов, особливо коли такі пільги надають окремим підприємствам (мікроефект) [108].

Від 1997 р. Державна податкова служба України щоквартально формує і затверджує довідник пільг, що передбачені законодавством зі сплати податків і зборів. Відповідно до першого довідника, кількість видів податкових пільг становила 271. Відповідно до довідника пільг № 49 у 2009 р. діяло 307 видів пільг, якими скористалися 44,2 тис. платників податків [39]. Довідник пільг № 69/1 за станом на 01.01.2014 р. містить 115 видів пільг [40]. Таке скорочення переліку відбулося переважно за рахунок зменшення числа пільг з ПДВ.

Із прийняттям Указу Президента України «Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість» від 23.06.2004 р. № 671 удосконалено методика обліку втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування [167]. З другого півріччя 2004 р. Державна податкова служба розпочала щорічне формування звіту про втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування із зазначенням податків, а також окремих пільг за кожним податком.

Наймасштабніші обсяги втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування спостерігаються за такими видами податків: податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств і плата за землю. Як видно з рис. 2.6, основною частиною втрат бюджету за станом на 01.10.2004 р. були втрати внаслідок надання пільг з ПДВ (86,4%). За той самий період 2013 р. вони дорівнювали 74%, тобто на 12,4% менше. Необхідно зазначити, що в 2006 р. втрати бюджету внаслідок надання пільг з ПДВ становили 92,59%. Наступні за величиною втрати зумовлені податком на прибуток 8,8% і 15% відповідно у 2004 р. та 2013 р. Якщо інші втрати, зокрема від надання пільг платникам акцизного податку, збору за спеціальне водокористування, податку з

**Домінанти мінімізації
податкових втрат**

власників транспортних засобів й інших самохідних машин і механізмів, місцевих податків та зборів, за 10 місяців 2008 р. становили 0,74% від усіх втрат, то за станом на 01.10.2013 р. інші втрати дорівнювали 9,00%.

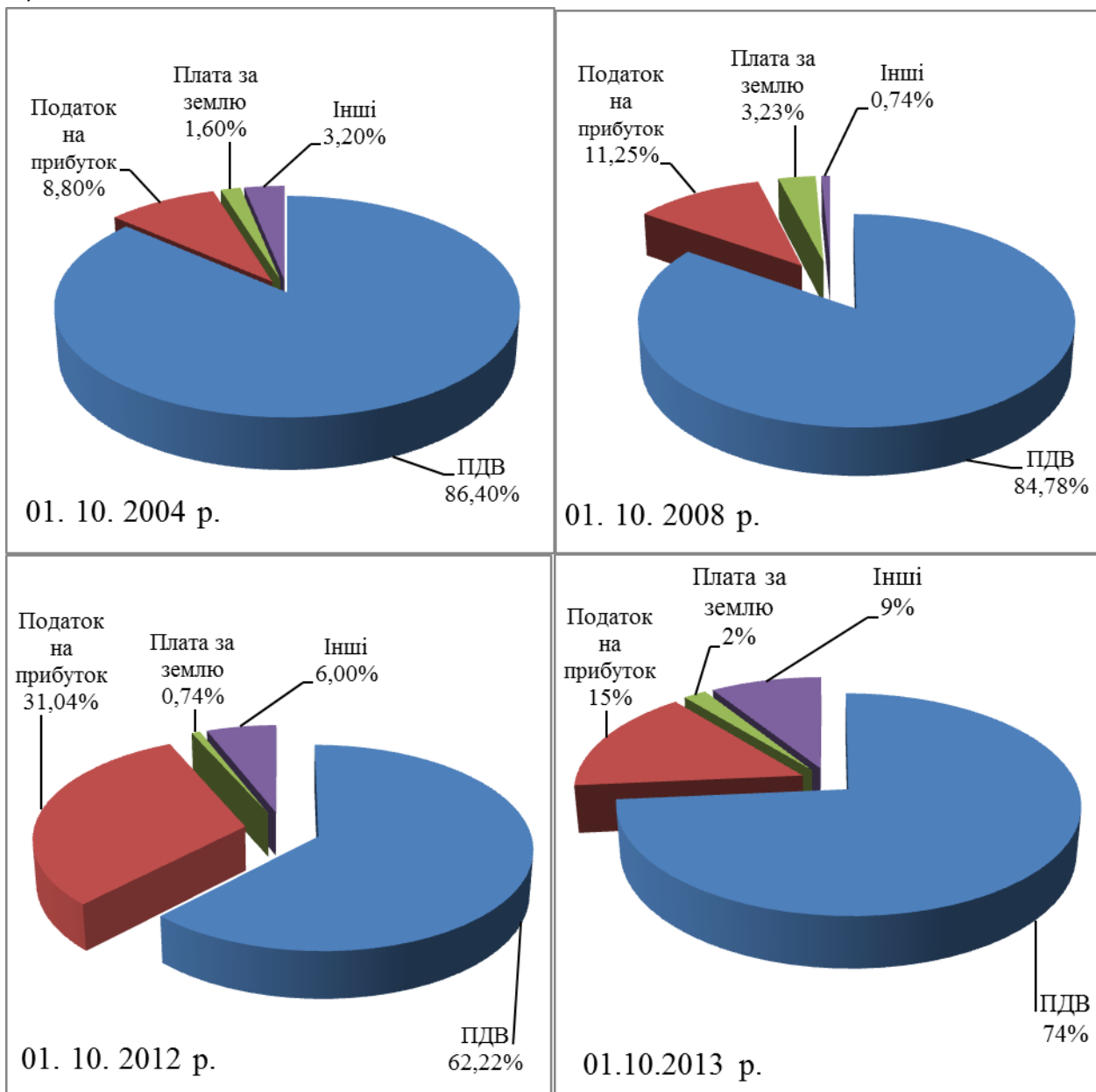


Рис. 2.6. Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування за видами податків і зборів (обов'язкових платежів) за станом на 01.10.2004 р., 01.10.2008 р., 01.10.2012 р. і 01.10.2013 р.*

*Складено на основі [51; 52; 118].

Таке зростання зумовлено значним збільшенням обсягів втрат

бюджету внаслідок надання податкових пільг платникам акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів та ввезених на митну територію України підакцизних товарів.

На думку професора П. Мельника, збільшення питомої ваги наданих податкових пільг з акцизного податку в структурі податкових пільг суперечить основним принципам побудови податкової системи, тобто принципів соціальної справедливості, коли держава намагається вирішити свої фінансові проблеми за рахунок заможніших верств населення та пом'якшити регресивність податків на споживання загалом [96].

Аналізуючи дані табл. 2.3, бачимо, що обсяги втрат бюджету від надання податкових пільг щороку зростають. Так, у 2004 р. втрати бюджету від надання податкових пільг становили 12,5 млрд. грн., що майже у 5 разів менше, ніж у 2011 р., коли їх обсяги дорівнювали 59,17 млрд. грн. Щодо частки втрат бюджету від надання податкових пільг у ВВП, то у 2004 р. вона становила 3,6% від ВВП, у 2013 р. – 2,45% від ВВП. У період з 2004 р. до 2012 р. основна частина втрат – це втрати внаслідок пільг щодо податку на додану вартість (30,27 млрд. грн., або 2,14% від ВВП). У 2013 р. значно скоротився обсяг втрат бюджету від надання податкових пільг за рахунок зменшення втрат унаслідок пільг з ПДВ (на 15 млрд. грн. менше порівняно з 2011 р.) та податку на прибуток (на 10 млрд. грн. менше порівняно з 2011 р.).

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

Таблиця 2.3

Динаміка податкових втрат у зв'язку з наданням податкових пільг, 2004–2013 рр.*

Рік	ВВП, млрд. грн.	Податкові втрати у зв'язку з наданням податкових пільг									
		Усього		У тому числі:							
				Податок на додану вартість		Податок на прибуток		Плата за землю		Інші	
		млрд. грн.	% до ВВП	млрд. грн.	% до ВВП	млрд. грн.	% до ВВП	млрд. грн.	% до ВВП	млрд. грн.	% до ВВП
2004	345,11	12,50	3,60	10,80	3,10	1,10	0,30	0,20	0,10	0,40	0,10
2005	441,45	12,30	2,80	11,50	2,60	0,40	0,10	0,20	0,05	0,10	0,02
2006	544,15	13,50	2,50	12,50	2,30	0,70	0,10	0,20	0,04	0,10	0,06
2007	720,73	17,47	2,43	15,97	2,22	1,05	0,15	0,36	0,05	0,09	0,01
2008	948,06	22,85	2,41	20,59	2,17	1,67	0,18	0,48	0,05	0,11	0,01
2009	913,35	28,21	3,09	25,52	2,79	1,99	0,22	0,60	0,07	0,10	0,01
2010	1082,56	37,13	3,43	34,04	3,14	2,10	0,20	0,89	0,08	0,10	0,01
2011	1316,60	59,17	4,49	41,38	3,14	15,41	1,17	0,26	0,02	2,12	0,16
2012	1408,90	48,66	3,45	30,27	2,14	15,11	1,07	0,36	0,03	2,92	0,21
2013	1454,90	35,63	2,45	26,20	1,80	5,53	0,38	0,67	0,04	3,43	0,23

*Складено на основі [118].

Із прийняттям Податкового кодексу перелік податкових пільг для платників податків розширено, що, на нашу думку, може призвести до зростання податкових втрат. Дані табл. 2.4 свідчать, що протягом 2008–2013 рр. кількість пільг, які отримали суб'єкти господарювання, зменшується, однак втрати бюджету при цьому зростають. Як бачимо, кількість пільг, отриманих у 2012 р., зменшилася до 54621 пільги порівняно з 67950 пільгами отриманими у 2008 р. При цьому втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування у 2012 р. зросли більш як у два рази порівняно з 2008 р. Однак у 2013 р. відбувається скорочення кількості отриманих пільг платниками податків до 45080 пільг та втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування – до 35,6 млрд. грн.

Таблиця 2.4

Аналіз стану пільгового оподаткування у 2009–2013 рр.*

Показники	2009 р.	Відх. (%)	2010 р.	Відх. (%)	2011 р.	Відх. (%)	2012 р.	Відх. (%)	2013 р.	Відх. (%)
Кількість отриманих пільг (усього)	62819	99,92	64867	103,3	51417	99,08	54621	106,23	45080	82,53
Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування (млн. грн.)	28207,0	123,50	37127,4	131,60	59166,6	159,40	48659,1	82,24	35630,9	73,23

* Складено за даними Державної фіскальної служби України [118].

Аналіз даних Державної фіскальної служби України щодо обсягів втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування дає змогу розмежувати втрати державного та місцевих бюджетів. У табл. 2.5 показано, що протягом 2005–2013 рр. 97–99% втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування становлять втрати держбюджету і лише 1–3% – втрати місцевих бюджетів. Це може свідчити про низьку наповнюваність місцевих бюджетів та недостатність обсягу джерел, необхідних для їх формування.

**Суми втрат державного та місцевих бюджетів
унаслідок пільгового оподаткування, 2005–2013 рр.***

За станом на (рік)	Усього (тис. грн.)	Втрати держбюджету (тис. грн.)	У % до всього	Втрати місцевих бюджетів (тис. грн.)	У % до всього
2005	12 338 011,0	12 076 553,25	97,88	261 457,41	2,12
2006	13 502 686,0	13 275 092,58	98,31	227 593,04	1,69
2007	17 472 201,0	17 021 535,88	97,42	450 665,36	2,58
2008	22 845 418,0	22 262 298,63	97,45	583 119,78	2,55
2009	28 207 029,0	27 507 407,54	97,52	699 621,72	2,48
2010	37 127 375,0	36 133 031,32	97,32	994 343,40	2,68
2011	59 166 616,8	58 832 522,10	99,44	334 094,70	0,56
2012	48 659 119,9	48 108 082,61	98,87	551 037,30	1,13
2013	35 630 853,8	34 765 047,42	97,57	865 806,42	2,43

*Складено на основі [51; 52; 118].

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

Для оцінки дієвості пільг слід порівняти суми наданих податкових пільг та чистого прибутку (збитку) за окремими видами економічної діяльності. Як видно з рис. 2.7а, прибутковість підприємств сільського господарства мала позитивну тенденцію до зростання, а чистий прибуток суб'єктів господарювання освітньої галузі (рис. 2.7в), незважаючи на зростання в 2 рази у 2013 р. наданих податкових пільг порівняно з 2006 р., характеризувався коливанням у межах 0,5–0,7 млрд. грн. протягом 2006–2013 рр. Це свідчить про неефективність або нераціональність пільг, наданих підприємствам у сфері освіти.

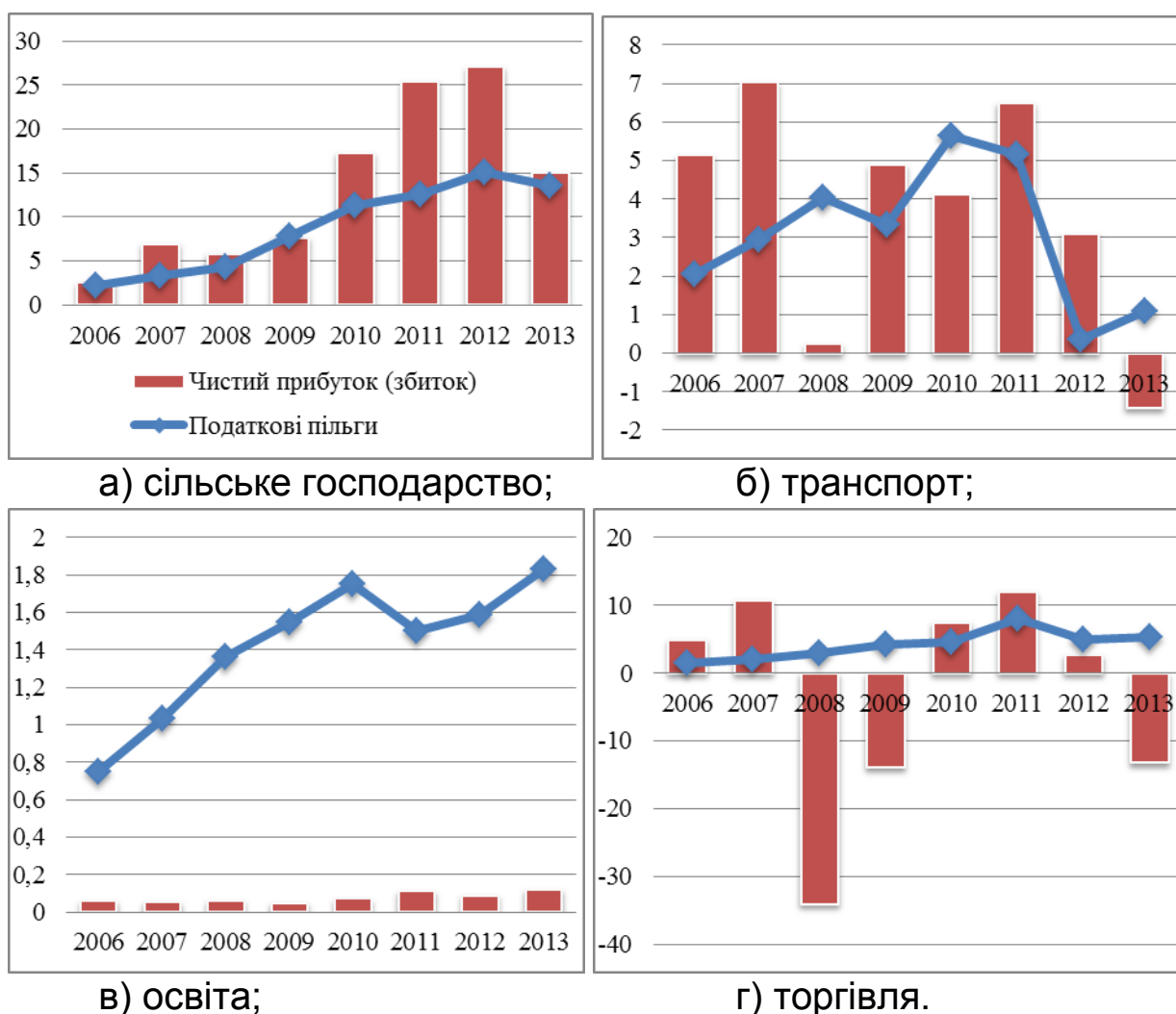


Рис. 2.7. Суми наданих податкових пільг та чистого прибутку (збитку) за видами економічної діяльності, 2006–2013 рр., млрд. грн.*

*Складено на основі [37; 38; 51; 52; 117; 118].

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

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

Наступною важливою складовою податкових втрат вважаємо втрати бюджету в зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом. Явище податкового боргу сприймається негативно і виникає внаслідок нехтування платниками податків конституційного обов'язку щодо сплати податкових зобов'язань. Відповідно до пп. 175 п. 1 ст. 14, податковий борг – сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом термін, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання [128].

Податковий борг може виникати як наслідок неналежного виконання платниками податків зобов'язань або умисного ухилення від сплати податків. Щодо причин виникнення податкового боргу як умисної несплати податкових зобов'язань, то можемо погодитися з твердженням українського науковця С. Познякова, який виділив загальні організаційно-правові та специфічні фактори тінізації відносин у сфері погашення податкового боргу. До загальних організаційно-правових факторів тінізації відносин у сфері погашення податкового боргу автор зарахував такі групи факторів [129, с. 130–131]:

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

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

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

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

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

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

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

До специфічних груп факторів виникнення та зростання податкового боргу автор зарахував такі групи факторів [129, с. 131–133]:

1) недосконалість адміністративно-правових форм регулювання діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування;

2) недосконалість адміністративно-правових форм регулювання суспільних відносин у сфері економіки, зокрема в енергетичній сфері;

3) несформованість правового інституту відновлення платоспроможності боржника та визнання його банкрутом.

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

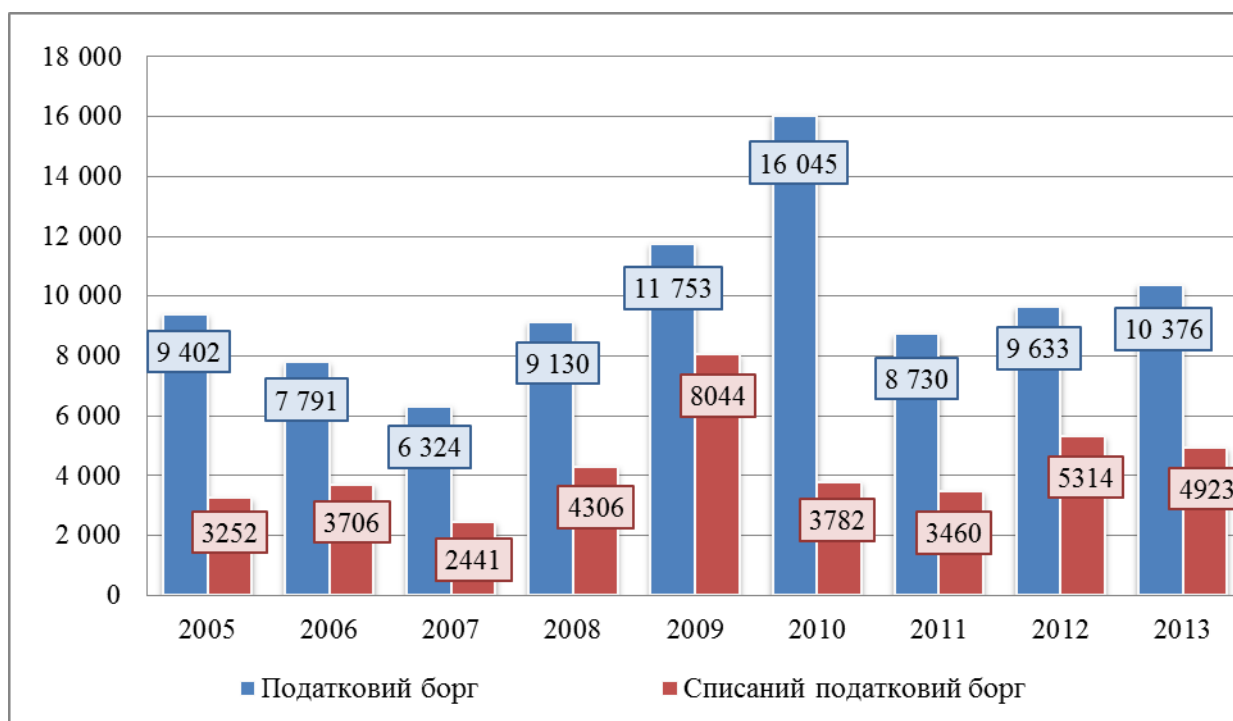


Рис. 2.8. Обсяги податкового боргу та списаного податкового боргу, млн. грн., 2005–2013 рр.*

*Складено на основі [118].

У 2013 р. сума податкового боргу значно зменшилась і становила 10,4 млрд. грн. за рахунок відстрочення та списання податкових зобов'язань. Це відбувається за рахунок як несплати підприємствами поточних податкових зобов'язань, так і виявлення порушень законодавства з питань оподаткування.

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

Як бачимо, простежується подібність тенденцій динаміки та податкового боргу за податковими зобов'язаннями платників і списаного податкового боргу внаслідок визнання боржників банкрутами. Мінімальне значення податкового боргу та списаного податкового боргу через визнання боржника банкрутом було у 2007 р. – відповідно 6,324 млрд. і 2,441 млрд. грн.. Максимальне значення податкового боргу становило 16,045 млрд. грн. у 2010 р., причому в 2011 р. воно зменшилося майже у 2 рази і дорівнювало 8,702 млрд. грн.

У структурі податкового боргу значно переважає заборгованість із податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств. Показники табл. 2.6 свідчать, що 56,3% податкового боргу в 2013 р. припадало на податок на додану вартість і 23,4% – на податок на прибуток підприємств.

Таблиця 2.6

**Динаміка податкового боргу за видами податків,
млн. грн., 2006–2013 рр.***

№	Назва податку	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Податок на прибуток підприємств	2334,1	2123,1	1938,8	2265	3766,2	1577,6	1842,9	2423,2
2.	Плата за землю	204,8	172,9	256,8	549,0	714,7	701,6	936,4	1092,6
3.	Податок на додану вартість	3181,2	2642,8	3714,8	4541,8	6313,2	3734,2	5158,5	5846,6
4.	Акцизний податок із вироблених в Україні товарів	88,4	37,3	581,5	1184,8	1250,0	816,2	94,7	13,5
5.	Інші податки та збори	1982,2	1348,3	2637,7	3212,1	3998,4	1900,1	1600,6	1000,5
Усього		7790,7	6324,4	9129,6	11752,7	16045,5	8729,7	9633,1	10376,4

*Складено на основі [118].

*Домінанти мінімізації
податкових втрат*

Загальний розподіл податкового боргу за податковими зобов'язаннями у регіонах відображено у табл. 2.7. Як бачимо з наведених даних, понад 38% загальної суми податкового боргу в 2013 р. припадало на м. Київ та Київську область. Найменші обсяги податкового боргу були в Закарпатській, Тернопільській, Херсонській і Черкаській областях.

Таблиця 2.7

Динаміка податкового боргу за податковими зобов'язаннями до Зведеного бюджету України по областях, 2007 – 2013 рр., тис. грн. [36; 118]

№ з/п	Область	Роки						
		2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	АРК	135598,0	180002,7	258068,0	213605,4	198761,5	373676,0	390856,7
2.	Вінницька	54691,0	76025,0	423524,7	240464,7	243260,5	280374,0	381579,0
3.	Волинська	997239,0	61855,4	142250,6	217434,0	139221,1	148534,6	187229,0
4.	Дніпропетровська	371190,9	478145,4	544650,1	476690,4	352951,9	377476,5	436947,4
5.	Донецька	4924016,0	761271,7	554913,4	892619,1	7102607,0	599329,7	544674,0
6.	Житомирська	29196,9	46889,8	110977,1	124657,7	112389,6	125889,8	128325,0
7.	Закарпатська	46837,6	46283,8	104401,4	109810,7	68473,4	76161,2	73535,0
8.	Запорізька	132567,7	174987,2	265568,2	314639,4	128046,9	140054,0	147204,2
9.	Івано-Франківська	112182,8	418298,1	447493,2	163582,3	134138,7	142103,1	172590,2
10.	Київська	498019,1	662055,5	466058,9	613617,9	331153,6	564730,5	610544,2
11.	Кіровоградська	81080,9	109065,3	159569,4	176058,4	138212,5	176328,2	186758,7
12.	Луганська	403784,5	618378,5	613372,8	571718,8	392459,0	311607,5	241514,4
13.	Львівська	433368,4	457290,0	653171,5	827814,1	777412,5	529543,2	582520,8
14.	Миколаївська	68409,2	95945,6	163888,2	111735,8	108971,7	92204,9	120411,9
15.	Одеська	71676,4	381477,7	318595,3	245692,6	87429,3	161862,8	128687,4
16.	Полтавська	109250,2	268494,5	600548,5	594177,7	339586,3	389847,2	377520,2
17.	Рівненська	104889,3	130602,5	356509,1	276375,1	152190,6	206451,3	192124,8
18.	Сумська	34250,8	219723,4	150876,4	297242,0	165681,7	180735,8	285795,2
19.	Тернопільська	42281,9	32383,9	39272,1	40886,7	58768,8	39903,4	58663,4
20.	Харківська	776138,7	1372196,5	467509,1	4838995,4	1092658,4	969765,2	716849,0
21.	Херсонська	46062,1	66953,2	115019,2	60259,2	51123,7	65043,4	84586,8
22.	Хмельницька	22736,6	35756,6	66921,5	94648,4	99516,7	143031,1	154251,7
23.	Черкаська	65885,6	59912,1	55139,8	54894,7	49990,3	55811,9	90091,7
24.	Чернівецька	25146,0	29531,1	36469,6	51095,7	94285,0	86819,7	102274,6
25.	Чернігівська	25209,5	95105,8	72629,3	117395,9	63646,8	171109,4	154919,8
26.	м. Київ	2026065,9	2229531,7	2503301,8	4245597,1	2588157,0	2383623,9	3343506,5
27.	м. Севастополь	15744,6	21478,0	61959,7	73524,8	50944,2	141168,1	126340,1

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

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

2.2. Аналіз податкових втрат за структурними елементами

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

Оскільки у вітчизняній практиці досі не розроблено методики оцінювання податкових втрат, у контексті даного дослідження доцільно розглянути зарубіжну методику аналізу такого явища, як податковий розрив. У розділі 1 зазначено, що поняття «податковий розрив» широко використовується у зарубіжній практиці та

ототожнюється з поняттям податкових втрат. Податковий розрив розглядають як різницю між сумою податків, що має бути сплачена, і сумою податків, яка фактично сплачена до бюджету. Безпосередньо до податкових розривів зараховують суму податків, що не сплачена у зв'язку з ухиленням від оподаткування та його уникненням, наявністю помилок в обліку, тіньовою економікою, організованою злочинністю і через інші фактори. Зарубіжні дослідники зараховують до податкових розривів різні види операцій, які мають оподатковувати, але з певних причин не оподатковують.

Так, Податкова та митна служба Великобританії щороку оцінює чисті податкові розриви. Як видно з табл. 2.8, сума податкових розривів у Великобританії коливається у межах 32–35 млрд. фунтів стерлінгів і досягла свого максимуму в 2007 р. та 2012 р., становивши 35 млрд. фунтів стерлінгів [218]. Як зазначила Податкова та митна служба Великобританії, майже половина податкових розривів належить до малого і середнього бізнесу та чверть – до великого.

Таблиця 2.8

Податкові розриви у Великобританії, 2005–2012 рр.*

Показник	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.
Податкові розриви, млрд. фунтів стерлінгів	33	34	35	34	33	31	32	35
% від загальної суми податкових надходжень	8,2	7,9	7,6	7,0	7,0	7,1	6,7	7,0

*Складено на основі [218; 219].

Доцільно наголосити, що точно визначити розмір податкових розривів дуже складно, майже неможливо. Виділяють два методи оцінювання податкових розривів: макро- та мікрометоди [236].

Макрометоди визначення податкових розривів ще називають непрямими методами, оскільки вони базовані на основі даних, що не залежать від процесів оподаткування. За допомогою макрометодів можна оцінити обсяги саме податкових розривів та операцій, які не оподатковували. Однак ці методи не дають змоги визначити причини

таких податкових розривів. Першим кроком у визначенні податкових розривів за допомогою макрометодів є розрахунок обсягів діяльності, яку не оподатковують. Наступний крок – визначення суми податку, що була би сплачена до бюджету, в разі декларування операцій у повному обсязі. У процесі визначення податкових розривів за допомогою макрометодів виникають три основні протиріччя:

- макрометоди не дають детальної інформації про зміст діяльності або сфери, що не оподатковують;
- складність податкових систем;
- макрометоди часто переплітаються, тому є можливість подвійного обліку окремих складових податкових розривів [236].

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

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

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

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

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



Рис. 2.9. Взаємозв'язок макро- та мікрометодів визначення податкових розривів [236, с. 37]

Однак у більшості країн нема точної методики визначення податкових розривів та поділу їх на складові. Національне податкове агентство Швеції визначає розмір податкових розривів за різними складовими [236, с. 40]:

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

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

3) вид порушень.

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

Розподіл податкових розривів за групами передбачає побудову карти податкових розривів, яку формують у вигляді матриці. На рис. 2.10 зображено карту податкових розривів, котру будує Національне податкове агентство Швеції. Ця карта податкових розривів складається з 15 різних областей, для кожної з яких визначається розмір податкових розривів.

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

Рис. 2.10. Матриця податкових розривів [236, с. 39]

На основі наведених зарубіжних методів визначення податкових розривів, що, як уже зазначено, ототожнюються з по-

датковими втратами, у нашому дослідженні спробуємо визначити обсяги податкових втрат бюджету за структурними елементами, якими є: податкові втрати, викликані обходом оподаткування; втрати бюджету від неефективного надання податкових пільг; втрати бюджету в зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом.

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

На основі даних про розміри ВВП, рівень тіньової економіки та обсяг податкових надходжень ми розраховали податкові втрати від тіньової економіки в Україні протягом 2001–2013 рр. Для розрахунку податкових втрат використали показник податкового навантаження, який обрахували як відношення податкових надходжень до бюджету до ВВП (формула 2.2).

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

де ПН – податкові надходження до бюджету;
ВВП – валовий внутрішній продукт.

На основі даних, наведених у табл. 2.9, обчислили розміри податкових втрат держави за допомогою такі формули:

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

де ПВ – податкові втрати;
П – показник податкового навантаження;
T_e – рівень тіньової економіки.

Як бачимо з даних, наведених у табл. 2.9, із 2003 р. постійно зростають рівень тіньової економіки країни, податкове навантаження та, відповідно, обсяги податкових втрат. Податкове навантаження на платників податків збільшилося з 18,4% у 2000 р. до 24,3% у 2013 р., тобто на 5,9 п. п. Обсяги податкових втрат упродовж 2000–2013 рр. зросли з 10 334,74 млн. грн. у 2000 р. до 123741,88 млн. грн. у 2013 р.

Таблиця 2.9

**Обсяги податкових втрат від тіньової
економіки в Україні, 2001–2013 рр.***

Роки	Номінальний ВВП, млн. грн.	Податкові надходження до Зведеного бюджету, млн. грн.	Рівень тіньової економіки	Рівень податкового навантаження	Обсяги податкових втрат, млн. грн.
1	2	3	4	5	6
2001	204190	36 716,7	26,7	18,0	9813,37
2002	225810	45392,5	26,6	20,1	12073,16
2003	267344	54321,0	30,6	20,3	16606,87
2004	345113	63161,7	30,7	18,3	19388,80
2005	441452	98065,2	30,3	22,2	29694,71
2006	544153	125743,1	29,8	23,1	37458,40
2007	720731	161264,2	28,8	22,4	46495,80
2008	948056	227164,8	31,1	24,0	70762,90
2009	913345	208073,2	39,0	22,8	81214,64
2010	1082569	234447,7	38,0	21,7	89268,64
2011	1316600	334691,9	34,0	25,4	113701,58
2012	1408889	360567,2	32,0	25,6	115416,19
2013	1454931	353968,1	35,0	24,3	123741,88

*Складено на основі [116; 118; 122; 123].

Для більш наочного представлення розмірів податкових втрат відобразимо динаміку частки податкових втрат від тіньової економіки у ВВП. Як видно з рис. 2.11, відношення податкових втрат до ВВП зросло з 6,07% у 2000 р. до 8,50% у 2013 р. Максимальне значення даного показника у 2009 р. було – 8,89%.

На основі вивчення основних тенденцій тіньової економіки в Україні та світі й дослідження її взаємозв'язку з податковими надходженнями встановлено, що податкові втрати, викликані обходом оподаткування, є вагомою складовою у загальній структурі податкових втрат. Однак для того, щоб дати реально оцінити податкові втрати в Україні, потрібно також визначити податкові втрати, викликані неефективним наданням податкових пільг і неефективним управлінням податковим боргом.

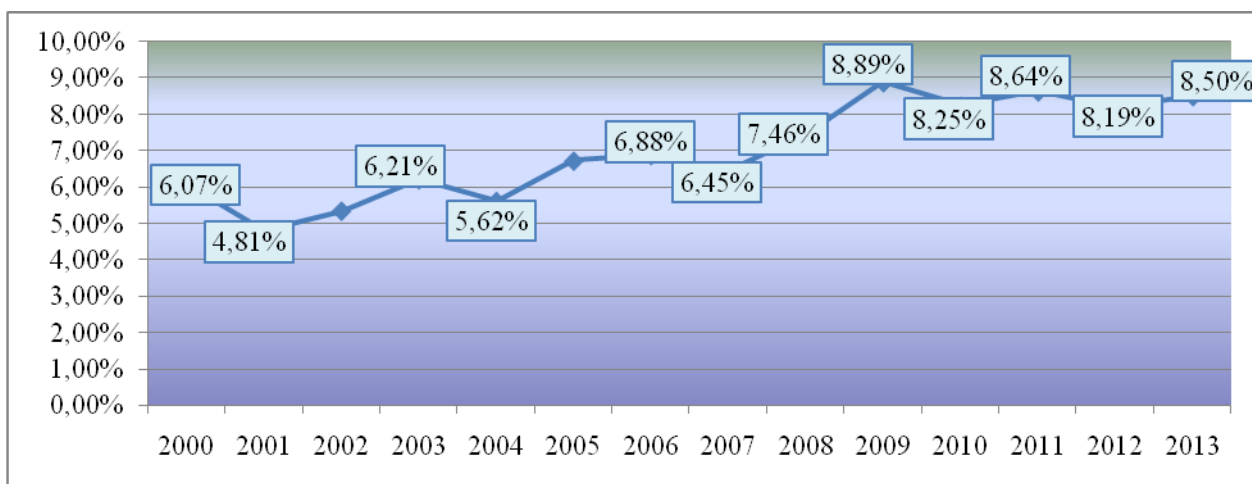


Рис. 2.11. Відношення податкових втрат від тіньової економіки до ВВП, 2000–2013 рр., %*

*Складено на основі [116; 118; 122].

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

Із урахуванням об'єкта дослідження вважаємо за доцільне для визначення обсягів податкових втрат розрахувати саме фіскальну ефективність, оскільки за її допомогою можна встановити, як податкові пільги впливають на обсяги податкових надходжень до бюджету. Так, професор А. Соколовська розраховує показник фіскальної ефективності як співвідношення коефіцієнта зростання

податкових надходжень до бюджету і коефіцієнта зростання обсягу податкових пільг (коефіцієнта зростання втрат бюджету від надання податкових пільг) [150, с. 44]. Тому для обчислення фіскальної ефективності податкових пільг використовуватимемо таку формулу:

$$E_{\text{ф}} = \frac{K_{\text{пн}}}{K_{\text{пв}}}, \quad (2.4)$$

де $E_{\text{ф}}$ – фіскальна ефективність податкових пільг;

$K_{\text{пн}}$ – коефіцієнт зростання податкових надходжень;

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

Якщо $E_{\text{ф}} < 1$, то пільгове оподаткування є неефективним; якщо $E_{\text{ф}} > 1$, то надання пільг ефективне.

Своєю чергою, коефіцієнт зростання податкових надходжень обчислюємо так:

$$K_{\text{пн}} = \frac{\Pi_{\text{н1}}}{\Pi_{\text{н0}}}, \quad (2.5)$$

де $\Pi_{\text{н0}}$ – обсяги податкових надходжень у базовому періоді;

$\Pi_{\text{н1}}$ – обсяги податкових надходжень у звітному періоді.

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

$$K_{\text{пв}} = \frac{B_{\text{б1}}}{B_{\text{б0}}}, \quad (2.6)$$

де $B_{\text{б0}}$ – втрати бюджету від надання податкових пільг у базовому періоді;

$B_{\text{б1}}$ – втрати бюджету від надання податкових пільг у звітному періоді.

Враховуючи те, що облік втрат бюджету здійснюють із 2004 р., обчислюємо фіскальну ефективність податкових пільг починаючи з 2005 р. Результати розрахунку коефіцієнтів зростання податкових надходжень та податкових втраті, показника фіскальної ефективності надання податкових пільг в Україні протягом 2005–2013 рр. наведено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

**Фіскальна ефективність податкових пільг
в Україні, 2005–2013 рр.**

Показник	Роки								
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Кпп	1,55	1,28	1,28	1,41	0,91	1,13	1,43	1,07	0,98
Кпв	0,98	1,09	1,29	1,31	1,23	1,32	1,59	0,82	0,73
Еф	1,58	1,17	0,99	1,07	0,74	0,86	0,89	1,30	1,34

Із розрахованих показників видно, що динаміка фіскальної ефективності податкових пільг є спадною. Якщо коефіцієнт фіскальної ефективності у 2005 р. становив 1,58, то в 2011 р. – 0,89. Починаючи з 2009 р. та до 2012 р. коефіцієнт зростання податкових надходжень не перевищував коефіцієнт зростання податкових пільг, тобто надання пільг державою є неефективним, а показник фіскальної ефективності становить менше 1. У 2012 – 2013 рр. показник фіскальної ефективності надання податкових пільг дорівнював 1,3 і 1,34.

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

Таблиця 2.11

**Розрахунок неефективних втрат бюджету
від надання податкових пільг, 2005–2013 рр.***

Показник	Роки								
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Втрати бюджету від надання податкових пільг, млн. грн.	12338,0	13502,7	17472,2	22845,4	28207,6	37127,4	59166,6	48659,1	35630,9
Фіскальна ефективність податкових пільг	1,58	1,17	0,99	1,07	0,74	0,86	0,89	1,30	1,34
Податкові втрати від неефективного надання пільг (Еф < 1), млн. грн.	–	–	174,722	–	7499,8	5197,8	6508,3	–	–

*Розраховано на основі [51; 52; 118].

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

$$ПВ_{нееф.} = ПВ \times (1 - E_f). \quad (2.7)$$

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

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

$$E_{пб} = \frac{K_{пн}}{K_{пб}}, \quad (2.8)$$

де $E_{пб}$ – ефективність управління податковим боргом;

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

$K_{пб}$ – коефіцієнт зростання податкового боргу.

Коефіцієнт зростання податкового боргу обчислюємо так:

$$K_{пб} = \frac{Пб_1}{Пб_0}, \quad (2.9)$$

де $Пб_0$ – податковий борг у базовому періоді;

$Пб_1$ – податковий борг у звітному періоді.

Результати розрахунку коефіцієнтів зростання податкових надходжень, податкового боргу та ефективності управління податковим боргом протягом 2001–2013 рр. наведені у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

**Фіскальна ефективність управління
податковим боргом, 2001–2013 рр.**

Показник	Роки												
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Кпп	1,17	1,24	1,20	1,16	1,55	1,28	1,28	1,41	0,91	1,13	1,43	1,07	0,98
Кпб	0,63	2,25	1,07	0,86	0,72	0,83	0,81	1,44	1,29	1,37	0,54	1,10	1,08
Епб	1,85	0,55	1,12	1,35	2,15	1,54	1,58	0,98	0,71	0,82	2,60	0,97	0,91

Як бачимо, мінімального значення коефіцієнт ефективності управління податковим боргом досягнув у 2002 р., становлячи 0,55. У 2005 р. і 2011 р. різко зросла ефективність управління податковим боргом – відповідно до 2,15 та 2,6. Незважаючи на низку заходів щодо зменшення обсягів податкової заборгованості, заходи з управління податковим боргом у 2008–2010, 2012 і 2013 рр. були неефективними, про що свідчить перевищення коефіцієнта зростання податкового боргу над коефіцієнтом зростання податкових надходжень, а показник ефективності управління податковим боргом становив менше 1.

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

$$ПВб = ПБ \times (1 - Епб), \quad (2.10)$$

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

ПБ – податковий борг.

Вихідні дані для обчислення податкових втрат, що виникли у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом, наведено у табл. 2.13.

Таблиця 2.13

**Розрахунок податкових втрат у зв'язку з неефективним
управлінням податковим боргом, 2001–2013 рр.**

Показник	Роки												
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Податковий борг, млрд. грн.	6,30	14,20	15,20	13,10	9,40	7,80	6,30	9,10	11,80	16,05	8,73	9,63	10,39
Фіскальна ефективність управління податковим боргом	1,85	0,55	1,12	1,35	2,15	1,54	1,58	0,98	0,71	0,82	2,6	0,97	0,91
Податкові втрати, що виникли у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом, млрд. грн.	–	6,39	–	–	–	–	–	0,182	3,42	2,89	–	0,29	0,94

За розрахованими даними бачимо, що найбільші обсяги податкових втрат, викликаних неефективним управлінням податковим боргом, були у 2002 р. – 6,39 млрд. грн. Протягом 2003–2007 рр. та 2011 р. проведені заходи з управління податковим боргом привели до того, що втрат бюджету не було. У 2008–2010 рр. податкові втрати становили відповідно 0,182 млрд. грн., 3,42 млрд. грн. і 2,89 млрд. грн. Обсяги податкових втрат, викликаних неефективним управлінням податковим боргом, у 2012–2013 рр. становили відповідно 0,29 млрд. грн. та 0,94 млрд. грн.

Розрахунки розмірів податкових втрат, викликаних обходом оподаткування, неефективним наданням податкових пільг і неефективним управлінням податковим боргом дають можливість обчислити загальний їх обсяг. Наведені в табл. 2.14 дані свідчать, що обсяги податкових втрат у 2013 р. зросли майже в 13 разів порівняно з 2001 р. і становили 124,1 млрд. грн.

Динаміка обсягів податкових втрат в Україні у 2001 – 2013 рр.

Показник	Роки												
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Податкові втрати внаслідок тіньової економіки, млрд. грн.	9,8	12,1	16,6	19,4	29,7	37,5	46,5	70,8	81,2	89,3	113,7	115,4	123,7
Податкові втрати від неефективного надання пільг, млрд. грн.	н. р.	н. р.	н. р.	н. р.	–	–	0,2	–	7,5	5,2	6,5	–	–
Податкові втрати, що виникли у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом, млрд. грн.	–	6,39	–	–	–	–	–	0,18	3,42	2,89	–	0,29	0,94
Податкові втрати (всього), млрд. грн.	9,80	18,49	16,60	19,40	29,70	37,50	46,70	70,98	92,12	97,39	120,2	115,7	124,1
Податкові втрати, % від ВВП	4,79	8,19	6,21	5,62	6,73	6,89	6,48	7,49	10,09	8,99	9,13	8,21	8,53

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

Таким чином, на основі вивчення динаміки складових податкових втрат визначено, що найбільшу частку податкових надходжень держава втрачає внаслідок тіньової економіки. Аналіз змін обсягів податкових втрат державного бюджету свідчить про значне їх зростання, що викликано трансформаційними процесами та неефективною інституційною структурою. Тому, на нашу думку, прийняттю рішень щодо змін інституційного забезпечення має передувати детальніше дослідження наслідків і загроз існування феномена податкових втрат.

2.3. Фіскальні та соціально-економічні наслідки феномена податкових втрат

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

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

- 1) явище, в якому виявляється сутність чого-небудь [112];
- 2) філософський термін, що вживають для позначення всякого роду буття, оскільки воно проявляється у своїй мінливості чи сутності [165];
- 3) у деяких ідеалістичних філософських системах – зовнішня, чуттєво дана сторона явища, на відміну від прихованої, непізнаваної його сутності – ноумена [191]. Тому дослідження податкових втрат передбачає не лише з'ясування сутнісних чи кількісних характеристик, причин виникнення, а й вивчення наслідків цього явища.

Податкові втрати, їх масштаби та прогресивна динаміка є одним із факторів складного соціально-економічного і політичного становища держави. Вони негативно впливають на її економічний та соціальний розвиток. Масштабні обсяги податкових втрат, поряд з іншими негативними чинниками, призводять до зменшення надходжень податків і зборів, скорочення розмірів ВВП, порушення

макроекономічної та фіскальної стабільності, неспроможності держави виконувати свої функції, зростання обсягів корупції, криміналізації економіки тощо.

Так, в умовах значних податкових втрат і необхідності залучення додаткових фінансових ресурсів до бюджету держава змушена збільшувати доходи бюджету посиленням податкового тиску на легальний сектор економіки. Як бачимо з рис. 2.12, рівень податкового навантаження в Україні зріс з 18,4% від ВВП у 2000 р. до 24,3% у 2013 р. Мінімальним значення податкового навантаження на підприємства було в 2004 р. – 18,3%.

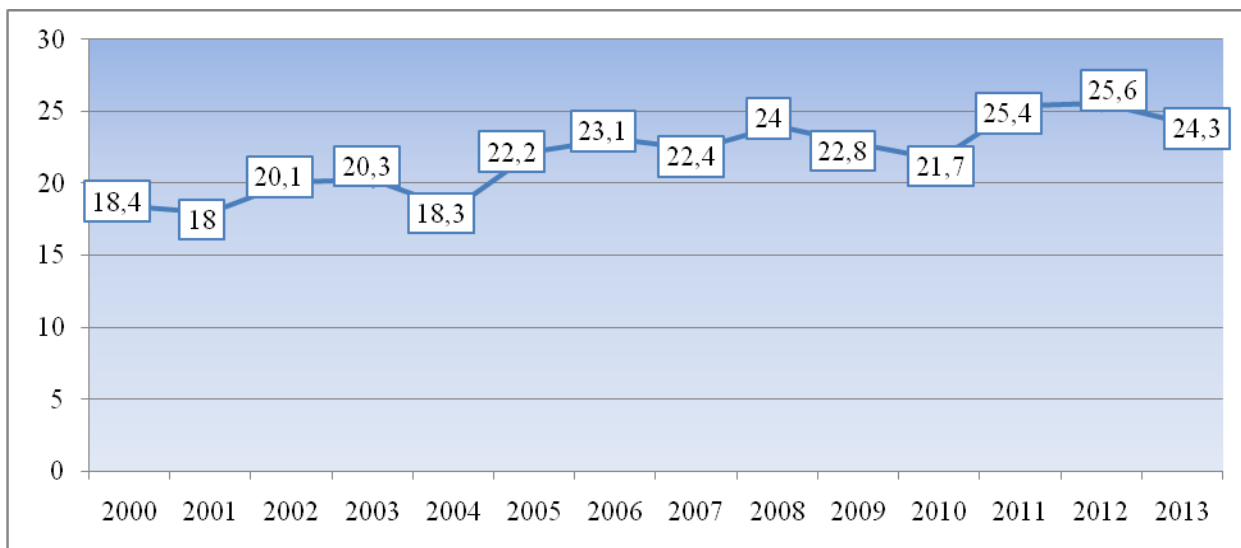


Рис. 2.12. Рівень податкового навантаження в Україні, 2000–2013 рр.

Необґрунтовані заходи щодо підвищення податкового навантаження стримують розвиток підприємництва, пригнічують стимули до праці, знижують купівельну спроможність домогосподарств та призводять до несправедливого перерозподілу доходів між різними верствами населення. Варто погодитися з вітчизняною вченою Л. Олейніковою, що в ситуації, коли рівень конкуренції у легальному секторі економіки невисокий, оподаткування легальних підприємств-монополістів за вищими ставками може бути вигіднішим, ніж розширення податкової бази за рахунок підприємств, що намагаються увійти в легальний сектор [114].

Небезпечним фіскальним наслідком податкових втрат є загострення проблеми зменшення фінансових ресурсів бюджету та виникнення його дефіциту. З рис. 2.13 бачимо, що проблема дефіциту бюджету актуалізується. Максимального значення показник дефіциту бюджету досягнув у 2010 р. і становив 5,94% від ВВП. В інші роки видатки також перевищували доходи, що свідчить про необхідність перегляду фіскальної політики держави.

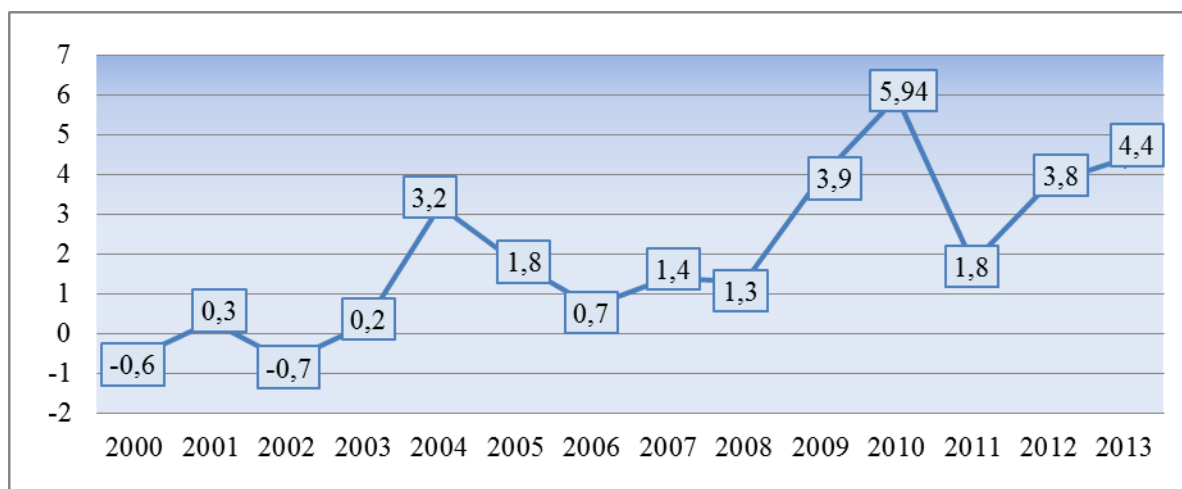


Рис. 2.13. Дефіцит Державного бюджету, % до ВВП, 2000–2013 рр.*

*Складено на основі [123].

Зростання податкових втрат – один із факторів, що знижує доходи в суспільстві й гальмує соціально-економічний розвиток. Підтвердженням є виявлення впливу податкових втрат на обсяги дефіциту бюджету (рис. 2.14). Як бачимо, залежність дефіциту бюджету від податкових втрат описується поліноміальною трендовою моделлю шостого ступеня. Таку модель застосовують для опису великих рядів даних, що коливаються. При цьому коефіцієнт достовірності апроксимації (R^2) становить 0,9115, що свідчить про достатньо високу надійність даної моделі.

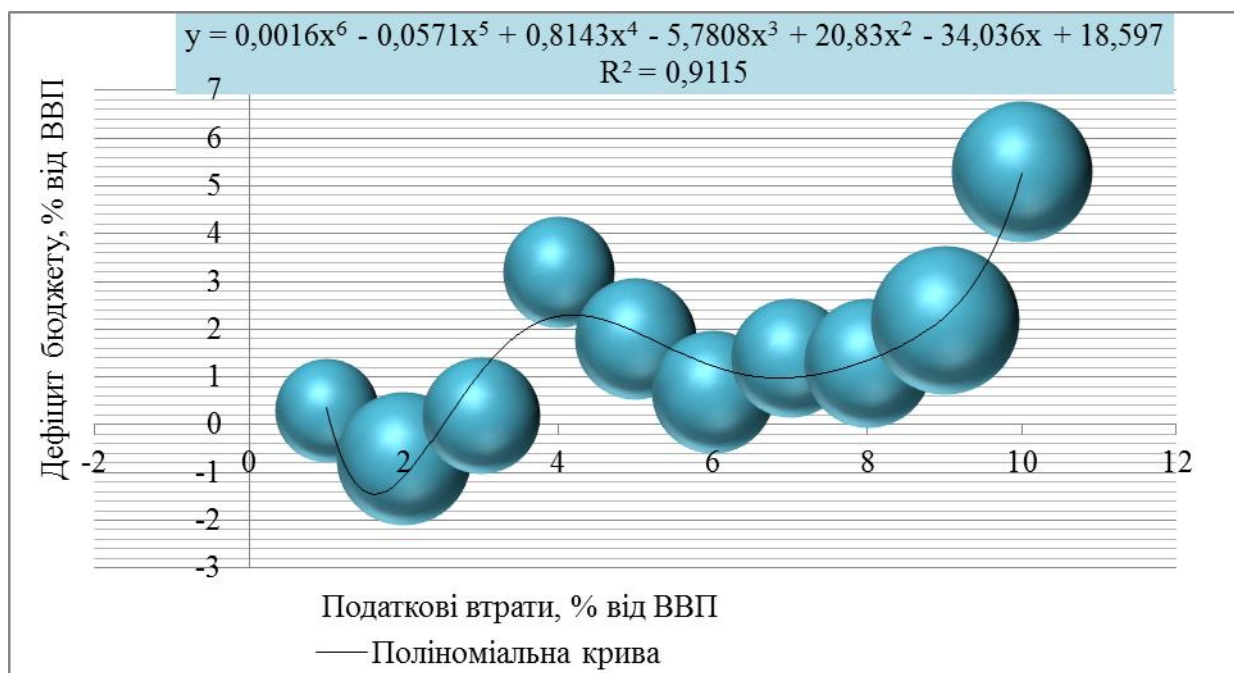
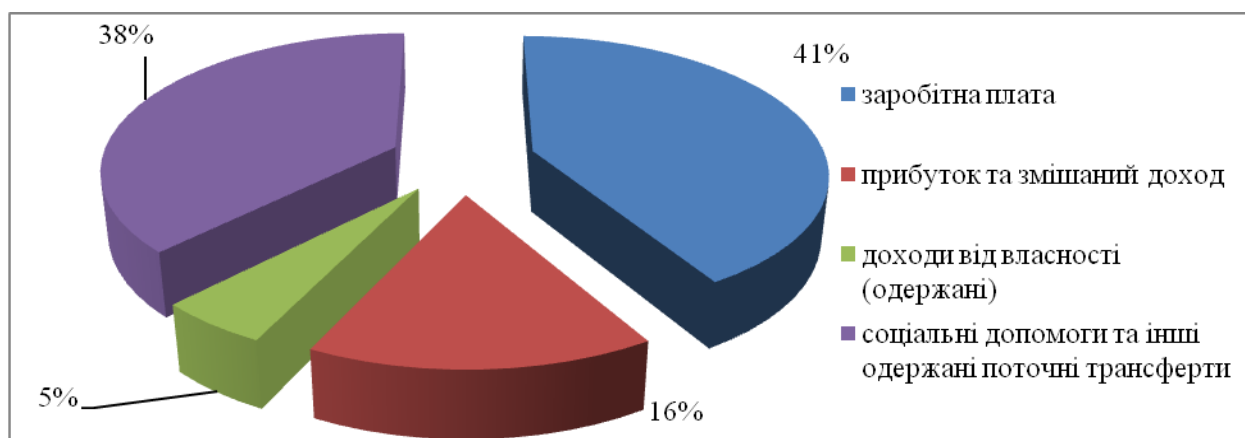


Рис. 2.14. Взаємозв'язок між дефіцитом бюджету та податковими втратами, 2001–2013 рр.

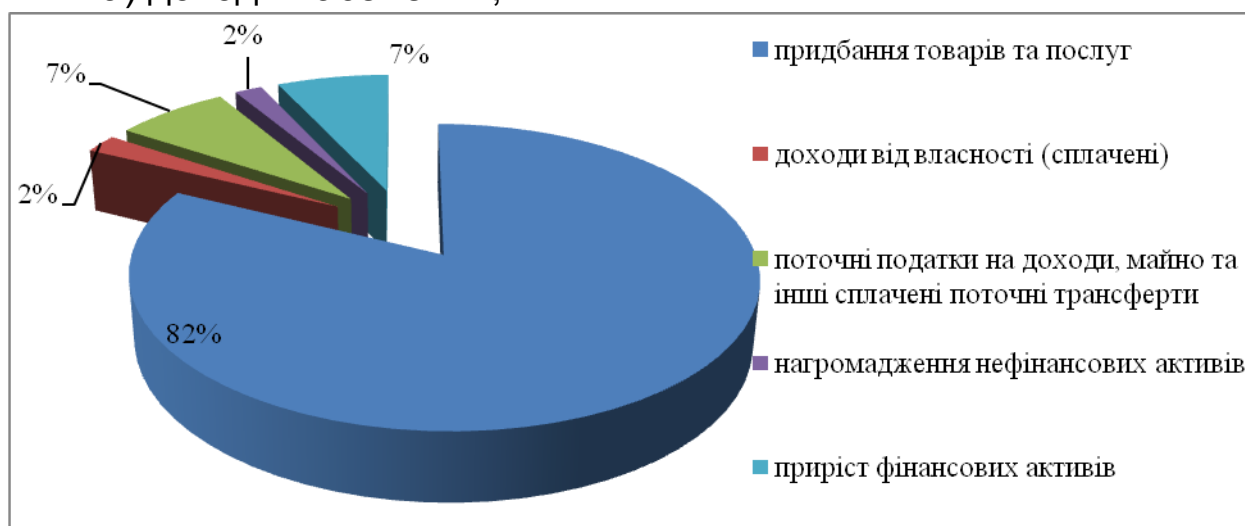
Щодо соціально-економічних наслідків податкових втрат, то одним із таких є неефективність заходів державного регулювання економіки. Держава впливає на відтворювальні процеси законодавчими та економічними важелями, стимулюючи діяльність суб'єктів господарювання і населення на досягнення цілей соціально-економічного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

Неефективність заходів державного регулювання економіки проявляється у неспроможності досягнення сталого розвитку підприємництва, необхідних стандартів життєдіяльності суспільства та виникненні кризових явищ. Тому побудова ефективних інститутів мінімізації податкових втрат сприятиме досягненню державою цілей суспільного розвитку, а також дієвості обраних владою регуляторних механізмів та інструментів.

Наступним соціально-економічним наслідком податкових втрат є зменшення обсягів надання суспільних благ і спад добробуту суспільства. Показовою може бути структура доходів та витрат населення у 2013 р. В загальному обсязі доходів населення 41% становила заробітна плата, 38% – соціальні допомоги та інші трансферти і лише 21% – прибуток та змішаний дохід і доходи від власності (рис. 2.15 а). Щодо витрат населення, то рис. 2.15 б демонструє, що 82% – це витрати на придбання товарів та послуг. Якщо порівнювати доходи і витрати населення у 2013 р. та 2000 р., то бачимо, що їх структура практично не змінилася (рис. Е.1, додаток Е).



а) доходи населення;



б) витрати населення.

Рис. 2.15. Структура доходів та витрат населення у 2013 р.*

*Складено на основі [117].

У 2013 р. середньодушові загальні доходи на місяць у 56,4% населення становили від 1200 грн. до 2280 грн., що свідчить про невисокий рівень добробуту українців та про необхідність обґрунтування показника прожиткового мінімуму до соціально прийнятних меж (рис. 2.16). При цьому необхідно зазначити, що частка населення із середньодушовими загальними доходами на місяць, нижчими від прожиткового мінімуму в 2006 р., становила 50,9%, у 2013 р. – 14,3% (див. рис. Е.2, додаток Е).

Недостатньо обґрунтовані соціально-економічні реформи, поширення тіньової економіки і зростання обсягів податкових втрат призводять до значного рівня бідності в Україні. Згідно з даними соціально-економічного департаменту Федерації профспілок України, за станом на 2013 р. межа бідності дорівнювала 1164 грн., за межею бідності опинилося 25,5% населення. Зазначимо, що протягом 2002–2013 рр. показник рівня бідності варіювався у межах 24–28% (табл. Е.1, додаток Е). Динаміка основних показників бідності 2002–2013 рр. характеризується повільною зміною ситуації бідності в державі на краще.

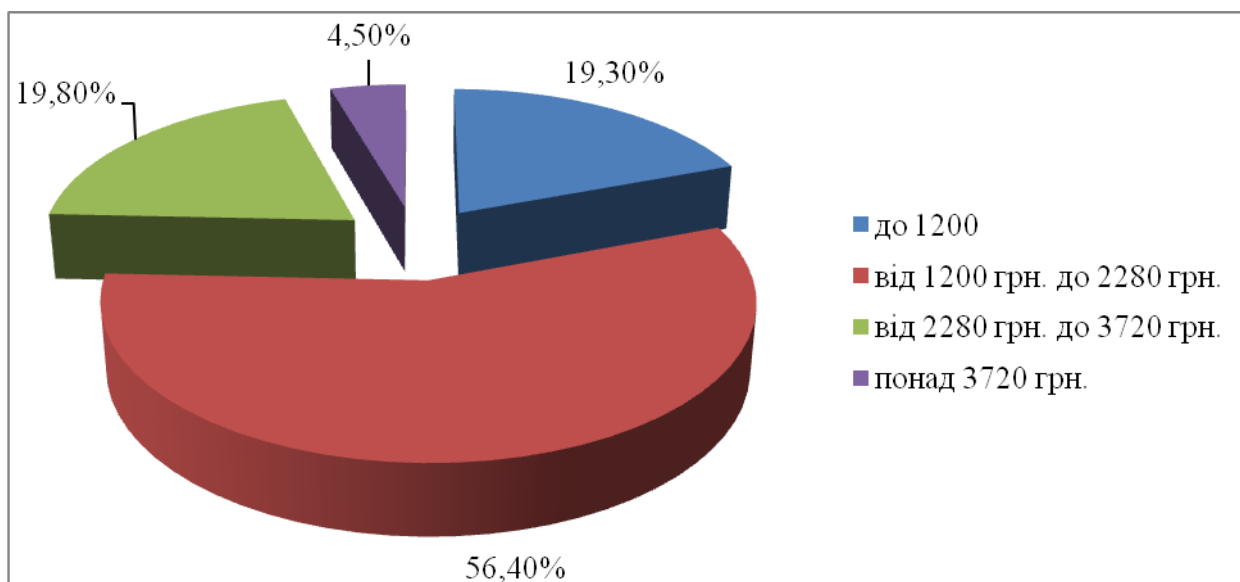


Рис. 2.16. Розподіл доходів населення за рівнем середньодушових загальних доходів, 2013 р.*

*Складено на основі [117].

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

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

Індекс розвитку людського потенціалу розраховують для порівняльної оцінки рівня бідності, грамотності, середньої тривалості життя, освіти та ін. Із 1993 р. HDI оцінюють щороку в рамках Програми розвитку ООН. Відповідно до рейтингу країн за рівнем розвитку людського потенціалу в 2013 р. Україна належить до країн з високим рівнем людського розвитку та перебуває на 83-й позиції зі значенням показника 0,734 на рівні з такими країнами, як Грузія (0,744), Перу (0,737) та Боснія і Герцеговина (0,731) [211]. Дані, наведені в табл. 2.15, свідчать, що протягом 2008–2013 рр. значення HDI для України залишалося сталим.

Таблиця 2.15

Значення показників HDI, QLI та GC для України, 2008–2013 рр.

Роки	Індекс розвитку людського потенціалу (HDI)		Індекс якості життя (QLI)		Коефіцієнт Джині (GC)	
	Місце в рейтингу	Значення показника	Місце в рейтингу	Значення показника	Місце в рейтингу	Значення показника
2008	82	0,729	59	62	76	27,5
2009	76	0,720	62	61	–	26,4
2010	69	0,725	68	62	–	25,6
2011	76	0,729	73	60	–	–
2012	78	0,733	–	–	–	–
2013	83	0,734	–	–	–	–

*Складено на основі [130; 208; 211; 225; 226; 238].

Як видно з табл. Ж.1 додатка Ж, за станом на 2011 р. серед країн, що очолюють даний рейтинг, перебувають Норвегія (0,944), Австралія (0,933), Швейцарія (0,917), Нідерланди (0,915), США

(0,914) та Німеччина (0,911). До країн із найнижчим значенням HDI належать такі країни: Чад (0,372), Центральнаафриканська Республіка (0,41), Демократична Республіка Конго (0,338), Нігер (0,337) [211]. Загальна тенденція даного показника характеризується постійним його зростанням починаючи з 1980 р. Однак необхідно зазначити, що HDI не враховує всіх аспектів розвитку людського потенціалу і не дає змоги належним чином оцінити рівень суспільного добробуту.

Іншим системним індексом, що дає змогу оцінити суспільний добробут населення країни, є Індекс якості життя (QLI), який визначається незалежним дослідним центром The Economist Intelligence Unit. При обчисленні QLI враховують дев'ять показників: прожитковий мінімум; культуру та дозвілля; рівень розвитку економіки; стан навколишнього середовища; свободу населення; рівень здоров'я; кліматичні умови; розвиток інфраструктури; безпеку та ризикованість життя. За станом на 2011 р. QLI для України дорівнював 60 зі 100 можливих. Найвищим цей показник був у США (86), Новій Зеландії (76) і Мальті (76) (табл. К.1, додаток К) [238]. До країн, що характеризуються найнижчим рівнем забезпеченості необхідних для нормальної життєдіяльності характеристик, належать Ємен (36), Чад (34) та Сомалі (28).

Коефіцієнт Джині – статистичний показник, що показує нерівність розподілу доходів населення. Світовий банк визначає GC як співвідношення доходів 10% найбагатших і 10% найбідніших верств населення. У 2010 р. в Україні це співвідношення становило 25,6 [208]. Значення показників за 2011–2013 рр. для нашої країни не розраховано.

Подібний до GC коефіцієнт обчислює Державна служба статистики України. Квінтільний коефіцієнт фондів розраховують як співвідношення сумарних доходів 20% найбільш та 20% найменш забезпеченого населення. На рис. 2.17 показано динаміку даного показника протягом 2000–2013 рр.

Як бачимо, максимальне значення квінтільного коефіцієнта фондів було у 2005 р. – 4,6. Тобто доходи 20% забезпеченого населення у 4,6 рази переважали доходи 20% найменш забезпеченого,

що свідчить про високу нерівномірність розподілу доходів населення України. Показник, що обчислив Укрстат, дещо відрізняється від показників, які розраховує Світовий банк.

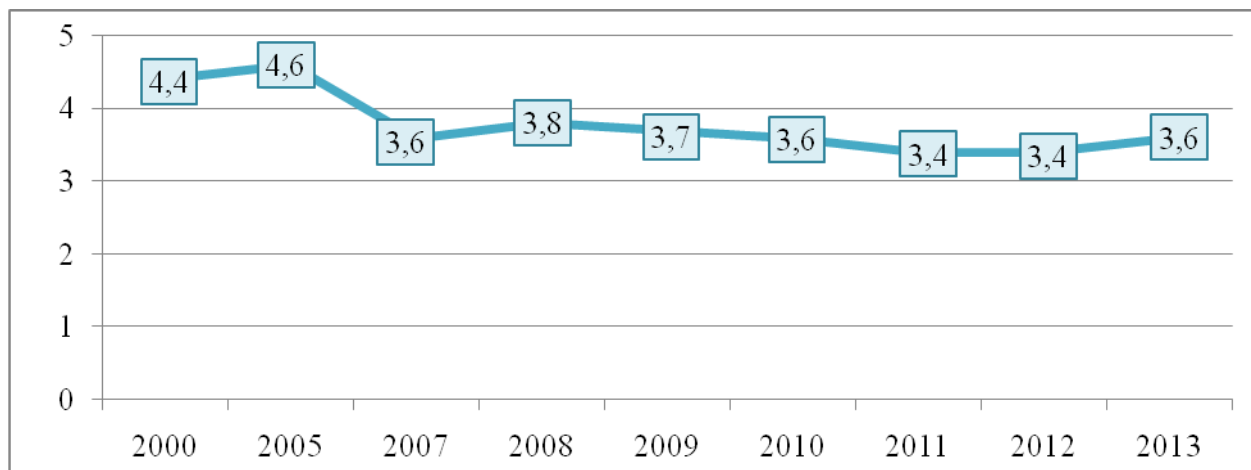


Рис. 2.17. Динаміка квінтільного коефіцієнта фондів, 2000–2013 рр., разів*

*Складено на основі [117].

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

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

табл. 2.16 відображено місце України в рейтингу країн за Індексом сприйняття корупції в 2013 р. У рейтингу зі 183 країн Україна зайняла 144 позицію разом із Камеруном, Центральноафриканською Республікою, Іраном, Нігерією [203]. Якщо порівняти з 2010 р., то Україна перебувала тоді на 134 місці, а індекс СРІ становив 2,4 (або 24) [120].

Поширення корупційних явищ, суперечливість законодавчої та нормативно-розпорядчої бази і недосконалість фіскальних інститутів призводять до формування потужної кримінальної економіки, що стає транснаціональною. На Восьмому конгресі ООН у Гавані (1990 р.) було наголошено: «Організована злочинність прямо загрожує національній та міжнародній безпеці і стабільності та є фронтальною атакою на політику та економіку країни та створює загрозу самій державності. Вона порушує стабільну діяльність соціальних та економічних інститутів, що зумовлює втрату довіри до процесу демократизації» [244, с. 18].

Таблиця 2.16

Рейтинг країн за індексом сприйняття корупції, 2013 р.*

Позиція в рейтингу	Країни	Індекс сприйняття корупції
1	Данія	91
1	Нова Зеландія	91
3	Фінляндія	89
3	Швеція	89
5	Норвегія	86
5	Сінгапур	86
144	Камерун	25
144	Центральноафриканська Республіка	25
144	Іран	25
144	Нігерія	25
144	Папуа-Нова Гвінея	25
144	Україна	25
175	Афганістан	8
175	Північна Корея	8
175	Сомалі	8

*Складено на основі [203].

Серед основних тенденцій розвитку організованої злочинності в Україні можна виокремити такі. Підрозділи МВС, ГПУ, СБУ та податкова міліція у 2012 р. виявили 2128 злочинів, що їх вчинили організовані групи (ОГ) та злочинні організації (ЗО), а це майже в чотири рази менше, порівняно з 2005 р. (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

**Результати боротьби правоохоронних органів України
з організованою злочинністю, 2005–2012 рр.**

Показник	2005	2008	2009	2010	2011	2012
Кількість виявлених ОГ та ЗО	567	406	414	431	395	258
Кількість злочинів, вчинених ОГ та ЗО	8268	4230	4085	3429	2997	2128
Кількість виявлених осіб, які вчинили злочин, у складі ОГ та ЗО	2282	1582	1717	1735	1550	1099
Кількість засуджених осіб за скоєння злочинів у складі ОГ та ЗО	1303	723	762	815	795	656

*Складено на основі [54; 121].

Найбільша частка виявлених ОГ та ЗО належить МВСУ і ГПУ. Загальна кількість виявлених організованих груп та злочинних організацій у 2012 р. зменшилася на 54% порівняно з 2005 р. Це може свідчити як про зменшення чинників криміналізації суспільства, так і про взаємодію чи вплив суб'єктів організованої злочинності на правоохоронні органи. Наступною негативною тенденцією є значна диференціація рівня злочинності в різних областях України. Найкриміногенніші області – це Одеська (440 злочинів), Дніпропетровська (284 злочини), Харківська (277 злочинів) області. Найменшу кількість злочинів, що вчинили організовані групи та злочинні організації у 2010 р., зареєстровано у таких областях: Івано-Франківській (31 злочин), Львівській (39 злочинів), Закарпатській (41 злочин) та Хмельницькій (44 злочини) (табл. Л.1, додаток Л) [121].

Зазначимо, що з 258 виявлених у 2011 р. організованих груп 43 мали міжнародні зв'язки, 48 – корумповані, 34 ОГ та ЗО діяли у фінансово-кредитній і банківській сферах (рис. 2.18) [121]. Деякі ОГ та ЗО поєднували діяльність в офіційному, тіньовому і кримінальному

Домінанти мінімізації податкових втрат

секторах економіки. Отже, організована злочинність, набуваючи значних масштабів, посилює реальний вплив на соціально-економічні та суспільно-політичні процеси.

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



Рис. 2.18. Характеристика організованих груп та злочинних організацій за напрямками кримінальної діяльності, 2012 р.*

*Складено на основі [121].

Корупція та організована злочинність є серйозними наслідками податкових втрат, що стримує соціально-економічне зростання і негативно впливає на імідж держави. Тому варто погодитися з професором М. Флейчук, що антикорупційну політику не можна здійснювати через реалізацію окремих заходів, а це мають бути системні дії для підвищення ефективності трансформування інституційного базису та реалізації політики помірною протекціонізму [185, с. 343].

Ще одним соціально-економічним наслідком податкових втрат є викривлення конкурентного механізму ринку. Як зазначила професор Г. Філюк, податкове середовище, в якому функціонує підприємство, належить до факторів, що визначають його конкурентоспроможність поряд із якістю продукції та послуг, ефективною стратегією маркетингу і збуту, рівнем кваліфікації персоналу й менеджменту, технологічним рівнем виробництва, доступністю джерел фінансування тощо [171, с. 57]. Так, діюча податкова система є важливим чинником впливу на суб'єктів підприємницької діяльності. Платники, які ухиляються від оподаткування або уникають його, займають вигідніше становище порівняно з тими платниками податків, які сумлінно сплачують податкові зобов'язання. Наявність явища податкових втрат як наслідку неефективної податкової системи також призводить до зниження виробничої ефективності підприємств, неспроможності технологічних нововведень, нерівномірного податкового навантаження і в підсумку – до погіршення конкурентного середовища країни загалом.

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

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

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

Глобальний індекс конкурентоспроможності розраховують, враховуючи той факт, що конкурентоспроможність – це набір інституцій, політик і факторів, які визначають рівень продуктивності країни. Як свідчать дані, наведені на рис. 2.19, Україна в Глобальному індексі конкурентоспроможності опустилася з 69 позиції у 2001 р. до 84 у 2013 р. [53]. Найнижчу позицію наша країна займала у 2010 р. – 89 місце. Наведена динаміка показує, що конкурентне середовище в Україні є нерозвинутим і має серйозні перешкоди для ведення бізнесу.

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

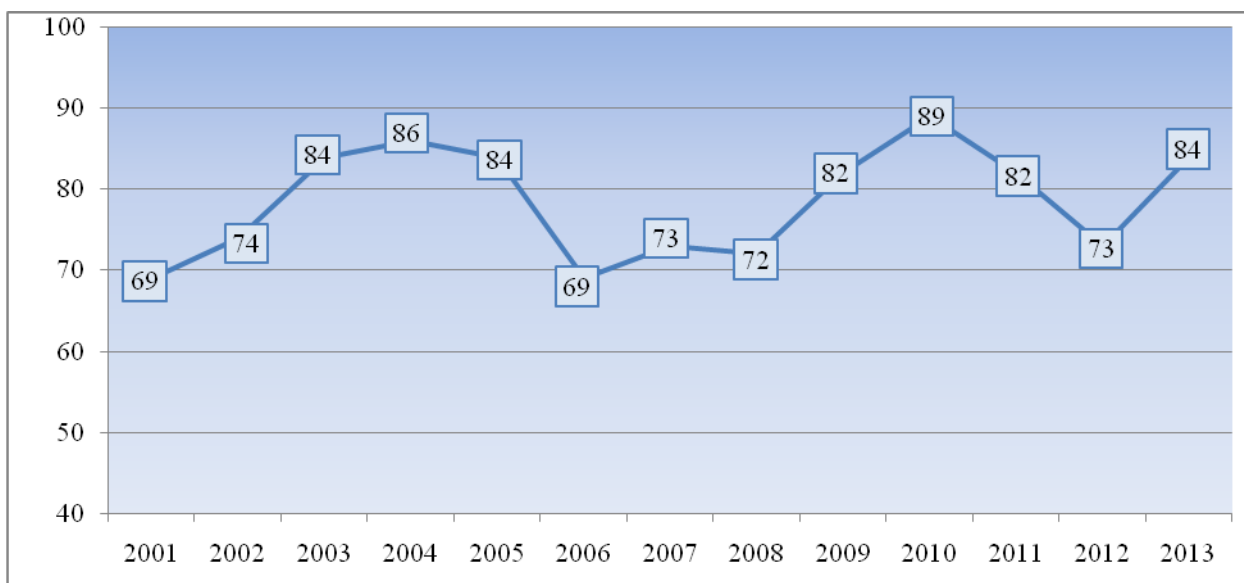


Рис. 2.19. Місце України у Глобальному індексі конкурентоспроможності, 2001–2013 рр. [53; 72]

Обсяги прямих іноземних інвестицій – це той показник, який найповніше характеризує стан інвестиційного клімату в державі (стан законодавчої та судової системи, рівня бюрократизації, масштабів корупції тощо). Згідно з даними табл. 2.18, обсяги прямих іноземних інвестицій в економіку України у 2013 р. порівняно з 2005 р. зросли в шість разів і становили 58,1 млрд. дол. Однак поряд з цим із 2008 р. темпи зростання прямих іноземних інвестицій уповільнилися. Якщо у 2006 р. темп зростання інвестицій становив 186,7%, то у 2013 р. даний показник дорівнював 106,8%, досягнувши свого мінімального значення [61].

Таблиця 2.18

**Обсяги та темпи зростання прямих іноземних інвестицій
в економіку України, 2005 – 2013 рр.***

Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Прямі іноземні інвестиції, млн. дол.	9047	16890	21607	29543	35616	40053	44806	54462	58157
Темп зростання обсягу прямих іноземних інвестицій, у % до попереднього року	133,2	186,7	127,9	136,7	120,6	112,5	111,9	121,6	106,8

*Складено на основі [60; 61].

У цьому аспекті видання «The Economist» зазначило, що продовження впливу «зацікавлених груп» разом з низькою адміністративною спроможністю та неефективним законодавством уповільнить темпи поліпшення ділового середовища за основними напрямками [244].

Інвестиційно-інноваційні процеси в Україні не набули серйозних масштабів і тому не приводять до значного зростання ВВП. Частка промислових підприємств, які займались інноваціями, в 2013 р. становила 16,8% від загальної кількості, в 2010 р. – 13,8%, у 2009 р. – 12,8% [38]. Розвиток інноваційної діяльності підприємств неможливий без інвестиційної підтримки.

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

На основі даної моделі можемо побудувати рівняння залежності прямих іноземних інвестицій від податкових втрат (формула 2.11):

$$ПІІ = 0,40273 \times ПВ + 0,32914з , \quad (2.11)$$

де ПІІ – прямі іноземні інвестиції;
ПВ – податкові втрати.

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

Наступним соціально-економічним наслідком податкових втрат є спад довіри громадян до органів влади. В умовах масштабних податкових втрат суспільство не відчуває себе захищеним, не отримує належних суспільних благ і не може бути впевненим у справедливості судових органів. Негативна оцінка діяльності уряду зумовлює недовіру суспільства до всіх інститутів влади. Як

зазначили учені Національного інституту стратегічних досліджень, соціальна незахищеність, недостатній рівень оплати праці, значний розрив у доходах, поширення ареалу бідності формують у населення протестні настрої та недовіру до влади [139].

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

Загалом проведене дослідження свідчить, що найбільшу загрозу податковій втраті спричиняють фіскальній і соціально-економічній сферам. Тому поділяємо їх наслідки на дві групи та, відповідно, виокремлюємо основні складові останніх (рис. 2.20).



Рис. 2.20. Наслідки існування феномена податкових втрат

Домінанти мінімізації податкових втрат

Таким чином, для зменшення обсягів податкових втрат та подолання їх наслідків необхідний системний підхід в економічній, фінансовій і політичній сферах. Вирішення даної проблеми потребує науково обґрунтованих положень та подальших досліджень щодо формування і розвитку ефективних фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, що сприятиме зростанню обсягів податкових надходжень до бюджету, досягненню належного рівня фіскальної безпеки й усуненню наявних проблем.

РОЗДІЛ 3 ПРОГРАМАТИКА ДІЄВОСТІ ФІСКАЛЬНИХ ІНСТИТУТІВ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ

3.1. Концептуальні засади формування фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат

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

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

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

Теорія інститутів є достатньо розробленою і вивченою науковцями та дослідниками, однак не існує єдиного погляду на зміст терміна «інститут». Так, Нобелівський лауреат Д. Норт визначив поняття «інститут» як: 1) набір формальних правил, неформальних обмежень та механізмів їх примусового впровадження; 2) створені людиною обмежуючі рамки, що організують стосунки між людьми [110, с. 17]. Також він зазначив, що інститут – це продукт свідомого вибору людей. Важливим є те, що формальні правила держава може змінити, а неформальні обмеження трансформуються дуже повільно, їх зміна може відбуватись у процесі тривалої суспільної еволюції (100–1000 рр. і більше). Зокрема, до формальних правил зараховують сукупність політичних (законодавчих та юридичних норм), економічних правил і контрактів. Неформальні правила не можуть бути чітко визначеними. Це лише узагальнення закономірностей, які склалися в практиці господарювання та були викликані раціональною логікою отримання.

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

Представники інституційного напрямку особливу увагу приділяли державному втручанню в економічні процеси. Так, американський

економіст Дж. Коммонс трактує інститути як норми права і вважає, що юридичні відносини, особливо у сфері обміну, є основою економічного розвитку [70]. Вчений наголосив на тому, що інститути – це колективні дії щодо контролю, лібералізації та розширення індивідуальної дії. При цьому Дж. Коммонс зазначив, що поняття колективних дій широко варіюється від неорганізованого звичаю чи традиції до множини організованих відносин, таких як корпорація, торговельна асоціація, профспілка, держава.

Подібної думки дотримується також американський дослідник Е. Остром, котрий визначив інститути як «регулятори людської поведінки в ситуаціях, які керуються правилами, нормами та стратегіями» [223, с. 22]. На думку американського дослідника Б. Г. Пітерса, представника неоінституційного напрямку, інститут – це структурна характеристика суспільства та/або політики [224, с. 49]. Ця структура може бути формальна (парламент, органи державної влади, законодавство) або неформальна (мережа взаємодіючих організацій, набір правил).

Науковець Г. Бортіс зазначив, що інститути – це механізми, які дають індивідуумам змогу постійно досягати суспільних або індивідуальних цілей відповідно до конкретних цінностей. Він стверджував, що інституційна система відображає спосіб життя суспільства, який регулюється системою цінностей, прийнятих у цьому суспільстві [18, с. 81]. На думку англійського економіста Дж. Ходжсона, інститути – це стійкі системи наявних і закорінених суспільних правил та звичаїв, що структурують соціальні взаємодії [189, с. 16]. Інститути роблять можливою впорядкованість намірів, очікувань, дій, надаючи людській діяльності певних форм і забезпечуючи її злагодженість, при цьому вони одночасно обмежують поведінку людей та роблять її можливою. Дж. Ходжсон вважає, що найпоширенішою особливістю інститутів є їх здатність формувати і змінювати індивідуальні схильності й зазіхання [189, с. 17].

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

У спектрі сучасних визначень російський учений Г. Клейнер представляє інститут як «комплекс рольових відносин», як «інтегрований комплекс традицій та звичок» і як реалізуючий комплекс – «норми плюс механізми, що контролюють та підтримують їх виконання» [66, с. 7]. Російський соціолог С. Кірдіна зазначила, що інститути – це стійкі постійно відображаючі соціальні, правові, економічні та інші відносини, які, власне кажучи, і структурують суспільне життя [65, с. 90]. Також російський учений В. Лесних дав таке трактування цього поняття: «Інститут – це системний інтегратор у суспільстві, який забезпечує підтримку та формування його інфраструктури й функціонування як єдиної сталої системи» [83, с. 13].

Професор Російської економічної школи В. Попов вважає, що інститут – це сукупність формальних та/або неформальних правил, яких дотримуються або повинні дотримуватися великі групи людей, а також механізми, що забезпечують дотримання цих правил [132]. Схоже визначення дала професор Г. Литвинцева: «Інститут – це ряд правил, які виконують функцію обмеження поведінки економічних агентів та впорядкування взаємодій між ними, а також механізми, що забезпечують виконання цих правил» [87, с. 333]. Російські вчені Я. Кузьминов, К. Бендукідзе і М. Юдкевич зазначили, що інститути – це правила, які доповнені механізмами примусу до їх виконання [81, с. 26]. Тобто це структури, які упорядковують людську діяльність за допомогою стійких стереотипів та цінностей, моделей поведінки на основі успішного досвіду.

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

Відповідно до Економічної енциклопедії, інститут (від лат. *institutum* – устрій, установа) – сукупність норм права, що охоплює певні суспільні відносини [44]. Професор Р. Заблоцька ототожнює поняття «інститут» та «інституція». Вона визначила інституції як

**Розділ 3. Програматика дієвості фіскальних
інститутів мінімізації податкових втрат**

сукупність чинних правил, на основі яких устанавлюють, хто саме має право ухвалювати рішення у певних сферах, які дії дозволено або обмежено, які процедури слід виконувати, яку інформацію необхідно надавати, який вигравш отримають індивіди залежно від своїх дій тощо [46, с. 140].

Різноманітність поглядів учених на визначення терміна «інститут» свідчить, що немає універсального трактування. Кожне з них відображає одну зі сторін. Основні визначення інститутів, які дали науковці, систематизовано у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Визначення змісту дефініції «інститут» різними вченими*

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

1	2	3
12.	Я. Кузьминов, К. Бендукідзе, М. Юдкевич	Інститути – це правила, які доповнені механізмами примусу до їх виконання.
13.	А. Олійник	Інститути – це сукупність формальних та неформальних обмежень, які забезпечують координацію дій індивідів у економічній, політичній і соціальній сферах.
14.	Р. Заблоцька	Інституції – це сукупність чинних правил, на основі яких устанавлюють, хто саме має право ухвалювати рішення у певних сферах, які дії дозволено або обмежено, які процедури слід виконувати, яку інформацію необхідно надавати, який вигравш отримують індивіди залежно від своїх дій тощо.

*Складено на основі [8; 18; 26; 46; 66; 70; 81; 83; 87; 110; 189; 220; 223; 224].

Згідно з Дж. Найтом, інститути мають «двоїстий характер» [216]. З одного боку, вони мають суспільну користь, оскільки як державі, так і окремим індивідам вигідніше існування інститутів, ніж їх відсутність. З іншого боку, інститути мають дистрибутивний ефект: вони по-різному розподіляють користь між індивідами.

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

Науковець Ю. Валеви́ч наголосив, що інститути – як формальні, так і неформальні – виконують свої функції тільки тоді, коли підкріплені в суспільстві відповідними механізмами [24, с. 278]. Під механізмами закріплення інститутів розуміють сукупність прийомів ідентифікації порушників «правил гри» і застосування до них санкцій. Інституційні обмеження закріплюють завдяки заходам зовнішнього та внутрішнього контролю. Зовнішній контроль здійснює держава, а внутрішній – контроль суб'єкти господарської діяльності.

Неформальні інститути виникають у процесі соціальної взаємодії. Вони – це своєрідний «побічний ефект» у відносинах влада – підпорядкування, тому неформальні інститути не потребують зовнішнього примусу, оскільки вони є «самопримусові», як зазначив Дж. Найт [216].

Український учений-економіст О. Соскін стверджує, що інституційна система (розглядаючи її стосовно передусім України) складається з таких важливих груп елементів: 1) Конституція, закони, постанови, нормативно-правові акти тощо; 2) монополія, конкуренція, мотивація, підприємницьке та інвестиційне середовища, ринкова інфраструктура; 3) кредитна, валютна і податкова системи, бюджет, механізми державного фінансового контролю, дозвільна система; 4) контрактні відносини між суб'єктами господарювання; 5) ділова етика, звичаї, традиції [152, с. 54].

Отже, загалом інституційну структуру можна відобразити таким чином (рис. 3.1).

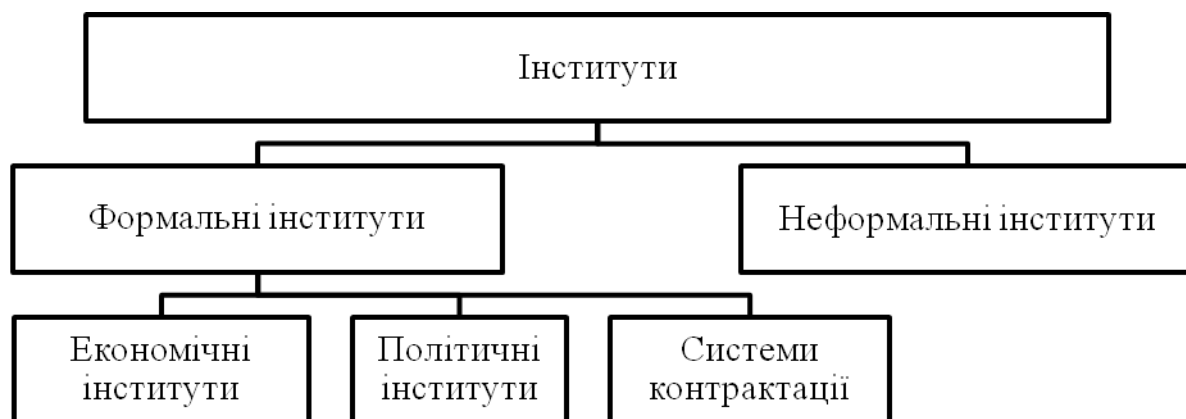


Рис. 3.1. Інституційна структура*

*Складено на основі [152].

Провідне місце в економічних інститутах займають фіскальні. Фінансово-економічний словник визначає термін «фіскальний» як той, що стосується інтересів державної скарбниці (казни), зокрема пов'язаний зі збором податків, накопиченням фінансових ресурсів держави [47, с. 950]. Подібне трактування терміна «фіскальний» дав російський учений А. Борисов. На його думку, «фіскальний» – той, що стосується інтересів державної казни; використання державою права встановлювати податки та витратити отримані кошти [17, с. 521].

Представники теорії суспільного вибору Дж. Бреннан і Дж. Б'юкенен у праці «До податкової конституції для Левіафана»

ототожили поняття фіскального та податкового інститутів і зазначили, що податкові інститути є постійними складовими політичного устрою: вони створюють контекст, у межах якого в кожному періоді приймають рішення про надання суспільних благ [202, с. 259]. У випадку, якщо індивід або група індивідів ухиляється від сплати податків чи мінімізує їх, на інших членів суспільства накладаються додаткові втрати у вигляді вищих ставок податків або нижчих норм необхідних суспільних витрат.

Фіскальні інститути як механізм збалансування податкової та бюджетної політики розглянули дослідники Б. Найт та Е. Левінсон у праці «Фіскальні інститути в Сполучених Штатах Америки». Вони вважають, що фіскальні інститути – це податкові та видаткові обмеження, збалансування бюджетних потреб, кваліфіковані правила підвищення податків тощо. Такі фіскальні інститути спрямовані на дотримання державної податкової та видаткової політики [215, с. 18].

Подібне визначення фіскальних інститутів дав португальський дослідник Б. Альбукерке. Він стверджує, зокрема, що фіскальні інститути – це механізми і правила, які регулюють бюджетний процес та створюють систему збалансування державних фінансів [200, с. 8]. Вони можуть набувати форми явних обмежень (бюджетне законодавство, фіскальні правила) і неявних обмежень (виборча та політична система, ідеологічні вподобання тощо).

Дослідження «Фіскальні інститути у Новій Зеландії» провело у 2010 р. керівництво цієї країни. Було наголошено, що фіскальні інститути охоплюють законодавчу базу для складання бюджету чи фінансового планування, будь-які владні інструкції або усталені норми, державні установи, які беруть участь у плануванні та здійсненні бюджетного процесу, а також будь-які незалежні структури, причетні до реалізації фіскальної політики [206, с. 2].

У дослідженні Світового банку «Велика криза та фіскальні інститути Східної і Центральної Європи і Центральної Азії» зазначено, що фіскальні інститути створюються на таких фундаментальних основах, як оподаткування, казначейство, облік та бюджетні процедури [239]. Німецький дослідник Юрген фон Хаген у

праці «Політекономія для фіскальних інститутів» визначив такі складові фіскальних інститутів: 1) конституційні обмеження дефіциту, видатків і податків; 2) закріплені норми політичної відповідальності та конкуренції; 3) норми бюджетного процесу [213, с. 3].

Ірландська фіскальна консультативна рада зарахувала до фіскальних інститутів фіскальне законодавство та фіскальні органи з певними правами й відповідальністю, які сприяють скороченню податкових розривів [234, с. 2].

Уже згаданий О. Соскін зазначив, що головними фіскальними інститутами є державний бюджет і податкова система, за допомогою яких здійснюють перерозподіл сукупного доходу, сформованого в українській економіці на користь фінансово-корпоративних груп [152, с. 57]. На нашу думку, такий підхід щодо розуміння фіскальних інститутів є вузьким та не враховує правового, адміністративного, суспільного аспектів.

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

Важливим є погляд на інститути фіскального регулювання науковців А. Крисоватого та Т. Кошук, які дали таке їх визначення: «Інститути фіскального регулювання – це форми взаємовідносин держави, платників податків і громадян-виборців та, з одного боку, право держави встановлювати, законодавчо регламентувати, організовувати справляння податків і податкових платежів, розподіляти податкові надходження, з другого – право суб'єктів ринку на судовий захист від неправомірних податкових вилучень, можливість здійснення громадського контролю за фіском; форми взаємовідносин між державою-позичальником і власниками її боргових зобов'язань, право держави протягом обумовленого

терміну розпоряджатися залученими шляхом запозичення коштами і право кредиторів вимагати вчасного обслуговування та погашення боргу» [80, с. 20].

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

На думку І. Вазарханова, поняття «податковий інститут» охоплює єдність таких функціональних компонентів:

- податкових правил – законодавства та нормативної бази, порядок документообігу, ведення обліку, здійснення розрахунків;
- механізм реалізації й дотримання правил – порядок роботи, організація та управління фіскальними органами, здійснення ними адміністрування, контролю, надання інформаційних послуг;
- нормативних і фактичних моделей поведінки платників податків [23, с. 125].

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

Тому, ми схильні припустити, що фіскальні інститути (fiscal institutions) – це: по перше, нормативно-правове забезпечення у сфері фіскальної політики; по-друге, органи державної влади, які регулюють та контролюють формування грошових ресурсів держави; по-третє,

наявні у державі традиції, звичаї і норми стосовно залучення фондів грошових коштів держави. Отже, фіскальний інститут – це устрій у державі стосовно реалізації її фіскальних завдань та сукупність організаційно-правових норм, що його регулюють.

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

Взагалі рівень розвитку фіскальних інститутів відповідає рівневі розвитку суспільства загалом: соціально-економічному, політичному та культурному.

Якщо розмежувати фіскальні інститути на формальні й неформальні, то до перших належать:

1. Законодавство (Конституція України, Податковий кодекс України, Митний кодекс України, законодавчі акти, укази Президента України, постанови КМУ, накази, інструкції, роз'яснення стосовно податкової сфери).

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

3. Контрактні відносини між: по-перше, суб'єктами податкових правовідносин (державою, контролюючими органами у сфері оподаткування і платниками податків); по-друге, самими суб'єктами

господарювання, які реалізуються у процесі здійснення їх підприємницької діяльності.

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

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

Досліджуючи загальні функції інститутів, російська вчена Г. Литвинцева виділила такі: 1) координація дій різних індивідів (і організацій); 2) обмеження чисельності можливих «дій» шляхом «відсікання» тих, що можуть спричинити санкції, втрати від яких перевищать вигоду від учиненої дії; 3) перерозподіл ресурсів, втрат та доходів безпосередньо за своїм змістом або опосередковано – через обмеження можливих дій і координацію [87, с. 102]. При цьому Д. Норт вважав, що головна роль інститутів полягає у зменшенні невизначеності завдяки встановленню стійкої структури взаємодії між людьми [110, с. 21].

З урахуванням сутності фіскальних інститутів вважаємо за доцільне виділити такі функції досліджуваної категорії (рис. 3.2):

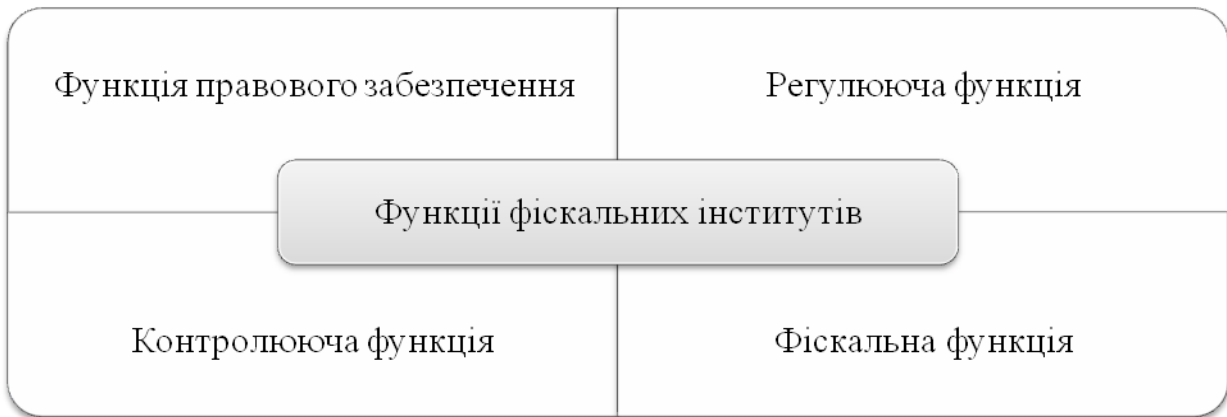


Рис. 3.2. Функції фіскальних інститутів

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

2. Регулююча функція проявляється у тому, що фіскальні інститути вносять певний порядок у здійснення державою податкової політики і спрямовують її розвиток. За допомогою податків вони регулюють різні аспекти соціально-економічного життя на макрорівні та поведінку платників податків чи відносини між ними на мікрорівні. Цю функцію виконують усі перераховані формальні фіскальні інститути: 1) законодавство; 2) Верховна Рада України та органи виконавчої влади; 3) система контрактних відносин.

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

4. Суть фіскальної функції полягає у створенні фіскальними інститутами матеріальної бази для функціонування держави. Тобто фіскальні інститути забезпечують надходження податків до бюджетів усіх рівнів. Дану функцію виконують контролюючі органи у сфері

оподаткування і платники податків, які сплачують встановлені державою податки та збори (обов'язкові платежі).

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

Важливою умовою організації протидії податковим втратам є визначення ефективності фіскальних інститутів. Загалом ефективні інститути, на думку Д. Норта, мають забезпечувати стимули до навчання, стимулювати інвестиції, заохочувати економічних агентів із підприємницькими здібностями [111].

Відповідно до твердження американського економіста Дж. Б'юкенена, ефективність діяльності інститутів має визначатися забезпеченням суспільства необхідними благами [21, с. 108]. Несправедливим вважається примус суб'єктів господарювання до сплати податків, які надалі витратять на діяльність, не пов'язану з інтересами платників податків, або навіть суперечать їм. Особи погоджуються до примусу з боку держави тільки тоді, якщо кінцеві результати політичного обміну відповідатимуть їх потребам. Якщо моделі вільного обміну немає, то будь-які методи державного примусу суперечитимуть індивідуальним цінностям, на основі яких будується ліберальний суспільний устрій. Якщо ж платники податків втратять довіру до урядів, то настане параліч фіскально-адміністративних інститутів, як зазначив професор В. Андрущенко [7, с. 12].

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

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

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

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

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

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

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

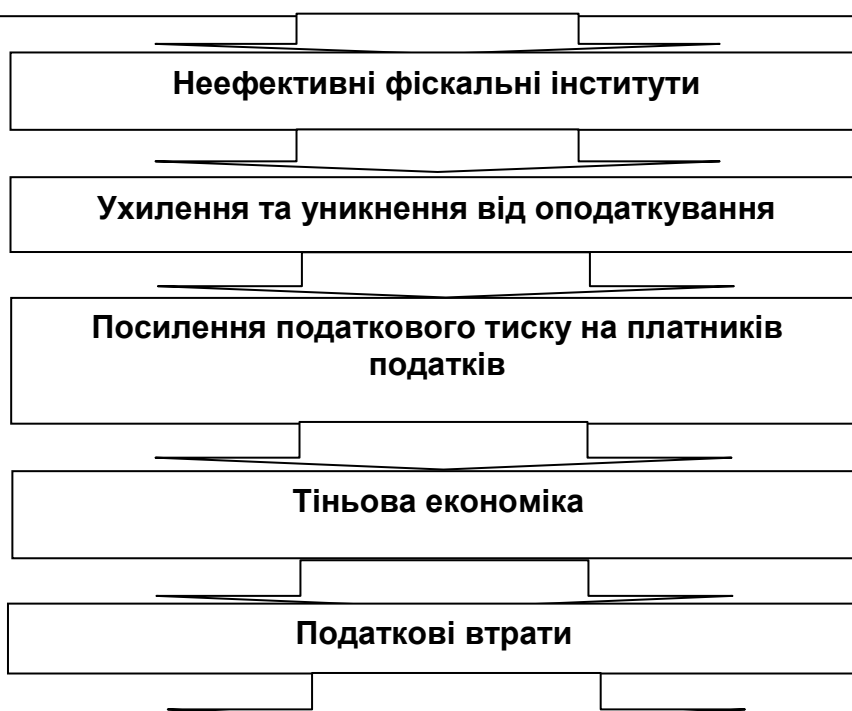
5. Відсутність податкової свідомості, постійна нестача грошових коштів у платників податків і корислива мотивація, зумовлена тим, що несплата податків є вигіднішою, ніж дотримання законодавства.

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

Неефективність фіскальних інститутів призводить до виникнення явищ уникнення та ухилення від оподаткування, що, своєю чергою, зумовлює втрати бюджету. Як наслідок, держава недоотримує значні обсяги бюджетних коштів, що намагається компенсувати підвищенням ставок оподаткування і розширенням податкової бази. В результаті таких заходів суб'єкти господарювання застосовують усі можливі засоби для того, щоб уникнути надмірного тиску з боку держави, зокрема переводять свій капітал у «тінь». Цей причинно-наслідковий зв'язок відображає рис. 3.3.

У цьому плані важливим є твердження Е. де Сото, політичного мислителя Латинської Америки, президента Інституту свободи та демократії, який зазначив: «Більшість осіб переходить у нелегальний сектор не тому, що він дає прикриття від податків, а тому, що чинні закони держави, як би добре вони не були сформульовані, не відповідають потребам людей» [153]. Тобто потрібно змінювати законодавство так, щоб воно відповідало інтересам не лише держави, а й платників податків.

Причини: нестабільність та недосконалість податкового законодавства, неузгодженість багатьох нормативних актів, подвійне тлумачення окремих норм законів; погіршення соціально-економічного та політичного становища, наявність кризових явищ у державі; недосконалість податкового адміністрування, форм і методів податкового контролю, неузгодженість дій контролюючих органів, недостатній розвиток міжнародної співпраці у сфері оподаткування; негативне ставлення платників податків до діючої системи оподаткування та органів влади; відсутність податкової свідомості, постійна нестача грошових коштів у платників податків і корислива мотивація, зумовлена тим, що несплата податків вигідніша, ніж дотримання законодавства



Наслідки: зменшення доходів бюджету держави та обсягів інвестицій, вплив капіталів, недовіра до органів влади з боку населення, несправедливий розподіл податкового тягаря, низька соціальна захищеність населення, зростання злочинності й корупційності та ін.

Рис. 3.3. Причинно-наслідковий зв'язок неефективності фіскальних інститутів, тіньової економіки та податкових втрат

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

Тому інституційні трансформації повинні мати за орієнтир насамперед формування фіскальної свідомості нації та відчуття

спільної мети як у платників податків, так і у держави. Рішення суб'єктів підприємницької діяльності щодо сплати податків залежить не тільки від рівня податкової ставки, а й від тих цінностей, якими вони керуються. «Велике значення відіграє моральна культура суспільства: або це суспільство, де переважають опортуністична поведінка та обман або суспільство, в якому чесність та відкритість – найвище за все», – вважає економіст Й. Констанс [73].

Тому, для задоволення соціально-економічних запитів та досягнення окреслених перед державою завдань об'єктивно необхідним є збалансування інтересів держави і платників податків. Цього можна досягти поєднанням оптимального рівня податкового навантаження та усвідомленням суб'єктами підприємницької діяльності свого обов'язку щодо сплати податкових платежів. Це, своєю чергою, потребує підвищення рівня довіри між суб'єктами оподаткування. Адже, як зазначив російський дослідник А. Ляско, інститут довіри є одним із засобів зниження трансакційних витрат [88, с. 42].

Подібну думку висловив професор С. Юрій: «Клімат моралі та взаємної довіри, дотримання правових норм і захист прав власності, що, на переконання теоретиків інституціоналізму, визначають поведінку ринкових агентів, є основним чинником довготривалого розвитку та економічного зростання» [195, с. 58]. Російські вчені А. Белянін та В. Зінченко наголосили на тому, що тільки суспільно-політичні інститути, яким довіряють громадяни, можуть виконувати роль тих провідників, котрі забезпечують надійність і передбачуваність соціального середовища, тобто за суттю є інструментами зменшення трансакційних витрат [15, с. 44].

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

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

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

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

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

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

У цьому контексті науковці А. Крисоватий та Т. Кошук виділили такі критерії розбудови фіскальної сфери в Україні [80, с. 31]:

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

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

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

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

Також погодимося з твердженням нобелівського лауреата К. Ерроу, що пристосування інститутів є тривалим процесом і за реструктуризації економіки неможливе швидке досягнення кінцевих результатів [192, с. 79]. Інакше кажучи, фіскальні інститути, які діють у державі, можуть ефективно функціонувати тільки після певного адаптаційного періоду, протягом якого як держава, так і платники податків пристосуються до них. Доцільно зауважити, що імпортування або копіювання фіскальних інститутів неприпустиме, оскільки всі економічні системи різні й потребують різних регуляторів. А формування інститутів – ендогенний процес (той, що відбувається всередині, внутрішній), пов'язаний з досвідом взаємодії між особами та їх спільною історією.

Підбиваючи підсумок, слід зауважити, що сучасні тенденції податкового регулювання характеризуються орієнтацією на підвищення ефективності відносин контролюючих органів у сфері оподаткування з платниками податків. Тому формування фіскальної свідомості нації та виконання завдань держави потребує певних інституційних трансформацій. Наявність правильно побудованих і організованих фіскальних інститутів є найважливішим фактором ефективного функціонування податкової політики у довготерміновій перспективі, а зміна чи трансформація одного з параметрів діючих інститутів призведе до серйозних макроекономічних наслідків. Тому, на нашу думку, потребує детальнішого дослідження ефективність фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат. Це, своєю чергою, дасть змогу виявити основні проблеми функціонування фіскальних інститутів та можливі напрями їх подолання.

3.2 Оцінка ефективності фіскальних інститутів у контексті протидії податковим втратам

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

нашу думку, в цьому контексті актуальним є розроблення комплексного показника ефективності функціонування фіскальних інститутів.

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

- дієвість як міру досягнення системою окреслених перед нею цілей;
- економічність як міру використання необхідних продуктів;
- якість як міру відповідності системи умовам та очікуванням;
- прибутковість як відношення між валовими доходами і сумарними витратами;
- продуктивність як відношення кількості виробленої продукції (наданих послуг) до затрат на випуск продукції чи надання послуг;
- високу якість трудової діяльності;
- залучення нових технологій [147].

Щодо аналізу ефективності інститутів, то білоруський учений І. Руденков використовує функціональний підхід. Науковець наголосив, що ефективність інститутів визначається тим, як визначений інститут реалізує функції, притаманні інститутам загалом [140]. До таких функцій учений зарахував інституційну рівновагу, компенсацію ризику та мінімізацію трансакційних витрат.

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

Російський науковець С. Істомін трактує ефективність інститутів як оптимальну структуру повноважень у визначеній ситуації, яка призводить до зниження витрат та рівня трансакційних витрат

[57, с. 66]. У нашому випадку трансакційними витратами служать податкові втрати, тому ефективність фіскальних інститутів характеризуватиметься саме їх зменшенням.

Як зазначив російський учений І. Вазарханов, підвищення ефективності та якості роботи – найважливіші аспекти інституційних перетворень. Для оцінки рівня ефективності податкових інститутів науковець запропонував комплекс показників, структурований так (рис. 3.4): 1) фінансові показники збору податків; 2) показники результативності податкового контролю; 3) оцінка обґрунтованості податкових санкцій; 4) оцінка рівня адміністрування та якості податкового сервісу [22].

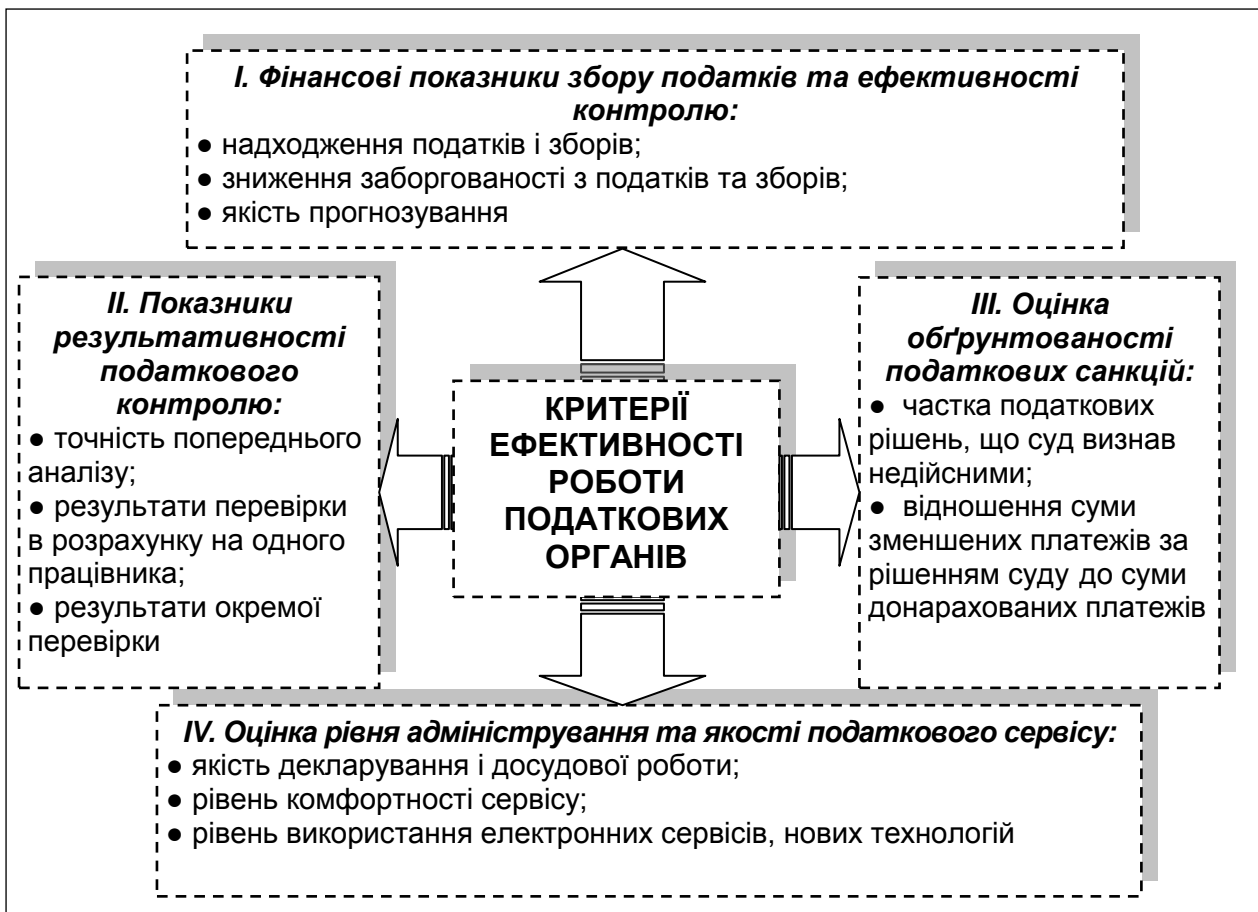


Рис. 3.4. Показники ефективності роботи податкових органів [22, с. 32]

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

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

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

Найбільшу увагу автор приділив показникам четвертого розділу, оскільки саме вони відображають процеси розвитку податкових органів: використання нових технологій адміністрування, механізмів сервісної взаємодії з платниками податків, застосування сучасних технологій [22, с. 30]. До цієї групи показників І. Вазарханов зарахував: якість декларування і досудової роботи; рівень комфортності сервісу; рівень використання електронних сервісів, нових технологій. Саме показники четвертого розділу автор деталізував та запропонував заходи щодо їх застосування (табл. Н.1, додаток Н).

У контексті даного дослідження цікавим є також досвід Російської Федерації. У 2003 р. Міністерство податків і зборів РФ затвердило Методику оцінки ефективності контрольної роботи територіальних управлінь МПЗ РФ за суб'єктами РФ відповідно до рішення Колегії МПЗ РФ від 14.11.2001 р. «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольної роботи податкових органів» з урахуванням результатів оцінки контрольної роботи управлінь МПЗ Росії щодо суб'єктів Російської Федерації за підсумками 2002 р. і пропозицій, висловлених на семінарі-наradі органів МПЗ Росії у квітні 2003 р. з питань удосконалення організації податкового контролю та підвищення рівня правового забезпечення діяльності

податкових органів. У 2004 р. була введена нова методика оцінки ефективності контрольної роботи територіальних управлінь МПЗ РФ за суб'єктами РФ, яка охоплює критерії оцінки за такими показниками [33, с. 48–49]:

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

2) оцінка показників організації і проведення камеральних перевірок дотримання законодавства про податки та збори (динаміка додатково нарахованих платежів за результатами камеральної перевірки, питома вага таких платежів у загальній сумі додатково нарахованих платежів за результатами перевірок, питома вага камеральних перевірок, у процесі яких використані додаткові документи, пояснення й відомості);

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Розділ 3. Програматика дієвості фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат

$$E_{\delta} = \frac{K_{\text{ПН}}}{K_{\text{ПВ}}}, \quad (3,1)$$

де $K_{\text{ПН}}$ – коефіцієнт зростання податкових надходжень до державного бюджету;

$K_{\text{ПВ}}$ – коефіцієнт зростання податкових втрат.

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

Дані для обчислення показника бюджетної ефективності фіскальних інститутів за 2002–2013 рр. наведено у табл. 3.2. Результати розрахунків свідчать, що бюджетна ефективність фіскальних інститутів протягом цього періоду була невисокою, за винятком 2003 р. ($E_{\delta} = 1,33$).

Таблиця 3.2

Розрахунок показника бюджетної ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, 2002–2013 рр.

Показник	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Податкові надходження, млрд. грн.	45,40	54,30	63,20	98,10	125,70	161,30	227,20	208,10	234,40	334,70	360,60	353,97
Податкові втрати, млрд. грн.	18,49	16,60	19,40	29,70	37,50	46,70	70,98	92,12	97,39	120,20	115,70	124,10
Коефіцієнт зростання податкових надходжень	1,24	1,20	1,160	1,55	1,28	1,28	1,41	0,92	1,13	1,43	1,08	0,98
Коефіцієнт зростання податкових втрат	1,89	0,90	1,17	1,53	1,26	1,25	1,52	1,30	1,06	1,23	0,96	1,07
Бюджетна ефективність (E_{δ})	0,66	1,33	0,99	1,01	1,02	1,02	0,93	0,71	1,07	1,16	1,13	0,92

За станом на 2013 р. показник бюджетної ефективності був $E_b = 0,92$. Найнижча бюджетна ефективність фіскальних інститутів спостерігалась у 2002 р. та 2009 р. – відповідно 0,66 та 0,71. Таким чином, для подальшого підвищення бюджетної ефективності існуючим фіскальним інститутам доцільно спрямувати свою діяльність на зменшення обсягів податкових втрат.

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

$$E_{кп} = \frac{K_{кп}}{K_{пв}}, \quad (3.2)$$

де $K_{кп}$ – коефіцієнт зростання результату контрольно-перевірної роботи.

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

Розрахунок ефективності контрольно-перевірної роботи фіскальних інститутів протягом 2002–2013 рр. наведено в табл. 3.3.

Як бачимо з наведених розрахунків, протягом 2003–2008 рр. показник ефективності контрольно-перевірної роботи не перевищував 1. Тобто темпи зростання податкових втрат були більшими від темпів зростання результатів контрольно-перевірної роботи. Мінімального значення показник ефективності контрольно-перевірної роботи досягнув у 2004 р. та 2011 р. ($E_{кп}$ становив відповідно 0,68 і 0,33). Таке різке зниження результатів контрольно-перевірної роботи викликано значним зменшенням кількості податкових перевірок органами контролю у сфері оподаткування. Значення $E_{кп} = 1,46$ у 2009 р. та 1,49 у 2010 р. свідчить про різке зростання результатів контрольно-перевірної роботи й ефективності фіскальних інститутів.

Таблиця 3.3

**Розрахунок ефективності
контрольно-перевірочної роботи, 2002–2013 рр.**

Показник	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Результат контрольно-перевірочної роботи, млрд. грн.	8,84	6,20	4,24	5,68	6,14	5,23	6,47	12,28	19,35	7,96	10,25	7,60
Податкові втрати, млрд. грн.	18,49	16,60	19,40	29,70	37,50	46,70	70,98	92,12	97,39	120,2	115,7	124,10
Коефіцієнт зростання результату контрольно-перевірочної роботи	–	0,70	0,68	1,34	1,08	0,85	1,24	1,90	1,58	0,41	1,29	0,74
Коефіцієнт зростання податкових втрат	1,89	0,90	1,17	1,53	1,26	1,25	1,52	1,30	1,06	1,23	0,96	1,07
Ефективність контрольно-перевірочної роботи (Екп)	–	0,78	0,58	0,88	0,86	0,68	0,82	1,46	1,49	0,33	1,34	0,69

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

$$E_{\Phi} = \frac{K_{\Pi H}}{K_{B}} , \quad (3.3)$$

де K_B – коефіцієнт зростання витрат на утримання контролюючих органів у сфері оподаткування.

Показник фінансової ефективності дає змогу оцінити доцільність витрат на утримання контролюючих органів у сфері оподаткування як найважливішої складової фіскальних інститутів.

*Домінанти мінімізації
податкових втрат*

Чим більша величина Еф, тим вигідніша підтримка державою таких фіскальних інститутів. У випадку $E_f < 1$ потрібно звернути увагу на необхідність їх реформування.

Вихідні дані для обчислення фінансової ефективності фіскальних інститутів протягом 2005–2013 рр. наведено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Розрахунок показника фінансової ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, 2002–2013 рр.

Показник	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Податкові надходження, млрд. грн.	45,40	54,30	63,20	98,10	125,70	161,30	227,20	208,10	234,40	334,70	360,60	353,97
Витрати на утримання контролюючих органів у сфері оподаткування*, млрд. грн.	0,85	1,02	1,26	2,06	2,76	3,07	4,11	3,53	3,85	3,85	4,37	4,06
Коефіцієнт зростання податкових надходжень	1,24	1,20	1,16	1,55	1,28	1,28	1,41	0,92	1,13	1,43	1,08	0,98
Коефіцієнт зростання витрат на утримання контролюючих органів у сфері оподаткування	1,18	1,20	1,24	1,63	1,34	1,11	1,34	0,86	1,09	1,00	1,14	0,93
Фінансова ефективність (Еф)	1,05	1,00	0,94	0,95	0,96	1,15	1,05	1,07	1,04	1,43	0,95	1,05

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

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

$$E_{\text{фi}} = r_1 \times E_{\text{б}} + r_2 \times E_{\text{ф}} + r_3 \times E_{\text{кп}}, \quad (3.4)$$

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

З метою визначення рівня значущості показників ефективності фіскальних інститутів застосуємо правило Фішберна. Для про-ранжованої в порядку зменшення значущості системи показників рівень вагомості i -го показника (c) визначимо за формулою [174]:

$$r_i = \frac{2 \times (N - i + 1)}{(N + 1) \times N}, \quad i = \overline{1, N} \quad (3.5)$$

де r_i – рівень вагомості i -го показника;

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

i – порядковий номер показника (в порядку їх значущості).

Якщо всі показники рівнозначні, $r_i = 1/N$, то оцінка вагового значення коефіцієнтів відповідає максимуму ентропії наявної інформаційної невизначеності про об'єкт дослідження і дає можливість сформулювати найкращі оціночні рішення в найгірших інформаційних умовах. Припустимо, що показники ефективності контрольно-перевірної роботи, бюджетної та фінансової ефективності мають рівну значущість для визначення комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат. Тоді значення вагових коефіцієнтів для всіх показників становитиме $r_i = 0,333$. На основі наведених розрахунків і рекомендацій пропонуємо таку модель оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат (рис. 3.5).

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

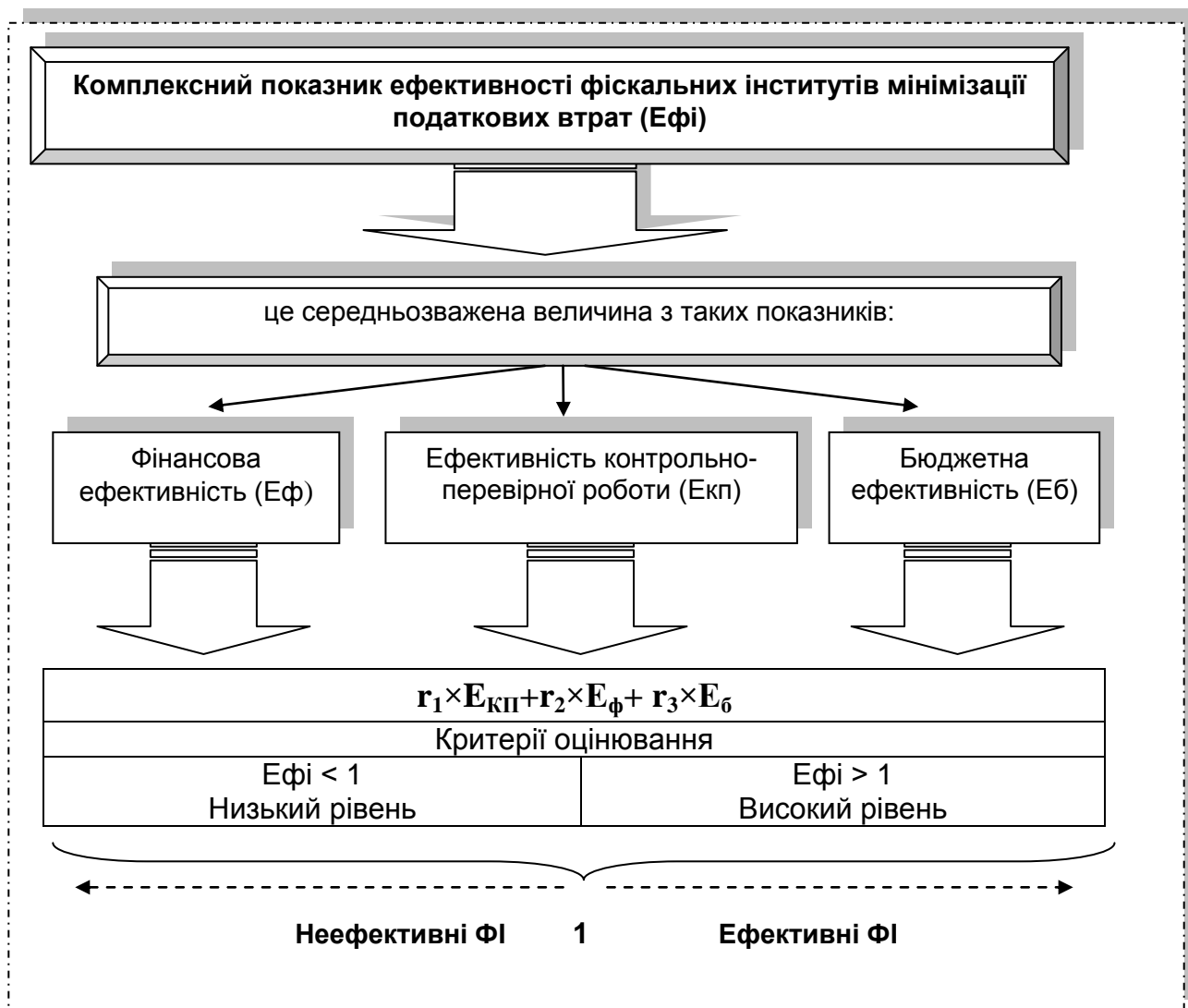


Рис. 3.5. Модель оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат

Розділ 3. Програматика дієвості фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат

Результати розрахунку комплексного показника ефективності фіскальних інститутів упродовж 2003–2013 рр. наведено у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Розрахунок комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат в Україні у 2003–2013 рр.

Показник	r_i	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Еб	0,333	1,33	0,99	1,01	1,02	1,02	0,93	0,71	1,07	1,16	1,13	0,92
Еф	0,333	1,00	0,94	0,95	0,96	1,15	1,05	1,07	1,04	1,43	0,95	1,05
Екп	0,333	0,78	0,58	0,88	0,86	0,68	0,82	1,46	1,49	0,33	1,34	0,69
Ефі	–	1,04	0,84	0,95	0,95	0,95	0,93	1,29	1,20	0,97	1,14	0,89

Аналіз проведених розрахунків свідчить про низький рівень ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат протягом 2003–2008 рр. Найменшим значення комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат було в 2004 р. і становило 0,84. У 2009 р. комплексний показник ефективності фіскальних інститутів значно зріс – до 1,29. Негативне значення цього показника у 2004–2008 рр. зумовлено насамперед низьким рівнем показника ефективності контрольно-перевірної роботи, який у 2004–2008 рр. не перевищував 1. Стосовно показника фінансової ефективності, то він перебуває на достатньому рівні та позитивно впливає на кінцевий результат.

Отже, розрахунок комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат загалом і за складовими показав, що фіскальні інститути не сповна виконують

*Домінанти мінімізації
податкових втрат*

свої функції та не зумовлюють значного зменшення податкових втрат бюджету. Тому для досягнення зростання ефективності фіскальних інститутів потрібно вдосконалити форми й методи контрольної роботи фіскальних органів та інститутів загалом, щоб забезпечити їх достатню ефективність. Створення ефективних фіскальних інститутів необхідне для нормального функціонування ринкових механізмів і для реалізації дієвої фіскальної політики держави.

РОЗДІЛ 4 ВЕКТОРИ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ У СУЧАСНИХ УМОВАХ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ

1.1. Прогнозування інституційних факторів виникнення податкових втрат з метою розробки дієвих заходів для їх запобігання Україні

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

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

Визначення взаємозв'язку і взаємозалежності між існуючими явищами й економічними процесами має суттєве значення та дає можливість описати причинно-наслідковий зв'язок між ними. Дослідження інтенсивності, виду і форм причинних впливів у середині стохастичних процесів здійснюється на основі методів економіко-математичного моделювання, у т. ч. на основі економетричного аналізу часових рядів.

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

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

При практичному аналізі часових рядів використовують етапи:

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

Комплексне вивчення рядів динаміки має передувати етапу прогнозування досліджуваних показників, що дасть змогу визначити тенденції зміни даних економічних показників. Інформаційною базою для математичного моделювання послужили офіційні статистичні дані про обсяги ВВП, фактичних податкових надходжень, втрат бюджету від надання податкових пільг та податкового боргу в Україні за 2005–2013 рр. (табл. 4.1). Дослідження динаміки показників на базі

Розділ 4. Вектори мінімізації податкових втрат у сучасних умовах соціально-економічного розвитку України

статистичних даних за 2005–2013 рр. і побудову економіко-математичних моделей залежності показників здійснено з допомогою пакета опрацювання статистичних даних STADIA.

Таблиця 4.1

Вихідні дані для економіко-математичного моделювання, 2005 – 2013 рр.*

Роки	ВВП, млрд. грн.	Податкові надходження, млрд. грн.	Втрати бюджету від надання податкових пільг, млрд. грн.	Податковий борг, млрд. грн.
2005	441,5	98,1	12,3	9,4
2006	544,2	125,7	13,5	7,8
2007	720,7	161,3	17,5	6,3
2008	948,1	227,2	22,9	9,1
2009	913,3	208,1	28,2	11,8
2010	1082,6	234,4	37,1	16,1
2011	1316,6	334,7	59,2	8,7
2012	1408,9	360,6	48,7	9,6
2013	1454,9	353,9	70,4	10,4

*Складено на основі [116; 117; 118].

Саме за допомогою засобів математичного моделювання пакета опрацювання статистичних даних STADIA ми спробували побудувати функції, які дають змогу спрогнозувати та оцінити обсяги податкових втрат. На основі такого аналізу побудовано економіко-математичні моделі динаміки визначених показників. Досліджувані інформаційні масиви описані за допомогою кількох видів моделей і характеризуються високим значенням коефіцієнтів множинної кореляції, що свідчить про достовірність отриманих результатів.

Середньорічний темп зростання ВВП – 135 млрд. грн., або 20,53%, та описується такими рівняннями (формули 4.1, 4.2):

$$y = 181,5 + 135t, R = 0,9858 \quad (4.1)$$

$$y = e^{(5,742+0,1867t)}, R = 0,9811 \quad (4.2)$$

Однак середньорічний темп зростання обсягів ВВП нижчий від середньорічного темпу збільшення обсягів податкових надходжень,

який дорівнює 34,47 млрд. грн., або 23,73%, що може бути свідченням посилення податкового тиску на платників податків та переходу економічної діяльності в тіньовий сектор. Рівняння середньорічного темпу зростання податкових надходжень описуються лінійною та експоненціальною моделями і є такими (формули 4.3, 4.4):

$$y = 46,46 + 34,47t, R = 0,9654 \quad (4.3)$$

$$y = e^{(4,127+0,2129t)}, R = 0,9653 \quad (4.4)$$

Водночас середньорічний темп зміни обсягів втрат від податкових пільг є вищим від середньорічного темпу надходження обсягів податків. Маємо дисбаланс, що може бути результатом неефективного і нераціонального використання коштів, вивільнених суб'єктами господарювання. Середньорічний темп зростання втрат бюджету від надання податкових пільг становить 5,95 млрд. грн., або 25,18%, та описується за допомогою таких рівнянь (формули 4.5, 4.6):

$$y = -1,398 + 5,94t, R = 0,9011 \quad (4.5)$$

$$y = e^{(2,072+0,2246t)}, R = 0,9682 \quad (4.6)$$

Зростання податкового боргу характеризується повільними темпами й описується за допомогою такої моделі (формула 4.7):

$$y = \frac{t}{0,002484+0,1061t-0,0008903t^2}, R = 0,9151 \quad (4.7)$$

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

За природою походження досліджувані показники податкових надходжень, втрат бюджету від надання податкових пільг, обсягів податкового боргу є похідними від ВВП, оскільки ВВП – джерело утворення цих показників. Очевидно, що доцільно простежити вплив зміни обсягів ВВП на досліджувані показники. Проаналізуємо детальніше економіко-математичні моделі залежності обсягів досліджуваних показників (x) від обсягів ВВП (y).

Залежність обсягів податкових надходжень від обсягів ВВП можна зобразити за допомогою таких моделей (формули 4.8, 4.9):

$$y = -22,4 + 0,2583x, R = 0,9908 \quad (4.8)$$

$$y = e^{(3,852+0,001563x)}, R = 0,9704 \quad (4.9)$$

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

Залежність втрат бюджету від надання податкових пільг від ВВП описується такими економіко-математичними моделями (формули 4.10, 4.11, 4.12):

$$y = -9,584 + 0,04434x, R = 0,9189 \quad (4.10)$$

$$y = e^{-4,338} \times x^{1,128}, R = 0,9249 \quad (4.11)$$

$$y = e^{(1,781+0,00165x)}, R = 0,9739 \quad (4.12)$$

Зростання обсягу ВВП на одиницю призводить до середнього збільшення втрат бюджету від надання податкових пільг на 0,04434 одиниці або в 1,00165 разу. Відносну зміну показників обсягів ВВП і втрат бюджету від надання податкових пільг показано у табл. 4.2.

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

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

Як видно з наведених даних, швидкість зростання втрат бюджету від податкових пільг вища від швидкості зростання ВВП. Це може бути свідченням того, що процес надання податкових пільг не завжди економічно обґрунтований.

Вплив ВВП на податковий борг можна описати за допомогою такої моделі (формула 4.13):

$$y = \frac{x}{0,00143 + 0,1138x - 1,165 \times 10^{-5}x^2}, R = 0,8662 \quad (4,13)$$

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

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

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

Якщо використовують взаємно кореляційну функцію, то результат називають поперечною корелограмою. Корелограми є широко використовуваним інструментом для перевірки випадковості в наборі даних. Тому випадковість знаходять обчисленням автокореляції для значень даних за різних часових затримок. Якщо значення автокореляцій будуть близькі до нуля для будь-яких і всіх розділень часових затримок, то не можна говорити про зв'язок між

досліджуваними показниками, і якщо автокореляція істотно відмінна від нуля, то аналітик може зробити справедливі статистичні та економічні висновки.

Корелограми допомагають відповідати на такі запитання:

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

У табл. 4.3 наведено автокореляційні функції обсягів податкового боргу ($R_{1\tau}$) та обсягів податкових пільг ($R_{2\tau}$).

Таблиця 4.3

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

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

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

Кроскореляційні функції обсягів ВВП та податкового боргу ($R_{1\tau}$), ВВП і втрат бюджету від надання податкових пільг ($R_{2\tau}$), податкового боргу й обсягів податкових надходжень ($R_{3\tau}$), обсягів втрат бюджету від надання податкових пільг та обсягів податкових надходжень ($R_{4\tau}$) наведено в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

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

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

* τ – часовий лаг

Дані, отримані в результаті кроскореляції, свідчать про те, що податковий борг попереднього року повертається у ВВП переважно через рік, оскільки максимального значення коефіцієнт кроскореляції $R_{1r} = 0,6985$ досягне саме через рік (його можна вважати доцільним з огляду на те, що підприємство може продовжувати здійснювати свою діяльність). Втрати бюджету від надання пільг щільно пов'язані з обсягами ВВП, оскільки бачимо, що коефіцієнт кроскореляції R_{2r} залишається високим протягом усіх досліджуваних лагів. Тобто збільшення податкових пільг сприяє розвитку виробництва та постійному зростанню ВВП. Обсяги податкового боргу попередніх років переходять в обсяги податкових надходжень переважно через рік (коефіцієнт кроскореляції $R_{3r} = 0,7206$). Обсяги втрат бюджету від надання податкових пільг і обсяги податкових надходжень повторюють характер впливу між втратами бюджету від надання податкових пільг та ВВП (максимальне значення коефіцієнта кроскореляції R_{4r} у першому і другому роках).

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

Основним джерелом податкових втрат є тіньова економіка, через що значна частка ВВП залишається прихованою. Динаміку тіньової економіки та ВВП зображено на рис. 4.1.

Отже, тенденції щодо зростання обсягів ВВП і тіньової економіки подібні. Однак якщо порівнювати темпи зростання ВВП та темпи зростання тіньової економіки, то можна побачити, що другі повільніші, ніж перші (формули 4.14, 4.15):

$$T_{зр. т.е.} = EXP(0,196) = 1,22 \quad (4.14)$$

$$T_{зр. ВВП} = EXP(0,2172) = 1,24 \quad (4.15)$$

Розділ 4. Вектори мінімізації податкових втрат у сучасних умовах соціально-економічного розвитку України

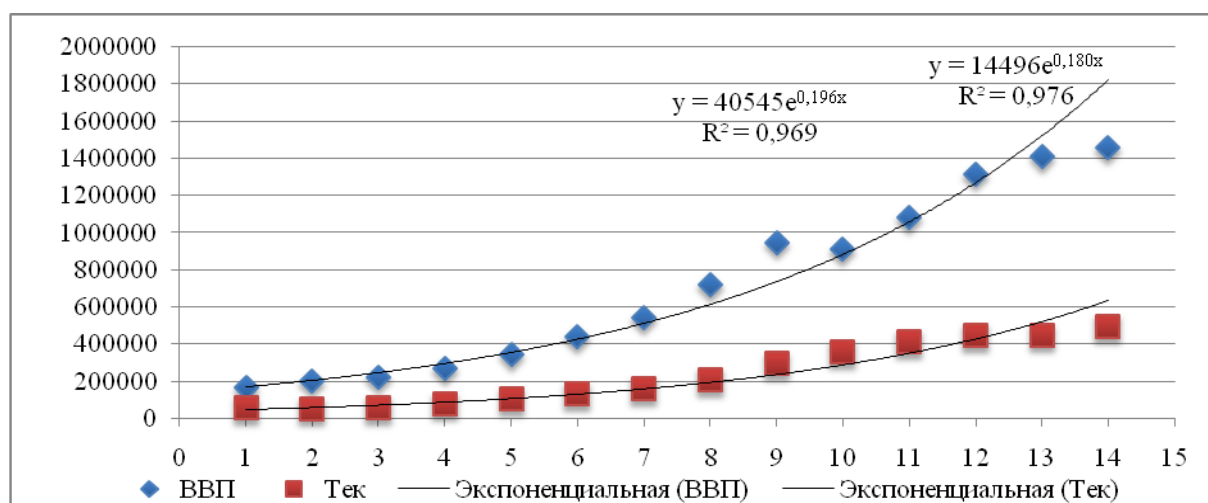


Рис. 4.1. Динаміка тіньової економіки та ВВП, 2000–2013 рр.*

*Складено на основі [117; 122].

У табл. 4.5 розраховано дійсне значення величини податкового навантаження на економічну діяльність суб'єктів господарювання. Отримані дані свідчать, що величина реального податкового навантаження значно відрізняється від величини розрахованого податкового навантаження на основі офіційних даних податкового навантаження, яке не охоплює тіньової складової (мінімальна різниця становить 9,6%, а максимальна – 14,57%).

Таблиця 4.5

Розрахунок дійсного значення величини податкового навантаження, 2005–2013 рр.*

Рік	ВВП ном., млрд. грн.	Податкові надходження, млрд. грн.	Тіньова економіка, %	ВВП реал., млрд. грн.	Податкове навантаження реал., %	Податкове навантаження офіційне, %
2005	441,5	98,1	30,30	307,7	31,87	22,21
2006	544,2	125,7	29,80	382,0	32,92	23,11
2007	720,7	161,3	28,80	513,2	31,43	22,38
2008	948,1	227,2	31,10	653,2	34,78	23,96
2009	913,3	208,1	39,00	557,1	37,35	22,78
2010	1082,6	234,4	38,00	671,2	34,93	21,66
2011	1316,6	334,7	34,00	868,9	38,52	25,42
2012	1408,9	360,6	32,00	958,1	37,64	25,56
2013	1454,9	353,9	34,00	960,2	36,86	24,32

*Складено та розраховано на основі [116; 118; 122; 123].

На рис. 4.2 відображено динаміку реального та офіційного податкового навантаження. Якщо до 4-го періоду (2007 р.) показник

Домінанти мінімізації податкових втрат

офіційного податкового навантаження повторював реальне його значення, визначене з урахуванням тіньової економіки, то в 5-му і 6-му періодах (2008–2009 рр.) їх динаміка суттєво відрізнялася. Причиною цього могла бути фінансова криза, яка почалась у 2008 р. та зумовила перехід капіталу в тіньовий сектор економіки.

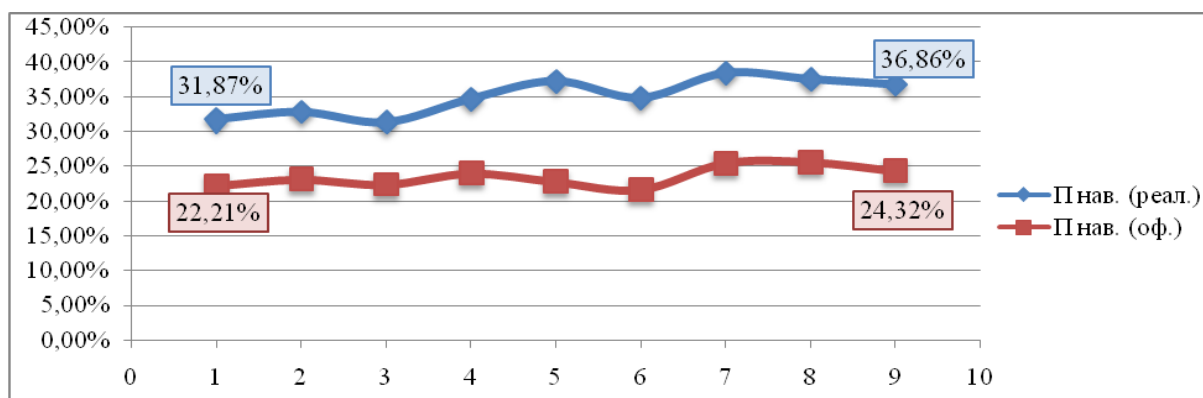


Рис. 4.2. Динаміка реального та офіційного податкового навантаження, 2005–2013 рр.*

*Складено на основі [116; 118; 122].

За допомогою процедури визначення відхилення величини від її середнього значення обраховані вхідні дані для побудови рисунка 4.3. Отримані дані свідчать, що тіньова економіка та реальне податкове навантаження характерні подібними тенденціями, а зростають за синусоїдними кривими.

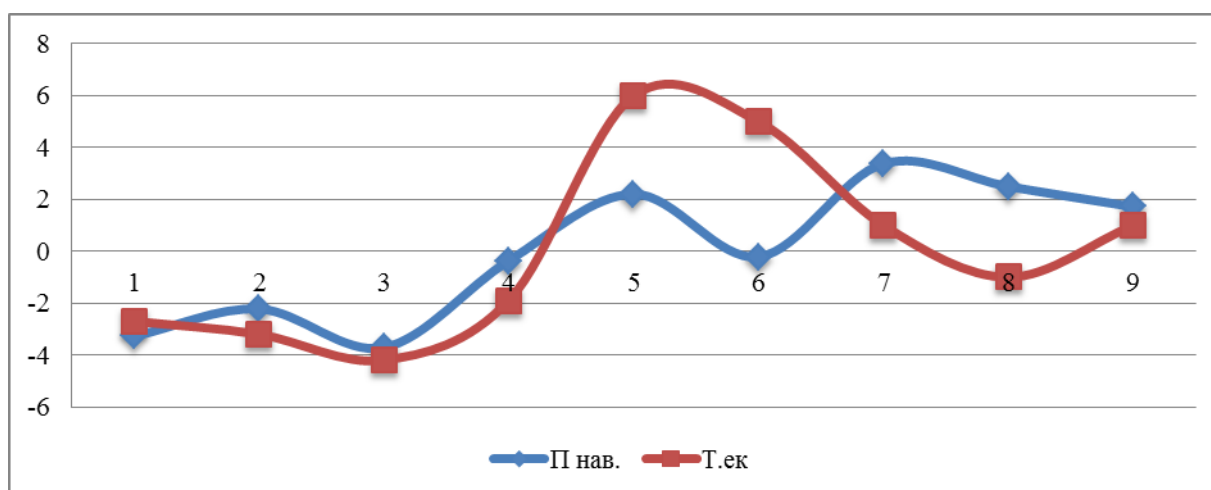


Рис. 4.3. Відхилення від середньої величини реального податкового навантаження та величини тіньової економіки, 2005–2013 рр.*

*Складено на основі [116; 118; 122].

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

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

4.2. Пріоритети та перспективи мінімізації податкових втрат у контексті сприяння економічному зростанню в державі

Фіскальна політика в сучасних умовах є важливим економічним важелем впливу держави на господарські процеси. Забезпечення ефективності фіскальних інститутів та зменшення обсягів податкових втрат потребують значної уваги держави. В умовах ринкової економіки податкове регулювання має створювати сприятливе середовище для розвитку підприємництва й забезпечувати формування передумов, необхідних для структурної перебудови національної економіки. Однак у розвитку економіки України нині виникають нові проблеми, що потребують подальших наукових розробок у теорії і практиці оподаткування для вироблення рекомендацій щодо вдосконалення податкової політики держави.

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

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

Щодо явища уникнення сплати податків, то основний напрям його подолання та мінімізації – вдосконалення законодавства й усунення податкових лазівок. Нечітка регламентація процедурних питань, наявність неточностей у податковому законодавстві, можливість подвійного трактування деяких норм законодавства і вміння платників податків користуватися цим призводять до існування великої кількості схем уникнення сплати податків. Відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України, однією із засад податкового законодавства є презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [128]. На нашу думку, така норма ПКУ не сприяє зменшенню випадків уникнення від сплати податків та зумовлює значне зростання кількості податкових спорів.

При побудові схем мінімізації податкових платежів найпоширенішим є використання податкових пільг, диференціації податкових ставок, різноманітних організаційно-правових форм

ведення бізнесу тощо. Необхідно зазначити, що відповідно до Листа ДПА № 6448/7/23-5017 «Щодо руйнування механізмів мінімізації, що використовуються суб'єктами, які декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитковими підприємствами)» від 02.04.2007 р., до схем мінімізації податкових зобов'язань належать: заниження ціни реалізації; використання «транзитних» підприємств з метою збільшення ціни закупівлі; придбання сумнівних з погляду фактичного надання і використання у господарській діяльності послуг (маркетинг, мерчандайзинг, інформаційні, консультативні, юридичні, права використання товарних знаків тощо); залучення позикових та кредитних коштів під відсотки; застосування розрахунків у вигляді цінних паперів [85].

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

При розробленні заходів протидії ухиленню від оподаткування необхідно врахувати, що на рішення суб'єкта господарювання щодо ухилення від сплати податків впливають певні групи факторів, які описано різними моделями. На наш погляд, саме такі моделі дають змогу найточніше виявити фактори, що спонукають платників податків ухилятися від сплати податкових зобов'язань. Зокрема, американський економіст Г. Беккер запропонував модель очікуваної користі від вчинення правопорушення, якою керуються злочинці. Дана модель виражається такою формулою [11]:

$$EU=(1-p)U(Y)+pU(Y-f)=U(Y-pf), \quad (4,16)$$

- де EU – очікувана корисність від вчиненого правопорушення;
 p – ймовірність виявлення факту злочину;
 Y – дохід від злочину;
 U – функція корисності злочинця;
 f – покарання за злочин.

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

1) $EU > 0$ – якщо очікувана корисність від вчиненого правопорушення більше 0, то він обирає злочинний шлях;

2) $EU < 0$ – якщо очікувана корисність від вчиненого правопорушення менше 0, то він залишається законослухняним громадянином [11].

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

Схожу модель раціонального вибору платника податків розробили у 1972 р. вчені М. Аллінхем і А. Сандмо. Відповідно до моделі, яку вони запропонували, на рішення платника податків впливають такі фактори: ставка податку, ймовірність виявлення факту ухилення від сплати податків та розмір штрафних санкцій. Суб'єкт господарювання, ухиляючись від сплати податків, намагається максимізувати індивідуальну корисність. Ця модель є такою (формула 4.17) [201, с. 325]:

$$E[U] = (1 - p)U(W - \theta X) + pU(W - \theta X - \pi(W - X)), \quad (4.17)$$

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

p – ймовірність виявлення факту ухилення від сплати податків;

X – величина задекларованого доходу;

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

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

θ – ставка податку;

π – норма штрафних санкцій.

Таким чином, чим менші значення величин p та t , тим менша корисність ухилення від сплати податків. Однак дана модель не враховує неекономічні фактори, які можуть впливати на рішення суб'єктів господарювання щодо ухилення від сплати податків.

Українські дослідники В. Вишневський і А. Веткін доповнили та вдосконалили модель М. Аллінгема й А. Сандмо. Модель раціонального вибору платників податків, яку запропонували В. Вишневський і А. Веткін, враховує трансакційні витрати ухилення від сплати податків та має певні особливості [107, с. 345]:

1) передбачається, що на корисність ухилення від сплати податків для суб'єкта господарювання впливають не окремі податки, а податковий коефіцієнт (загальне податкове навантаження);

2) розмір штрафу представлений як функція від несплаченого податку, а не від задекларованого доходу.

До трансакційних витрат ухилення від оподаткування вчені зараховують витрати на ведення подвійної бухгалтерії, винагороди посередникам за сприяння в ухиленні від сплати податків, хабарі контролюючим органам тощо. Функція корисності ухилення від сплати податків В. Вишневського та А. Веткіна є такою (формула 4.18) [107, с. 345]:

$$U = [D_r - D_d t - (D_r - D_d)(k + m)](1 - p) + [D_r - D_d t - (D_r - D_d)t - (D_r - D_d) \times (k + m - D_r - D_d t f p)] \quad (4,18)$$

де U – корисність ухилення від сплати податків;

D_r – реально отриманий дохід;

D_d – задекларований дохід;

t – ставка податку;

k – комісійні, що платники податків сплачують посередникам;

m – трансакційні витрати на ухилення від сплати податків;

p – імовірність виявлення факту ухилення від сплати податків;

f – ставка штрафних санкцій.

Залежно від того, який дохід може отримати платник податків, він приймає рішення про те, яку суму доходу задекларувати. Суб'єкт господарювання оцінює розмір доходів, що він може отримати в результаті ухилення від сплати податків, знаючи розмір штрафних

санкцій за порушення податкового законодавства та додаткових витрат, пов'язаних із ухиленням від сплати податків.

Як зазначають дослідники, при

$$t < \frac{(k + m)}{1 - p(1 + f)} \quad (4.19)$$

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

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

Однак, як зазначили професори І. Майбуров та А. Соколовська, модель раціонального вибору не враховує схильності платників податків до ухилення. Вони звертають увагу на таку модель поведінки платника податків (формула 4.20) [90, с. 10]:

$$B^{te} + B^{cc} > C^e + C^h + PiCr + C^{tm}, \quad (4.20)$$

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

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

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

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

P – ризик викриття факту ухилення від сплати податків;

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

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

C^{tm} – податкова етика.

Відповідно до даної моделі, суб'єкти господарювання вдаються до ухилення від сплати податків тільки у випадку, якщо вартість приховування податків менше від вигоди, яку воно надає. Однак

практичне застосування даної моделі майже неможливе, оскільки визначити показник податкової етики складно.

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

- застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового законодавства;
- досягнення оптимального рівня податкового навантаження;
- створення ефективної системи податкового контролю;
- підвищення податкової культури й досягнення партнерських відносин між платниками податків і контролюючими органами;
- формування передумов для легалізації тіньових структур.

У цьому контексті Комітет з економічних реформ при Президентові України розробив Програму економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [137]. Основні завдання щодо реформування податкової системи та необхідні кроки їх вирішення, відповідно до цієї програми, відображено у табл. П.1 (додаток П). Зокрема, у процесі реформування податкової системи вжито такі заходи: прийнято Податковий кодекс України, знижено ставку податку на прибуток, запроваджено єдиний соціальний внесок, скасовано низку малоефективних податків і зборів, реформовано систему спрощеного оподаткування та звітності й ін. Тобто виконання стратегічних завдань Програми економічних реформ характеризується певними позитивними зрушеннями в реалізації податкової політики.

Нами вже зазначено, що важливим напрямом протидії ухиленню від сплати податків є встановлення оптимального рівня податкового навантаження. Науковці А. Крисоватий та В. Валігура розглядають податкове навантаження у двох аспектах: з фіскальної точки зору

держави і з позиції людини у контексті забезпеченості населення суспільними благами [78, с. 36]. На їх думку, оптимальний рівень оподаткування з погляду інтересів людини – це частка грошових коштів у ВВП, опосередкована в бюджеті та необхідна для фінансування задекларованих громадянами суспільних благ. А оптимальний рівень оподаткування з фіскальної точки зору виникає у момент, коли подальше збільшення ставок податку призводить до зменшення податкових надходжень [78, с. 38].

Для того, щоб визначити оптимальний рівень оподаткування, необхідно зіставити криву Лаффера і криву залежності між суспільними благами та рівнем оподаткування (рис. Р.1, додаток Р). Як видно з додатка Р, суспільство погоджується зі сплатою високих податків і зборів, якщо воно бачить віддачу у вигляді суспільних благ та високу ефективність використання державою сплачених податкових платежів. Таким чином, оптимального рівня оподаткування досягають тільки у випадку збалансування інтересів платників податків та держави. У такій ситуації платники податків не шукатимуть шляхів уникнення податків чи ухилення від їх сплати, а обсяги податкових втрат будуть мінімальними.

Для максимального забезпечення населення суспільними благами акцентується увага на фіскальній функції податків, що, відповідно, зумовлює високий рівень податкового навантаження. Досвід європейських країн свідчить про те, що суспільство погоджується зі сплатою високих податків в обмін на соціальний захист та соціальні гарантії з боку держави. Загалом рівень податкового навантаження у країнах ЄС характеризується значною диференціацією (табл. 4.6).

Високий рівень податкового навантаження притаманний країнам із соціально-економічно орієнтованою моделлю економіки (Швеція, Данія, Бельгія, Франція). З табл. 4.6 бачимо, що винятком є Італія, де високий рівень податкового навантаження (44,0%) може бути спричинений складним економічним становищем даної країни. Однак низький рівень податкового навантаження не завжди супроводжується незначною соціальною захищеністю населення, що підтверджується прикладом Ірландії, Латвії, Литви.

Розділ 4. Вектори мінімізації податкових втрат у сучасних умовах соціально-економічного розвитку України

Таблиця 4.6

Податкове навантаження та імпліцитні податкові ставки у країнах ЄС*

Країна	Податкове навантаження % від ВВП			Імпліцитна податкова ставка на:					
				Працю		Споживання		Капітал	
	2000 р.	2012 р.	Приріст	2000 р.	2012 р.	2000 р.	2012 р.	2000 р.	2012 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ЄС-27	40,4	39,4	-1,0	36,3	36,2	20,0	19,8	-	-
Країни єврозони	40,9	40,4	-0,5	38,3	38,5	19,8	19,3	29,9	28,9
Податкове навантаження > 40%									
Данія	49,4	48,1	-1,2	41,0	34,4	33,4	30,9	36,0	-
Швеція	51,5	44,2	-7,3	46,8	38,6	26,5	26,5	42,3	30,6
Бельгія	45,1	45,4	+0,3	43,6	42,8	21,8	21,1	29,5	35,5
Франція	44,2	45,0	+0,8	39,4	39,5	21,1	19,8	40,3	46,9
Фінляндія	47,2	44,1	-3,1	44,0	40,1	28,5	26,4	38,1	29,9
Норвегія	42,6	42,2	-0,4	37,1	36,4	31,2	29,4	42,2	39,3
Італія	41,5	44,0	+2,5	42,1	42,8	18,5	17,7	27,6	37,0
Австрія	43,0	43,1	+0,1	40,1	41,5	22,2	21,3	27,3	25,0
Податкове навантаження > 30%									
Німеччина	41,3	39,1	-2,2	39,1	37,8	19,2	19,8	26,9	22,2
Нідерланди	39,9	39,0	-0,9	34,7	38,5	23,8	26,3	21,3	13,7
Люксембург	39,2	39,3	+0,1	29,9	32,9	23,1	24,5	-	-
Словенія	37,3	37,6	+0,3	37,6	35,6	23,3	23,4	17,3	19,6
Угорщина	39,8	39,2	-0,6	41,4	39,8	27,0	28,1	18,9	21,4
Великобританія	36,3	35,4	-0,9	25,5	25,2	18,7	19,0	43,0	35,7
Ісландія	37,1	36,8	-0,3	-	-	27,1	24,5	-	-
Кіпр	30,0	35,3	+5,3	21,6	28,8	12,6	17,6	24,8	26,0
Чехія	33,8	35,0	+1,2	41,2	38,8	18,8	22,5	18,7	18,0
Мальта	27,3	33,6	+6,3	20,5	23,3	15,6	18,7	-	-
Португалія	31,1	32,4	+1,3	22,3	25,4	18,3	18,1	31,1	29,5
Естонія	31,0	32,5	+1,5	37,8	35,0	19,5	26,0	6,4	8,1
Польща	32,6	32,5	-0,1	33,6	33,9	17,8	19,3	20,5	19,0
Греція	34,6	33,7	-0,8	33,9	38,0	16,5	16,2	-	-
Іспанія	34,1	32,5	-1,6	30,5	33,5	15,8	14,0	29,3	25,3
Податкове навантаження < 30%									
Ірландія	31,5	28,7	-2,8	29,1	28,7	25,4	21,9	-	13,0
Словаччина	34,1	28,3	-5,8	36,3	32,3	21,3	16,7	22,3	16,7
Румунія	30,2	28,3	-1,9	33,6	30,4	17,0	20,9	-	-
Латвія	29,7	27,9	-1,8	36,7	33,0	18,4	17,4	12,3	9,9
Болгарія	31,5	27,9	-3,6	38,1	24,5	18,3	21,5	-	-
Литва	30,9	27,2	-3,7	41,2	31,9	18,0	17,4	10,1	9,8

*Складено на основі [237].

Зазначимо, що у країнах ЄС спостерігається тенденція до зниження податкового навантаження, що викликано підвищенням конкурентоспроможності країн, стабілізацією їх економік, а також зростанням обсягів і ефективності виробництва. У цілому в країнах ЄС протягом 2000–2012 рр. рівень податкового навантаження знизився на 1,0 в. п. Щодо окремих країн, то максимальне зниження податкового навантаження спостерігалось у Швеції (7,3%), Словаччині (5,8%), Литві (3,7 %) та Болгарії (3,6%).

Вирішуючи питання оптимального податкового навантаження, необхідно зазначити, що у країнах ЄС важлива фіскальна роль належить оподаткуванню праці й капіталу. А в Україні значний податковий тиск чинять саме на процеси праці та споживання. У цьому контексті важливим є зниження тиску на фонд оплати праці, який в Україні порівняно високий і зумовлює поширення виплати заробітної плати «в конвертах».

Податкове навантаження в Україні, порівняно з країнами ЄС, на нашу думку, незначне. Однак доцільною видається оптимізація напрямів використання бюджетних коштів, що надходять від сплати податків та зборів. Переорієнтація бюджетного механізму має бути спрямована на соціальну і структурно-інноваційну перебудову економіки, яка забезпечила би збалансування інтересів держави та суспільства.

Наступний важливий аспект протидії ухиленню від оподаткування – застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового законодавства. Відповідальність за порушення податкового законодавства передбачена:

1) Податковим кодексом України (полягає у застосуванні штрафних санкцій та пені, глава 11, 12 ПКУ) [128];

2) Кодексом України про адміністративні правопорушення (ст. 163-2 КУАП «Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів»); ст. 164 КУАП «Порушення порядку провадження господарської діяльності», ст. 164-1 КУАП «Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат», ст. 164-2 КУАП «Порушення законодавства з

фінансових питань», ст. 164-5 КУАП «Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного податку встановленого зразка», ст. 165-1 КУАП «Порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» та ін.) [69];

3) Кримінальним кодексом України (ст. 204 КК «Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів», ст. 205 КК «Фіктивне підприємництво», ст. 209 КК «Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом», ст. 212 КК «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», ст. 212-1 КК «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», ст. 216 КК «Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок») [77].

Із прийняттям ПКУ розширено перелік фінансових санкцій за порушення податкового законодавства та в деяких випадках застосовують жорсткішу міру покарання, ніж це було передбачено Законом України № 2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [50]. Визначені ПКУ штрафні санкції передбачають посилення відповідальності за повторно вчинене правопорушення платником податків протягом року. В табл. 4.7 наведено порівняння розмірів штрафних санкцій за найпоширеніші правопорушення, які застосовують до платників податків до та після прийняття ПКУ.

Стосовно кримінальної відповідальності, то необхідно зазначити, що з прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності» [48], який діє з 1 січня 2012 р., скасовано кримінальну відповідальність за злочини, передбачені ст. 207 «Ухилення від повернення виручки в іноземній валюті», 208 «Незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків», 218 «Фіктивне банкрутство» та ін.

За вчинення цих правопорушень замість покарання у вигляді позбавлення волі встановлена адміністративна відповідальність, яка передбачає накладення штрафів на посадових осіб суб'єктів господарювання.

Такі заходи деякою мірою призведуть до зростання надходжень до бюджету, зменшення кількості ув'язнених за економічні злочини і стимулюватимуть суб'єктів господарювання дотримуватися законодавства у сфері оподаткування.

Таблиця 4.7

Штрафні санкції за порушення податкового законодавства до та після прийняття ПКУ*

Вид порушення	Розмір штрафних санкцій	
	До прийняття ПКУ	Після прийняття ПКУ
Неподання у передбачені строки заяв або документів для взяття на облік у контролюючому органі	–	для самозайнятих осіб – 170 грн.; для юридичних осіб – 510 грн. За ті самі дії, вчинені платником податків протягом року повторно, – відповідно 340 грн. та 1020 грн.
Неподання або несвоєчасне подання платником податків податкової звітності	10 НМДГ	170 грн. За ті самі дії, вчинені платником податків протягом року повторно, – 1020 грн.
Виправлення самостійно виявлених помилок шляхом подання уточнюючого розрахунку	5% від суми недоплати	3% від суми недоплати
Несвоєчасна сплата узгодженої суми податкового зобов'язання	при затримці до 30 календарних днів – 10% погашеної суми податкового боргу; при затримці від 31 до 90 календарних днів – 20% погашеної суми податкового боргу; при затримці більше 90 календарних днів – 50% погашеної суми податкового боргу.	при затримці до 30 календарних днів – 10% погашеної суми податкового боргу; при затримці більше 30 календарних днів – 20% погашеної суми податкового боргу

*Складено на основі [50; 128].

Потрібно зауважити, що боротьбою з податковими правопорушеннями та досудовим розслідуванням у справах про ухилення від оподаткування займаються підрозділи податкової міліції, які входять до складу Державної фіскальної служби України. Зазначені підрозділи протягом 2013 р. виявили 4845 злочинів у сфері оподаткування, з них слідчі податкової міліції порушили 2681 кримінальну справу (табл. 4.8). Подібна тенденція спостерігалась і в 2011 р., що може свідчити про те, що працівники податкової міліції неналежно виконують обов'язки зі збирання матеріалів для вирішення питання про наявність або відсутність у діяч платників податків ознак злочинного діяння з корисливою метою і наявність корупції в підрозділах податкової міліції. Такий стан справ ще більше загострює ситуацію.

Таблиця 4.8

Зареєстровані злочини, що виявили підрозділи податкової міліції, та порушені щодо них кримінальні справи*

	01.01.2012 р.		01.01.2014 р.	
	Зареєстровано злочинів	Порушено кримінальних справ	Зареєстровано злочинів	Порушено кримінальних справ
Усього виявлено злочинів, з них:	4385	2402	4845	2681
– тяжких	3081	1703	1716	1475
– особливо тяжких	477	197	163	73

*Складено на основі [118].

Аналізуючи діяльність підрозділів податкової міліції, також бачимо, що найбільше кримінальних справ у сфері оподаткування порушено за ст. 212 ККУ «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» (1427 справ); ст. 204 ККУ «Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів» (222 справи) та ст. 205 ККУ «Фіктивне підприємство» (155 справ) [118].

Важливим фактором, що підштовхує суб'єктів господарювання до ухилення від сплати податків, є ліберальність кримінального законодавства у частині застосування штрафних санкцій. Відповідно до ст. 212 ККУ умисне ухилення від сплати податків, зборів

(обов'язкових платежів), що належать до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, або особою, яка займається підприємницькою діяльністю, без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, – карається штрафом від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років [77]. Значним розміром коштів, що не надійшли до бюджетів чи державних цільових фондів, вважається сума від 1000 до 3000 НМДГ. При цьому згідно з п. 5 підрозділу 1 розділу XX Перехідних положень ПКУ для норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень суму неоподаткованого мінімуму доходів громадян встановлюють на рівні податкової соціальної пільги [128].

Отже, якщо суб'єкт господарювання умисно ухилився від сплати податків і зборів у розмірі від 573,5 тис. грн. до 1,72 млн. грн., то сума штрафу становитиме від 17 тис. грн. до 34 тис. грн. Така міра покарання підштовхує платників податків ухилятися від сплати податків, тим більше, що ймовірність виявлення факту злочину є невисокою.

Однак необхідно зазначити, що посилення міри покарання за ухилення від сплати податків не завжди є ефективним заходом. У деяких випадках може виникнути ситуація, коли заборгованість суб'єктів господарювання за податками і зборами зростає такими темпами, що повністю її сплатити неможливо. Тоді підприємства взагалі відмовляються від сплати податкових платежів.

Як уже підтверджено наведеними моделями, платники податків сумлінно виконуватимуть обов'язки у випадку, якщо негативні наслідки ухилення від сплати податків значно перевищуватимуть вигоду, отриману в результаті ухилення. Тому санкції за порушення податкового законодавства мають бути економічно

обґрунтованими та спонукати суб'єктів господарювання до сумлінного виконання обов'язків щодо сплати податкового зобов'язання. Розмір штрафних санкцій, на наш погляд, має, по-перше, значно перевищувати суму вигод, які платник податків отримає, ухилившись від сплати податків, та, по-друге, враховувати загальний фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Наступним важливим напрямком протидії податковим правопорушенням та, відповідно, податковим втратам є створення нових і вдосконалення вже наявних методик та форм проведення й організації податкового контролю. Позитивні нововведення в організацію податкового контролю є фрагментарними і спрямовані на вирішення нагальних потреб або потреби виконання запланованих донарахувань. Немає методики оцінки контрольних заходів, які проводять фіскальні органи. Тому є об'єктивна потреба у реформуванні контрольної діяльності фіскальних інститутів для попередження обставин, що зумовлюють перехід платників податків у нелегальний сектор економіки.

У цьому контексті комплексне використання ризикоорієнтованої системи відбору платників податків для проведення податкових перевірок і системи моніторингу фінансового становища платників податків, удосконалення процедури податкових перевірок та підвищення їх ефективності й застосування непрямих методів податкового контролю сприятимуть зменшенню обсягів ухилення від сплати податків та, відповідно, мінімізації обсягів податкових втрат.

Важливим завданням для фіскальних органів є посилення аналітичної складової, що передбачає комплексний економіко-правовий аналіз діяльності суб'єктів господарювання. У цьому аспекті доцільним було б застосування непрямих методів податкового контролю. Оцінка позитивів зарубіжного досвіду свідчить, що найдієвішими є такі непрямі методи податкового контролю [31, с. 70]:

- метод банківського депозиту – аналіз джерел походження всіх банківських депозитів;
- метод сталих взаємозв'язків – порівняння доходів та інших надходжень з витратами;

- метод оцінки чистої вартості – аналіз активів і пасивів платника для визначення збільшення чистої вартості порівняно з доходом, задекларованим за попередній період;
- метод розрахунку відсотків – аналіз інформації, наявної за аналогічними видами господарської діяльності;
- валютний метод – розрахунок ціни одиниці товару і загального обсягу виробництва (порівняння ціни та прибутку на основі загального обсягу виробництва платника податку).

Зазначимо, що Україна вже має певний досвід використання непрямих методів податкового контролю. Відповідно до п. 4.3 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» № 2181–III від 21.12.2000 р. було передбачено порядок визначення суми податкового зобов'язання за непрямыми методами [50]. Для забезпечення виконання норм цього Закону розроблена Методика визначення сум податкового зобов'язання за непрямыми методами, затверджена Постановою КМУ № 697 від 27.05.2002 р. [135]. Відповідно до даної методики передбачалось використання таких непрямих методів податкового контролю: 1) метод економічного аналізу для оцінки таких елементів податкової бази: обсягів виробництва і реалізації товарів, матеріальних та нематеріальних витрат, приросту активів платника податків, витрат на оплату праці, валових доходів і валових витрат; 2) метод розрахунку грошових надходжень; 3) метод контролю витрат та доходів суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб; 4) метод аналізу інформації про доходи та витрати платників податків [135].

Однак із прийняттям Постанови КМУ від 20 серпня 2005 р. № 788 «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» [134] Постанова КМУ «Про затвердження Методики визначення сум податкового зобов'язання за непрямыми методами» [135] втратила чинність. На сьогодні застосування непрямих методів визначення податкового зобов'язання Податковим кодексом України не передбачено.

Вважаємо, що в умовах масового поширення схем ухилення від сплати податків відміна непрямих методів податкового контролю є

передчасною. Тому при здійсненні податкових перевірок та комплексного економічного аналізу суб'єктів господарювання доцільно використовувати непрямі методи визначення податкових зобов'язань. Зокрема, оптимальним є, на наш погляд, запровадження в практику податкового контролю методу аналізу доходів та витрат платника податків, ґрунтованого на зіставленні витрачених грошових коштів і задекларованих доходів.

Концепція системи податкового контролю авторства російської ученої Т. Юткіної наведена на рис. 4.4 [196, с. 252].

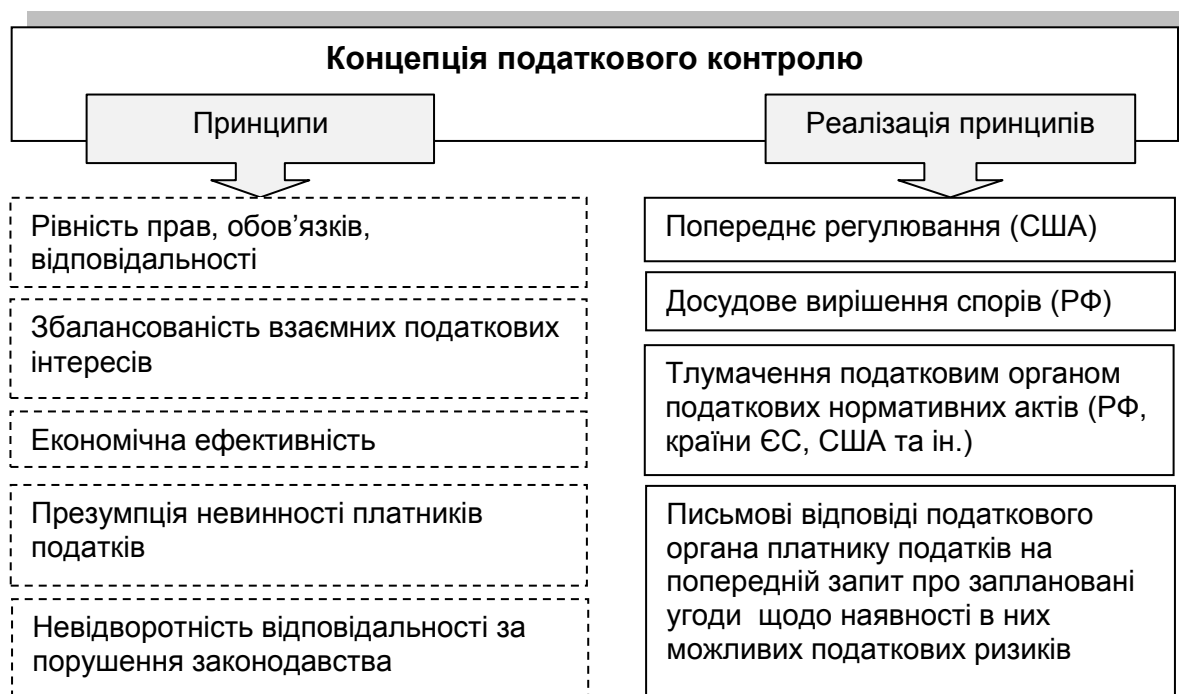


Рис. 4.4. Концепція податкового контролю [196, с. 252]

Стосовно задекларованих принципів системи податкового контролю, то майже всі вони вже передбачені ст. 4 Податкового кодексу України. Зокрема:

- ст. 4.1.1 – рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної належності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

- ст. 4.1.3 – невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- ст. 4.1.4 – презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, у результаті чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;
- ст. 4.1.7. – економічність оподаткування – встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування [128].

Разом з тим, як бачимо, не врахованим у Податковому кодексі України є принцип збалансованості взаємних податкових інтересів. Вважаємо, що застосування тільки «каральних» заходів для протидії ухиленню від оподаткування буде недостатньо ефективним. Тому підвищення рівня податкової дисципліни й грамотності платників податків залишається і надалі пріоритетним напрямом протидії ухиленню та уникненню сплати податків. Податкова культура ґрунтується на знанні платниками податків своїх прав та обов'язків, а також на усвідомленні необхідності сплати податків і зборів. У цьому контексті І. Таранов зазначив, що податкова культура в державі залежить від [158, с. 134]:

- економічного розвитку держави та співвідношення установлених правових, соціальних, моральних і психологічних норм-регуляторів суспільних відносин;
- юридично-правових та практичних компонентів формування суспільної свідомості громадян.

Тобто такі умови сприяють тому, що суб'єкти господарювання усвідомлюють необхідність сплати податкових платежів. Прозорість інформації про напрями використання бюджетних коштів і високий рівень надання суспільних благ населенню стимулюватимуть зростання добровільності сплати податків та зборів. Діяльність державних органів має бути спрямована на формування таких умов,

які заохочуватимуть платників податків самостійно й у повному обсязі сплачувати належні платежі до бюджету.

Сьогодні за взаємодії платників податків та органів Державної фіскальної служби України процедури виконання ними обов'язків розглядаються як сервіс, що потребує комфортності й зручності. Це зумовлює налагодження системи фіскального партнерства між органами контролю у сфері оподаткування і платниками податків.

Контролюючі органи у сфері оподаткування необхідно розглядати як активний інституційний агент, що впливає на суб'єктів господарювання з метою стимулювання добровільної сплати ними податків та зборів. Погоджуємося з думкою вітчизняного науковця В. Мельника, що податкове законодавство України в результаті поступової еволюції переорієнтувалося на створення умов для розуміння платниками податківдій державних органів, а також на встановлення партнерства у відносинах між ними [95, с. 228].

У цьому контексті важливими є масово-роз'яснювальна робота, консультації платникам податків, пропаганда необхідності повної та своєчасної сплати податків і зборів до бюджету. Також позитивний аспект – прийняття Наказу Державної податкової адміністрації України № 43 «Щодо організації проведення моніторингу громадської думки стосовно діяльності органів державної податкової служби» від 26.01.2004 р., відповідно до якого створено систему моніторингу громадської думки та своєчасного реагування на критичні зауваження і пропозиції громадян стосовно діяльності податкових органів [102]. Опитування громадян проводять щоквартально в усіх регіонах України підрозділи масово-роз'яснювальної роботи та звернень громадян. Такі опитування є важливими для визначення основних пріоритетів у діяльності контролюючих органів, підвищення позитивного іміджу фіскальних органів і поліпшення роботи з платниками податків.

Тому досягнення партнерства між платниками податків та фіскальними органами потребує значних зусиль держави, спрямованих на підвищення якості інформаційного сервісу і матеріально-технічного оновлення роботи контролюючих органів та фіскальних інститутів загалом.

Ще одним напрямом протидії податковим втратам є формування передумов для легалізації тіньових структур. Він полягає у створенні в Україні сприятливих організаційно-економічних умов для повернення тіньових капіталів у офіційний сектор економіки. Як стверджує М. Флейчук, історично у різних країнах було два основних підходи до вирішення проблеми повернення іллегального капіталу в легальний сектор:

- 1) запровадження жорстких заходів і норм валютного, податкового, кримінального законодавства;
- 2) податкова «амністія» [185, с. 601].

Однак посилення тиску на суб'єктів господарювання запровадженням жорстких норм валютного, податкового та кримінального законодавства не сприятиме поверненню тіньового капіталу в легальний сектор економіки. Такі заходи є превентивними і попереджуватимуть подальший відплив капіталу в тіньовий сектор економіки.

Сутність податкової амністії з інституційного погляду полягає в створенні механізму самовикриття податкових злочинів [13, с. 138]. Тобто суб'єкти господарювання в рамках податкової амністії мають змогу звільнити себе від будь-яких претензій з боку держави, сплативши податок, як правило, з великим запізненням та у меншій сумі. Однак імовірність того, що платники податків добровільно заявлятимуть про застосування незаконних податкових схем і факти порушення ними податкового законодавства, є невисокою. Використання податкової амністії може бути доцільним тільки в короткотерміновому періоді. Здійснення податкової амністії в довготерміновому періоді призводить до того, що добросовісні платники податків перебувають у не вигідному становищі порівняно з порушниками законодавства.

Позитивними результатами супроводжувалася реалізація в країнах ОЕСР програми добровільного розкриття інформації про приховані активи й доходи (табл. 4.9).

Сума зібраних податків завдяки здійсненню заходів програми добровільного розкриття інформації у Німеччині в 2010 р. становила 4 млрд. євро, у Великобританії в 2007 р. – 473 млн. євро. Як

Розділ 4. Вектори мінімізації податкових втрат у сучасних умовах соціально-економічного розвитку України

бачимо, економічний ефект від амністії та реалізації програм добровільного розкриття інформації про приховані активи й доходи високий.

Таблиця 4.9

Дані про повернення активів з офшорних юрисдикцій і податки, зібрані в результаті реалізації стратегій добровільного дотримання правил [162, с. 19]

Країна	Програма добровільного надання інформації про приховані податки	Сума розкритих активів або зібраних податків		Показник
		у нац. валюті	в євро	
1	2	3	4	5
Австралія	Податкова амністія 2007 р. і подальші податкові амністії. Проект Вікенбая	Понад 300 млн. австрал. дол. зібраних податків і штрафів	Понад 222 млн.	фактичні
Бельгія	Податкова амністія 2004 р.	496 млн. податкових доходів		оцінені
Канада	Добровільне розкриття, 2004–2005 рр.	318 млн. канад. дол. податкових надходжень		239 млн.
Німеччина	Добровільне розкриття, 2010 р.	4 млрд. податків		оцінені
Греція	Податкова амністія 2004 р.	20 млрд. активів		оцінені
Ірландія	Добровільне розкриття офшорних рахунків, 2004 р.	856 млн. податкових надходжень		фактичні
Португалія	Податкова амністія, 2005 р.	41 млн. податкових надходжень		фактичні
Велико-британія	Добровільне розкриття, 2007 р.	400 млн. ф. ст.	473 млн.	фактичні
	Добровільне розкриття, 2009 р.	82 млн. ф. ст.	97 млн.	
США	Ініціатива добровільного дотримання правил, 2003 р.	270 млн. дол. несплачених податків і нарахованих штрафів	202 млн.	фактичні

Зазначимо, що податкова амністія може бути тільки одним із економічних, правових і адміністративних заходів, спрямованих на легалізацію тіньових структур. Незважаючи на позитивний зарубіжний досвід проведення податкової амністії, використання такого заходу в Україні, на нашу думку, поки що є недоцільним, що зумовлено ментальними, ідеологічними та соціально-економічними особливостями.

Тому легалізація тіньового сектору економіки передбачає системне застосування таких заходів: ліквідація виявлених схем ухилення від сплати податків; посилення заходів щодо протидії корупції; легалізація ринку праці; посилення контролю за зовнішньо-торговельними операціями; запровадження системи громадського моніторингу; посилення міжнародного інформаційного співробітництва та ін.

Узагальнимо запропоновані методи протидії ухиленню від сплати податків у табл. 4.10.

Таблиця 4.10

**Переваги та недоліки заходів протидії
ухиленню від сплати податків***

№	Заходи протидії	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
1.	Застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового законодавства.	У разі посилення жорсткості покарання можливий приріст надходжень до бюджету (за рахунок штрафних санкцій за порушення податкового законодавства та підвищення рівня добровільності сплати податків).	Можлива повна відмова від сплати податків, коли фірми виявляють, що заборгованість за податками і зборами зростає настільки швидкими темпами, що погасити її не вдається.
2.	Досягнення оптимального рівня податкового навантаження.	Вирівнювання умов оподаткування для всіх платників податків, зростання податкових надходжень, високий рівень соціального захисту населення.	Важко реалізувати в період трансформації економіки.
3.	Створення ефективної системи податкового контролю.	Підвищення ймовірності виявлення неплатника податків через впровадження у практику податкового контролю комплексного, системного, економічно-правового аналізу суб'єктів господарювання.	Є ймовірність виникнення ситуації, коли кожен платник податків може бути притягнутий до відповідальності.
4.	Підвищення податкової культури та досягнення партнерських відносин між платниками податків і контролюючими органами у сфері оподаткування.	Усвідомлення суб'єктами господарювання необхідності добровільної сплати податків та зборів завдяки підвищенню їх інформованості.	Неможливо повністю вирішити проблему власницького інстинкту кожної особи.
5.	Формування передумов для легалізації тіньових структур.	Підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів, зростання дієвості законодавчої бази, пожевлення інвестиційних ресурсів.	Низька ймовірність повного викорінення бюрократизованого державного апарату.

*Складено на основі [13, с. 183–186].

Як бачимо з таблиці, кожен із запропонованих заходів протидії ухиленню від сплати податків та детінізації економіки України має переваги та недоліки. За допомогою поєднання зазначених заходів можливо буде знизити рівень податкових зловживань і мінімізувати втрати бюджету внаслідок ухилення від сплати податків. Однак яких би заходів не вживали органи державної влади, викоринити проблему неповної сплати податків повністю майже неможливо.

Перераховані заходи також сприятимуть значному зменшенню розміру податкового боргу, який є результатом невиконання суб'єктами господарювання обов'язку щодо сплати податків і зборів. Як уже зазначено, неефективне управління податковим боргом призводить до зростання податкових втрат.

Загалом під управлінням податковим боргом слід розуміти сукупність заходів, що держава в особі її уповноважених органів вживає для забезпечення виконання податкових зобов'язань платниками податків, і спрямованих на заохочення їх до своєчасної сплати коштів до бюджетів або державних цільових фондів у порядку та в терміни, визначені законодавством [36, с. 42].

До таких заходів зараховуємо: направлення податкової вимоги; виникнення права податкової застави; адміністративний арешт активів платника податків; реалізація активів боржників і стягнення коштів з їхніх рахунків; застосування процедури банкрутства.

Із прийняттям Податкового кодексу дещо змінено механізм стягнення податкового боргу. В разі несплати узгодженої суми податкового зобов'язання платнику податків направляють податкову вимогу, термін дії якої становить 60 днів. Протягом цього періоду жодні примусові заходи стягнення податкового боргу з боку контролюючих органів у сфері оподаткування не застосовують. Такий термін, на нашу думку, є достатнім для того, щоб платник податків самостійно погасив суму податкового боргу.

Практика застосування податкових вимог до та після прийняття Податкового кодексу свідчить про те, що цей метод управління податковим боргом дає певні результати, а розмір податкового боргу після їх направлення зменшується у два рази. Однак ефективним було б максимально зосередити увагу контролюючих органів у сфері

оподаткування на роботі з боржниками (особисті зустрічі, контакти телефоном для обговорення питання погашення недоїмки) саме в період дії податкової вимоги. Тобто необхідно застосувати всі можливі заходи для добровільної сплати суб'єктами господарювання узгодженого податкового зобов'язання без застосування заходів примусу.

Наступним методом забезпечення виконання платниками податків своїх обов'язків є виникнення права податкової застави, яке чинне в Україні з 1998 р. Механізм застосування податкової застави свідчить про те, що вона не перекриває боржникові можливості подальшого здійснення ризикових фінансово-господарських операцій і не забезпечує можливості погашення податкового боргу. Це викликано тим, що часто у податкову заставу переходять неліквідні активи боржника або взагалі відсутні активи, грошові кошти чи транспортні засоби. Тому, ефективність такого методу управління податковим боргом вважаємо невисокою, що зумовлено дублюванням окремих функцій податкової застави й адміністративного арешту активів. У таких умовах податкова заставка стає джерелом корупційних діянь працівників контролюючих органів у сфері оподаткування та є суто адміністративною процедурою.

Адміністративний арешт активів певною мірою охоплює функції податкової застави і вирішує широке коло питань, спрямованих на забезпечення виконання зобов'язань платників податків перед бюджетом. До функціональних можливостей арешту активів слід зарахувати такі: запобігання можливим порушенням норм податкового законодавства щодо своєчасності погашення податкового зобов'язання, забезпечення можливості погашення податкового боргу, тимчасового адміністративного затримання руху тіншових товарно-матеріальних цінностей, забезпечення збереження активів при вчиненні податкового правопорушення та відшкодування збитків, можливості компромісного вирішення питання з податковим боржником щодо погашення його податкового боргу завдяки диференційованому підходові до кожного платника податків через індивідуалізацію прийняття рішень податковим

керуючим про такий арешт з урахуванням «ступеня ризику» збереження активів і загалом цивільної дієздатності такого платника податків [129, с. 171].

Для вдосконалення управління податковим боргом доцільно переглянути термін позовної давності щодо податкових правопорушень та підстав визначення податкового боргу безнадійним. Податковий борг визнається безнадійним у випадках, передбачених ст. 101 ПКУ [128]. На нашу думку, окремі підстави слід переглянути, оскільки вони не є абсолютно беззаперечними для того, щоб визнавати податковий борг безнадійним. Зокрема, визнання безнадійним податкового боргу, стосовно якого минув строк позовної давності, податкового боргу фізичної особи, яка понад 720 днів перебуває у розшуку, податкового боргу платника податків, щодо якого до Державного реєстру внесено запис про його припинення на підставі рішення суду, тощо.

Також важливою проблемою у сфері управління податковим боргом є недосконалість законодавства стосовно неплатоспроможності підприємств і визнання їх банкрутами. Суб'єкти незаконного банкрутства намагаються ухилитися від сплати податкових зобов'язань перед бюджетом. Фіктивне банкрутство порушує встановлений законом порядок вирішення проблеми неплатоспроможності суб'єктів підприємницької діяльності, ведення господарської діяльності та загалом призводить до втрат бюджету. З прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності» [48], який діє з 1 січня 2012 р., кримінальну відповідальність за склади злочинів, передбачених статтею 218 «Фіктивне банкрутство», скасовано.

Для вирішення зазначеної проблеми доцільно ввести заборону засновникам збанкрутілих підприємств, податковий борг яких не було погашено, створювати нові підприємства доти, доки вони не розрахуються з попередніми боргами. Такий захід певною мірою сприятиме зменшенню обсягів податкових втрат бюджету та попереджуватиме застосування процедури банкрутства як засобу ухилення від сплати податків.

Тому для підвищення ефективності управління податковим боргом і зменшення його обсягів доцільно зосередити увагу на таких аспектах:

- забезпечення партнерських засад роботи контролюючих органів у сфері оподаткування з боржниками;
- вдосконалення організаційних й адміністративно-правових засад діяльності контролюючих органів щодо погашення податкового боргу;
- підвищення ефективності реалізації запобіжних і забезпечувальних заходів (податкова застава, адміністративний арешт активів) щодо погашення податкового боргу;
- вдосконалення законодавства з питань визнання неплатоспроможності підприємств та їх банкрутства;
- перегляд термінів позовної давності у бік збільшення для податкових правопорушень й ін.

Наступним пріоритетним напрямком мінімізації податкових втрат є підвищення ефективності податкових пільг. Значні втрати бюджету в зв'язку з пільговим оподаткуванням викликані насамперед тим, що податкові пільги, які надають суб'єктам господарювання, не є цільовими, часто порушують принципи справедливості та нейтральності в оподаткуванні, а також використовуються у схемах уникнення сплати податків. На нашу думку, податкові пільги необхідно спрямовувати насамперед на стимулювання розвитку галузей господарства в довготерміновій перспективі й збалансування структурних диспропорцій у національній економіці.

Для того, щоб податкові пільги стали ефективним інструментом податкового стимулювання, необхідно, здійснюючи податкову політику, дотримуватися таких принципів [58]:

1. Унеможливлення вибіркового характеру надання податкових пільг.
2. Порядок формування пільгового податкового портфелю має визначатися на загальнодержавному рівні та затверджуватися в законодавчому порядку центральною владою.
3. Неприпустимість неекономічного примушення й обов'язковості застосування податкових пільг.

4. Застосування податкових пільг не має завдавати шкоди інтересам бюджету, корпоративним та особистим економічним інтересам.

5. Інвестиційні податкові кредити надаються виключно групам платників, які забезпечують реалізацію інвестиційних програм загальнонаціонального характеру.

6. Права органів місцевої влади щодо надання податкових пільг обмежуються законодавчо встановленими межами.

Однак практика пільгового оподаткування, як зазначив професор Ф. Ярошенко, не відповідає цілям податкової політики України [62, с. 85]. Значна частина податкових пільг, що надають у нашій країні, спрямовані на задоволення інтересів і потреб окремих суб'єктів господарювання, представників влади та підпорядковані лобістським інтересам. У зв'язку з відсутністю дієвої системи контролю за отриманням і використанням податкових пільг їх розширення призводить до значних втрат бюджетних коштів. Поширення податкових пільг звужує базу оподаткування та несправедливо перекладає податковий тягар на ефективні підприємства, які не користуються податковими пільгами, створює основу для корупційних діянь і можливостей для застосування різноманітних схем уникнення сплати податків. Усі ці фактори зумовлюють виникнення податкових втрат, неефективний перерозподіл податкових надходжень, порушення макроекономічної та фіскальної стабільності.

На думку фахівців Національного інституту стратегічних досліджень, в умовах посткризового відновлення економіки безсистемне і невиправдане надання податкових пільг та звільнень є стримуючим фактором економічного зростання [168, с. 190]. Однак, з іншого боку, необґрунтоване зменшення кількості податкових пільг може стримувати розвиток підприємництва й гальмувати темпи економічного зростання. У цьому контексті перед законодавцями постає завдання забезпечення реалізації потенціалу стимулюючої складової податкової політики з одночасним збереженням фіскальної складової.

Зарубіжна практика свідчить, що стимулююча складова податкових пільг реалізується саме за допомогою сфери корпоративного оподаткування. У країнах ОЕСР податкові стимули використовують для розвитку інвестиційно-інноваційної і наукової діяльності. Уряди багатьох країн стимулюють інвестиції у сферу розробок та досліджень з метою розвитку інноваційної сфери, що, своєю чергою, призведе до довготермінового економічного зростання. Вирішуючи питання інвестиційно-інноваційного розвитку, країни-члени ОЕСР концентрують увагу на таких аспектах [19, с. 138]:

- 1) вдосконалення інфраструктури (інформаційні та комунікаційні послуги, транспорт, зв'язок);
- 2) підтримка науки, розробок та інновацій;
- 3) інвестування в людський капітал, освіта, підвищення кваліфікації;
- 4) забезпечення інвестицій в екологічно чисті технології й інновації для досягнення енергетичної ефективності та стійкого економічного зростання;
- 5) всебічна підтримка підприємництва, у т. ч. венчурні інвестиції.

На сьогодні 26 із 34 країн-членів ОЕСР надають податкові стимули для сфери досліджень і розробок. Разом з тим, у країнах, в яких відсутня система підтримки даної сфери (Люксембург, Фінляндія, Німеччина, Швеція та ін.), тривають дискусії щодо доцільності впровадження податкових стимулів для інноваційних досліджень. Механізми стимулювання досліджень і розробок істотно відрізняються в країнах ОЕСР (табл. 4.11).

Однак у більшості країн податкове стимулювання розвитку даної галузі базоване на наданні дослідницьких податкових кредитів (США, Канада, Австралія, Китай), податкової знижки (Австрія, Данія, Чехія, Угорщина), пільгових режимів для суб'єктів малого підприємництва (Японія, Норвегія, Корея, Великобританія), підтримці новостворених підприємств (Нідерланди, Франція, Корея), зменшенні нарахувань у фонд оплати праці робітників даної галузі (Бельгія, Іспанія, Нідерланди) тощо.

Таблиця 4.11

Механізми податкового стимулювання сфери досліджень та розробок у країнах-членах ОЕСР [240, с. 3]

Дизайн схеми податкового стимулювання	«Об'ємний» дослідницький податковий кредит	Австралія, Канада, Франція, Бразилія, Китай, Норвегія, Індія
	«Додатковий» дослідницький податковий кредит	Сполучені Штати Америки
	Комбінована система	Іспанія, Португалія, Корея, Японія
	Податкова знижка	Великобританія, Австрія, Данія, Чехія
Податковий кредит із заробітної плати працівників, зайнятих у сфері досліджень і розробок		Угорщина, Бельгія, Іспанія, Нідерланди
Пільгові режими для суб'єктів малого підприємництва		Японія, Австралія, Канада, Норвегія, Корея, Великобританія, Угорщина
Напрями підтримки	Підтримка енергетичної сфери	США
	Підтримка новостворених фірм	Нідерланди, Франція, Корея
Обмеження щодо обсягів		США, Нідерланди, Австрія, Японія
Вирахування з доходу		Іспанія, Бельгія, Нідерланди
Відсутність податкових стимулів		Нова Зеландія, Швеція, Швейцарія, Німеччина, Люксембург, Естонія

Щодо обсягів пакетів фіскального стимулювання, які надають уряди країн-членів ОЕСР, то вони коливаються у межах 1–20% від ВВП (табл. 4.12). Такі фіскальні пакети передбачають фінансування заходів, спрямованих на розвиток інноваційної діяльності, наукових розробок, освітньої діяльності, підтримку малих та середніх підприємств, розвиток інфраструктури тощо.

Таблиця 4.12

Пакети фіскального стимулювання в окремих країнах-членах ОЕСР*

Країна	Загальна сума пакета фіскального стимулювання, млрд. дол.	% від ВВП	Сума податкових стимулів, спрямованих на соціальний захист, млрд. дол.	% від загальної суми пакета
Австралія	47,04	5,75	10,46	22,24
Австрія	16,25	4,14	4,08	25,10
Грузія	2,28	19,92	0,96	42,11
Канада	42,15	3,22	11,02	26,16
Китай	585,26	13,30	134,61	23,00
Нідерланди	8,35	1,02	2,58	30,92
Німеччина	80,50	2,32	20,03	24,89
Норвегія	2,86	0,79	0,91	32,00
США	787,00	5,52	310,44	39,45
Таїланд	44,92	17,22	10,54	23,45
Франція	36,18	1,34	5,85	16,15
Швейцарія	1,97	0,39	0,31	15,63
Японія	297,52	5,32	82,64	27,78

*Складено на основі [19; 233].

Як бачимо, найбільші пакети фіскального стимулювання були у США (787,0 млрд. дол.), Китаї (585,26 млрд. дол.), Японії (297,52 млрд. дол.) та Німеччині (80,5 млрд. дол.). Однак якщо визначати обсяги пакетів фіскального стимулювання у відсотках від ВВП, то найбільшими вони були в Грузії (19,92%), Таїланді (17,22%), Казахстані (13,83%) і Китаї (13,30%). У загальній структурі пакетів фіскального стимулювання значне місце займають податкові пільги, спрямовані на соціальний захист населення, оскільки уряди намагаються забезпечити громадянам необхідний рівень життя та соціальних гарантій. 29 країн-членів ЄС використовують понад 10% із загальної суми пакетів фіскального стимулювання на соціальне забезпечення. Найбільше на соціальний захист витрачають такі країни: Сінгапур (52%), Тайвань (47%), Фінляндія (43%), Грузія (42%) і США (39%).

Тому, приймаючи рішення про доцільність надання певних видів пільг, потрібно враховувати такі аспекти: обсяги втрат бюджетних надходжень, до яких вони призводять; простота податкового адміністрування; соціальні та розподільчі аспекти; недосконалість ринкового середовища і зовнішні чинники. Як зазначила російська вчена Т. Малініна, надання податкових пільг може бути виправдане, якщо вони [91, с. 19]:

- 1) коригують провали ринку;
- 2) спрямовані на виконня актуальних завдань;
- 3) не призводять до надмірної складності податкової системи;
- 4) не спотворюють поведінки економічних агентів;
- 5) ефективніші за принципом зіставлення витрат і вигод, ніж програми прямих витрат.

Зазначимо, що серйозною проблемою у сфері бюджетної підтримки і податкового стимулювання є наявність шахрайських та корупційних схем, що значно знижує ефективність наданих податкових пільг. У бізнесових структур виникає сильна мотивація лобювати надання податкових пільг для збільшення своїх майбутніх економічних вигод. Поділяємо думку професора Л. Тарангул, що з метою мінімізації шахрайства і корупції у сфері бюджетної підтримки необхідно [19, с. 389]:

- виділити стандартні схеми шахрайства й корупції та піддати їх гласності, публічності. Підвищення суспільної значущості проблеми суспільство завжди сприймає позитивно, і це більше зближує владу й суспільство, оскільки останнє розуміє, що політики стають відкритішими, прозорими та підзвітними перед своїми виборцями у сфері використання бюджетних коштів (коштів платників податків);

- запровадити суспільне інформування про кінцевих бенефіціаріїв державного субсидування з аналізом їх економічної ефективності й доцільності;

- створити список підприємств, установ, організацій та посадових осіб, які були засуджені за шахрайство і корупцію з бюджетними субсидіями;

- залучити авторитетні національні та міжнародні організації, які спеціалізуються на контролі, моніторингу й аудиті за використанням бюджетних коштів, до розроблення політики субсидування.

Для ефективнішого використання пільгового оподаткування вважаємо доцільним перегляд наявних видів пільг за податками і зборами з урахуванням аналізу їх впливу на формування доходів бюджету та податкове навантаження суб'єктів господарювання. Таким чином, немає сумнівів у потребі зменшення обсягів податкових пільг, які надають суб'єктам підприємницької діяльності переважно непрозоро, і це призводить до масштабних втрат бюджету.

Враховуючи викладене, для того, щоб податкові пільги не перетворювалися на необґрунтовані податкові витрати, доцільно вжити такі заходи:

- переглянути перелік та кількість податкових пільг, скасувати неефективні, які призводять до значних втрат бюджету (це стосується, зокрема, пільг з ПДВ і податку на прибуток підприємств);

- підвищити фіскальну й соціальну ефективність податкових пільг;

- збалансувати вплив фіскальної та розподільчо-регулюючої функцій податків;

- відновити надання територіальних податкових пільг для стимулювання ділової активності у депресивних регіонах країни;

- скасувати надання пільг окремим галузям чи суб'єктам господарювання для вирівнювання конкурентних умов;
- сформувати сприятливі інституційні умови для забезпечення розвитку інвестиційно-інноваційної діяльності у країні;
- створити дієву систему нагляду за податковими витратами з метою дослідження їх впливу на окремі галузі господарства й ін.

Отже, важливим напрямком мінімізації податкових втрат має стати реалізація комплексу заходів, спрямованих на протидію ухиленню від сплати податків та його уникненню, підвищення ефективності управління податковим боргом й ефективності надання податкових пільг. Наведені пріоритети мінімізації податкових втрат і конкретних заходів протидії їм не є вичерпними. Їх реалізація має відповідати рівневі соціально-економічного розвитку та наявним можливостям фіскальних інститутів держави.

4.3. Напрями розвитку фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат

Становлення ринкових умов господарювання та управління потребує адекватних інституційних перетворень, у т. ч. реформування основних засад і принципів управління фіскальною політикою держави. Фіскальну політику держави необхідно формувати з урахуванням необхідності стимулювання позитивних структурних зрушень в економіці та поліпшення якості податкового адміністрування. Здійснення податкових реформ, зміна методів фіскального адміністрування і модернізація контролюючих органів у сфері оподаткування призведуть до зменшення обсягів трансакційних втрат.

Фіскальні інститути слугують важливим елементом системи державного регулювання економіки. Держава, враховуючи високий рівень її втручання у соціальні та економічні процеси, є джерелом змін, які не завжди однозначні. Державне втручання у деяких випадках може зашкодити економічному зростанню. Економічне зростання – складова економічного розвитку, що характеризує кількісне і якісне вдосконалення суспільства в процесі господарювання [84, с. 113].

Тому завдання фіскальних інститутів – це не тільки реалізувати заходи державного регулювання, мінімізувати трансакційні витрати, а й мати можливість вживати стабілізаційні заходи. З погляду участі в стабілізаційних антикризових процесах діяльність фіскальних інститутів має відповідати таким умовам:

- фіскальні інститути мають сприяти консолідації коштів суб'єктів суспільного виробництва на основі реалізації фіскальної функції з метою забезпечення цілісності не тільки економічної системи, а й усього суспільства загалом;
- фіскальні інститути є одним з інструментів спрямування діяльності суб'єктів господарювання у напрямку, найвигіднішому для суспільства та економіки за допомогою створення правил;
- фіскальні інститути повинні зупиняти діяльність економічних суб'єктів, яка має негативні наслідки для держави, за допомогою реалізації контролюючої функції;
- фіскальні інститути є засобом збору, опрацювання та накопичення спеціалізованої інформації, необхідної як для власного функціонування, так і для забезпечення соціально-економічних процесів.

Відповідність фіскальних інститутів зазначеним умовам сприяє забезпеченню стабільності, підвищенню рівня організованості національної економіки, її можливості протидіяти кризовим явищам та зменшенню обсягів трансакційних витрат.

Погоджуємося з твердженням Т. Меркулової, що перехід на інституційну парадигму при обґрунтуванні податкової політики і напрямів реформування податкової системи України передбачає зміщення акценту зі зниження податкового навантаження на проблему еквівалентності податків, що зумовлює актуальність таких питань: зменшення трансакційних витрат; забезпечення прозорості використання податкових надходжень; удосконалення критеріїв ефективності податкової системи та оцінки діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування [98].

Сучасні фіскальні інститути є складними, оскільки вони охоплюють інструменти правового, адміністративного й економічного впливу на розвиток податкової системи та діяльність

платників податків. Для забезпечення виконання податкового законодавства і реалізації фіскальної політики держави необхідні спеціальні державні органи, які займають центральне місце в структурі фіскальних інститутів.

Зазначимо, що стабільні фіскальні інститути приводять до кращих фіскальних результатів (високі податкові надходження, низький дефіцит бюджету, невисокий рівень податкового боргу тощо). Разом з тим, фіскальні інститути кожної держави мають бути адаптовані до конкретних умов соціально-економічного розвитку даної держави. Експерт МВФ Д. Краан пропонує зміцнювати фіскальні інститути та підвищувати їх ефективність зміною функціонування відповідно до таких програмних документів:

- Кодекс належної практики стосовно фіскальної прозорості МВФ 1998, 1999, 2001, 2007 рр.;
- Проект принципів незалежних фіскальних інститутів ОЕСР 2012 р.;
- Кодекс найкращої практики міжнародних фінансових інститутів та ЄС [76].

Кодекс належної практики стосовно фіскальної прозорості є елементом дієвого розроблення та здійснення бюджетно-податкової політики, а також управління ризиками. Його представив Міжнародний валютний фонд у 1998 р. (нова редакція Кодексу вийшла у 2007 р.). За цей період якість, повнота і своєчасність державної фінансової звітності у країнах з різними рівнями розвитку значно поліпшилися.

Прозорість у фіскальній сфері – важлива мета для всіх країн. Тому Кодекс визначає належну практику, дотримуватись якої можуть країни з різними рівнями економічного розвитку. Дотримання вимог Кодексу належної практики стосовно фіскальної прозорості є добровільним. Однак це сприяє підвищенню якості, повноти та своєчасності бюджетної звітності, зміцненню фіскальних інститутів, макроекономічної стабільності й стійкого економічного зростання.

Важливим програмним документом, що сприятиме підвищенню ефективності фіскальних інститутів, вважаємо Проект принципів незалежних фіскальних інститутів. Експерти ОЕСР розробили його

Розділ 4. Вектори мінімізації податкових втрат у сучасних умовах соціально-економічного розвитку України

для підвищення фінансової дисципліни й забезпечення прозорості та підзвітності. Принципи незалежних фіскальних інститутів згруповані за такими категоріями: місцева власність; незалежність і неупередженість; мандат; ресурси; відносини із законодавчим органом; публічність інформації; прозорість, зв'язок та оцінка [204].

Ще одним з типових документів, які сприяють забезпеченню ефективності фіскальних інститутів, є кодекси й інструкції найкращої практики міжнародних фіскальних інститутів. Такі документи містять найдосконаліші інструменти управління, що сприяють ефективному використанню державних та місцевих ресурсів. Інструкції щодо найкращої практики можна розробляти як на законодавчому рівні, так і силами недержавних організацій. Такі документи базуються, як правило, на систематизації практик, що визнані найавторитетнішими організаціями у сфері суспільних фінансів. Спільні й відмінні риси зазначених програмних документів узагальнено у табл. 4.13.

Таблиця 4.13

Спільні та відмінні риси програмних документів щодо забезпечення стабільності й ефективності фіскальних інститутів*

№ з/п	Загальні риси	Кодекс належної практики стосовно фіскальної прозорості	Проект принципів незалежних фіскальних інститутів	Інструкції найкращої практики міжнародних фінансових інститутів
1	2	3	4	5
1.	Законодавча регламентація	+	+	+
2.	Публічність та прозорість інформації	+	+	–
3.	Ресурсне забезпечення	+	+	–
4.	Оцінка діяльності	+	+	+
5.	Узгодженість із регіональними потребами	–	+	+
6.	Незалежність фіскальних інститутів	–	+	–
7.	Висока якість звітних документів	+	–	+
8.	Діалог між владою і суспільством	–	+	+

*Складено на основі [3; 68; 204].

Як бачимо, у кожному із зазначених документів йдеться про законодавчу регламентацію функцій, обов'язків фіскальних інститутів, оцінку їх діяльності та необхідність налагодження діалогу із суспільством (партнерських відносин). Найбільше спільних рис є між Кодексом належної практики стосовно фіскальної прозорості (МВФ) й Проектом принципів незалежних фіскальних інститутів (ОЕСР).

Таким чином, дослідження дало змогу виділити такі загальні ознаки, властиві зарубіжним високорозвинутим фіскальним інститутам (рис. 4.5).

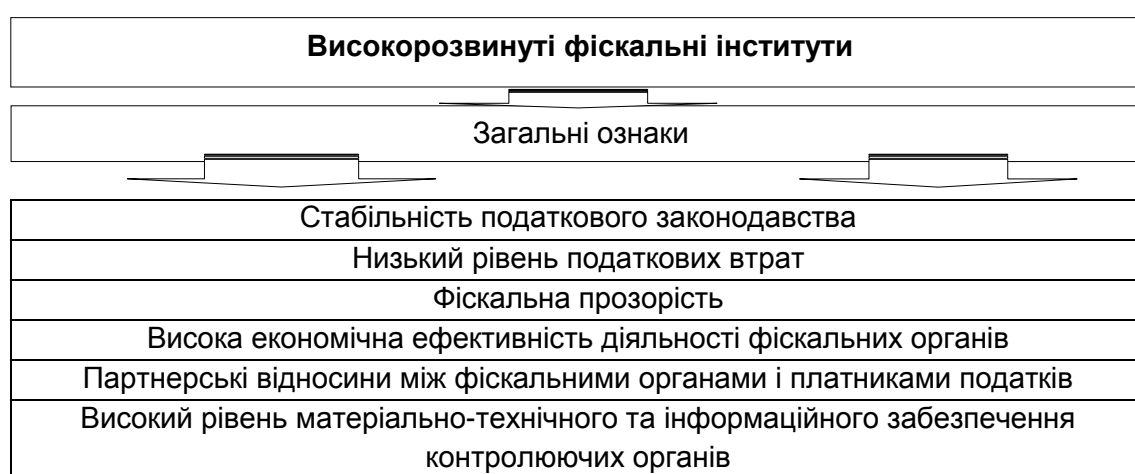


Рис. 4.5. Загальні ознаки високорозвинутих фіскальних інститутів

Насамперед таким інститутам притаманна стабільність податкового законодавства. Система податкового законодавства у країнах з високим рівнем соціально-економічного розвитку забезпечує стабільність та ефективність діяльності фіскальних інститутів, а також належне формування і реалізацію дієвої податкової політики. В умовах стабільності й досконалості податкового законодавства послаблюються стимули опортуністичної мотивації економічних агентів, що сприяє зменшенню трансакційних витрат.

Відповідно, за таких умов фіскальні інститути розвинутих країн характеризуються незначними податковими втратами. Ефективні фіскальні інститути сприяють зменшенню випадків ухилення та уникнення оподаткування, збільшенню добровільності сплати податків. Для прикладу, рівень податкових втрат у США становить

2,3% від ВВП, в Японії – 3,1% від ВВП, у Німеччині – 6,5% від ВВП, в Данії – 8,7% від ВВП [199].

Особливу увагу в розвинених країнах приділяють фіскальній прозорості, яка полягає у відкритості інформації щодо діяльності фіскальних інститутів, її якості та достовірності. Громадськість має доступ до проектів органів державної влади і результатів їх реалізації, що, своєю чергою, зумовлює підвищення ефективності функціонування фіскальних інститутів.

Висока економічна ефективність діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування забезпечується тим, що видатки на їх утримання практично повністю пов'язані з оподаткуванням, оскільки основними завданнями податкових служб у всіх країнах є контроль за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, своєчасністю та повнотою сплати податків до бюджету. Тому використання коштів має бути раціональним й ефективним. Видатки на утримання органів влади, які адмініструють податки і збори у зарубіжних країнах, забезпечують максимальні надходження до бюджету.

Важливим аспектом при реалізації фіскальної політики в зарубіжних країнах, якому приділяють значну увагу, є рівень довіри платників податків до фіскальних органів та органів державної влади загалом. Налагодження партнерських відносин між платниками податків й податковими органами сприяє підвищенню зростанню довіри та, відповідно, добровільності сплати податків і зборів.

Також у країнах з високорозвиненими фіскальними інститутами постійно дбають про матеріально-технічне забезпечення фіскальних органів. Це пояснюється тим, що високий рівень заробітної плати працівників контролюючих органів у сфері оподаткування сприяє зменшенню випадків корупції, а високотехнологічне оснащення забезпечує зменшення часу на опрацювання податкової інформації.

Разом з тим, варто враховувати, що запозичення ефективних фіскальних інститутів, які розвинулися в інших соціально-економічних умовах, не завжди дає позитивний результат. Процес запозичення чи

перенесення інститутів називається трансплантацією. Російський науковець В. Полтерович вбачає суть трансплантації інститутів у пришвидшенні інституційного розвитку, однак при цьому виникає загроза відторгнення чи дисфункції трансплантованих інститутів [131]. Інститути, що є позитивними в одному економічному середовищі, можуть бути неефективними або навіть деструктивними в іншому. Трансплантатом служить, як правило, дієвий інститут будь-якої країни. Часто країни, що розвиваються, для пришвидшення інституційного розвитку намагаються трансплантувати діючі ефективні інститути країн з високим рівнем економічного розвитку. Такий підхід вважаємо неправильним, оскільки економічна система країни та суспільство не готові прийняти трансплантовані інститути. Насаджений інститут може не відповідати початковим інституційним і макроекономічним умовам, соціально-культурним характеристикам суспільства.

Цілком погоджуємося з М. Флейчук, яка зазначила, що трансплантація інститутів – надзвичайно ризикований та часто надто дорогий процес, наслідки якого характеризуються високою мірою невизначеності і проявляються з великим часовим лагом [185]. Прагнення прискорити інституційний розвиток запозиченням чи копіюванням розвинутіших інститутів призводить до негативних явищ у соціально-економічній системі держави, таких як уповільнення темпів приросту ВВП, розвитку тіньових процесів, зростання дефіциту бюджету тощо.

Процес трансплантації інститутів має три стадії [131]:

- 1) вибір трансплантата і стратегії трансплантації;
- 2) створення інфраструктури трансплантації;
- 3) реалізація заходів, що сприятимуть адаптації економічних агентів до трансплантованого інституту.

Тому, доцільнішим є, на наш погляд, розвиток наявних інститутів та їх подальше вдосконалення з урахуванням умов соціально-економічного розвитку. В цьому контексті російський учений В. Сергеев виділив такі обов'язкові принципи інституціональної еволюції:

- принцип інституціональної автономії;

- принцип функціональної свободи;
- принцип адекватної складності [143].

Тобто ефективна еволюція фіскальних інститутів можлива тоді, коли інститути наділені свободою щодо створення нових правил усередині; інститути не мають бути функціонально переобтяжені; складність фіскальних інститутів повинна відповідати складності внутрішнього і зовнішнього середовищ, в яких вони функціонують.

За відсутності довготермінової політики планування розвитку фіскальних інститутів бажані зміни або не відбуваються, або відбуваються зі значними втратами. Зміцнення фіскальних інститутів є тривалим і складним процесом, тому роль політичних зобов'язань у суворому дотриманні фіскальної політики важливіша у країнах з перехідною економікою та в країнах з порівняно слабкими фіскальними інститутами.

Реформування фіскальних інститутів потребує протягом тривалого періоду значних бюджетних витрат, які здійснюються на основі обґрунтованих та гнучких програм. Низька якість законодавчої й нормативної бази, відсутність регулятивних норм, часте внесення змін до Податкового кодексу призведуть до подальшого зростання обсягів тіньової економіки і податкових втрат бюджету.

Загалом необхідність удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат викликана, на наш погляд, такими причинами:

- значними розмірами податкових втрат, що призводить до дефіцитності бюджетних коштів;
- необхідністю усунення недоліків фіскальної політики, які виникають на практиці після ускладнення умов функціонування платників податків;
- потребою зміни відповідно до національних податкових правил умов фінансового та податкового менеджменту, який розвивається високими темпами;
- необхідністю конвергенції функцій фіскальних інститутів: фіскальної, контролюючої, регулюючої функцій і функції правового забезпечення.

Формування ефективних фіскальних інститутів потребує насамперед довіри до них економічних агентів. В іншому випадку рівень трансакційних витрат постійно зростатиме. Тому розвиток фіскальних інститутів в Україні потребує серйозних зусиль та витрат, необхідних для забезпечення ефективної діяльності, стимулювання розвитку фіскальних інститутів і подолання негативної реакції більшості суспільства.

Недостатнє застосування інституційного підходу в управлінні фіскальною політикою та податковим середовищем свідчить про необхідність формування і розвитку напрямів реформування фіскальних інститутів, що охоплює процеси цілеспрямованих змін. Основою реформування фіскальних інститутів має стати насамперед розуміння комплексності змін у податковій сфері.

Стабільність фіскальних інститутів та процеси їх постійних перетворень перебувають у діалектичній єдності й протидії: фіскальні інститути повинні постійно змінюватися та адаптуватись до мінливих умов, тобто стабільність цих інститутів забезпечують постійними модифікаціями. Фіскальні інститути мають бути динамічними й своєчасними, а їх діяльність – послідовною і побудованою на основі довготермінових програм. Можливості фіскальних інститутів протидіяти трансакційним витратам опортуністичної поведінки базуються на здатності органів державного управління виявляти тенденції тіньового розвитку, недоліки у сфері фіскального адміністрування та реалізовувати заходи щодо їх усунення.

Важливим завданням удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових витрат вважаємо конвергенцію функцій, які вони виконують: функції правового забезпечення, а також фіскальної, контролюючої та регулюючої функцій. У широкому розумінні конвергенція – процес наближення економічних параметрів до відповідного рівня. У Великому економічному словнику термін «конвергенція» визначено як зближення різних економічних систем, усунення відмінностей між ними, зумовлене спільністю соціально-економічних проблем і наявністю єдиних об'єктивних закономірностей розвитку [17]. Як зазначила російський

науковець Т. Феоктистова, конвергенція – це процес наближення функцій предметно-цільових систем (фінансової, кредитної, податкової тощо), їх модифікація під дією факторів внутрішнього й зовнішнього середовищ [170, с. 75]. Тому важливою метою вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат є забезпечення паритету функцій, які вони виконують. Реалізація функцій фіскальними інститутами має бути спрямована на вирішення проблеми податкових втрат та їх мінімізацію. Схематично алгоритм конвергенції функцій фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат відображено на рис. 4.6.



Рис. 4.6. Алгоритм конвергенції функцій фіскальних інститутів

Недоліки законодавства, що забезпечує реалізацію фіскальної політики, у т. ч. Податкового і Митного кодексів України, зумовлюють поширення схем мінімізації податків та ухилення від оподаткування. Податкове законодавство громіздке, складно структуроване і потребує кваліфікованого підходу, через що часто виникають податкові правопорушення з необережності. Складність

функціонування фіскальних інститутів, яка виражається в багато-етапних процедурах прийняття рішень та реалізації дій, не завжди є наслідком бюрократизації фіскальних інститутів, а визначається високим рівнем розвитку сучасного господарського механізму.

Тому управління господарським механізмом, який постійно ускладнюється, неминуче супроводжуватиметься підвищенням рівня регламентації економічної діяльності. Даний процес має максимально враховувати інтереси всіх суб'єктів господарювання, чого досягають у процесі реформування всіх інститутів суспільного управління, в т. ч. фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат.

Роль фіскальної функції фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат збільшується з розвитком господарського механізму та розширенням функцій держави. Наповнення бюджету за допомогою податків і зборів створює матеріальну базу для забезпечення соціально-економічного зростання держави. Реалізуючи фіскальну функцію, потрібно уникати надмірного податкового тиску на суб'єктів господарської діяльності, щоб запобігти їх переходу в тіньовий сектор економіки та, відповідно, збільшенню обсягів податкових втрат бюджету.

Дефіцитність бюджетних ресурсів потребує активізації контролюючої функції фіскальних інститутів, яка спрямована насамперед на боротьбу з ухиленням від оподаткування та протидію податковим втратам. Посилення контролюючої функції фіскальних інститутів завдяки використанню спеціалізованих інструментів (форм і методів податкового контролю) для виявлення випадків ухилення від оподаткування – важливий аспект удосконалення фіскальних інститутів та їх протидії податковим втратам. Збільшення затрат на здійснення контролю сприяє зменшенню трансакційних витрат опортуністичної поведінки.

За допомогою фіскального регулювання процесів соціально-економічного розвитку держава намагається стимулювати структурну перебудову сегментів економіки, забезпечити соціальні

гарантії для незахищених верств населення, уникнути стихійного розвитку ринкових відносин, стримувати розгортання тіньових процесів тощо. Параметри регулювання господарських процесів фіскальними інститутами визначають тільки за принципом економічної доцільності. Економічна доцільність передбачає взаємозв'язок загальнонаціональних, корпоративних та індивідуальних інтересів, досягнення відносного паритету щодо задоволення їх потреб і узгоджене дотримання принципів економічного партнерства. Активне використання інструментів фіскального впливу на ключові сфери економіки сприятиме вирівнюванню умов оподаткування для різних платників податків, зниженню загального податкового тиску, спрощенню податкової системи, створенню чітких і стабільних податкових правил.

Вважаємо, що відсутність паритету між функціями фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат призведе до посилення протиріччя між інтересами бізнесової сфери та бюджетними інтересами. Як наслідок, зменшуються обсяги податкових надходжень, уповільнюються темпи економічного розвитку, збільшуються податкові втрати тощо. Тому є необхідність у конвергенції функцій фіскальних інститутів, що сприятиме підвищенню ефективності їх функціонування, зменшенню обсягів податкових втрат та, відповідно, забезпеченню соціально-економічного зростання.

Щодо напрямів удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, то наше дослідження дає змогу виокремити стратегічні й тактичні напрями. Зазначимо, що стратегія – це комплекс довготермінових цілей і послідовність дій щодо їх досягнення. У Великому економічному словнику А. Борисова дано таке визначення економічної стратегії: «Економічна стратегія – це довгострокові, найбільш принципові та важливі установки, плани, наміри уряду, керівництва підприємства щодо виробництва, доходів та витрат, бюджету, податків, капіталовкладень, цін, соціального захисту тощо» [17]. Різні науковці дають різні визначення стратегії: план, модель, напрям, курс, програма, перспектива, процес, шаблон, еталон тощо.

Реалізація стратегії неможлива без інструментів її досягнення. Тому поряд зі стратегією розглядають поняття тактики, що спрямована на виконання завдань конкретного етапу розвитку. У Великому економічному словнику тактика визначена як коротко-строкова поведінка, лінія дій, розрахована на порівняно короткий термін з урахуванням поточної ситуації. Більшість науковців вважає, що тактика – це сукупність короткотермінових завдань, сформованих на основі стратегії і врахування тенденцій зовнішнього середовища з можливістю змінити її за умови мінливості середовища [99; 100; 157]. Тобто стратегія визначає певну мету, якої необхідно досягнути, а тактика передбачає інструменти досягнення визначених цілей.

Тому вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат як засіб сприяння економічному зростанню необхідно розглядати в єдності таких взаємопроникаючих стратегічних напрямків:

- перебудова організаційно-адміністративних підходів до управління, яка пов'язана зі зміною організаційних, правових й адміністративних механізмів регулювання господарських процесів відповідно до умов і потреб функціонування фіскальної політики та економічної системи загалом;
- соціально-політичне, культурне та моральне оновлення, що полягає в одночасній зміні професійної, морально-етичної і соціальної підготовки працівників контролюючих органів у сфері оподаткування, всіх учасників, які забезпечують функціонування фіскальних інститутів та створення сприятливих умов для підприємницької діяльності й ведення бізнесу;
- інформаційно-технологічне переоснащення роботи контролюючих органів у сфері оподаткування та фіскальних інститутів загалом і вирішення проблеми їх забезпечення необхідними матеріальними ресурсами.

Відповідно до кожного з виокремлених стратегічних напрямів удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат можна виділити тактичні заходи щодо їх досягнення. До тактичних напрямів перебудови організаційно-адміністративних підходів до управління зараховуємо такі:

– усунення прогалин у законодавстві, які створюють для недобросовісних платників податків додаткові можливості оптимізації оподаткування за допомогою пільгових режимів, диференціації податкових ставок та інших схем відходу від сплати податків;

– обґрунтовану систему санкцій за порушення податкового законодавства;

– розроблення комплексних цільових програм, що визначають заходи протидії податковим втратам і факторам, які їх зумовлюють;

– уточнення надходжень податків та зборів у податкових планах і прогнозах;

– підвищення рівня взаємодії фіскальних органів з правоохоронними органами;

– формування ефективних механізмів взаємодії фіскальних органів та підприємницьких структур для зменшення бюрократизму й адміністративного впливу на суб'єктів господарювання, які проважують їх перехід у тіньовий сектор економіки;

– оптимізація організаційної структури фіскальних органів.

Для досягнення соціально-політичного, культурного та морального оновлення у функціонуванні фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат вважаємо за доцільне реалізувати такі тактичні заходи:

- підвищення якості інформаційного сервісу і забезпечення прийому звітності в електронній формі;

- надання платникам податків комплексної системи консультаційного обслуговування;

- побудова системи фіскального партнерства.

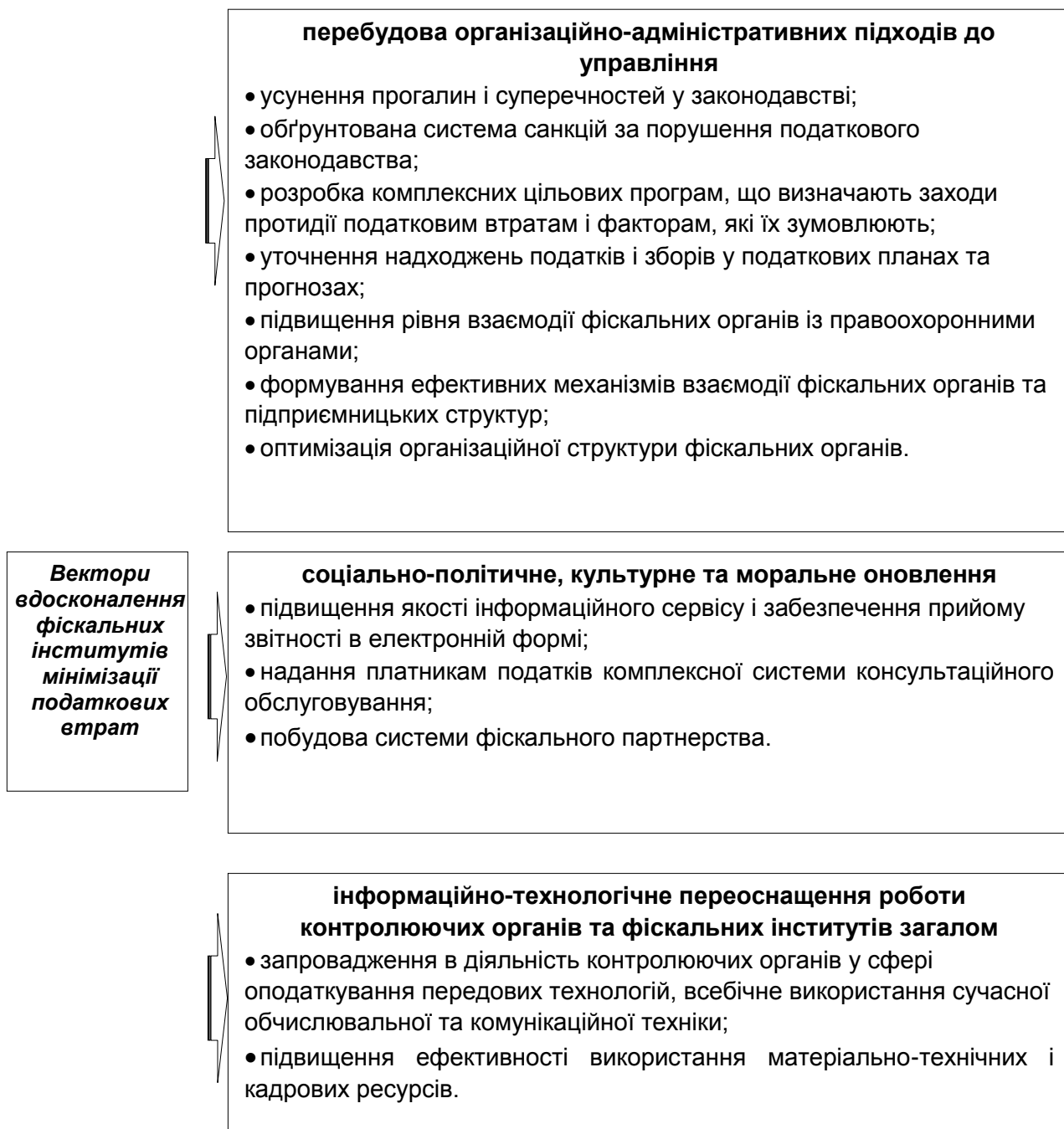


Рис. 4.7. Вектори вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат

Інформаційно-технологічне переоснащення роботи контролюючих органів у сфері оподаткування та фіскальних інститутів загалом передбачає реалізацію таких тактичних заходів:

– запровадження в діяльність контролюючих органів у сфері оподаткування передових технологій, всебічне використання сучасної обчислювальної й комунікаційної техніки для збору, опрацювання та обміну даними як усередині організації, так і з іншими органами державного регулювання та з платниками податків;

– підвищення ефективності використання матеріально-технічних і кадрових ресурсів.

Тільки при узгодженні розвитку всіх перерахованих аспектів удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат може стати стійко позитивним. Реформи фіскальних інститутів мають бути розроблені так, щоб забезпечити їх цілісність, стабільність та гнучкість протягом тривалого періоду. Поєднання деталізації й програмності, яка дає змогу вносити зміни і корегувати процеси реформування та вдосконалення фіскальних інститутів, сприятиме їх успішному функціонуванню.

Тому в рамках виконання цих функцій доцільним є створення підрозділу, місія якого полягала б у забезпеченні розвитку фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат з метою підвищення ефективності реалізації фіскальної політики. До основних завдань такого структурного підрозділу доцільно було би зарахувати такі:

1) участь у вдосконаленні та реалізації комплексної системи боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;

2) оцінка ефективності діяльності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат;

3) моніторинг податкових втрат;

4) забезпечення прозорості фіскальної політики;

5) внесення пропозицій щодо вдосконалення реалізації фіскальної політики та ін.

Головна ідея створення такого підрозділу – забезпечення реалізації комплексу законодавчих і організаційно-економічних заходів щодо запобігання втрат бюджету, викликаних неефективністю реалізації податкової політики та порушенням суб'єктами господарювання норм податкового законодавства, подолання їх наслідків, а також унеможливлення умов їх виникнення.

Таким чином, удосконалення діяльності фіскальних інститутів – це багатосторонній процес, що охоплює як розвиток податкового законодавства, податкового контролю, практики фіскального адміністрування, так і встановлення довіри між контролюючими органами у сфері оподаткування й платниками податків. Забезпечуючи сприятливі та стабільні умови підприємницької діяльності, держава зменшує можливості платників податків щодо ухилення від оподаткування і, відповідно, знижує рівень тіньової економіки.

ВИСНОВКИ

У проведеному науковому дослідженні здійснено теоретичне узагальнення й обґрунтування природи податкових втрат та окреслено вектори організації фіскальних інститутів їх мінімізації в Україні.

Дослідження концептуальних положень інституційної теорії дало змогу визначити зміст податкових втрат і сформувати причинно-наслідкову модель їх виникнення. В її основі виділено соціально-економічні, організаційно-технічні, правові, політичні та моральні першопричини виникнення податкових втрат. Завдяки систематизації рис, властивостей і особливостей податкових втрат виокремлено ознаки, які їх характеризують: масштабність та глобальність; існування поза межами легального сектору; деструктивність; організованість; зміна податкових втрат залежно від дії об'єктивних і суб'єктивних чинників; значна роль неформальних та неправових відносин.

З'ясування змісту трансакційних витрат та їх видів свідчить про те, що податкові втрати є витратами опортуністичної поведінки, оскільки вони виникають як наслідок недотримання зобов'язань суб'єктами податкових правовідносин, порушення норм законодавства задля власної вигоди і використання обману й проявляються у таких негативних явищах, як ухилення від сплати податків та тіньова економіка.

Результати моніторингу інституційного середовища в Україні показали, що системна криза в економіці й неадекватність методів ринкових трансформацій призводять до значної втрати грошових ресурсів держави та порушення розподільчих відносин. Встановлено, що на зростання обсягів податкових втрат безпосередньо впливають: нестабільна соціально-економічна та політична ситуація в державі;

дисбаланси податкової системи; недоліки у системі податкового адміністрування; необґрунтована диференціація штрафів і санкцій за порушення податкового законодавства тощо.

Комплексне дослідження виокремлених у роботі структурних елементів податкових втрат свідчить про негативні тенденції у формуванні податкової політики, що пов'язано насамперед з трансформаційними процесами. Встановлено, що до значних втрат бюджетом податкових надходжень призводять тіньова економіка, неефективне надання податкових пільг та управління податковим боргом. Вивчення складових податкових втрат дало змогу стверджувати, що найбільшу частку податкових надходжень держава втрачає внаслідок тіньової економіки.

Дослідження податкових втрат показало, що вони негативно впливають на економічний і соціальний розвиток держави, порушують макроекономічну та фіскальну стабільність. Податкові втрати, їх масштаби й прогресивна динаміка є загрозою фіскальній безпеці та одним із факторів складного соціально-економічного і політичного становища держави. Масштабні обсяги податкових втрат поряд з іншими негативними чинниками призводять до скорочення надходжень податків та зборів, зменшення розмірів ВВП, порушення макроекономічної й фіскальної стабільності, неспроможності держави виконувати свої функції, зростання обсягів корупції, криміналізації економіки тощо. Водночас шляхом виявлення та конкретизації наслідків податкових втрат і визначення ступеня їх поширення здійснено поділ таких наслідків на дві групи: фіскальні та соціально-економічні.

Окреслено пріоритетні напрями мінімізації податкових втрат, які полягають у реалізації комплексу заходів, спрямованих на протидію ухиленню від сплати податків, підвищенню ефективності управління податковим боргом, зменшення його обсягів та ефективності надання податкових пільг. При цьому наведені пріоритети мінімізації податкових втрат і конкретні заходи їх протидії мають відповідати рівневі соціально-економічного розвитку та існуючим фіскальним інститутам. Реалізація запропонованих у роботі заходів сприятиме збалансуванню впливу фіскальної й розподільчо-регулюючої функцій

податків, формуванню сприятливих інституційних умов для зменшення обсягів податкових втрат та підвищення рівня добровільності сплати податків.

Аргументовано, що устрій, який існує в державі стосовно реалізації її фіскальних завдань, і сукупність організаційно-правових норм, які його регулюють, ще не сповна забезпечують позитивну реалізацію функцій держави загалом та її економічних агентів зокрема. На підставі дослідження природи і змісту фіскальних інститутів виділено функції, які вони виконують (правового забезпечення, регулюючу, контролюючу й фіскальну), а також виокремлено формальні та неформальні фіскальні інститути. Це дало змогу визначити зміст фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, що акцентує увагу на побудові системи протидії податковим втратам, яка охоплює: зручність і стабільність умов оподаткування; дієві форми податкового контролю; ефективні механізми державного регулювання; модернізацію податкової системи з метою підвищення ефективності впливу на економіку.

Обґрунтовано, що важливою умовою організації протидії податковим втратам є забезпечення ефективності фіскальних інститутів; це характеризує дієвість реалізації фіскальної політики та діяльність їх складових, насамперед органів контролю у сфері оподаткування. Складність оцінювання ефективності фіскальних інститутів не стільки полягає у визначенні оптимальної кількості оціночних показників, скільки пов'язана зі специфічністю вітчизняної фіскальної сфери через її залежність від змін соціально-економічних, політичних і національних особливостей. Аргументовано, що зменшення податкових втрат прямо залежить від упорядкування взаємодії контролюючих органів та платників податків у процесі еволюції фіскальних інститутів.

Для забезпечення стабільності фіскальних інститутів, підвищення організованості національної економіки, її можливості протидіяти кризовим явищам та зменшення обсягів податкових втрат запропоновано вектори вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, що передбачають реалізацію комплексу стратегічних і тактичних напрямів. До стратегічних напрямів

удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат зараховуємо перебудову організаційно-адміністративних підходів до управління, соціально-політичне, культурне і моральне оновлення, інформаційно-технологічне переоснащення роботи контролюючих органів у сфері оподаткування та фіскальних інститутів загалом. Реалізація комплексу стратегічних і тактичних заходів сприятиме зниженню рівня тіньової економіки та підвищенню ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат.

Проведене дослідження підтвердило, що вдосконалення діяльності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат – це багатосторонній процес, який охоплює не тільки розвиток податкового законодавства, податкового контролю, практики фіскального адміністрування, а й установлення довіри між фіскальними органами та платниками податків. Реалізація розроблених у монографії теоретико-методологічних засад і практичних рекомендацій щодо трансформації фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат сприятиме посиленню позитивного впливу фіскальної політики на діяльність суб'єктів господарювання та зменшенню обсягів податкових втрат бюджету держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик В. В. Оцінка ефективності та рівня інституційного забезпечення розвитку людського капіталу Львівського регіону [Текст] / В. В. Адамик, І. О. Куревіна // Стратегічні пріоритети. – 2007. – № 2 (3). – С. 79–86.
2. Айвазова С. Г. Институционализм и политическая трансформация России [Електронний ресурс] / С. Г. Айвазова, П. В. Панов, С. В. Патрушев, А. Д. Хлопин. – Режим доступу : http://www.strategy-spb.ru/partner/files/institutsionalizm_i_politicheskaia_transformatsiya_rossii.doc.
3. Аналитический обзор международного опыта применения принципов Кодекса лучшей практики. Возможности их использования в Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.fer.ru/rftap/files/RFTAP_QCBS_2.2_Final_report_1.pdf.
4. Андрианов В. Д. Эволюция основных концепций регулирования экономики от теории меркантилизма до теории саморегуляции [Текст] / В. Д. Андрианов. – М. : ЗАО «Издательство «Экономика», 2008. – 326 с.
5. Андрущенко В. Л. Ризики – сигнали тривоги в оподаткуванні [Текст] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2010. – № 2 (49). – С. 74–83.
6. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) [Текст] / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.
7. Андрущенко В. Податкова держава: генезис, концепція, еволюція [Текст] / В. Андрущенко // Світ фінансів. – 2008. – № 3 (16). – С. 7–15.

8. Аузан А. А. Институциональная экономика [Электронный ресурс] / А. А. Аузан. – Режим доступа : <http://institutiones.com/download/books/1267-institucionalnayaekonomika.html>.
9. Ачкасов І. А. Конспект лекцій з курсу «Економетрія» [Текст] / І. А. Ачкасов, О. О. Воронков, Т. Б. Воронкова ; [Харк. нац. акад. міськ. госп-ва]. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 121 с.
10. Б'юкенен Дж. Суспільні фінанси і суспільний вибір: два протилежних бачення держави [Текст] / Дж. Б'юкенен, Р. Масґрейв ; К. : Вид. дім «КМ Академія», 2004. – 175 с.
11. Беккер Г. С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории [Текст] / Г. С. Беккер ; [сост. науч. ред., послесл. Р. И. Капелюшников ; предисл. М. И. Левин]. – М. : ГУ ВШЭ, 2003. – 672 с.
12. Беккер Г. С. Экономический анализ и человеческое поведение [Текст] / Г. С. Беккер ; // THESIS. – 1993. – Т. 1, вып. 1. – С. 24–40.
13. Беккер Е. Г. Микроэкономические аспекты уклонения от налогов [Электронный ресурс] : дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук / Елена Георгиевна Беккер. – М., 2006. – 277 с. – Режим доступа : http://www.finansy.ru/dis/post_1267089116.html.
14. Бекряшев А. К. Теневая экономика и экономическая преступность [Электронный ресурс] / А. К. Бекряшев, И. П. Белозеров. – М., 2003. – Режим доступа : http://www.i-u.ru/biblio/archive/bekryashev_beloserov_tenevaya_economica/8.aspx.
15. Белянин А. В. Доверие в экономике и общественной жизни [Текст] / А. В. Белянин, В. П. Зинченко. – М. : Фонд «Либеральная миссия», 2010. – 164 с.
16. Бідність в Україні та пропозиції профспілок щодо її подолання : аналіт. записка [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://www.fnprk.org.ua/index_web_files/Analitika_2011.htm.
17. Борисов А. Б. Большой экономический словарь [Текст] / А. Б. Борисов. – М. : КНИЖНЫЙ МИР, 2003. – 895 с.
18. Бортіс Г. Інституції, поведінка та економічна теорія: внесок до класико-кейнсіанської політичної економії [Текст] / Г. Бортіс ; [пер. з англ. Т. Бардадим]. – К. : Вид. дім «Києво-Могилянська академія», 2007. – 560 с.

19. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України [Текст] : [монограф.] / за заг. ред. Л. Л. Тарангул ; [Нац. ун-т ДПС України]. – Ірпінь, 2012. – 515 с.
20. Бюджетний кодекс України № 2456 – 17 від 05.02.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
21. Бьюкенен Дж. Конституция экономической политики [Текст] / Дж. Бьюкенен // Вопросы экономики. – 1994. – № 6. – С. 104–113.
22. Вазарханов И. С. Компетентностно-сервисная концепция модернизации российских налоговых институтов [Текст] : автореф. дис. на соиск. уч. степени. докт. экон. наук : спец. 08.00.10. – финансы, денежное обращение и кредит / Ислам Салаудинович Вазарханов. – Ростов-на-Дону : РИНХ, 2012. – 43 с.
23. Вазарханов И. С. Содержание категории «налоговый институт»: теоретический аспект [Текст] / И. С. Вазарханов // Вестник Ростовского государственного экономического университета. – 2011. – № 2. – С. 120–127.
24. Валевич Ю. Институциональное равновесие [Текст] / Ю. Валевич // ЭКОВЕСТ. – 2002. – № 2. – С. 276–300.
25. Вартість дотримання податкового законодавства в Україні // Консультативна програма з інвестиційного клімату [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ifc.org/ifcext/uspp.nsf/AttachmentsByTitle/Ukrainian+Tax+Compliance+Cost+Survey+ukr/\\$FILE/UTCCS_ukr.pdf](http://www.ifc.org/ifcext/uspp.nsf/AttachmentsByTitle/Ukrainian+Tax+Compliance+Cost+Survey+ukr/$FILE/UTCCS_ukr.pdf).
26. Веблен Т. Теория праздного класса [Електронний ресурс] / Т. Веблен. – Режим доступу : www.econ.msu.ru/cmt2/lib/c/750/file/Veblen-TPK.doc.
27. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та СД) [Текст] / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2007. – 1736 с.
28. Вишневський В. П. Методологічні основи вдосконалення оподаткування підприємств [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. экон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка підприємства і організація виробництва» / В. П. Вишневський. – Донецьк, 1998. – 33 с.

29. Вовчак О. Д. Податкові ризики в системі управління економічною безпекою підприємницьких структур України [Текст] / О. Д. Вовчак, І. Г. Кеменяш // Фінанси України. – 2008. – № 11 (56). – С. 41–46.
30. Вольчик В. В. Курс лекцій по інституціональній економіці [Текст] / В. В. Вольчик. – Ростов–н/Д : Изд-во Рост. ун-та, 2000. – 80 с.
31. Воронкова О. М. Визначення податкових зобов'язань непрямими методами: проблеми та перспективи [Текст] / О. М. Воронкова // Збірник наукових праць Національного університету Державної податкової служби України. – 2009. – № 1. – С. 69–76.
32. Гоббс Т. Левиафан, или Материя, форма и власть государства церковного и гражданского [Електронний ресурс] / Т. Гоббс. – Режим доступу : <http://lib.ru/FILOSOF/GOBBS/leviafan.txt>.
33. Гузаиров М. Б. Совершенствование оценки эффективности деятельности налоговых органов [Текст] / М. Б. Гузаиров, М. К. Аристархова, Е. А. Кузьмина // Вестник МГОУ. – 2011. – № 4. – С. 46–51. – Серия «Экономика».
34. Гудзь П. В. Кореляційно-регресійний аналіз впливу податкових пільг на бюджетні надходження у промисловому регіоні [Електронний ресурс] / П. В. Гудзь. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2012_1/19.pdf.
35. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика [Текст] : [монограф.] / О. М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 312 с.
36. Десятнюк О. М. Управління податковим боргом [Текст] : [навч. посіб.] / О. М. Десятнюк, Т. Я. Маршалок. – Тернопіль : Вектор, 2012. – 340 с.
37. Діяльність суб'єктів господарювання, 2011. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2012. – 445 с.
38. Діяльність суб'єктів господарювання, 2013. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2014. – 474 с.

39. Довідник № 49 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.03.2009 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI9487.html.

40. Довідник № 69/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 01.01.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/data/material/000/006/54005/69_1.xls.

41. Дяченко Я. Я. Організаційно-методичні засоби моніторингу фінансових правопорушень [Текст] / Я. Я. Дяченко // Фінанси України. – 2009. – № 5. – С. 31–40.

42. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація у податкових системах [Текст] : [монограф.] / В. П. Синчак; [Акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр «Ін-т аграр. Економіки», Хмельниц. ун-т управл. та права]. – К. ; Хмельницький. : ХУУП, 2006. – 294 с.

43. Економіко-математичне моделювання [Текст] : [навч. посіб.] / за ред. О. Т. Іващука. – Тернопіль : ТНЕУ «Економічна думка», 2008. – 704 с.

44. Економічна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://enbv.narod.ru/text/Econom/encyclo/>.

45. Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави [Текст] : [монограф.] / Я. А. Жаліло. – К. : НІСД, 2009. – 336 с.

46. Заблоцька Р. А. Економічна природа інституцій і трансакційних витрат у міжнародних торговельних потоках [Електронний ресурс] / Р. А. Заблоцька. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/prvs/2012_1/2012_1/138.pdf.

47. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.

48. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності» від 15.11.2011 № 4025-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4025-17>.

49. Закон України «Про Державний бюджет України на 2012 рік» від 22.12.2011 № 4282-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>.

50. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181 – III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

51. Зведений звіт про втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування по видах податків, зборів (обов'язкових платежів) станом на 01.10.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=341741&cat_id=133904.

52. Зведений звіт про втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування по видах податків, зборів (обов'язкових платежів) станом на 01.10.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=133895&cat_id=133904.

53. Звіт про конкурентоспроможність регіонів України 2011 [Текст]. – Фонд «Ефективне управління», 2011. – 198 с.

54. Злочинність в Україні. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2011. – 117 с.

55. Зубенко В. В. Загальні поняття та віхи розвитку тіньової економіки на теренах України [Текст] / В. В. Зубенко // Юридичний вісник Причорномор'я. – 2011. – № 2 (2). – С. 450–457.

56. Иванов А. Г. Понятие администрирования налогов [Текст] / А. Г. Иванов // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 24–30.

57. Истомин С. В. Анализ эффективности институционального механизма России [Текст] / С. В. Истомин // Вестник Челябинского государственного университета. – 2011. – № 31 (246). – С. 65–70.

58. Иванов Ю. Б. Податкова система [Текст]: [підруч.] / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.

59. Иванов Ю. Б. Податковий менеджмент [Текст]: [підруч.] / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. – К. : Знання, 2008. – 525 с.

60. Інвестиції зовнішньоекономічної діяльності, 2012. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2013. – 70 с.
61. Інвестиції зовнішньоекономічної діяльності, 2013. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2014. – 46 с.
62. Історія оподаткування [Текст] / [Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник]. – Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2004. – 242 с.
63. Капелюшников Р. И. Категория трансакционных издержек [Електронний ресурс] / Р. И. Капелюшников – Режим доступу : http://www.libertarium.ru/l_libsb3_1-2.
64. Каюнов О. Институциональная эволюция [Текст] / О. Каюнов // Демократия как переговорный процесс. – Москва : МОНФ, 1999. – Гл. 5. – С. 54–67.
65. Кирдина С. Г. Институциональная структура современной России: эволюционная модернизация [Текст] / С. Г. Кирдина // Вопросы экономики. – 2004. – № 10. – С. 89–98.
66. Клейнер Г. Б. Особенности процессов формирования и эволюции социально-экономических институтов в России [Електронний ресурс] / Г. Б. Клейнер. – Режим доступу : <http://www.kleiner.ru/arpab/soinst.html>.
67. Кміть В. М. Вдосконалення механізму адміністрування ПДВ як запорука фінансової безпеки України [Текст] / В. М. Кміть // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2008. – № 2 (2). – С. 113–123.
68. Кодекс надлежащей практики по обеспечению фискальной прозрачности (2007 год) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf>.
69. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-Х зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/page>.
70. Коммонс Дж. Институциональная экономика [Електронний ресурс] / Дж. Коммонс. – Режим доступу : <http://www.fakultet.net/downloads-file-30.html>.

71. Комплексна оцінка бідності в Україні та регіонах за перше півріччя 2011–2013 рр. Аналітична записка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.idss.org.ua/arhiv/Bidnist_2013.doc
72. Конкуренентоспроможність економіки України: місце України в основних світових рейтингах [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.me.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=173714&cat_id=173713.
73. Констанс Й. Элементы общей морально-этической позиции [Електронний ресурс] / Й. Констанс. – Режим доступу : http://www.ofdp.ru/journal/_etika002/index.shtml.
74. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
75. Коуз Р. Фирма, рынок и право [Текст] / Р. Коуз ; – М. : Новое узд-во, 2007. – 224 с.
76. Краан Д. Политическое обязательство по бюджетной дисциплине [Електронний ресурс] / Д. Краан. – Режим доступу : http://www.pempal.org/data/upload/files/2012/07/d1-pm-atelier-b-political-cmtmt-d.-kraan-imf_rus.pdf.
77. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page>.
78. Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори [Текст]: [монограф.] / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.
79. Крисоватий А. І. Податковий глосарій : Слов. податк. термінів [Текст] : [навч.-метод. вид. для студ., які навч. за напр. «Економіка і підприємництво»] / А. І. Крисоватий. – К. : Задруга, 2002. – 72 с.
80. Крисоватий А. І. Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів [Текст] / А. І. Крисоватий, Т. В. Кощук // Фінанси України. – 2011. – № 9 (190). – С. 18–32.
81. Кузьминов Я. И. Курс институциональной экономики: институты, сети, трансакционные издержки, контракты [Текст] :

учеб. пос. для студ. вузов / Я. И. Кузьминов, К. А. Бендукидзе, М. М. Юдкевич. – М. : ГУ ВШЭ, 2006. – 442 с.

82. Латов Ю. В. Теневая экономика [Текст] : учеб. пос. для вузов / Ю. В. Латов, С. Н. Ковалев ; [под ред.]. д. п. н., д. ю. н., проф. В. Я. Кикотя, д. э. н., проф. Г. Н. Казиахмедова – М. : Норма, 2006. – 336 с.

83. Лесных В. В. Институциональная трансформация оборонно-промышленного комплекса [Текст] / В. В. Лесных. – Екатеринбург : Ин-т экон. УрО РАН, 2006. – 683 с.

84. Липов В. В. Мотивація інституціональних змін у трансформаційній економіці [Текст] / Володимир Валентинович Липов ; [Нац. фармац. ун-т]. – Х. : Вид-во НФаУ, 2004. – 184 с.

85. Лист ДПА від 02.04.2007 № 6448/7/23-5017 «Щодо руйнування механізмів мінімізації, що використовуються суб'єктами, які декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитковими підприємствами)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI8375.html.

86. Лисяк Л. В. Трансакційні витрати функціонування інституту бюджетної політики [Текст] / Л. В. Лисяк // Фінанси України. – 2010. – № 2. – С. 27–35.

87. Литвинцева Г. П. Институциональная экономическая теория [Текст] : учеб. / Г. П. Литвинцева. – Новосибирск : Изд-во НГТУ, 2003. – 336 с.

88. Ляско А. Доверие и трансакционные издержки [Текст] / А. Ляско // Вопросы экономики. – 2003. – № 1. – С. 42–58.

89. Мазур І. І. Мотивація суб'єктів тіньової економічної діяльності [Електронний ресурс] / І. І. Мазур. – Режим доступу : http://www.ief.org.ua/Arjiv_ET/Mazur406.pdf.

90. Майбуров И. А. Проблема уклонения от налогов: теоретический анализ, изучение факторов и последствий [Текст] / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская // Вестник УрФУ. – 2012. – № 3. – С. 4–15. – (Серия : Экономика и управление).

91. Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика [Текст] / Т. Малинина – М. : Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.

92. Мармоза А. Т. Практикум з математичної статистики [Текст] : [навч. посіб.] / А. Т. Мармоза. – К. : Кондор, 2004. – 264 с.
93. Мельник В. М. Податковий борг: проблеми визначення та підходи до аналізу й адміністрування [Текст] / В. М. Мельник, А. М. Яковлева // Наукові праці НДФІ. – 2010. – Вип. 4. – С. 3–10.
94. Мельник В. Н. К вопросу о необходимости коррекции налоговой политики в Украине [Електронний ресурс] / В. Н. Мельник, Т. В. Кошук // Вопросы современной экономики. – 2013. – № 3. – Режим доступа : <http://economic-journal.net/2013/10/049/>.
95. Мельник В. Н. Становление фискального партнерства в Украине [Текст] / В. Н. Мельник // Налоговые системы. Методология развития : [монограф. для магистр., обуч. по прогр. «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит»] / [И. А. Майбуров и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : Юнити-Дана, 2012. – С. 228–235.
96. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці [Текст] / П. В. Мельник. – Ірпінь : Акад. ДПС України, 2007. – 362 с.
97. Мельота І. Фіскальні та регуляторні причини тіньової економіки у країнах з перехідною економікою: приклад України [Електронний ресурс] / І. Мельота, У. Тіссен, Т. Вахненко. – Режим доступа : http://www.ier.com.ua/files/publications/WP/2001/Wp9_ukr.pdf.
98. Меркулова Т. В. Институциональные условия налогообложения и налогового регулирования экономики [Текст] : дис. на соиск. уч. степени докт. экон. наук : спец. 08.04.01 – финансы, денежное обращение и кредит / Меркулова Тамара Викторовна. – Харьков : ХНЭУ им. В. Н. Каразина, 2006. – 430 с.
99. Минцберг Г. Стратегический процесс [Текст] / Г. Минцберг, Дж. Б. Куинн, С. Гошал ; [пер. с англ. под ред. Ю.Н. Каптуревского]. – СПб. : Питер, 2001. – 688 с.
100. Минцберг Г. Школы стратегий [Текст] / Г. Минцберг, Б. Альстрэнд, Дж. Лэмпел. – Спб. : Питер, 2000.

101. Мудрак І. Д. Історія держави і права зарубіжних країн [Текст] : курс лекцій / І. Д. Мудрак ; [Держ. податкова адмін. України ; АДПСУ]. – Ірпінь, 2001. – 232 с.

102. Наказ Державної податкової адміністрації України від 26.01.2004 р. № 43 «Щодо організації проведення моніторингу громадської думки стосовно діяльності органів державної податкової служби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.10165.0>.

103. Наказ Міністерства економіки від 18.02.2009 р. № 123 «Про затвердження Методичних рекомендацій розрахунку рівня тіньової економіки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1022.7844.0>.

104. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків» від 14.12.2012 р. № 1329 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0075-13>.

105. Налоговые системы зарубежных стран [Текст] : [уч.-практ. пособ.] / Е. Б. Шувалова, В. В. Климовицкий, А. М. Пузин. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2010. – 134 с.

106. Налоговые системы. Методология развития [Текст] : [монограф. для магистр., обуч. по прогр. «Налоги иналого-обложение», «Финансы и кредит»] / [И. А. Майбуров и др.] ; под ред. И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова. – М. : Юнити-Дана, 2012. – 463 с.

107. Налогообложение: теории, проблемы, решения [Текст] / [В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др.] ; под общ. ред. В. П. Вишневского. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

108. Непрямі субсидії в Україні: оцінка, тенденції та наслідки для економічної політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ier.com.ua/files/publications/WP/2001/Wp10_ukr.pdf.

109. Норт Д. Вклад неоинституционализма в понимание проблем переходной экономики [Електронний ресурс] / Д. Норт. – Режим доступу : <http://www.finansy.ru/publ/nort/htm>.

110. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики [Текст] / Д. Норт ; [пер. с англ.

А. Н. Нестеренко] ; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. – М. : Фонд экон. кн. «Начала», 1997. – 180 с.

111. Норт Д. Трансакционные издержки во времени [Электронный ресурс] / Д. Норт. – Режим доступа : www.fpn.asu.ru/files/north%201.doc.

112. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка [Текст] / С. И. Ожегов. – М. : Оникс, 2008. – 736 с.

113. Олейник А. В поисках институциональной теории переходного общества [Текст] / А. Олейник // Вопросы экономики. – 1997. – № 10. – С. 58–68.

114. Олейнікова Л. Г. Інноваційний розвиток як мотив детінізації економіки [Текст] / Л. Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 35– 41.

115. Олсон М. Логика коллективных действий. Общественные блага и теория групп [Текст] / М. Олсон. М. : ФЭИ, 1995. – 174 с.

116. Офіційна веб-сторінка Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.

117. Офіційна веб-сторінка Державної служби статистики України [Електронний ресурс] . – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua.

118. Офіційна веб-сторінка Державної фіскальної служби України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/>.

119. Офіційна веб-сторінка Міжнародного валютного фонду [Електронний ресурс] . – Режим доступу : www.imf.org.ua.

120. Офіційна веб-сторінка Міжнародної організації щодо протидії корупції «Transparency International» [Електронний ресурс] . – Режим доступу : www.transparency.org.

121. Офіційна веб-сторінка Міністерства внутрішніх справ України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://mvs.gov.ua/mvs/control/main/uk/index>

122. Офіційна веб-сторінка Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/>.

123. Офіційна веб-сторінка Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>.

124. Офіційна веб-сторінка Національного податкового агентства Японії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nta.go.jp/foreign_language/index.htm.
125. Офіційна веб-сторінка Податкової та митної служби Великобританії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.hmrc.gov.uk/>.
126. Офіційна веб-сторінка Світового банку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.worldbank.org.
127. Офіційна веб-сторінка Служби внутрішніх доходів США [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.irs.gov/>.
128. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=11&nreg=2755-17>.
129. Позняков С. П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу [Текст] : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Спартак Петрович Позняков. – Ірпінь, 2006. – 292 с.
130. Показники сталого розвитку [Електронний ресурс] // Світовий центр даних з геоінформатики та сталого розвитку. – Режим доступу : http://wdc.org.ua/sites/default/files/SD2010-FULL-P2-UA_1.pdf.
131. Полтерович В. М. Трансплантація економічних інститутів [Текст] / В. М. Полтерович // Економіческая наука современной России. – 2001. – № 3. – С. 24–50.
132. Попов В. В. Феномен теневої економіки [Електронний ресурс] / В. В. Попов. – Режим доступу : http://www.invur.ru/index.php?page=npot&cat=npub&doc=fen_shadow_eco.
133. Попович В. М. Економіко-кримінологічна теорія детінізації економіки [Текст] : [монограф.] / В. М. Попович. – Ірпінь : Акад. держ. податкової служби України, 2001. – 546 с.
134. Постанова КМУ «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» від 20 серпня 2005 р. № 788 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/788-2005-%D0%BF>.

135. Постанова КМУ «Про затвердження Методики визначення сум податкового зобов'язання за непрямыми методами» від 27.05.2002 р. № 697 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/697-2002-%D0%BF>.

136. Постанова Пленуму Верховного Суду України Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів від 8 жовтня 2004 р. № 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0015700-04>.

137. Програма економічних реформ на 2010 – 2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.

138. Радаев В. Теневая экономика в России: изменение контуров [Електронний ресурс] / В. Радаев. – Режим доступу : http://uisrussia.msu.ru/docs/nov/pec/1999/1/ProEtContra_1999_1_01.pdf.

139. Радикальні прояви соціального протесту. Тенденції в Україні [Електронний ресурс] : аналіт. записка. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/468>.

140. Руденков И. А. Экономическая эффективность институтов: оценка и факторы [Електронний ресурс] / И. А. Руденков. – Режим доступу : <http://www.bsu.by/Cache/pdf/389353.pdf>.

141. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (2007 год) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf>.

142. Семенов А. С. Зарубежный опыт взаимодействия правоохранительных органов и фискальных служб: анализ информационных ресурсов как способ борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями [Електронний ресурс] / А. С. Семенов // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 11. – Режим доступу : <http://www.lawmix.ru/bux/18123>.

143. Сергеев В. М. Демократия как переговорный процесс [Текст] / В. М. Сергеев – М. : МОНФ, 1999. – 146 с.

144. Сидельникова Л. П. Фискальные экстерналии налоговой нагрузки [Текст] / Л. П. Сидельникова // Наукові праці НДФІ. – 2013. – Вип. 2 (63). – С. 17–23.
145. Сидорова Е. А. Особенности бюджетной политики в Европейском союзе [Текст] / Е. А. Сидорова. – М. : ИМЭМО РАН, 2012. – 129 с.
146. Сидорович О. Ю. Фіскальна соціологія [Текст] : [навч.-метод. посіб.] / О. Ю. Сидорович. – Тернопіль : ТНЕУ, 2005. – 160 с.
147. Синк Д. С. Управление производительностью: планирование, измерение и оценка, контроль и повышение [Текст] / Д. С. Синк – М. : Прогресс, 1989. – 528 с.
148. Сидельникова Л. П. Податкові надходження в системі формування бюджетних ресурсів держави [Текст] / Л. П. Сидельникова // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 6 (9). – С. 300–305.
149. Сидельникова Л. П. Податкові та позичкові фінанси: фіскальна філософія вибору [Текст] : [монограф.] / Л. П. Сидельникова. – Херсон : Грінь Д. С., 2010. – 428 с.
150. Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні [Текст] / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 42–53.
151. Соколовський Д. Б. Еволюційний аспект ухилення від обов'язкових платежів і «проблема сумісності» [Текст] / Д. Б. Соколовський. – Донецьк : ІЕП НАН України, 2002. – 85 с.
152. Соскін О. Формування інституціональної основи економічної моделі України [Текст] / О. Соскін // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 2 (27). – С. 53–60.
153. Сото де Э. Загадка капитала. Почему капитализм торжествует на Западе и терпит поражение во всем остальном мире [Електронний ресурс] / Э. де Сото. – Режим доступу : http://marsexxx.com/lit/de-soto-the_mystery_of_capital.htm.
154. Соціальні індикатори рівня життя населення. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2014. – 215 с.

155. Статистичний щорічник України за 2013 рік. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К. : ТОВ «Август Трейд», 2014. – 558 с.
156. Стиглиць Дж. Ю. Экономика государственного сектора [Текст] / Дж. Ю. Стиглиць М. : Изд-во МГУ. ИНФРА-М, 1997. – 720 с.
157. Стратегический менеджмент [Текст] / под. ред. А. Н. Петрова. – СПб. : Питер. 2005. – 496 с.
158. Таранов І. М. Фіксальний потенціал України та ефективність справляння податків [Текст] : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит / Ігор Михайлович Таранов. – Тернопіль : ТАНГ, 2004. – 300 с.
159. Таращенко В. А. Податкові пільги: теоретичні аспекти [Текст] / В. А. Таращенко // Наукові праці НДФІ. – 2009. – № 1 (46). – С. 19–26.
160. Тенденції тіньової економіки в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=38737.
161. Теория и история налогообложения [Текст] : [уч. пособ.] / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 422 с.
162. Тимченко О. М. Міжнародне інформаційне співробітництво як фактор протидії ухиленню від сплати податків [Текст] / О. М. Тимченко // Фінанси України. – 2011. – № 12. – С. 11–20.
163. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрямки подолання [Текст]. – К. : НІСД, 2011. – 31 с.
164. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації [Текст] / за ред. З. С. Варналія. – К. : НІСД, 2006. – 576 с.
165. Толковый словарь русского языка Т. I [Текст] / под редакцией Д. Н. Ушакова. – М. : ООО «Издательство Астрель»: ООО «Издательство АСТ», 2000. – 848 с.
166. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, «отношенческая» контракция [Текст] / О. И. Уильямсон ; [науч. ред. и вступ. ст. В. С. Катькало]; пер. с англ. Ю. Е. Благов, В. С. Катькало, Д. С. Славнов и др. – СПб. : Лениздат: CEV Press, 1996. – 706 с.

167. Указ Президента України № 671 від 23.06.2004 р. «Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/671/2004>.

168. Україна в 2010 році: щорічні оцінки суспільно-політичного та соціально-економічного розвитку [Текст] : [монограф.] / за заг. ред. А. В. Єрмолаєва. – К. : НІСД, 2010. – 528 с.

169. Україна у цифрах, 2013. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2014. – 239 с.

170. Феоктистова Т. В. Теория конвергенции налоговых функций [Текст] / Т. В. Феоктистова // Налоговые системы. Методология развития : [монограф. для магістр., обуч. по прогр. «Налоги иналогообложение», «Финансы и кредит»] / [И. А. Майбуров и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : Юнити-Дана, 2012. – 463 с.

171. Филюк Г. М. Вплив бюджетно-податкової політики на трансформацію ринкових структур в Україні [Текст] / Г. М. Филюк // Фінанси України. – 2009. – № 5. – С. 56–65.

172. Фильо М. М. Налоговый контроль как средство противодействия налоговых издержек [Текст] / М. М. Фильо // Актуальные проблемы налоговой политики : [сб. статей участников IV Междунар. науч.-практ. конф. молодых налоговедов]. – Екатеринбург : УрФУ, 2012. – С. 410–414.

173. Фильо М. М. Системные характеристики высокоразвитых фискальных институтов [Текст] / М. М. Фильо // Управління розвитком : [зб. наук. робіт]. – Харків : ХНЕУ, 2013. – С. 26–28.

174. Фишберн П. Теория полезности для принятия решений [Текст] / П. Фишберн – М. : Наука, 1978. – 352 с.

175. Фільо М. М. Фіскальні та соціально-економічні наслідки феномена податкових втрат [Текст] / М. М. Фільо // Науковий вісник Ужгородського університету : [зб. наук. праць]. – 2013. – Вип. 2 (39). С. 293–300. – (Серія : Економіка).

176. Фільо М. М. Адаптація системи оподаткування України у контексті реалізації національної стратегії євроінтеграції [Текст] / М. М. Фільо // Економіка: проблеми теорії та практики : [зб. наук.

праць]. – Вип. 259 : в 7 т. Т VI. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2010. – С. 1548–1556.

177. Фільо М. М. Діалектика виникнення та еволюція поглядів щодо феномена «податкових втрат» [Текст] / М. М. Фільо // Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України : [монограф.] / під ред. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : Вектор, 2012. – С. 87–101.

178. Фільо М. М. Інституційні умови організації протидії податковим втратам [Текст] / М. М. Фільо // Світ фінансів. – 2011. – Вип. 4. – С. 151–156.

179. Фільо М. М. Напрями вдосконалення діяльності фіскальних інститутів як засіб сприяння економічному зростанню в державі [Текст] / М. М. Фільо // Економіст. – 2013. – № 7 (321). – С. 22–25.

180. Фільо М. М. Оцінка ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат [Текст] / М. М. Фільо // Світ фінансів. – 2012. – Вип. 4. – С. 60–66.

181. Фільо М. М. Податкові втрати: теоретичний аспект [Текст] / М. М. Фільо // Фінансова система України : [зб. наук. праць]. – Острог : Вид-во Нац. ун-ту «Острозька академія», 2011. – Вип. 17. – С. 162–168.

182. Фільо М. М. Проблема втрат бюджету від надання податкових пільг та шляхи її вирішення [Текст] / М. М. Фільо // Економічний часопис – XXI. – 2012. – Вип. 3–4. – С. 73–76.

183. Фільо М. М. Тіньова економіка та ухилення від оподаткування: прагматизм взаємозалежності [Текст] / М. М. Фільо // Економічний вісник Національного гірничого університету. – 2011. – Вип. 1 (33). – С. 83–88.

184. Фільо М. М. Фіскальні інститути: процес становлення та ефективність [Текст] / М. М. Фільо // Інноваційна економіка. – 2011. – Вип. 2 (28). – С. 276–280.

185. Флейчук М. І. Легалізація економіки та протидія корупції у системі економічної безпеки: теоретичні основи та стратегічні пріоритети в умовах глобалізації [Текст] / М. І. Флейчук. – Львів : Ахілл, 2008. – 660 с.

186. Фрадинський О. Розвиток тіньової економіки в умовах адміністративно-командної системи [Текст] / О. Фрадинський // Наука молода. – 2008. – № 9. – С. 121–127.

187. Франчук В. В. Історико-правові аспекти виникнення деяких видів економічної злочинності [Текст] / В. В. Франчук // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2009. – № 4. – С. 214–223.

188. Фридман М. Свобода выбирать: Наша позиция [Текст] / М. Фридман, Р. Фридман. – М. : Нов. изд-во, 2007. – 356 с.

189. Ходжсон Дж. М. Скрытые механизмы убеждения: институты и индивиды в экономической теории [Текст] / Дж. М. Ходжсон // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2003. – Т. 1. – № 4. – С. 11–30.

190. Хрестоматия по экономической теории [Текст] / сост. Е. Ф. Борисов. – М. : Юристъ, 2000. – 536 с.

191. Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона : в 82 т. и 4 доп. т. [Текст]. – М. : Терра, 2001. – 40 726 с.

192. Эрроу К. Экономическая трансформация: темпы и масштабы [Текст] / К. Эрроу // Реформы глазами американских и российских ученых. – М. : Росс. экон. журнал : Фонд «За экономическую грамотность», 1996. – С. 75–87.

193. Эрроу К. Дж. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов [Текст] / К. Дж. Эрроу // THESIS. – М. : ИДГУ-ВШЭ, 1993 – Вып. 2. – С. 53–68.

194. Юдкевич М. М. Материалы к курсу лекций по институциональной экономике [Текст] : в 7 ч. / М. М. Юдкевич, Я. И. Кузьминов. – М. : ГУ-ВШЭ, 2002.

195. Юрій С. І. Ринок фінансових послуг як інституційна основа ринкової економіки [Текст] / С. І. Юрій, О. О. Луцишин // Фінанси України. – 2010. – № 11. – С. 48–59.

196. Юткина Т. Ф. Налоговые риски и возможности их регулирования [Текст] / Т. Ф. Юткина // Налоговые системы. Методология развития: монограф. для магистр., обуч. по прогр. «Налоги иналогообложение», «Финансы и кредит» / [И. А. Майбуров и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : Юнити-Дана, 2012. – 463 с.

197. Яковлев А. А. Экономика «черного нала» в России: специфика и масштабы явления, оценка общественных потерь [Электронный ресурс] / А. А. Яковлев. – Режим доступа : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvlduvs/2009_4/fvvvez.pdf.

198. Якушин Б. В. Классификация [Текст] / Б. В. Якушин // Философская энциклопедия. Т. 2 – М.: Сов. энцикл., 1962. – С. 523–525.

199. A briefing paper on the cost of tax evasion worldwide. The Tax Justice Network. November 2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.tackletaxhavens.com/Cost_of_Tax_Abuse_TJN_Research_23rd_Nov_2011.pdf.

200. Albuquerque B. Fiscal Institutions and Public Spending Volatility in Europe, Working Paper. – September 2010.

201. Allingham M., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis / M. Allingham, A. Sandmo // Journal of Public Economics. – 1972. – № 1. – P. 323–338.

202. Brennan G. Towards a Tax Constitution for Leviathan / G. Brennan, J. Buchanan // Journal of Public Economics. – 1977. – № 8 (3). – P. 255–273.

203. Corruption Perceptions Index 2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.transparency.org/cpi2013/results>.

204. Draft Principles for Independent Fiscal Institutions [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.oecd.org/gov/budgeting/49777912.pdf>.

205. Feige E. Defining and Estimating Underground and Informal Economies: The New Institutional Economics Approach / E. Feige // World Development. – 1990. – Vol. 18 (7).

206. Fiscal Institutions in New Zealand and the Question of a Spending Cap // New Zealand Treasury, Working Paper. – November, 2010. – 24 p.

207. GAO, Tax Gap: Sources of Noncompliance and Strategies to Reduce It [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://oversight.house.gov/wp-content/uploads/2012/04/4-19-12-White-Testimony.pdf>.

208. Gini index 1980 – 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI/>.
209. Gutmann P. The Subterranean Economy / P. Gutmann // *Financial Analysts Journal*. – 1977. – № 34. – P. 24–27.
210. HM Revenue & Customs Pocket guide 2012: Facts and figures about what we do [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.hmrc.gov.uk/menus/pocket-guide-2012.pdf>.
211. Human development report 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr14-report-en-1.pdf>.
212. Internal Revenue Service (2004). «Overview of the Federal Tax Gap» IRS NHQ Office of Research. September 20, 2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.taxadmin.org/fta/meet/re_pres04/Plumley.pdf.
213. Jurgen von Hagen. Political Economy of Fiscal Institutions / Jurgen von Hagen // Discussion Paper No. 149. – November, 2005.
214. Knight A. A. Changing United Nations: Multilateral Evolution and the Quest for Global Governance / A. A. Knight. – W. : St. Martin's Press. Publisher; St. Martin's Press, Place of Publication, 2000. – 413 p.
215. Knight B., Levinson A. Fiscal Institutions in U.S. States [Електронний ресурс] / B. Knight, A. Levinson // Working Paper. Draft – August 14, 1998. – Режим доступу : <http://www9.georgetown.edu/faculty/aml6/pdfs%26zips/survey6.pdf>.
216. Knight J. Institutions and Social Conflict / J. Knight. – Cambridge : Cambridge Univ. Press, 1992. – 415 p.
217. McManus Jacqui, Warren Neil. The Case for Measuring Tax Gap [Електронний ресурс] / Jacqui McManus, Neil Warren // *eJournal of Tax Research*. – 2006. – 4 (1). – Режим доступу : <http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2006/3.html>.
218. Measuring tax gaps 2013 edition [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/249537/131010_Measuring_Tax_Gaps_ACCESS_2013.pdf.

219. Measuring Tax Gaps 2010. An Official Statistics Release 16th September 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.hmrc.gov.uk/stats/measuring-tax-gaps.pdf>.

220. Milgrom P. Bargaining costs and the organizations of economic activity / P. Milgrom, J. Roberts // Perspectives on positive political economy / ed. by J. E. Alt, K. A. Shepsle. – Cambridge : Cambridge University Press, 1990. – P. 57–89.

221. Mind the Tax Gap. The Tax Justice Network. January 2006. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Mind_the_Tax_Gap_-_final_-_15_Jan_2006.pdf.

222. National Tax Agency Report 2012, September 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2012e.pdf.

223. Ostrom E. Institutional Rational Choice: An Assessment of the Institutional Analysis and Development Framework / E. Ostrom // Theories of the Policy Process / ed. by P. Sabatier. – Boulder : Westview Press, 1999. – P. 21–64.

224. Peters G. Institutional Theory in Political Science: The «New Institutionalism» / G. Peters. – L. ; N.Y. : Pinter, 1999.

225. Quality of Life Index 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nationranking.wordpress.com/2011/03/06/2011-rankings/>.

226. Regional and National Trends in the Human Development Index 1980-2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://hdrstats.undp.org/en/indicators/103106.html>.

227. Schneider F. Shadow Economies of 145 Countries all over the World: What do we really know? [Електронний ресурс] / F. Schneider. – Режим доступу : http://www.brookings.edu/metro/umi/events/20060904_schneider.pdf.

228. Schneider F. Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts [Електронний ресурс] / F. Schneider. – Режим доступу : <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2012/ShadEcEurope31.pdf>.

229. Schneider F. The Shadow Economy in Europe, 2011. Using electronic payment systems to combat the shadow economy.

[Електронний ресурс] / F. Schneider. – Режим доступу : <http://www.visaeurope.com/idoc.ashx?docid=4d53b726-cd71-4ba5-a50b-735d11ca4075&version=-1>.

230. Schneider F. The Shadow Economy in Europe, 2013. [Електронний ресурс] / F. Schneider. – Режим доступу : <http://www.atkearney.com/documents/10192/1743816/The+Shadow+Economy+in+Europe+2013.pdf/42062924-fac2-4c2c-ad8b-0c02e117e428>

231. Schneider F., Ensted. Increasing Shadow Economies All Over the World – Fiction or Reality? A survey of the global evidence of their size and their impact from 1970 to 1995 [Електронний ресурс] / F. Schneider. – <http://www.economics.unilinz.ac.at/Members/Schneider/enstSchn98.html>.

232. Shadow Economies all over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007 this version as of June 8, 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://corruption-researchnetwork.org/datasets/shadow-economies-all-over-the-world-newestimates-for-162-countries-from-1999-to-2007>.

233. Social Protection in Fiscal Stimulus Packages: Some Evidence [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://web.undp.org/developmentstudies/docs/socialprotection_fiscalstimulus_march2010.pdf.

234. Strengthening Ireland's Fiscal Institutions // Irish Fiscal Advisory Council 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.fiscalcouncil.ie/wp-content/uploads/2012/08/SIFI_Jan12.pdf.

235. Tax expenditures in OECD countries [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD_Tax.pdf.

236. Tax Gap Map for Sweden, Report 2008: 1B, Swedish National Tax Agency [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/>.

237. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway [Електронний ресурс] // Eurostat Statistical books. – 2013 ed. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf.

238. The Economist Intelligence Unit's quality-of-life index [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.economist.com/media/quality_of_life.pdf.

239. The Great Crisis and Fiscal Institutions in Eastern and Central Europe and Central Asia // The World Bank. Poverty Reduction and Economic Management Unit. October, 2010.

240. The International Experience with R&D Tax Incentives [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/OECD%20SFC%20Hearing%20testimony%209%2020%2011.pdf>.

241. Toder E. J. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis [Електронний ресурс] / E. J. Toder // National Tax Association Meetings. Miami, Florida. – 2005. – November, 19. – Режим доступу : <http://www.urban.org/publications/411371.html>.

242. Toder E. J. What Is the Tax Gap? [Електронний ресурс] / E. J. Toder. – Режим доступу : http://www.urban.org/UploadedPDF/1001112_tax_gap.pdf.

243. World Investment Prospects survey 2012 – 2014 // United Nations Conference on Trade and Development. – 2012. – 24 p.

244. World Investment Prospects to 2011: Foreign direct investment and the challenge of political risk, the Economist Intelligence Unit // The Economist. – 2007. – Sept. – 245 p.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

Еволюція поглядів учених щодо явища ухилення та уникнення оподаткування*

№ з/п	Теорія та її основні представники	Період виникнення	Ідеї деяких вчених
1	2	3	4
1.	Теорія обміну: С. де Вобан, Ш. Монтеск'є, Т. Гоббс, О. Мірабо	XVII–XVIII ст.	Особистий інтерес є наймогутнішою та руйнівною силою людини. Якщо суспільні інтереси зіштовхуються з інтересами індивіда, то він віддає перевагу власним інтересам.
2.	Класична теорія: А. Сміт, Д. Рікардо	Друга половина XVII – перша половина XIX ст.	Народ ніколи не відмовляється сплачувати розумні податки: розумні в їх використанні та розумні за величиною податкового навантаження.
3.	Теорія насолоди: С. де Сісмонді	XIX ст.	Жоден із видів податків не повинен вислизати від оподаткування.
4.	Монетаризм: М. Фрідман	1950-ті рр.	Зростанню економічної злочинності сприяє розширення та ускладнення законодавства, яке регулює майже всі сфери господарської діяльності. Коли закон заважає особам дбати про свої інтереси, вони шукають обхідні шляхи. Якщо закон суперечить тому, що більшість осіб вважає моральним і справедливим, то вони його порушуватимуть, незалежно від того, був він уведений для рівності чи для інтересу однієї групи осіб, погіршуючи становище інших.

1	2	3	4
5.	Теорія економіки пропозиції: А. Лаффер, Р. Лукас, М. Бернс	1970–1980-ті рр.	Необґрунтоване підвищення податкового навантаження є першопричиною розвитку тіньової економіки та ухилення від оподаткування. При перевищенні допустимого рівня подальша сплата податків призводить до значного зменшення чистого доходу платника податків, розпочинається спад ділової активності. Ухилення від оподаткування стає масовим, підприємницька діяльність зміщується з легальної сфери у тіньову економіку.
6.	Інституціоналізм: Т. Веблен, Дж. Коммонс, Дж. Гелбрейт, У. Мітчелл	Поч. ХХ ст.	Де б не виявлявся інститут приватної власності, там процес економічного розвитку матиме характер боротьби за володіння власністю. В умовах суперництва безпосереднім інтересам індивіда найкраще слугують хитрість і практичність. Оскільки хід думок особи формується процесом конкуренції у набутті та володінні власністю, а також управлінням цією сферою і здійсненням фінансових махінацій, – то й досвід їх економічного життя сприяє збереженню та посиленню хижацького темпераменту й ходу думок.
7	Теорія економічного злочину і покарання	1960-ті рр. – до сьогодні	Злочинці такі самі раціональні, як і будь-хто інший, – вони намагаються максимізувати свою користь в умовах обмеженості ресурсів. Ціни та інші інструменти ринку регулюють розподіл рідкісних ресурсів ринку, обмежуючи цим бажання учасників ринку та координуючи їх поведінку. У своїх працях економіст увів принцип оптимізуючої поведінки, відповідно до якого злочинець свідомо планує свою діяльність, обираючи між різними варіантами саме той, за якого співвідношення доходів і затрат буде максимальним.
8.	Теорія оптимального договору: Дж. Стігліц, Й. Макніл	1960-ті рр. – до сьогодні	Кожен зміг би покращити своє економічне становище, добровільно погоджуючись з необхідними внесками для підтримки суспільних товарів. Складність податкової системи призводить до поширення відчуття нерівності, коли більша частина населення сплачує податки за надзвичайно високими податковими ставками, у тоді, як інші можуть ухилитися від сплати податкових платежів або взагалі не платити податків.

Продовження табл. А. 1

1	2	3	4
9	Теорія суспільного вибору: Дж. Б'юкенен, Г. Таллок, М. Олсон, Л. Якобсон	1980-ті рр. – до сьогодні	У вільному ринковому господарстві економічний егоїзм індивіда перебуває на першому місці та слугує майже єдиним фактором, що регулює відносини між людьми, тобто є мотивом доходу. Індивід як ланка типової організації перебуває в ситуації, аналогічній до позиції фірми на ринку вільної конкуренції або платника податків: його власні зусилля не матимуть значного впливу на стан організації, а він насолоджуватиметься поліпшеннями, досягнутими організацією, зусиллями інших.
10	Теорія трансакційних витрат: Р. Коуз, О. Уільямсон	1980-ті рр. – до сьогодні	Опортунізм означає надання неповної або викривленої інформації, особливо коли йдеться про навмисний обман, уведення в оману, викривлення та приховування істини або інші методи заплутування партнера. Таку поведінку реалізують, дбаючи про власні інтереси, в т. ч. злочинним шляхом.
11	Новий інституціоналізм: Д. Норт, Ю. Латов	1980-ті рр. – до сьогодні	Розвиток тіньової економіки є реакцією на державне регулювання. Регулювання неможливе без обмежень, а нерозумні обмеження провокують їх порушення, особливо якщо це вигідно. Ухилення від оподаткування пояснюється саме недоліками державного регулювання : бюрократизацією управління, надмірним рівнем оподаткування тощо.

*Складено на основі [12; 13; 14; 26; 32; 70; 75; 82; 110; 115; 156; 166; 202].

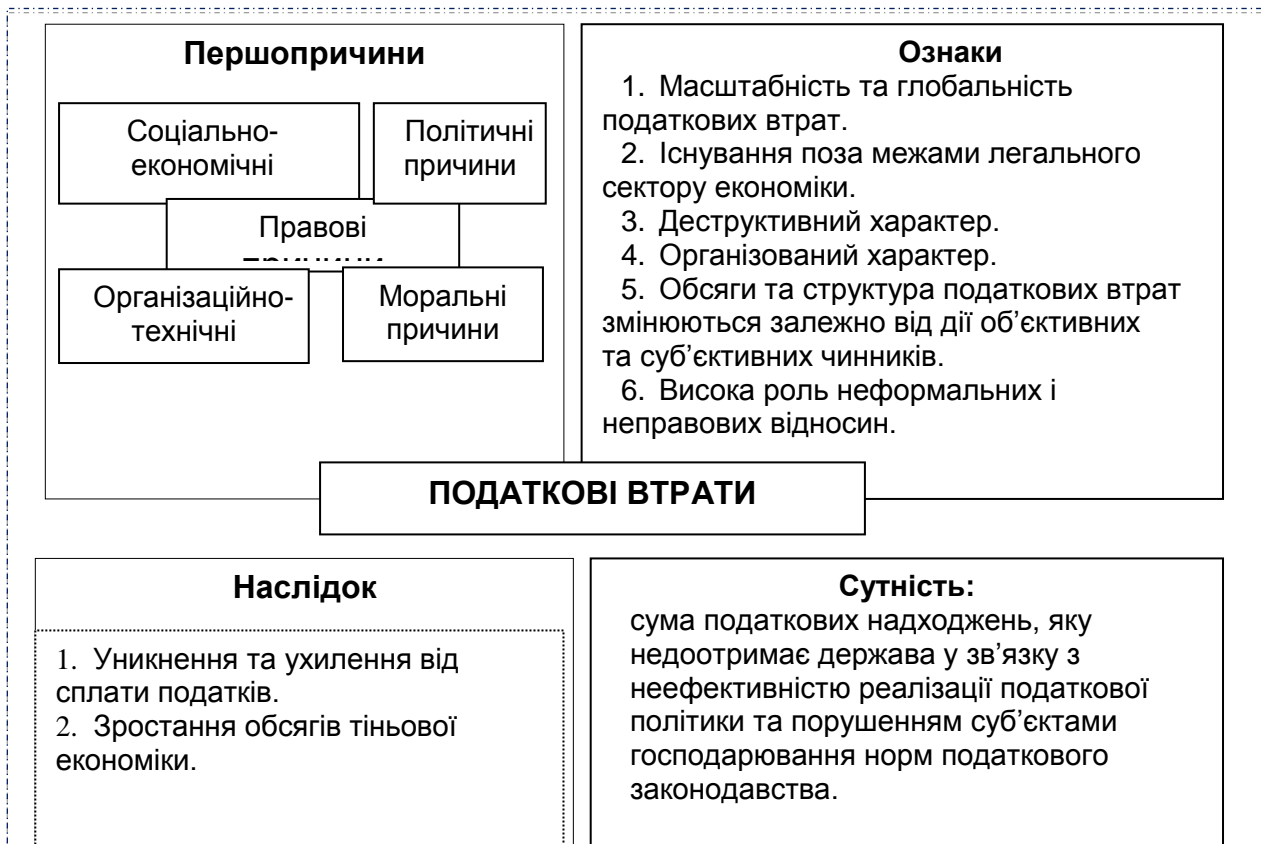


Рис. Б.1. Комплексна характеристика феномена «податкові втрати»

Додаток В

Таблиця В.1

Ранжування 151 країни за розміром тіньової економіки, 1999–2007 рр., % від ВВП [232]

№	Країна	Роки									Серед не в країні
		1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Швейцарія	8,4	8,6	8,6	8,6	8,4	8,6	8,7	8,9	9,1	8,6
2.	США	8,6	8,7	8,7	8,6	8,7	8,8	8,9	8,9	9,0	8,8
3.	Австрія	9,6	9,8	9,9	9,8	9,8	9,8	9,8	10,0	10,1	9,8
4.	Люксембург	9,6	9,8	9,8	9,8	9,8	9,8	9,9	10,0	10,2	9,9
5.	Японія	11,0	11,2	11,2	11,1	11,2	11,5	11,7	12,0	12,1	11,4
6.	Великобританія	12,6	12,7	12,8	12,8	12,9	13,0	13,0	13,1	13,2	12,9
7.	Нідерланди	12,9	13,1	13,1	13,0	12,9	13,0	13,0	13,1	13,2	12,9
8.	Нова Зеландія	12,6	12,8	13,0	13,2	13,4	13,6	13,5	13,5	13,6	13,2
9.	Сінгапур	12,9	13,1	12,9	12,9	13,1	13,4	13,5	13,8	14,0	13,3
10.	Китай	13,0	13,1	13,2	13,3	13,4	13,6	13,7	14,0	14,3	13,5
11.	Макао, Китай	12,9	13,1	13,2	13,4	13,7	14,2	14,4	14,6	15,3	13,9
12.	Австралія	14,2	14,3	14,3	14,4	14,7	14,8	14,8	14,9	15,0	14,6
13.	Франція	14,8	15,2	15,4	15,3	15,4	15,5	15,6	15,6	15,7	15,4
14.	Ірландія	15,7	15,9	15,9	15,9	15,8	16,0	16,2	16,3	16,4	16,0
15.	Німеччина	15,6	16,0	16,1	16,0	15,8	15,9	16,0	16,4	16,7	16,0
16.	В'єтнам	15,4	15,6	15,7	15,9	16,0	16,1	16,5	16,6	16,8	16,1
17.	Ісландія	15,8	15,9	16,0	15,8	15,9	16,3	16,7	16,7	16,8	16,2
18.	Канада	15,7	16,0	16,1	16,2	16,3	16,4	16,5	16,6	16,6	16,3
19.	Гонконг, Китай	16,2	16,6	16,6	16,6	16,8	17,3	17,7	18,2	18,6	17,2
20.	Катар	–	17,8	17,5	17,8	17,3	19,4	18,4	–	–	18,0
21.	Данія	17,7	18,0	18,0	18,0	18,0	18,2	18,4	18,9	19,0	18,3
22.	Фінляндія	17,8	18,1	18,3	18,4	18,5	18,6	18,8	19,1	19,2	18,5
23.	Саудівська Аравія	18,1	18,4	18,0	17,5	18,5	19,1	19,4	19,5	20,0	18,7
24.	Бахрейн	18,2	18,4	18,6	18,8	19,0	19,3	19,7	–	–	18,9
25.	Монголія	18,5	18,4	18,5	18,8	19,1	19,5	19,8	20,1	20,5	19,2
26.	Оман	18,7	18,9	19,3	19,3	19,4	19,5	19,8	20,2	-	19,4
27.	Норвегія	19,0	19,1	19,2	19,2	19,2	19,7	19,7	20,0	20,2	19,5
28.	Іран	18,7	18,9	18,8	19,1	19,6	19,9	19,7	20,1	20,5	19,5
29.	Сирія	19,3	19,3	19,4	19,5	19,3	19,5	19,6	19,9	20,1	19,6
30.	Швеція	18,9	19,2	19,3	19,4	19,6	19,9	19,8	20,2	20,4	19,6
31.	Словаччина	18,9	18,9	19,0	19,2	19,5	19,7	20,2	20,6	21,1	19,7
32.	Чехія	18,9	19,1	19,3	19,4	19,5	19,8	20,4	20,9	21,2	19,8
33.	Індонезія	19,1	19,4	19,4	19,5	19,7	20,0	20,2	20,5	20,9	19,9
34.	Чилі	19,7	19,8	20,0	20,0	20,2	20,5	20,7	20,9	21,1	20,3
35.	Йорданія	19,4	19,4	19,6	19,9	20,1	20,6	20,9	21,4	21,7	20,3
36.	Кувейт	20,1	20,1	19,9	19,9	20,9	21,5	22,2	22,5	–	20,9
37.	Ізраїль	21,2	21,9	21,6	21,1	21,2	21,7	22,0	22,6	23,0	21,8
38.	Португалія	22,4	22,7	22,8	22,7	22,4	22,3	22,2	22,2	22,5	22,5
39.	Бельгія	21,7	22,2	22,3	22,4	22,4	22,6	22,6	22,9	23,1	22,5
40.	Іспанія	22,4	22,7	22,9	23,0	23,0	22,9	23,0	23,0	23,1	22,9
41.	Маврикій	22,9	23,1	23,3	23,2	23,5	23,8	23,8	24,0	24,3	23,5

*Домінанти мінімізації
податкових втрат*

Продовження табл. В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
42.	Індія	23,0	23,1	23,4	23,6	24,0	24,2	24,5	25,0	25,6	24,0
43.	Аргентина	25,6	25,4	24,7	23,3	24,4	25,3	26,1	27,0	27,8	25,5
44.	Угорщина	24,8	25,1	25,4	25,7	25,8	26,1	26,2	26,5	26,4	25,8
45.	Тайвань	25,1	25,4	25,1	25,4	25,6	26,0	26,2	26,6	26,9	25,8
46.	Багамські Острови	26,1	26,2	26,0	26,0	25,5	25,1	25,8	26,2	26,2	25,9
47.	Коста-Рика	26,3	26,2	26,0	26,0	26,3	26,5	26,8	27,4	28,3	26,6
48.	ОАЕ	26,5	26,4	25,8	25,3	26,5	27,5	28,0	29,4	–	26,9
49.	Мальта	26,8	27,1	26,9	27,0	26,7	26,7	26,9	27,2	27,7	27,0
50.	Італія	26,5	27,1	27,5	27,4	27,2	27,2	27,1	27,3	27,4	27,2
51.	Ємен	27,1	27,4	27,5	27,6	27,7	27,8	28,2	28,0	28,0	27,7
52.	Польща	27,5	27,6	27,6	27,5	27,7	27,9	28,3	28,7	29,1	28,0
53.	Словенія	26,9	27,1	27,5	27,6	27,8	28,0	28,4	28,9	29,5	28,0
54.	Корея	26,7	27,5	27,7	28,1	28,2	28,5	28,7	29,0	29,4	28,2
55.	Кіпр	28,3	28,7	29,2	29,6	29,2	29,3	29,7	30,1	30,8	29,4
56.	Саудівська Аравія	28,4	28,4	28,4	28,8	29,0	29,7	30,4	30,9	31,7	29,5
57.	Греція	28,9	28,7	29,2	29,4	30,0	30,4	30,6	31,0	31,0	29,9
58.	Бутан	29,2	29,4	29,6	29,7	30,1	30,1	30,5	30,6	31,1	30,0
59.	Мексика	29,5	30,1	30,0	29,9	29,7	30,1	30,3	31,0	31,3	30,2
60.	Мальдіви	30,3	30,3	30,6	31,2	31,4	31,8	31,0	31,3	32,1	31,1
61.	Бруней- Даруссалам	30,8	31,1	31,2	32,0	32,3	31,0	30,4	31,4	31,0	31,3
62.	Малайзія	30,1	31,1	30,6	30,7	31,0	31,4	31,7	32,2	32,6	31,3
63.	Лаос	30,3	30,6	31,0	31,2	31,4	31,8	32,3	32,8	33,2	31,6
64.	Литва	30,2	30,3	30,7	31,2	31,9	32,2	32,8	33,4	34,0	31,9
65.	Лесото	30,9	31,3	31,5	31,6	31,9	32,5	32,4	33,3	33,8	32,1
66.	Домініканська Республіка	31,8	32,1	31,8	32,1	32,1	31,8	32,5	33,2	33,6	32,3
67.	Намібія	31,4	31,4	31,6	31,5	32,2	33,1	33,3	34,1	34,4	32,5
68.	Туреччина	31,5	32,1	31,4	31,8	32,4	33,2	34,2	34,7	35,2	33,0
69.	Соломонові Острови	35,1	33,4	32,3	31,9	32,1	33,0	33,4	33,6	34,2	33,2
70.	Венесуела	33,4	33,6	33,7	31,7	30,2	32,3	33,7	35,3	36,3	33,3
71.	Гаяна	33,8	33,6	33,8	33,5	33,3	33,8	33,0	33,4	33,3	33,5
72.	Камерун	32,3	32,8	33,2	33,4	33,9	34,0	33,9	34,2	34,2	33,5
73.	Ботсвана	33,0	33,4	33,6	33,5	33,8	34,0	34,1	34,5	34,8	33,8
74.	Екваторіальна Гвінея	33,0	32,8	33,7	34,1	34,4	34,9	35,1	35,0	35,5	34,3
75.	Боснія і Герцеговина	33,9	34,1	34,2	34,3	34,7	34,6	35,0	35,3	35,4	34,6
76.	Хорватія	33,0	33,4	33,6	34,2	34,7	35,2	35,5	36,0	36,5	34,7
77.	Фіджі	34,3	33,6	33,9	34,6	34,7	35,3	35,8	36,2	34,6	34,8
78.	Ліван	34,1	34,1	34,5	34,7	35,0	35,9	35,9	35,4	36,2	35,1
79.	Єгипет	34,7	35,1	35,0	34,5	34,8	35,2	35,4	36,1	37,0	35,3
80.	Тринідад і Тобаго	34,1	34,4	34,5	34,4	35,4	35,7	35,9	36,8	37,3	35,4
81.	Папуа-Нова Гвінея	36,7	36,1	35,4	35,1	35,1	35,2	34,9	35,1	35,7	35,5
82.	Кенія	35,0	34,3	34,7	33,8	33,9	34,9	36,0	37,7	39,4	35,5
83.	Алжир	34,0	34,1	34,4	34,9	35,8	36,6	37,3	37,3	37,1	35,7
84.	Бангладеш	35,2	35,6	35,7	35,5	35,6	35,7	36,0	36,7	37,0	35,9

Продовження табл. В.1

85.	Македонія	34,9	35,7	34,8	35,1	35,5	36,4	36,9	37,7	38,8	36,2
86.	Албанія	34,9	35,3	35,7	35,9	36,2	36,7	36,9	37,3	37,7	36,3
87.	Румунія	34,6	34,4	35,1	35,4	35,1	37,0	37,3	38,3	38,9	36,3
88.	Еквадор	34,7	34,4	35,2	35,6	36,1	37,4	38,3	38,7	38,8	36,6
89.	Лівійська Арабська Джамахирія	35,5	35,1	35,8	36,5	35,3	36,4	37,3	38,5	39,6	36,7
90.	Кабо-Верде	35,7	36,1	36,3	36,3	36,5	36,4	36,8	38,0	38,7	36,8
91.	Непал	36,4	36,8	36,9	36,5	36,7	36,8	36,9	37,3	37,5	36,9
92.	Пакистан	36,6	36,8	36,6	36,8	37,4	38,3	38,8	39,8	40,1	37,9
93.	Марокко	36,3	36,4	37,1	37,3	37,8	38,7	37,9	39,8	39,8	37,9
94.	Ямайка	36,4	36,4	36,6	36,6	38,6	39,1	38,9	40,2	40,5	38,1
95.	Гвінея-Бісау	38,8	39,6	39,6	38,5	37,7	37,3	37,5	37,7	37,6	38,3
96.	Мадагаскар	39,1	39,6	40,4	34,7	36,0	37,7	38,5	39,5	40,6	38,5
97.	Болгарія	36,5	36,9	37,2	37,7	38,3	39,0	39,7	40,4	41,2	38,5
98.	Малаві	40,7	40,3	38,3	36,5	37,5	38,3	38,2	39,4	41,1	38,9
99.	Туніс	38,1	38,4	38,9	39,0	39,4	39,9	40,0	40,9	41,4	39,5
100.	Бурунді	40,4	40,0	39,8	40,0	39,8	39,8	39,7	39,8	39,8	39,9
101.	Гвінея	39,5	39,6	39,9	40,4	40,4	40,6	40,8	40,3	40,0	40,2
102.	Естонія	–	38,4	38,8	39,3	40,0	40,3	41,1	41,9	42,3	40,3
103.	Еритрея	42,6	40,3	41,2	41,3	40,3	40,0	40,0	39,4	39,2	40,5
104.	Бразилія	38,8	39,8	39,7	39,7	40,0	40,9	41,1	41,8	43,0	40,5
105.	Коморські Острови	40,0	39,6	40,2	41,6	41,7	40,2	41,3	40,9	39,8	40,6
106.	Парагвай	41,8	39,8	39,9	39,5	40,6	41,5	41,6	42,5	–	40,9
107.	Колумбія	38,8	39,1	39,3	39,4	40,4	41,2	42,3	43,4	45,1	41,0
108.	Кот-Д'Івуар	44,9	43,2	42,1	41,0	40,5	40,4	40,2	39,7	39,6	41,3
109.	Латвія	39,6	39,9	40,4	40,9	41,4	42,0	42,7	43,7	44,3	41,6
110.	Суринам	39,9	39,8	40,3	40,8	41,5	42,9	43,3	43,9	44,7	41,9
111.	Киргизька Республіка	41,0	41,2	41,6	41,0	41,9	42,6	42,4	42,6	43,6	42,0
112.	Ефіопія	39,9	40,3	41,2	41,0	40,5	42,0	43,1	44,5	45,7	42,0
113.	Буркіна-Фасо	41,5	41,4	41,5	41,4	42,4	42,7	43,0	43,0	43,1	42,2
114.	Ліберія	42,3	43,2	43,2	43,3	41,6	41,2	41,6	42,0	42,3	42,3
115.	Сьєра-Леоне	40,3	40,2	41,2	43,3	43,8	44,2	44,3	45,0	45,6	43,1
116.	Гана	41,8	41,9	42,0	42,2	42,5	42,9	44,3	45,3	45,6	43,2
117.	Ангола	41,6	41,6	41,9	42,8	43,0	43,1	45,0	45,9	47,6	43,6
118.	Уганда	42,7	43,1	43,3	43,3	43,7	43,8	44,0	45,1	45,8	43,9
119.	Малі	42,1	42,3	43,8	44,4	44,7	44,0	44,5	44,7	44,7	43,9
120.	Таджикистан	42,9	43,2	43,5	43,8	44,3	44,8	45,0	45,3	45,5	44,2
121.	Беліз	42,4	43,8	44,3	44,2	45,2	45,5	45,4	45,9	45,6	44,7
122.	Філіппіни	42,7	43,3	43,6	44,1	44,7	45,0	46,6	47,2	48,4	45,1
123.	Шрі-Ланка	44,0	44,6	44,6	45,1	45,3	45,2	45,7	46,2	47,0	45,3
124.	Казахстан	42,6	43,2	43,9	44,5	45,4	45,9	46,7	47,7	48,2	45,3
125.	Нікарагуа	44,7	45,2	45,1	44,9	45,4	46,2	46,6	46,8	47,2	45,8
126.	Гамбія	44,1	45,1	45,5	43,1	44,8	46,4	46,6	47,8	49,3	45,9
127.	Сенегал	45,2	45,1	45,6	45,1	45,8	46,9	47,8	47,8	48,4	46,4
128.	Сальвадор	46,1	46,3	46,4	47,0	47,4	47,6	48,0	48,7	49,5	47,5
129.	Габон	49,9	48,0	48,7	48,4	48,5	48,0	48,3	48,0	48,8	48,5
130.	Російська Федерація	45,1	46,1	47,0	47,8	48,8	49,5	50,1	50,8	52,0	48,6

*Домінанти мінімізації
податкових втрат*

Продовження табл. В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
131.	Вірменія	46,0	46,3	47,2	48,1	48,8	49,1	50,0	50,7	51,7	48,7
132.	Демократична Республіка Конго	48,8	48,0	47,8	47,9	49,0	49,2	49,3	49,3	49,4	48,7
133.	Чад	46,6	46,2	46,9	47,4	48,4	51,2	51,6	51,0	50,5	48,9
134.	Центрально- африканська Республіка	51,5	51,7	51,2	50,1	46,9	46,5	46,9	48,1	48,9	49,1
135.	Бенін	48,5	49,4	49,8	50,0	50,2	50,1	49,8	50,0	50,4	49,8
136.	Білорусія	47,9	48,1	48,3	48,6	49,2	50,1	51,1	52,1	53,0	49,8
137.	Республіка Конго	46,8	48,2	49,2	49,7	49,7	50,3	51,9	53,3	52,0	50,1
138.	Замбія	48,5	48,9	49,5	49,7	50,4	51,2	51,7	53,1	54,3	50,8
139.	Гондурас	48,9	49,6	49,4	49,6	50,3	50,9	52,0	53,1	54,2	50,9
140.	Камбоджа	49,8	50,1	50,6	50,2	51,0	51,4	52,4	53,4	54,2	51,5
141.	Уругвай	51,7	51,1	50,5	48,2	48,6	51,1	53,0	53,7	56,0	51,5
142.	Гватемала	51,4	51,5	51,4	51,8	52,3	52,5	52,7	53,9	55,0	52,5
143.	Гаїті	56,0	55,4	54,7	54,3	54,4	53,4	53,7	53,8	53,7	54,4
144.	Таїланд	51,8	52,6	52,8	53,8	55,1	55,8	56,4	56,9	57,2	54,7
145.	Україна	51,7	52,2	53,0	53,7	55,0	55,9	57,0	57,5	58,1	54,9
146.	Зімбабве	59,2	59,4	57,4	56,1	55,2	56,6	56,8	56,6	56,1	57,0
147.	Танзанія	58,0	58,3	58,9	59,7	60,1	60,6	61,3	61,9	63,0	60,2
148.	Перу	59,7	59,9	59,6	60,8	61,2	61,9	62,7	64,2	66,3	61,8
149.	Азербайджан	60,2	60,6	60,9	61,2	62,2	62,7	64,7	67,6	69,6	63,3
150.	Болівія	67,2	67,1	66,6	66,5	66,5	67,3	69,9	71,3	70,7	68,1
151.	Грузія	66,2	67,3	67,4	67,4	68,7	69,2	69,5	71,1	72,5	68,8
	Середнє в країнах	32,9	33,0	33,1	33,1	33,4	33,8	34,2	34,9	35,5	–

Таблиця В.2

**Розмір тіньової економіки у країнах Центральної
та Східної Європи, 1999–2006 рр., % від ВВП [232]**

№ з/п	Країни	Роки								Середнє
		1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	
1.	Чехія	18,7	19,1	18,7	18,4	18,2	18,5	19,1	19,3	18,7
2.	Словаччина	18,7	18,9	19,1	19,2	19,4	19,6	20,3	20,5	19,5
3.	Угорщина	24,9	25,1	25,1	24,8	24,7	25,0	25,3	25,3	25,0
4.	Польща	27,4	27,6	27,7	27,4	27,4	27,8	27,9	28,1	27,7
5.	Молдова	44,6	45,1	46,1	45,8	45,7	46,2	46,8	46,0	45,8
6.	Російська Федерація	46,4	46,1	46,0	46,3	46,6	46,6	47,3	46,4	46,5
7.	Україна	51,2	52,2	51,6	52,4	52,5	53,6	53,3	52,8	52,5
8.	Грузія	64,8	67,3	65,5	65,7	66,3	65,1	66,4	66,4	65,9
9.	Словенія	27,0	27,1	26,8	27,0	27,2	27,5	28,2	28,0	27,4
10.	Литва	30,0	30,3	30,9	31,4	31,9	32,0	32,6	32,9	31,5
11.	Туреччина	31,5	32,1	31,4	31,3	31,6	32,2	32,7	32,9	32,0
12.	Хорватія	33,2	33,4	33,9	34,5	34,2	33,9	35,0	35,1	34,2
13.	Македонія	–	–	34,1	33,9	34,9	35,2	35,7	36,7	35,1
14.	Румунія	34,8	34,4	35,0	35,4	34,5	35,9	36,2	36,7	35,4
15.	Албанія	34,7	35,3	35,3	36,1	36,4	36,4	36,8	37,9	36,1
16.	Болгарія	36,7	36,9	37,2	37,1	37,7	38,2	39,1	39,4	37,8
17.	Естонія	36,6	38,4	38,3	38,8	38,9	38,4	39,0	39,6	38,5
18.	Латвія	39,6	39,9	40,1	40,3	41,6	41,9	42,6	42,8	41,1
19.	Таджикистан	–	43,2	42,2	42,2	42,1	42,4	41,9	42,6	42,4
20.	Киргизія	–	–	–	41,2	42,7	42,8	44,1	44,6	43,1
21.	Казахстан	43,1	43,2	42,5	43,4	43,3	44,1	44,8	45,2	43,7
	Середнє	35,8	36,6	36,4	36,8	37,0	37,3	37,9	38,1	

Рейтинг країн за рівнем податкових втрат, 2010 р. [199]

№ з/п	Країни	ВВП (млн. дол.)	Рівень тіньової економіки (%)	Податкове навантаження (%)	Розмір тіньової економіки (млн. дол.)	Податкові витрати внаслідок тіньової економіки (млн. дол.)
1	2	3	4	5	6	7
1.	Сполучені Штати Америки	14,582,400	8,6	26,9	1,254,086	337,349
2.	Бразилія	2,087,890	39,0	34,4	814,277	280,111
3.	Італія	2,051,412	27,0	43,1	553,881	238,723
4.	Росія	1,479,819	43,8	34,1	648,161	221,023
5.	Німеччина	3,309,669	16,0	40,6	529,547	214,996
6.	Франція	2,560,002	15,0	44,6	384,000	171,264
7.	Японія	5,497,813	11,0	28,3	604,759	171,147
8.	Китай	5,878,629	12,7	18,0	746,586	134,385
9.	Британія	2,246,079	12,5	38,9	280,760	109,216
10.	Іспанія	1,407,405	22,5	33,9	316,666	107,350
11.	Канада	1,574,052	15,7	32,2	247,126	79,575
12.	Південна Корея	1,014,483	26,8	26,6	271,881	72,320
13.	Індія	1,729,010	22,2	18,6	383,840	71,394
14.	Туреччина	735,264	31,3	23,5	230,138	54,082
15.	Бельгія	467,472	21,9	46,5	102,376	47,605
16.	Польща	468,585	27,2	34,9	127,455	44,482
17.	Швеція	458,004	18,8	47,9	86,105	41,244
18.	Нідерланди	783,413	13,2	39,8	103,411	41,157
19.	Австралія	924,843	14,0	30,8	129,478	39,879
20.	Норвегія	414,462	18,7	42,1	77,504	32,629
21.	Греція	304,865	27,5	35,1	83,838	29,427
22.	Данія	310,405	17,7	49,0	54,942	26,921
23.	Україна	137,929	49,7	37,7	68,551	25,844
24.	Таїланд	318,847	50,6	16,0	161,337	25,814
25.	Мексика	1,039,662	30,0	8,2	311,899	25,576
26.	ПАР	363,704	27,3	25,7	99,291	25,518
27.	Аргентина	368,712	25,3	26,1	93,284	24,347
28.	Колумбія	288,189	37,3	19,3	107,494	20,746
29.	Португалія	228,538	23,0	37,7	52,564	19,817
30.	Фінляндія	238,801	17,7	43,2	42,268	18,260
31.	Венесуела	387,852	33,8	13,6	131,094	17,829
32.	Індонезія	706,558	18,9	13,3	133,539	17,761
33.	Казахстан	142,987	41,1	27,7	58,768	16,279
34.	Ізраїль	217,333	22,0	33,5	47,813	16,017
35.	Австрія	376,162	9,7	42,9	36,488	15,653
36.	Румунія	161,624	32,6	28,5	52,689	15,016
37.	Перу	153,845	58,0	16,0	89,230	14,277
38.	Тайвань	430,600	25,0	12,9	107,650	13,887

Продовження табл. Д.1

1	2	3	4	5	6	7
39.	Швейцарія	523,772	8,5	29,4	44,521	13,089
40.	Угорщина	130,419	24,4	40,5	31,822	12,888
41.	Чехія	192,152	18,4	36,2	35,356	12,799
42.	Єгипет	218,912	34,9	15,4	76,400	11,766
43.	Філіппіни	199,589	41,6	14,1	83,029	11,707
44.	Малайзія	237,804	30,9	15,3	73,481	11,243
45.	Ірландія	203,892	15,8	30,8	32,215	9,922
46.	Марокко	91,196	34,9	26,9	31,827	8,562
47.	Білорусь	54,713	46,4	30,4	25,387	7,718
48.	Чилі	203,443	19,3	18,6	39,264	7,303
49.	Пакистан	174,799	35,7	10,2	62,403	6,365
50.	Болгарія	47,714	35,3	33,3	16,843	5,609
51.	Нова Зеландія	126,679	12,4	34,5	15,708	5,419
52.	Азербайджан	51,092	58,0	17,7	29,633	5,245
53.	Саудівська Аравія	434,666	18,1	6,6	78,675	5,193
54.	Словаччина	89,034	18,1	29,3	16,115	4,722
55.	Словенія	47,763	26,2	37,6	12,514	4,705
56.	Хорватія	60,852	32,1	23,3	19,533	4,551
57.	Алжир	159,426	32,6	8,0	51,973	4,158
58.	Сінгапур	222,699	12,9	14,2	28,728	4,079
59.	Болівія	19,786	66,1	28,5	13,079	3,727
60.	Іран	331,015	18,3	6,1	60,576	3,695
61.	В'єтнам	103,572	15,1	23,6	15,639	3,691
62.	Туніс	44,291	37,2	22,4	16,476	3,691
63.	Уругвай	40,265	50,6	17,9	20,374	3,647
64.	Литва	36,306	32	30,6	11,618	3,555
65.	Бангладеш	100,076	35,3	8,8	35,327	3,109
66.	Еквадор	58,910	32,4	16,0	19,087	3,054
67.	Шрі-Ланка	49,552	43,9	13,3	21,753	2,893
68.	Кіпр	25,039	28,0	39,2	7,011	2,748
69.	Гана	31,306	40,6	20,6	12,710	2,618
70.	Домініканська Республіка	51,577	31,9	15,0	16,453	2,468
71.	Ангола	84,391	46,6	6,1	39,326	2,399
72.	Кенія	31,409	33,2	20,9	10,428	2,179
73.	Ліван	39,155	33,1	16,6	12,960	2,151
74.	Боснія і Герцеговина	16,888	33,6	37,6	5,674	2,134
75.	Латвія	24,010	29,2	29,1	7,011	2,040
76.	Люксембург	55,096	9,7	36,5	5,344	1,951
77.	Танзанія	23,057	56,4	14,8	13,004	1,925
78.	Грузія	11,667	65,8	24,9	7,677	1,912
79.	Естонія	18,674	31,2	32,3	5,826	1,882
80.	Кот-д'Івуар	22,780	45,2	15,2	10,297	1,565
81.	Ботсвана	14,857	33,0	30,2	4,903	1,481
82.	Коста-Рика	34,564	25,8	15,6	8,918	1,391
83.	Замбія	16,193	47,1	17,5	7,627	1,335
84.	Камерун	22,394	32,0	18,5	7,166	1,326
85.	Тринідад і Тобаго	20,398	33,4	19,4	6,813	1,322
86.	Сальвадор	21,796	45,1	13,0	9,830	1,278

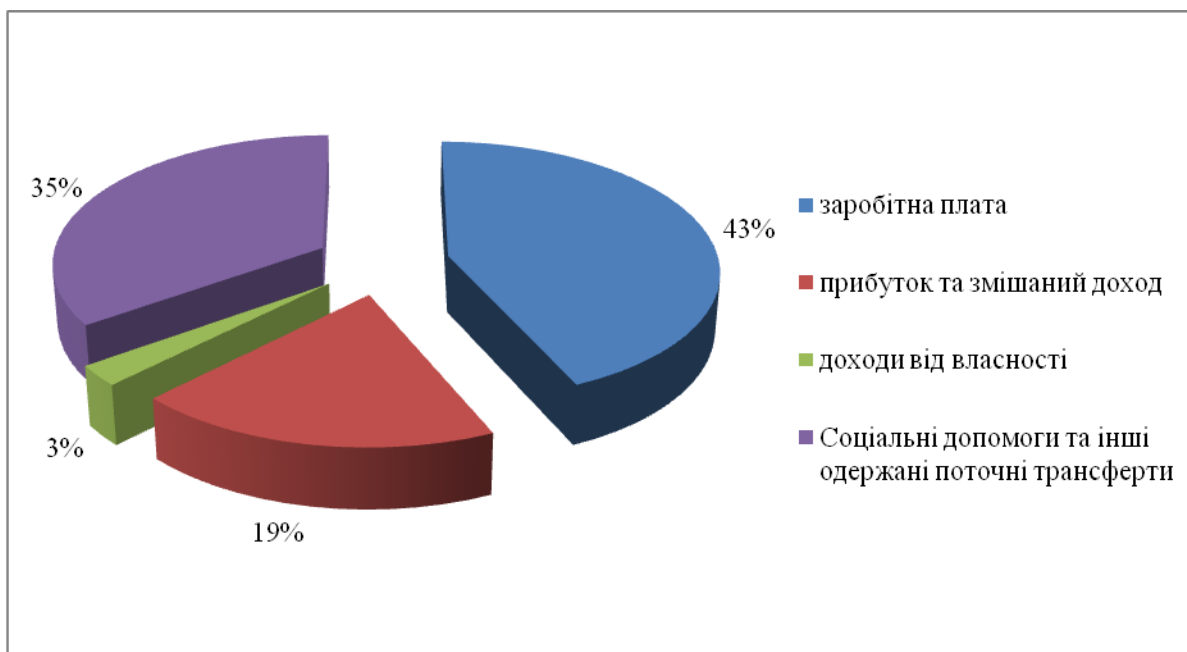
*Домінанти мінімізації
податкових втрат*

Продовження табл. Д.1

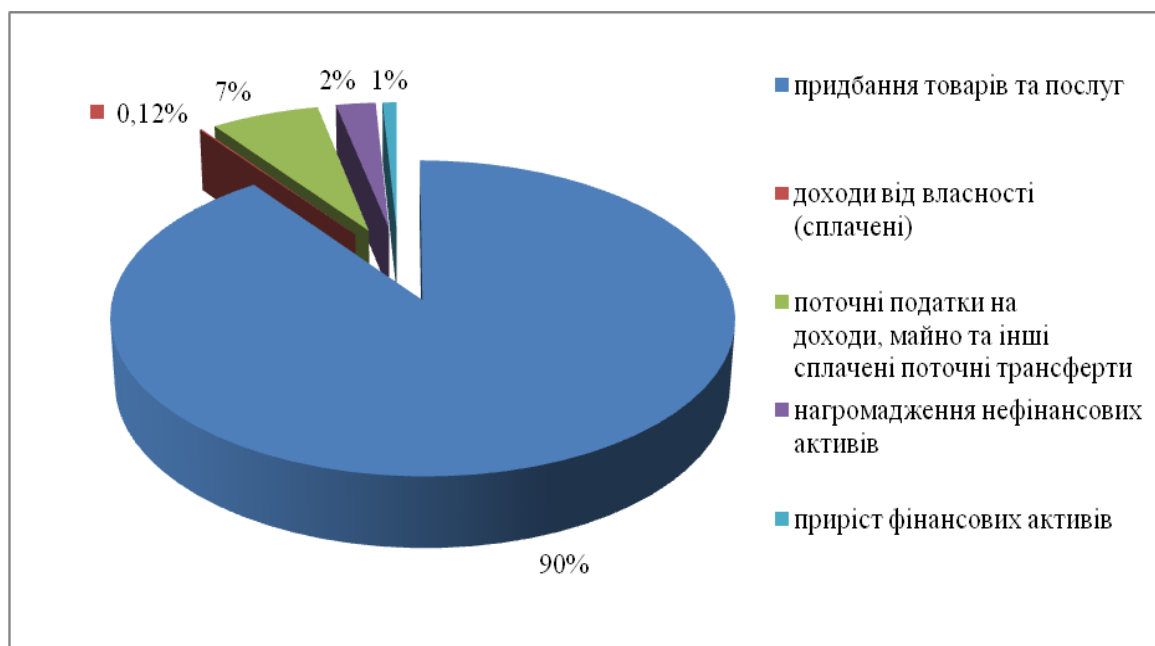
87.	Ямайка	13,995	34,8	26,0	4,870	1,266
88.	Гондурас	15,400	48,3	16,3	7,438	1,212
89.	Сирія	59,013	19,0	10,2	11,212	1,144
90.	Ефіопія	29,717	38,7	9,9	11,500	1,139
91.	ОАЕ	230,252	25,9	1,8	59,635	1,073
92.	Сенегал	12,954	43,8	18,3	5,674	1,038
93.	Албанія	11,786	34,3	24,3	4,043	982
94.	Македонія	9,118	37,6	28,3	3,428	970
95.	Йорданія	27,574	18,5	18,3	5,101	934
96.	Папуа-Нова Гвінея	9,480	36,7	26,6	3,479	925
97.	Намібія	12,170	30,3	24,8	3,688	915
98.	Катар	98,313	18,8	4,9	18,483	906
99.	Уганда	17,011	42,3	11,9	7,196	856
100.	Парагвай	18,475	38,8	11,8	7,168	846
101.	Демокра- тична Республіка Конго	13,145	47,3	13,1	6,218	815
102.	Ісландія	12,594	15,6	40,1	1,965	788
103.	Мальта	7,987	27,2	36,0	2,172	782
104.	Лівія	62,360	33,7	3,4	21,015	715
105.	Вірменія	9,265	44,0	16,8	4,077	685
106.	Габон	13,011	47,5	9,9	6,180	612
107.	Непал	15,701	36,7	10,4	5,762	599
108.	Камбоджа	11,343	48,7	10,5	5,524	580
109.	Бенін	6,633	49,8	17,2	3,303	568
110.	Малі	9,251	40,7	15,0	3,765	565
111.	Нікарагуа	6,551	44,6	18,0	2,922	526
112.	Йемен	26,365	27,1	7,3	7,145	522
113.	Мадагаскар	8,721	40,8	12,9	3,558	459
114.	Таджикистан	5,640	42,2	18,7	2,380	445
115.	Киргизія	4,616	40,4	23,3	1,865	435
116.	Буркіна-Фасо	8,820	40,5	12,1	3,572	432
117.	Маврикій	9,729	22,7	19,0	2,208	420
118.	Лесото	2,132	30,5	63,1	650,000	410
119.	Гаїті	6,710	56,4	10,3	3,784	390
120.	Малаві	5,106	41,8	16,5	2,134	352
121.	Багамські Острови	7,538	26,5	16,8	1,998	336
122.	Монголія	6,083	17,6	30,8	1,071	330
123.	Кувейт	109,463	19,3	1,5	21,126	317
124.	Республіка Конго	11,898	46,4	5,3	5,521	293
125.	Лаос	7,492	29,6	12,5	2,218	277
126.	Сурінам	3,252	37,8	21,1	1,229	259
127.	Оман	46,866	18,4	3,0	8,623	259
128.	Гвінея	4,511	39,0	14,7	1,759	259
129.	Фіджі	3,009	32,4	21,1	975,000	206
130.	Бахрейн	20,595	17,9	4,8	3,687	177
131.	Чад	7,588	43,7	5,3	3,316	176
132.	Гайана	2,222	33,7	20,2	749,000	151
133.	Беліз	1,432	42,9	22,7	614,000	139

Продовження табл. Д.1

1	2	3	4	5	6	7
134.	Ліберія	986,000	44,2	28,6	436,000	125
135.	Кабо-Верде	1,648	35,4	20,6	583,000	120
136.	Бурунді	1,611	39,5	18,0	636,000	115
137.	Сьєрра-Леоне	1,905	45,6	10,8	869,000	94
138.	Мальдіви	1,480	29,5	21,0	437	92
139.	Центрально-африканська Республіка	2,013	45,0	7,9	906	72
140.	Гамбія	807,000	44,3	19,2	358	69
141.	Соломонові Острови	679,000	33,6	24,1	228,000	55
142.	Екваторіальна Гвінея	14,007	31,4	0,9	4,398	40
143.	Бутан	1,516	28,7	9,0	435,000	39
144.	Гвінея-Бісау	879,000	40,9	10,2	360,000	37
145.	Коморські Острови	541,000	38,7	10,8	209,000	23
		61,737,918			11,148,970	3,132,490



а) доходи населення;



б) витрати населення.

Рис. Е.1. Структура доходів та витрат населення, 2000 р.*

*Складено на основі [154].

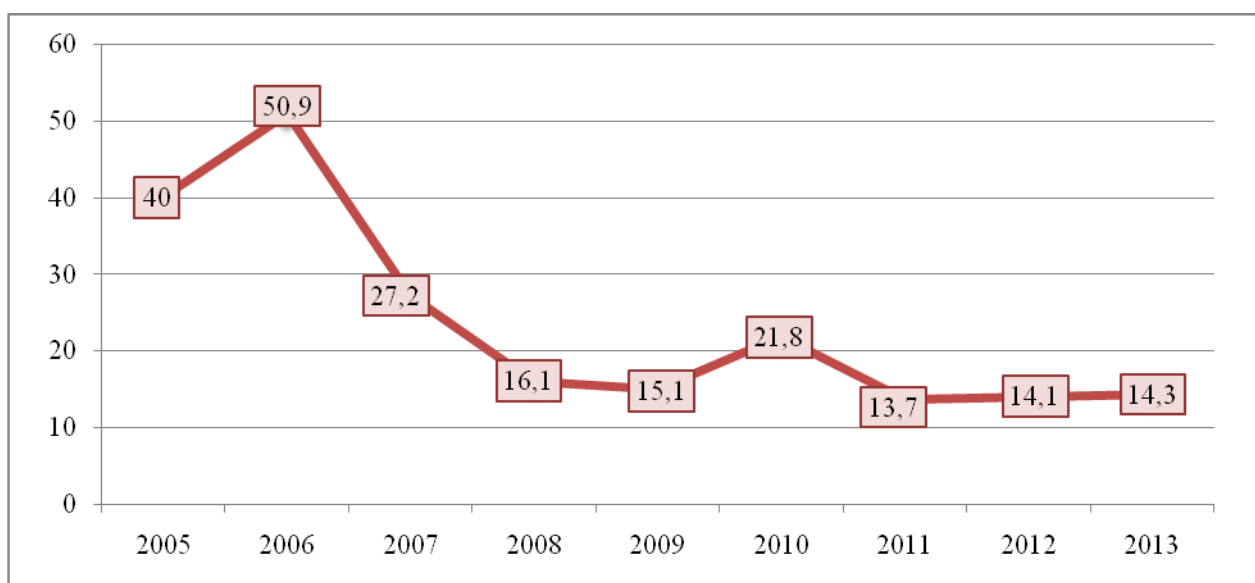


Рис. Е.2. Частка населення із середньодушовими загальними доходами за місяць, нижчими від прожиткового мінімуму, 2006–2013 рр.*

*Складено на основі [154].

**Таблиця Е.1
Основні показники бідності в Україні, 2002–2013 рр.***

Показники бідності	Роки											
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	6 міс. 2013
Межа бідності, грн.	192	220	271	365	430	526	778	835	944	1062	1125	1164
Межа злиденності, грн.	153	176	217	292	344	420	622	668	755	844	894	909
Рівень бідності, %	27,2	26,6	27,3	27,1	28,1	27,3	27,0	26,4	24,1	24,3	25,5	25,4
Рівень злиденності, %	13,7	13,7	14,2	14,4	14,8	13,8	13,6	13,0	11,2	10,7	11,2	11,9
Рівень злиденності серед бідного населення, %	50,6	51,4	51,9	53,1	52,5	50,6	50,6	49,1	46,6	43,8	44,0	46,8
Глибина бідності, %	23,9	22,9	24,0	23,8	23,8	23,1	23,4	22,3	20,9	20,5	20,5	21,9

*Складено на основі [16; 71].

**Індекс розвитку людського потенціалу (HDI)
у розрізі країн, 2013 р. [211]**

№ з/п	Країна	HDI	Тривалість життя	Середнє значення років навчання	Очікувані роки навчання	ВВП на душу населення	HDI без урахування доходів
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Норвегія	0,944	81,5	12,6	17,6	63,909	0.943
2.	Австралія	0.933	82.5	12.8	19.9	41,524	0.931
3.	Швейцарія	0.917	82.6	12.2	15.7	53,762	0.916
4.	Нідерланди	0.915	81.0	11.9	17.9	42,397	0.915
5.	Сполучені Штати Америки	0.914	78.9	12.9	16.5	52,308	0.912
6.	Німеччина	0.911	80.7	12.9	16.3	43,049	0.911
7.	Нова Зеландія	0.910	81.1	12.5	19.4	32,569	0.908
8.	Канада	0.902	81.5	12.3	15.9	41,887	0.901
9.	Сінгапур	0.901	82.3	10.2	15.4	72,371	0.899
10.	Данія	0.900	79.4	12.1	16.9	42,880	0.900
11.	Ірландія	0.899	80.7	11.6	18.6	33,414	0.901
12.	Швеція	0.898	81.8	11.7	15.8	43,201	0.897
13.	Ісландія	0.895	82.1	10.4	18.7	35,116	0.893
14.	Великобританія	0.892	80.5	12.3	16.2	35,002	0.890
15.	Китай	0.891	83.4	10.0	15.6	52,383	0.889
16.	Республіка Корея	0.891	81.5	11.8	17.0	30,345	0.888
17.	Японія	0.890	83.6	11.5	15.3	36,747	0.888
18.	Ліхтенштейн	0.889	79.9	10.3	15.1	87,085	0.888
19.	Ізраїль	0.888	81.8	12.5	15.7	29,966	0.886
20.	Франція	0.884	81.8	11.1	16.0	36,629	0.884
21.	Австрія	0.881	81.1	10.8	15.6	42,930	0.880
22.	Бельгія	0.881	80.5	10.9	16.2	39,471	0.880
23.	Люксембург	0.881	80.5	11.3	13.9	58,695	0.880
24.	Фінляндія	0.879	80.5	10.3	17.0	37,366	0.879
25.	Словенія	0.874	79.6	11.9	16.8	26,809	0.874
26.	Італія	0.872	82.4	10.1	16.3	32,669	0.872
27.	Іспанія	0.869	82.1	9.6	17.1	30,561	0.869
28.	Чеська Республіка	0.861	77.7	12.3	16.4	24,535	0.861
29.	Греція	0.853	80.8	10.2	16.5	24,658	0.854
30.	Бруней-Даруссалам	0.852	78.5	8.7	14.5	70,883	0.852
31.	Катар	0.851	78.4	9.1	13.8	119,029	0.850
32.	Кіпр	0.845	79.8	11.6	14.0	26,771	0.848
33.	Естонія	0.840	74.4	12.0	16.5	23,387	0.839
34.	Саудівська Аравія	0.836	75.5	8.7	15.6	52,109	0.833

Продовження табл. Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8
35.	Литва	0.834	72.1	12.4	16.7	23,740	0.831
36.	Польща	0.834	76.4	11.8	15.5	21,487	0.833
37.	Андорра	0.830	81.2	10.4	11.7	40,597	0.830
38.	Словаччина	0.830	75.4	11.6	15.0	25,336	0.829
39.	Мальта	0.829	79.8	9.9	14.5	27,022	0.827
40.	ОАЕ	0.827	76.8	9.1	13.3	58,068	0.825
41.	Чилі	0.822	80.0	9.8	15.1	20,804	0.819
42.	Португалія	0.822	79.9	8.2	16.3	24,130	0.822
43.	Угорщина	0.818	74.6	11.3	15.4	21,239	0.817
44.	Бахрейн	0.815	76.6	9.4	14.4	32,072	0.813
45.	Куба	0.815	79.3	10.2	14.5	19,844	0.813
46.	Кувейт	0.814	74.3	7.2	14.6	85,820	0.813
47.	Хорватія	0.812	77.0	11.0	14.5	19,025	0.812
48.	Латвія	0.810	72.2	11.5	15.5	22,186	0.808
49.	Аргентина	0.808	76.3	9.8	16.4	17,297	0.806
50.	Урагвай	0.790	77.2	8.5	15.5	18,108	0.787
51.	Багами	0.789	75.2	10.9	12.6	21,414	0.788
52.	Монтенегро	0.789	74.8	10.5	15.2	14,710	0.787
53.	Куба	0.786	69.9	11.5	15.7	16,403	0.785
54.	Білорусія	0.785	73.8	10.7	14.1	17,433	0.782
55.	Румунія	0.784	75.3	7.5	16.1	21,666	0.789
56.	Лівія	0.783	76.6	6.8	13.6	42,191	0.781
57.	Оман	0.778	68.0	11.7	14.0	22,617	0.777
58.	Російська Федерація	0.777	73.5	10.6	14.3	15,402	0.776
59.	Болгарія	0.776	75.4	9.4	15.4	13,604	0.776
60.	Барбадос	0.775	72.4	12.2	13.7	12,823	0.773
61.	Палау	0.774	76.0	8.9	13.8	18,800	0.773
62.	Антигуа і Барбуда	0.790	77.2	8.5	15.5	18,108	0.787
63.	Малайзія	0.773	75.0	9.5	12.7	21,824	0.770
64.	Маврикій	0.771	73.6	8.5	15.6	16,777	0.769
65.	Тринідад і Тобаго	0.766	69.9	10.8	12.3	25,325	0.765
66.	Ліван	0.765	80.0	7.9	13.2	16,263	0.764
67.	Панама	0.765	77.6	9.4	12.4	16,379	0.761
68.	Венесуела	0.764	74.6	8.6	14.2	17,067	0.763
69.	Коста-Рика	0.763	79.9	8.4	13.5	13,012	0.761
70.	Туреччина	0.759	75.3	7.6	14.4	18,391	0.756
71.	Казахстан	0.757	66.5	10.4	15.0	19,441	0.755
72.	Мексика	0.756	77.5	8.5	12.8	15,854	0.755
73.	Сейшельські Острови	0.756	73.2	9.4	11.6	24,632	0.755
74.	Сент-Кітс і Невіс	0.750	73,6	8.4	12.9	20,150	0.749
75.	Шрі-Ланка	0.750	74.3	10.8	13.6	9,250	0.745
76.	Іран	0.749	74.0	7.8	15.2	13,451	0.749
77.	Азербайджан	0.747	70.8	11.2	11.8	15,725	0.745
78.	Йорданія	0.745	73.9	9.9	13.3	11,337	0.744
79.	Сербія	0.745	74.1	9.5	13.6	11,301	0.743
80.	Бразилія	0.744	73.9	7.2	15.2	14,275	0.742
81.	Грузія	0.744	74.3	12.1	13.2	6,890	0.741

**Домінанти мінімізації
податкових втрат**

Продовження табл. Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8
82.	Гренада	0.744	72.8	8.6	15.8	10,339	0.743
83.	Перу	0.737	74.8	9.0	13.1	11,280	0.734
84.	Україна	0.734	68.5	11.3	15.1	8,215	0.733
85.	Беліз	0.732	73.9	9.3	13.7	9,364	0.731
86.	Колишня Югославська Республіка Македонія	0.732	75.2	8.2	13.3	11,745	0.730
87.	Боснія і Герцеговина	0.731	76.4	8.3	13.6	9,431	0.729
88.	Вірменія	0.773	75.0	9.5	12.7	21,824	0.770
89.	Фіджі	0.724	69.8	9.9	15.7	7,214	0.722
90.	Тайланд	0.722	74.4	7.3	13.1	13,364	0.720
91.	Туніс	0.721	75.9	6.5	14.6	10,440	0.719
92.	Китай	0.719	75.3	7.5	12.9	11,477	0.715
93.	Сент-Вінсент і Гренадіни	0.719	72.5	8.6	13.3	10,339	0.717
94.	Алжир	0.717	71.0	7.6	14.0	12,555	0.715
95.	Домініка	0.717	77.7	7.7	12.7	9,235	0.716
96.	Албанія	0.716	77.4	9.3	10.8	9,225	0.714
97.	Ямайка	0.715	73.5	9.6	12.5	8,170	0.715
98.	Сент-Люсія	0.714	74.8	8.3	12.8	9,251	0.715
99.	Колумбія	0.711	74.0	7.1	13.2	11,527	0.708
100.	Еквадор	0.711	76.5	7.6	12.3	9,998	0.708
101.	Суринам	0.705	71.0	7.7	12.0	15,113	0.702
102.	Тонга	0.705	72.7	9.4	14.7	5,316	0.704
103.	Домініканська Республіка	0.700	73.4	7.5	12.3	10,844	0.698
104.	Мальдіви	0.698	77.9	5.8	12.7	10,074	0.695
105.	Монголія	0.698	67.5	8.3	15.0	8,466	0.692
106.	Туркменістан	0.698	65.5	9.9	12.6	11,533	0.693
107.	Самоа	0.694	73.2	10.3	12.9	4,708	0.693
108.	Окуповані палестинські території	0.686	73.2	8.9	13.2	5,168	0.683
109.	Індонезія	0.684	70.8	7.5	12.7	8,970	0.681
110.	Ботсвана	0.683	64.4	8.8	11.7	14,792	0.681
111.	Єгипет	0.682	71.2	6.4	13.0	10,400	0.681
112.	Парагвай	0.676	72.3	7.7	11.9	7,580	0.670
113.	Габон	0.674	63.5	7.4	12.3	16,977	0.670
114.	Болівія	0.667	67.3	9.2	13.2	5,552	0.663
115.	Молдова	0.663	68.9	9.8	11.8	5,041	0.657
116.	Сальвадор	0.662	72.6	6.5	12.1	7,240	0.660
117.	Узбекистан	0.661	68.2	10.0	11.5	5,227	0.657
118.	Філіппіни	0.660	68.7	8.9	11.3	6,381	0.656
119.	Південна Африка	0.658	56.9	9.9	13.1	11,788	0.654
120.	Сирійська Арабська Республіка	0.658	74.6	6.6	12.0	5,771	0.662
121.	Ірак	0.642	69.4	5.6	10.1	14,007	0.641
122.	Гайана	0.638	66.3	8.5	10.7	6,341	0.635

Продовження табл. Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8
123.	В'єтнам	0.638	75.9	5.5	11.9	4,892	0.635
124.	Кабо-Верде	0.636	75.1	3.5	13.2	6,365	0.635
125.	Мікронезія	0.630	69.0	8.8	11.4	3,662	0.629
126.	Гватемала	0.628	72.1	5.6	10.7	6,866	0.626
127.	Киргизстан	0.628	67.5	9.3	12.5	3,021	0.621
128.	Намібія	0.624	64.5	6.2	11.3	9,185	0.620
129.	Тимор-Лешті	0.620	67.5	4.4	11.7	9,674	0.616
130.	Гондурас	0.617	73.8	5.5	11.6	4,138	0.616
131.	Марокко	0.617	70.9	4.4	11.6	6,905	0.614
132.	Вануату	0.616	71.6	9.0	10.6	2,652	0.617
133.	Нікарагуа	0.614	74.8	5.8	10.5	4,266	0.611
134.	Кірібаті	0.607	68.9	7.8	12.3	2,645	0.606
135.	Таджикистан	0.607	67.2	9.9	11.2	2,424	0.603
136.	Індія	0.586	66.4	4.4	11.7	5,150	0.583
137.	Бутан	0.584	68.3	2.3	12.4	6,775	0.580
138.	Камбоджа	0.584	71.9	5.8	10.9	2,805	0.579
139.	Гана	0.573	61.1	7.0	11.5	3,532	0.571
140.	Лаоська Народно- Демократична Республіка	0.569	68.3	4.6	10.2	4,351	0.565
141.	Конго	0.564	58.8	6.1	11.1	4,909	0.561
142.	Замбія	0.561	58.1	6.5	13.5	2,898	0.554
143.	Бангладеш	0.558	70.7	5.1	10.0	2,713	0.554
144.	Сан-Томе і Принсіпі	0.558	66.3	4.7	11.3	3,111	0.556
145.	Екваторіальна Гвінея	0.556	53.1	5.4	8.5	21,972	0.556
146.	Непал	0.540	68.4	3.2	12.4	2,194	0.537
147.	Пакистан	0.537	66.6	4.7	7.7	4,652	0.535
148.	Кенія	0.535	61.7	6.3	11.0	2,158	0.531
149.	Свазіленд	0.530	49.0	7.1	11.3	5,536	0.529
150.	Ангола	0.526	51.9	4.7	11.4	6,323	0.524
151.	М'янма	0.524	65.2	4.0	8.6	3,998	0.520
152.	Руанді	0.506	64.1	3.3	13.2	1,403	0.502
153.	Камерун	0.504	55.1	5.9	10.4	2,557	0.501
154.	Нігерія	0.504	52.5	5.2	9.0	5,353	0.500
155.	Ємен	0.500	63.1	2.5	9.2	3,945	0.499
156.	Мадагаскар	0.498	64.7	5.2	10.3	1,333	0.496
157.	Зімбабве	0.492	59.9	7.2	9.3	1,307	0.484
158.	Папуа-Нова Гвінея	0.491	62.4	3.9	8.9	2,453	0.490
159.	Соломонові Острови	0.491	67.7	4.5	9.2	1,385	0.489
160.	Коморські Острови	0.488	60.9	2.8	12.8	1,505	0.486
161.	Танзанія	0.488	61.5	5.1	9.2	1,702	0.484
162.	Мавританія	0.487	61.6	3.7	8.2	2,988	0.485
163.	Лесото	0.486	49.4	5.9	11.1	2,798	0.481
164.	Сенегал	0.485	63.5	4.5	7.9	2,169	0.484
165.	Уганда	0.484	59.2	5.4	10.8	1,335	0.480
166.	Бенін	0.476	59.3	3.2	11.0	1,726	0.473

*Домінанти мінімізації
податкових втрат*

Продовження табл. Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8
167.	Судан	0.473	62.1	3.1	7.3	3,428	0.472
168.	Того	0.473	56.5	5.3	12.2	1,129	0.470
169.	Гаїті	0.471	63.1	4.9	7.6	1,636	0.469
170.	Афганістан	0.468	60.9	3.2	9.3	1,904	0.466
171.	Джибуті	0.467	61.8	3.8	6.4	3,109	0.465
172.	Кот-Д'Івуар	0.452	50.7	4.3	8.9	2,774	0.448
173.	Гамбія	0.441	58.8	2.8	9.1	1,557	0.438
174.	Ефіопія	0.435	63.6	2.4	8.5	1,303	0.429
175.	Малаві	0.414	55.3	4.2	10.8	715	0.411
176.	Ліберія	0.412	60.6	3.9	8.5	752	0.407
177.	Малі	0.407	55.0	2.0	8.6	1,499	0.406
178.	Гвінея-Бісау	0.396	54.3	2.3	9.0	1,090	0.396
179.	Мозамбік	0.393	50.3	3.2	9.5	1,011	0.389
180.	Гвінея	0.392	56.1	1.6	8.7	1,142	0.391
181.	Бурунді	0.389	54.1	2.7	10.1	749	0.386
182.	Буркіна-Фасо	0.388	56.3	1.3	7.5	1,602	0.385
183.	Еритрея	0.381	62.9	3.4	4.1	1,147	0.380
184.	Сьєрра-Леоне	0.374	45.6	2.9	7.5	1,815	0.368
185.	Чад	0.372	51.2	1.5	7.4	1,622	0.370
186.	Центрально-Африканська Республіка	0.341	50.2	3.5	7.2	588	0.365
187.	Демократична Республіка Конго	0.338	50.0	3.1	9.7	444	0.333
188.	Нігер	0.337	58.4	1.4	5.4	873	0.335

Додаток К

Таблиця К.1

Індекс якості життя (QLI) у країнах світу, 2011 р. [225]

№ з/п	Країна	Вартість життя	Дозвілля та культура	Економіка	Навколишнє середовище	Свобода	Здоров'я	Інфраструктура	Ризиковість і безпека	Кліматичні умови	QLI
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Сполучені Штати Америки	76	87	100	51	100	90	100	100	85	86
2.	Нова Зеландія	69	92	59	67	100	91	65	100	84	76
3.	Мальта	68	94	62	72	100	83	61	93	100	76
4.	Франція	58	100	65	75	100	100	55	100	88	75
	Монако	47	73	96	45	92	68	90	100	90	75
5.	Бельгія	65	80	60	42	100	95	66	100	86	75
	Німеччина	50	97	65	67	100	93	70	100	80	74
6.	Австрія	58	95	60	75	100	94	68	100	76	74
7.	Британія	60	78	72	69	100	82	71	100	84	74
8.	Японія	61	81	70	66	92	100	61	100	84	74
9.	Італія	54	97	60	67	92	90	60	100	88	73
10.	Андорра	61	82	63	45	100	86	61	100	83	73
11.	Австралія	55	83	66	55	100	82	61	100	94	73
12.	Португалія	72	71	56	67	100	86	55	100	94	73
13.	Нідерланди	52	95	60	56	100	88	72	100	85	73
14.	Норвегія	53	85	68	80	100	88	71	100	72	72
15.	Аргентина	73	82	55	47	83	76	57	100	94	72
16.	Угорщина	79	87	48	60	100	72	57	95	77	72
17.	Словенія	66	86	49	54	100	80	62	100	84	72
18.	Ісландія	65	71	49	100	100	93	73	91	74	71
19.	Південна Корея	76	81	59	41	92	56	60	95	83	71
20.	Данія	48	92	59	60	100	81	70	100	79	71
21.	Ірландія	51	84	59	57	100	85	65	100	85	71
22.	Греція	59	94	58	47	92	93	50	96	81	71
23.	Уругвай	67	75	57	44	100	77	45	100	94	71
24.	Іспанія	62	97	60	63	100	92	33	100	76	71
25.	Польща	67	85	58	50	100	72	55	86	77	70
26.	Швейцарія	45	100	70	93	100	97	33	100	78	70
27.	Канада	61	84	62	56	100	84	53	98	68	70
28.	Чеська Республіка	64	84	51	64	100	81	65	100	69	70
29.	Швеція	49	92	58	88	100	94	47	100	69	69
30.	Естонія	76	81	35	52	100	69	73	86	75	69
31.	Латвія	67	85	63	66	92	71	55	86	73	69
32.	Болгарія	80	80	48	50	83	73	56	86	81	69
33.	Фінляндія	57	73	52	69	100	85	68	100	76	69
34.	Литва	70	78	36	59	100	74	63	93	80	68

*Домінанти мінімізації
податкових втрат*

Продовження табл. К 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
35.	Хорватія	54	80	48	60	92	80	51	100	96	68
36.	Ізраїль	56	84	59	49	92	85	68	50	85	67
37.	Мексика	77	93	48	57	75	74	24	81	99	67
38.	Ліхтенштейн	50	74	81	45	100	41	53	100	83	67
39.	Словацьчина	70	80	49	69	100	80	29	86	82	67
40.	Тайвань	75	64	61	45	92	55	60	82	69	66
41.	Бразилія	73	75	58	51	83	57	44	89	80	66
42.	Бермудські Острови	40	68	76	45	92	51	73	100	67	65
43.	Коста-Рика	73	81	49	88	100	76	29	96	46	65
44.	Багамські Острови	66	76	57	45	100	62	35	95	66	65
45.	Еквадор	78	83	53	61	67	64	26	82	96	65
46.	Румунія	73	81	43	57	83	60	42	93	84	65
47.	Кіпр	61	77	63	39	100	85	40	100	35	65
48.	Антигуа і Барбуда	80	67	45	61	75	56	71	100	58	65
49.	Панама	78	73	58	64	92	61	31	93	45	64
50.	Албанія	75	76	57	64	67	68	36	71	90	64
51.	Сент-Кітс і Невіс	64	84	60	45	100	64	21	100	58	64
52.	Барбадос	57	58	57	45	100	78	51	100	58	64
53.	Кайманові Острови	65	74	62	45	92	33	48	100	58	63
54.	Люксембург	0	82	71	58	100	86	73	100	84	63
55.	Ямайка	69	79	48	42	75	71	51	89	57	63
56.	Колумбія	72	72	54	73	58	75	44	69	92	63
57.	Парагвай	84	76	49	51	67	62	25	93	69	63
58.	Чилі	68	75	51	67	100	75	45	79	48	63
59.	Маврикій	74	68	58	79	92	59	30	93	43	62
60.	Сербія	70	83	50	61	67	64	41	76	73	62
61.	Маршаллові Острови	86	89	50	45	100	46	21	81	23	61
62.	Македонія	70	76	54	46	67	43	42	79	80	61
63.	Домініка	74	69	53	45	100	43	32	79	58	61
64.	Боснія і Герцеговина	76	76	51	39	58	66	27	71	82	61
65.	Туреччина	68	66	48	46	67	67	43	87	73	61
66.	Болівія	88	78	57	20	67	45	16	61	83	61
67.	ПАР	57	74	51	30	83	38	26	86	98	60
68.	Домініканська Республіка	76	61	56	59	83	50	28	79	58	60
69.	Марокко	64	42	61	55	42	65	42	93	93	60
70.	Намібія	74	79	53	44	83	40	12	82	75	60
71.	Україна	67	81	27	43	75	72	47	71	79	60
72.	Ботсвана	76	80	45	15	75	37	22	83	82	60
73.	Тринідад і Тобаго	55	81	47	36	83	64	43	93	58	60
74.	Туніс	79	70	57	46	17	67	34	86	85	60
75.	Сальвадор	82	61	49	60	75	62	30	79	43	59

Продовження табл. К 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
76.	Гватемала	76	48	54	36	50	55	28	75	96	59
77.	Куба	86	77	60	75	8	93	7	76	64	59
78.	Молдова	73	62	46	43	58	69	24	71	92	59
79.	Беліз	75	63	60	62	92	63	11	74	49	59
80.	Лесото	84	64	62	45	67	28	7	71	94	59
81.	Гренада	65	82	48	45	92	49	25	86	58	59
82.	Малайзія	80	72	54	54	50	67	53	86	24	59
83.	Макао	47	65	78	45	58	11	87	79	81	59
84.	Таїланд	77	78	51	49	42	72	32	79	44	58
85.	Кірибаті	83	62	56	45	100	46	2	79	39	58
86.	Грузія	76	62	49	51	50	67	30	64	80	58
87.	Бахрейн	53	70	68	16	25	74	86	86	30	58
88.	Бутан	86	34	62	58	42	42	4	100	80	57
89.	Катар	59	66	85	27	25	74	59	84	13	57
90.	Сінгапур	47	71	60	61	42	76	57	100	40	57
91.	Китай	73	64	78	28	8	48	25	71	90	57
92.	Суринам	78	59	63	59	83	52	21	64	40	57
93.	Кабо-Верде	78	67	56	45	100	46	22	64	36	57
94.	Тонга	72	83	50	45	50	45	13	100	63	57
95.	Бруней	76	81	65	47	25	68	27	79	25	56
96.	Гондурас	76	61	50	29	50	45	13	79	83	56
97.	Йорданія	66	75	59	39	25	68	32	71	69	56
98.	Палау	70	63	52	45	100	62	13	86	18	56
99.	Вануату	73	68	58	45	83	44	6	79	50	56
100.	Сейшельські Острови	46	77	41	45	67	65	42	100	57	56
101.	Індонезія	76	80	60	20	75	43	16	60	47	56
102.	Пуерто-Рико	61	63	52	45	58	60	36	100	45	56
103.	Шрі-Ланка	80	69	58	51	50	57	29	71	41	56
104.	Азербайджан	72	72	66	44	25	58	33	71	62	56
105.	Гана	75	46	52	31	92	37	10	71	62	55
106.	Нікарагуа	85	51	52	41	50	62	14	75	48	55
107.	Тувалу	78	20	57	45	100	52	18	100	18	55
108.	Вірменія	73	77	35	46	33	66	31	71	72	55
109.	Бенін	78	29	58	12	83	41	41	64	51	55
110.	Монголія	85	84	50	17	83	50	12	64	14	55
111.	Науру	79	30	56	45	100	61	2	79	38	55
112.	Киргизія	78	79	55	45	25	53	28	64	48	54
113.	Мікронезія	78	84	35	45	100	56	13	71	6	54
114.	Кувейт	46	74	75	31	50	70	46	79	18	54
115.	Мальдіви	59	59	50	55	58	51	32	100	49	54
116.	Росія	55	80	45	47	25	68	53	67	72	54
117.	Замбія	79	52	58	24	58	23	8	68	90	54
118.	Філіппіни	78	68	55	55	58	59	28	71	20	54
119.	Гайана	76	56	57	44	75	49	22	64	40	54
120.	Перу	70	75	55	61	75	45	26	57	45	54
121.	Самоа	69	68	45	45	83	43	12	79	35	53
122.	Ліван	77	63	32	42	50	70	19	29	93	53
123.	Сенегал	71	27	57	17	67	47	10	79	73	53

*Домінанти мінімізації
податкових втрат*

Продовження табл. К 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
124.	Непал	81	30	57	59	50	43	2	64	93	53
125.	Малаві	74	45	61	31	58	32	3	64	90	53
126.	Свазіленд	72	79	52	36	17	25	12	79	97	53
127.	Кенія	64	79	54	31	50	28	12	57	98	53
128.	Фіджі	74	80	50	55	33	48	17	71	44	52
129.	В'єтнам	71	77	53	44	17	49	20	64	68	52
130.	Гамбія	100	15	58	30	33	36	15	71	61	52
131.	Казахстан	64	76	57	41	25	76	36	64	28	52
132.	Коморські Острови	70	54	68	45	58	41	4	79	41	52
133.	Венесуела	59	73	42	50	42	62	39	71	53	52
134.	Єгипет	82	53	54	49	25	70	19	79	32	52
135.	Чорногорія	55	81	47	61	83	61	29	76	14	52
136.	Алжир	62	62	56	57	25	53	27	50	99	52
137.	Оман	62	63	65	22	25	73	38	82	2	51
138.	Уганда	80	45	59	29	42	24	7	61	81	51
139.	Білорусь	53	67	51	54	8	74	37	64	78	51
140.	Індія	59	40	64	26	75	44	10	69	48	50
141.	Узбекистан	84	78	60	17	0	54	13	57	41	50
142.	Об'єднані Арабські Емірати	43	47	58	14	25	76	77	93	10	50
143.	Іран	82	62	53	45	17	53	31	29	65	50
144.	Танзанія	71	63	57	26	58	31	6	64	52	50
145.	Лівія	72	59	58	29	0	52	21	71	69	50
146.	Сирія	59	65	59	53	8	45	51	68	61	50
147.	Північна Корея	68	76	59	16	0	36	4	64	80	49
148.	Бурунді	77	62	54	18	42	35	0	36	76	49
149.	Малі	78	28	59	12	75	20	5	64	51	49
150.	Мозамбік	71	34	61	31	58	18	5	64	76	49
151.	Туркмені- стан	75	80	60	10	0	45	1	64	61	49
152.	Мадагаскар	76	46	51	28	33	23	3	64	94	49
153.	Бангладеш	80	30	60	19	58	45	6	57	50	49
154.	Соломонові Острови	68	25	49	31	58	46	33	79	44	49
155.	Таджики- стан	63	72	51	31	25	46	5	50	81	48
156.	Саудівська Аравія	67	68	56	38	8	74	42	50	23	48
157.	Того	85	43	54	7	42	19	7	64	58	48
158.	Руанда	75	52	57	20	25	32	3	64	63	47
159.	Габон	62	45	69	40	25	33	23	68	50	47
160.	Лаос	85	44	62	44	8	23	9	57	51	46
161.	Республіка Конго	54	57	62	36	25	36	12	64	63	46
162.	Буркіна- Фасо	78	15	58	25	50	33	3	68	49	46
163.	Камбоджа	79	57	52	16	25	27	4	64	48	46
164.	Нігерія	69	37	54	13	42	22	20	64	58	46

Продовження табл. К 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
165.	Мавританія	83	36	50	3	25	19	11	68	64	46
166.	Гвінея-Бісау	79	30	59	21	50	22	6	64	47	46
167.	Ефіопія	73	31	49	18	33	16	0	61	92	45
168.	Ірак	100	60	57	14	25	30	13	0	39	45
169.	Камерун	72	46	55	20	17	27	8	64	66	45
170.	Еритрея	83	33	50	37	8	29	2	57	73	44
171.	Пакистан	74	28	54	26	42	41	18	7	78	44
172.	Джибуті	75	68	59	46	33	31	3	57	7	44
173.	М'янма (Бірма)	84	60	55	31	0	23	0	57	35	43
174.	Ліберія	79	34	53	45	58	30	4	36	29	43
175.	Демократична Республіка Конго	72	37	51	32	17	31	3	57	63	43
176.	Берег Слонової Кістки	76	34	57	36	25	31	11	39	56	43
177.	Нігер	80	10	54	9	42	19	1	61	43	42
178.	Папуа-Нова Гвінея	54	27	56	20	58	23	3	61	56	42
179.	Зімбабве	67	75	0	26	17	33	8	57	100	42
180.	Гаїті	76	25	58	12	42	31	10	21	54	42
181.	Центрально-африканська Республіка	80	20	57	2	33	22	0	36	55	41
182.	Афганістан	99	3	63	45	17	17	5	0	61	40
183.	Сьєрра-Леоне	83	17	55	0	67	0	5	21	24	38
184.	Екваторіальна Гвінея	52	53	48	16	0	24	10	50	56	37
185.	Гвінея	83	3	58	20	8	30	0	57	22	37
186.	Ангола	40	44	50	7	25	15	9	61	53	36
187.	Судан	65	52	55	24	0	29	33	29	7	36
188.	Ємен	75	38	52	26	25	34	4	29	0	36
189.	Чад	72	0	52	14	8	16	2	36	51	34
190.	Сомалі	78	5	21	45	0	8	30	36	16	28

Кількість зареєстрованих органами внутрішніх справ злочинів, скоєних членами організованих груп та злочинних організацій, та виявлених осіб, які вчинили злочини у складі злочинних формувань (за даними МВСУ) [54; 121]

Область	2001 р.		2002 р.		2003 р.		2004 р.		2005 р.	
	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Всього	6703	3286	6467	3209	6159	2707	5582	2861	7741	2220
Автономна Республіка Крим	221	134	256	179	343	89	315	122	608	140
Вінницька	78	52	85	56	137	36	148	55	143	57
Волинська	31	18	23	18	83	25	140	58	147	43
Дніпропетровська	1000	477	749	389	573	259	592	308	220	136
Донецька	543	346	697	367	694	362	500	358	364	267
Житомирська	276	58	251	103	189	72	170	73	213	58
Закарпатська	157	88	127	88	46	43	77	65	45	46
Запорізька	307	207	280	172	269	183	308	192	97	92
Івано-Франківська	146	71	228	66	288	94	162	71	68	40
Київська	132	84	60	61	179	62	76	51	107	24
Кіровоградська	97	57	68	55	137	51	107	61	51	52
Луганська	143	116	214	200	174	170	252	161	165	159
Львівська	262	84	161	84	255	73	174	68	284	77
Миколаївська	107	95	185	101	393	98	206	98	57	47
Одеська	161	139	337	109	141	86	264	104	253	118
Полтавська	241	142	389	196	591	203	462	190	289	132
Рівненська	91	51	102	48	71	50	88	39	46	22
Сумська	716	106	210	74	100	45	124	37	170	51
Тернопільська	146	90	79	49	120	47	67	31	102	29
Харківська	501	218	810	237	528	223	427	213	317	201
Херсонська	191	84	50	29	101	52	67	55	71	30
Хмельницька	147	72	183	70	71	43	228	53	154	58
Черкаська	91	43	82	59	159	44	153	56	96	60
Чернівецька	74	46	70	50	58	53	42	40	53	37
Чернігівська	117	55	104	64	83	50	94	54	163	38
м. Київ	180	102	276	134	183	73	93	71	2891	60
м. Севастополь	48	52	26	13	8	11	52	35	173	39

Продовження табл. Л.1

Область	2006 р.		2007 р.		2008 р.		2009 р.		2010 р.	
	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини
Всього	3977	1754	4682	1628	3670	1457	3514	1570	3135	1588
Автономна Республіка Крим	285	117	382	125	216	98	153	87	128	63
Вінницька	90	49	56	35	109	31	70	32	57	35
Волинська	273	49	454	39	229	33	96	50	89	40
Дніпропетровська	359	114	421	127	247	104	362	159	284	157
Донецька	359	194	158	133	138	163	261	146	151	156
Житомирська	125	33	103	25	207	56	129	45	63	52
Закарпатська	26	28	44	36	14	23	28	25	41	27
Запорізька	188	97	211	99	108	91	152	98	170	86
Івано-Франківська	33	39	31	20	24	29	39	36	31	30
Київська	26	13	91	23	27	16	50	24	73	29
Кіровоградська	101	49	51	42	65	34	71	42	89	59
Луганська	250	147	135	103	154	99	126	93	91	108
Львівська	147	57	274	59	200	34	124	56	39	36
Миколаївська	82	58	101	51	101	39	46	41	49	27
Одеська	201	87	316	89	388	101	482	90	440	117
Полтавська	173	58	113	58	79	54	206	79	167	77
Рівненська	37	21	84	15	54	28	110	44	69	36
Сумська	117	31	91	23	112	32	78	43	87	35
Тернопільська	45	32	23	30	105	25	66	22	55	21
Харківська	223	139	364	132	303	122	311	80	277	107
Херсонська	23	22	63	25	44	24	40	39	45	26
Хмельницька	96	60	102	37	83	10	18	28	44	34
Черкаська	99	49	80	49	56	32	92	43	65	37
Чернівецька	117	41	106	39	87	40	84	35	92	34
Чернігівська	110	37	135	36	75	27	47	18	82	32
м. Київ	259	50	472	87	275	61	127	80	245	83
м. Севастополь	73	38	137	34	110	29	95	25	65	27
Територіальні органи	3917	1709	4598	1571	3610	1435	3463	1560	3088	1571

**Регресійний аналіз залежності кількості злочинів,
вчинених у межах ОГ, та ЗО від податкових втрат**

Регрессионная статистика	
Множественный R	0,962305
R-квадрат	0,926031
Нормированный R-квадрат	0,889047
Стандартная ошибка	734,2738
Наблюдения	4

Дисперсионный анализ					
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>
Регрессия	1	13499638	13499638	25,03837	0,037695
Остаток	2	1078316	539158		
Итого	3	14577954			

	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>
Y-пересечение	10006,01	1065,111	9,394341	0,011142	5423,211	14588,81
Податкові втрати	-68,9619	13,78181	-5,00384	0,037695	-128,26	-9,66356

Додаток М.2

Таблиця М.2

**Регресійний аналіз залежності прямих іноземних
інвестицій від податкових втрат**

Регресійна статистика	
Множинний R	0,983439
R-квадрат	0,967153
Нормований R-квадрат	0,958941
Стандартна помилка	2,381082
Спостереження	6

Дисперсійний аналіз					
	df	SS	MS	F	Значущість F
Регресія	1	667,7429	667,7429	117,777	0,000409
Залишок	4	22,67821	5,669551		
Результат	5	690,4211			

	Коефіцієнти	Стандартна помилка	t-статистика	P-значення	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перехрещення	0,329143	2,511331	0,131063	0,902053	-6,64343	7,301716
Податкові втрати	0,402731	0,037109	10,85251	0,000409	0,299699	0,505763

Додаток Н
Таблиця Н.1

Показники ефективності діяльності податкових органів [22, с. 40–41]

Індикатор	Розрахунок	Заходи розвитку
Ефективність нових податкових технологій		
<p>4.1.1а). Індекс достовірності декларування характеризує результати аналітичної і контрольної роботи податкових органів, ступінь сумлінності та спроможності платників податків точно виконувати процедури нарахування податків. Оскільки показник визначають за різними управліннями (інспекціями), це дає змогу проводити міжрегіональні (територіальне) порівняння процесів декларування.</p> <p>Од – коефіцієнт донарахувань щодо задекларованих сумм.</p>	<p>$Од = ((Д + Дзал + Удекл) / Н) / ((Дг + Дзалг + Удеклг) / Нг)$, де Д, ДГ, Дзал, Дзалг – сума донарахованих платежів за виїзними і камеральними перевірками загалом, за групою управлінь (інспекцій), за співробітниками, залученими до перевірки у податкових органах інших регіонів, загалом і за групою управлінь (інспекцій) (тис. грн.); Удекл, Удеклг – сума збільшених платниками податків податкових зобов'язань за уточненими деклараціями загалом і за групою управлінь (інспекцій) (тис. грн.); Н, Нг – сума нарахованих платниками податків податків за податковими деклараціями загалом і за групою управлінь (інспекцій) (тис. грн.).</p>	<p>Розрахунок показників використання нових технологій податкового адміністрування дає змогу визначити основні напрями їх подальшого розвитку, ефекти, яких досягають порівняно з планованими. Дані щодо достовірності декларування служать основою вдосконалення роботи з організації подання декларацій платниками податків, уточнення форми та змісту декларацій, правил їх заповнення і прийому. За недостатньої достовірності декларування, що може виявлятися в сумах донарахувань, потрібно одночасно посилювати вимоги та санкції до декларування платниками податків даних і одночасно посилювати інформаційно-роз'яснювальну роботу щодо точності виконання деклараційних заходів. Індекс досудової роботи необхідно зіставити з результатами судової діяльності та, з одного боку, оцінити порівняльний ефект даних робіт,</p>
<p>4.1.1б). Оцінка достовірності задекларованих збитків характеризує ефективність контрольної роботи і якість поданих декларацій.</p> <p>Озб – рівень зменшення збитків – коефіцієнт достовірності декларування збитків (%).</p>	<p>$Озб = (Ук + Уа) / Уі \cdot 100\%$, де Ук, Уа, Уі – сума збитку, зменшеного з метою оподаткування за наслідками перевірок, зменшеного платниками податків за результатами аналітичної роботи податкових органів за три роки, заявлених платниками податків (за деклараціями) (тис. грн.).</p>	
<p>4.1.2. Індекс технологій досудового врегулювання відображає якість роботи зі скаргами.</p> <p>L – рівень досудового розгляду (%).</p>	<p>$L = X / Y \cdot 100\%$, де X – кількість розглянутих скарг за податковими спорами (од.); Y – пред'явлено позовних заяв до податкових органів – всього (од.).</p>	

Продовження табл. Н.1

<p>4.1.3.а). Індекс використання додаткових засобів спостереження (Іо) показує кількість платників податків, за якими здійснюють спостереження в системі розширеного податкового моніторингу (%).</p>	<p>$I_o = K_{мон} / N_{п} \cdot 100\%$, де $K_{мон}$ – кількість платників податків у системі із застосуванням додаткових засобів спостереження (од.); $N_{п}$ – кількість усіх платників податків у податковому органі, що використовує додаткові засоби спостереження (од.).</p>	<p>з іншого – виділити напрямки їх посилення: залучити додатково фахівців, технічні ресурси, посилити виконавчу дисципліну. Показники впровадження і використання моніторингу є основою для планування дій із продовження даної роботи, дають змогу порівняти ефективність нових заходів адміністрування з уже існуючими.</p>
<p>4.1.3.б). Індекс використання результатів моніторингу (Ім) показує, які дії були вчинені на основі даних, отриманих у результаті моніторингу (%).</p>	<p>$I_m = K_z / K_{обс} \cdot 100\%$, де K_z – кількість проведених заходів додаткового контролю (од.); $K_{обс}$ – кількість обстежених платників податків, щодо яких необхідні додаткові заходи контролю (од.).</p>	
<p>4.1.3.в). Індекс фінансової результативності моніторингу показує, які кошти були отримані у результаті моніторингу в середньому на одного платника податків, спостережуваного у ході моніторингу. Іф – індекс фінансової результативності моніторингу (%).</p>	<p>$I_f = D_m / K_{обс} \cdot 100\%$, де D_m – сума донарахованих платежів у результаті проведених заходів додаткового контролю або іншої взаємодії з платниками податків (комісії, додаткове інформування) за результатами даних, отриманих у ході моніторингу; $K_{обс}$ – кількість обстежених платників податків, що потребують проведення додаткових заходів контролю (од.).</p>	
<p>4.2. Рівень комфортності податкового сервісу</p>		
<p>4.2.1. Частка платників податків, які задовільно оцінюють якість роботи податкових органів.</p>	<p>$D = D_1 - D_2$, де (за даними звіту соціологічного опитування): D_1 – частка платників податків, які задовільно оцінюють якість роботи податкових органів за звітний період (число платників податків); D_2 – частка платників податків, які задовільно оцінюють якість роботи податкових органів за аналогічний попередній період (число платників податків).</p>	<p>За несвоєчасного введення податкових декларацій та перевищення тривалості очікування необхідні: формування плану технічного оснащення і додаткової професійної підготовки для прискорення введення податкових декларацій; уточнення кількості робочих місць для прийому документів, їх технічної оснащеності з метою мінімізації часу</p>

4.2.2. Показник своєчасності введення прийнятих податкових декларацій за звітний період.	$U = M / V \cdot 100\%$, де U – оцінка своєчасності введення декларацій (%); M – кількість податкових декларацій, уведених з порушенням терміну введення, од.; V – загальна кількість декларацій, що опрацював відділ введення декларацій, од.	очікування в черзі; визначення швидкості обслуговування окремого платника податків за технічним і кваліфікаційним умовам. Початковим управлінським заходом для реалізації контролю за дотриманням стандартів обслуговування є організація самого спостереження як основи подальших дій. Пропонується проводити подібне спостереження в рамках формування робочої групи контролю регламентів.
4.2.3. Індекси дотримання регламентів обслуговування.	$I_{ст} = T_{факт} / T_{норм}$, де $I_{ст}$ – індекс часу обслуговування одного платника податків; $T_{факт}$ – фактичний час, витрачений на очікування обслуговування одним платником податків (хв.); $T_{норм}$ – нормативний час, установлений для обслуговування одного платника податків (хв.). $I_{сер} = \Sigma T_{факт} / N_{п}$, де $I_{сер}$ – середній час обслуговування одного платника податків (хв.); $\Sigma T_{факт}$ – сумарний час, витрачений на очікування обслуговування всіх спостережуваних платників податків (хв.); $N_{п}$ – кількість спостережуваних платників податків у процесі обслуговування (од.).	
4.2.4. Рівень засвоєння електронних сервісів звітності. N_u – рівень засвоєння ТКС (%).	$N_u = N_d / N_c \cdot 100\%$, де N_d – кількість платників податків – організацій, що подали податкові декларації (розрахунки) і бухгалтерську звітність за ТКС (од.); N_c – загальна кількість платників податків, які здійснюють фінансово-економічну діяльність і подали податкові декларації (розрахунки) та бухгалтерську звітність (од.).	Інформаційні сервіси розвиваються нарощуванням технічних можливостей податкових органів на основі вибору пріоритетних напрямків переоснащення, розроблення заходів популяризації та підвищення доступності електронних інформаційних сервісів, проведення навчальних заходів із використання співробітниками інспекцій нових засобів опрацювання даних.

Додаток П

Таблиця П.1

Стратегічні завдання та основні заходи Програми економічних реформ «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» щодо реформи податкової системи 2010–2014 рр.*

№ з/п	Стратегічні завдання	Необхідні кроки
1	2	3
1.	Зміцнення позиції вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах підприємств і скорочення витрат часу платників на нарахування й сплату податків	<ul style="list-style-type: none">– поетапно знизити податок на прибуток після 2012 р.;– перенести податкове навантаження з мобільних факторів виробництва – праці й капіталу – на споживання, ресурсні й екологічні платежі поетапним підвищенням ставок акцизного збору на алкогольні напої й тютюнові вироби, а також запровадити екологічний податок;– скасувати низку малоефективних податків і зборів, що не приносять суттєвого доходу до державного бюджету;– реформувати систему сплати внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування:<ul style="list-style-type: none">• запровадити єдиний соціальний внесок;• поступово підвищити ставку єдиного соціального внеску для найманих працівників і знизити її для працедавців;– запровадити принципи нарахування та відповідності доходів і видатків при оподаткуванні прибутку підприємств;– удосконалити порядок амортизації основних засобів і нематеріальних активів з метою стимулювання їх оновлення, зокрема впровадити прискорену амортизацію виробничого обладнання;– запровадити «податкові канікули» для малого бізнесу;– скасувати плани мобілізації податкових платежів для податкової служби.
2.	Підвищення ефективності адміністрування податків	<ul style="list-style-type: none">– удосконалити систему ризикоорієнтованого податкового контролю для концентрації уваги контролюючих органів на особах, які ухиляються від сплати податків, і мінімізації втручання контролюючих органів у діяльність сумлінних платників податків;– розвинути функції податкової служби, відповідальної за оцінювання ризику різних груп платників податків;– підвищити рівень інформаційного забезпечення й впровадження автоматизації в органах державної податкової служби для зниження витрат на адміністрування податкової системи;– удосконалити порядок реєстрації платників податків;

Продовження таблиці П.1

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> – ухвалити вичерпний перелік прав та обов'язків платників податків і контролюючих органів з метою запобігання розширенню прав однієї й обмеженню прав іншої сторони; – запровадити прозору систему відповідальності співробітників податкової служби.
3.	Побудова цілісної й всеосяжної законодавчої бази з питань оподаткування, гармонізованої із законодавством ЄС	<ul style="list-style-type: none"> – консолідація податкового законодавства в Податковому кодексі; – гармонізація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного й цивільного законодавства; – удосконалення законодавства з питань трансферного ціноутворення з використанням методології Організації економічного співробітництва та розвитку; – поступове наближення ставок і механізму стягнення акцизного збору до вимог законодавства ЄС, а також посилення екологічної спрямованості акцизного збору шляхом застосування європейського принципу «хто більше забруднює, той більше платить»; – запровадження механізму індексації ставок податків і зборів, установлених у фіксованому значенні, для компенсації інфляційного впливу на розмір податків; – перехід на систему платежів за видобуток корисних копалин із застосуванням принципу рентного доходу з метою встановлення справедливої плати за використання природних ресурсів; – зміна чинних договорів про запобігання подвійному оподаткуванню для мінімізації практики ухиляння від оподаткування, а також стимулювання інвестицій в українську економіку.
4.	Встановлення податкової справедливості для відновлення рівних умов конкуренції в економіці України	<ul style="list-style-type: none"> – скорочення сфери застосування спрощеної системи оподаткування, наприклад, шляхом: <ul style="list-style-type: none"> • перегляду критеріїв застосування спрощеної системи оподаткування; • виключення зі спрощеної системи оподаткування тих видів діяльності, що є високорентабельними, або доходи від яких є переважно пасивними; • виключення з переліку обов'язкових платежів, що замінюються єдиним податком, плати (податку) на землю, збору за спеціальне використання ресурсів і внесків до Пенсійного фонду; – перехід до застосування загальної системи оподаткування податком на прибуток підприємств у сфері страхової діяльності; – скорочення переліку пільг щодо податку на додану вартість.
5.	Зменшення глибини соціальної нерівності	<ul style="list-style-type: none"> – запровадити загальний податок на нерухоме майно (нерухомість) фізичних і юридичних осіб; – застосовувати непрямі методи управління податковими ризиками й оцінювання відповідності податкових зобов'язань реальному доходу.

*Складено на основі [137]

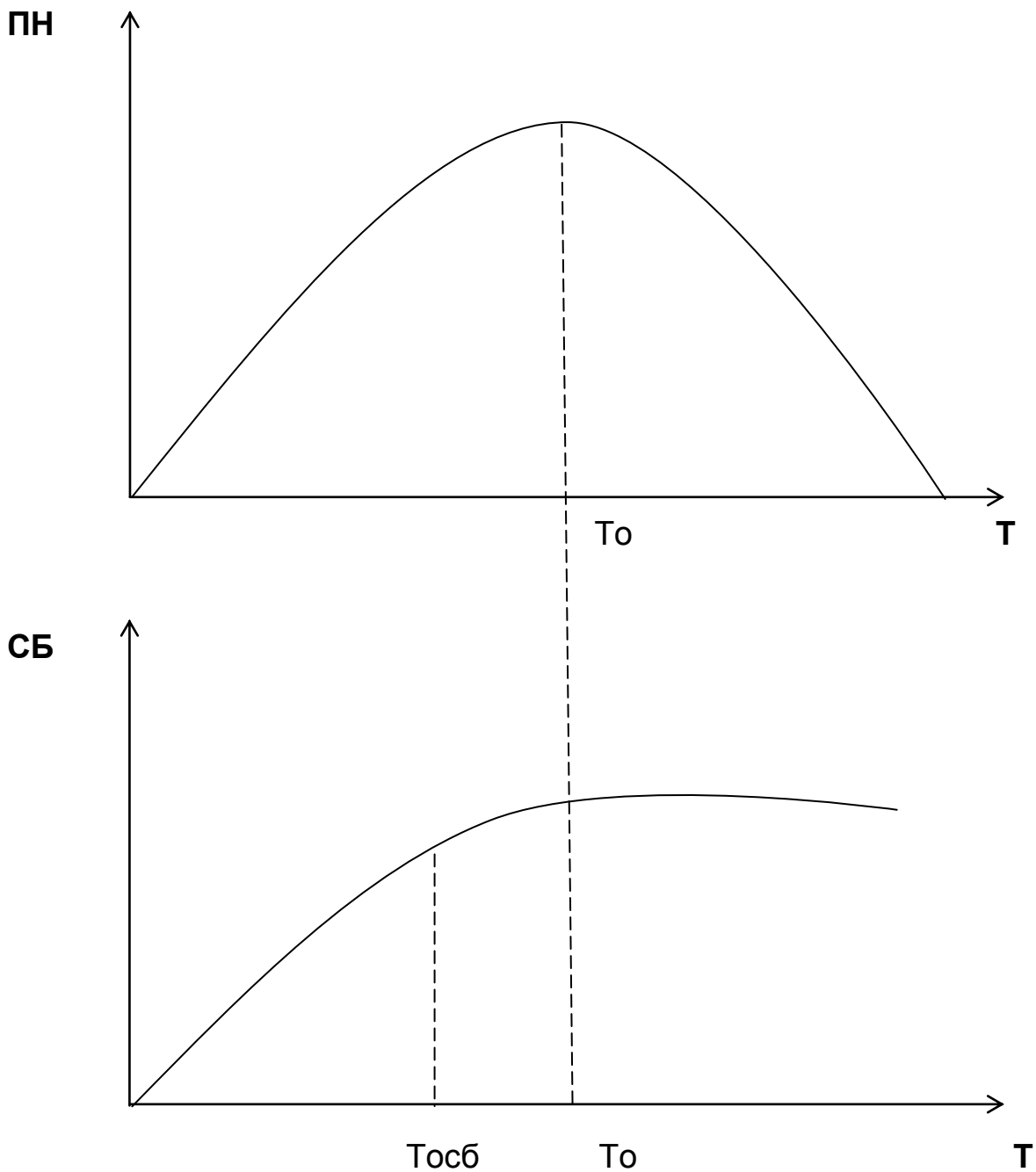


Рис. Р.1. Співвідношення між оптимальним рівнем оподаткування з фіскальної точки зору та з позиції фінансування суспільних благ [78, с. 39]

ПЕРЕЛІК РИСУНКІВ

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

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

Рис. 1.3. Види трансакційних витрат.

Рис. 1.4. Класифікація податкових втрат.

Рис. 1.5. Структура податкових втрат.

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

Рис. 2.2. Рівень тіньової економіки в європейських країнах, 2013 р., % від ВВП.

Рис. 2.3. Інтегральний коефіцієнт тіньової економіки в Україні, 2002–2014 рр., % від офіційного ВВП.

Рис. 2.4. Тіньовий обіг у різних сферах діяльності, % сектору тіньової економіки у галузі.

Рис. 2.5. Сектор тіньової економіки в різних сферах діяльності у країнах ЄС-27, 2013 р., %.

Рис. 2.6. Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування за видами податків і зборів (обов'язкових платежів) за станом на 01.10.2004 р., 01.10.2008 р., 01.10.2012 р., 01.10.2013 р.

Рис. 2.7. Суми наданих податкових пільг та чистого прибутку (збитку) за видами економічної діяльності, 2006–2013 рр., млрд. грн.

Рис. 2.8. Обсяги податкового боргу та списаного податкового боргу, млн. грн., 2005–2013 рр.

Рис. 2.9. Взаємозв'язок макро- та мікрометодів визначення податкових розривів.

Рис. 2.10. Матриця податкових розривів.

Рис. 2.11. Відношення податкових втрат від тіньової економіки до ВВП, 2000–2013 рр., %.

Рис. 2.12. Рівень податкового навантаження в Україні, 2000–2013 рр.

Рис. 2.13. Дефіцит Державного бюджету, % до ВВП, 2000–2013 рр.

Рис. 2.14. Взаємозв'язок між дефіцитом бюджету та податковими втратами, 2001–2013 рр.

Рис. 2.15. Структура доходів та витрат населення у 2013 р.

Рис. 2.16. Розподіл доходів населення за рівнем середньодушових загальних доходів, 2013 р.

Рис. 2.17. Динаміка квінтільного коефіцієнта фондів, 2000–2013 рр., разів.

Рис. 2.18. Характеристика організованих груп та злочинних організацій за напрямками кримінальної діяльності, 2012 р.

Рис. 2.19. Місце України у Глобальному індексі конкурентоспроможності, 2001–2013 рр.

Рис. 2.20. Наслідки існування феномена податкових втрат

Рис. 3.1. Інституційна структура.

Рис. 3.2. Функції фіскальних інститутів.

Рис. 3.3. Причинно-наслідковий зв'язок неефективності фіскальних інститутів, тіньової економіки та податкових втрат.

Рис. 3.4. Показники ефективності роботи податкових органів.

Рис. 3.5. Модель оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат.

Рис. 4.1. Динаміка тіньової економіки та ВВП, 2000–2013 рр.

Рис. 4.2. Динаміка реального та офіційного податкового навантаження, 2005–2013 рр.

Рис. 4.3. Відхилення від середньої величини реального податкового навантаження та величини тіньової економіки, 2005–2013 рр.

Рис. 4.4. Концепція податкового контролю.

Рис. 4.5. Загальні ознаки високорозвинутих фіскальних інститутів.

Рис. 4.6. Алгоритм конвергенції функцій фіскальних інститутів.

Рис. 4.7. Вектори вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат.

Рис. Б.1. Комплексна характеристика феномена «податкових втрат».

Рис. Е.1. Структура доходів та витрат населення, 2000 р.

Рис. Е.2. Частка населення із середньодушовими загальними доходами за місяць, нижчими від прожиткового мінімуму, 2006–2013 рр.

Рис. П.1. Співвідношення між оптимальним рівнем оподаткування з фіскальної точки зору та з позиції фінансування суспільних благ.

ПЕРЕЛІК ТАБЛИЦЬ

Табл. 1.1. Періодизація розвитку податкових витрат.

Табл. 1.2. Узагальнення визначень трансакційних витрат.

Табл. 2.1. Зміна рівнів тіньової економіки у країнах ЄС, 2010–2013 рр.

Табл. 2.2. Позиція України в рейтингу країн за обсягом податкових витрат, 2010 р.

Табл. 2.3. Динаміка податкових витрат у зв'язку з наданням податкових пільг, 2004–2013 рр.

Табл. 2.4. Аналіз стану пільгового оподаткування у 2009–2013 рр.

Табл. 2.5. Суми витрат державного та місцевих бюджетів унаслідок пільгового оподаткування, 2005–2013 рр.

Табл. 2.6. Динаміка податкового боргу за видами податків, млн. грн., 2006–2013 рр.

Табл. 2.7. Динаміка податкового боргу за податковими зобов'язаннями до Зведеного бюджету України по областях, 2007 – 2013 рр., тис. грн.

Табл. 2.8. Податкові розриви у Великобританії, 2005–2012 рр.

Табл. 2.9. Обсяги податкових витрат від тіньової економіки в Україні, 2001–2013 рр.

Табл. 2.10. Фіскальна ефективність податкових пільг в Україні, 2005–2013 рр.

Табл. 2.11. Розрахунок неефективних витрат бюджету від надання податкових пільг, 2005–2013 рр.

Табл. 2.12. Фіскальна ефективність управління податковим боргом, 2001–2013 рр.

Табл. 2.13. Розрахунок податкових витрат у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом, 2001–2013 рр.

Табл. 2.14. Динаміка обсягів податкових втрат в Україні у 2001 – 2013 рр.

Таблиця 2.15. Значення показників HDI, QLI та GC для України, 2008–2013 рр.

Табл. 2.16. Рейтинг країн за індексом сприйняття корупції, 2013 р.

Табл. 2.17. Результати боротьби правоохоронних органів України з організованою злочинністю, 2005–2012 рр.

Табл. 2.18. Обсяги та темпи зростання прямих іноземних інвестицій в економіку України, 2005 – 2013 рр.

Табл. 3.1. Визначення змісту поняття «інститут» різними вченими.

Табл. 3.2. Розрахунок показника бюджетної ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, 2002–2013 рр.

Табл. 3.3. Розрахунок ефективності контрольно-перевірної роботи, 2002–2013 рр.

Табл. 3.4. Розрахунок показника фінансової ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, 2002–2013 рр.

Табл. 3.5. Модель оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат.

Табл. 3.6. Розрахунок комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат в Україні у 2003–2013 рр.

Табл. 4.1. Вихідні дані для економіко-математичного моделювання, 2005 – 2013 рр.

Табл. 4.2. Відносні зміни обсягів ВВП та втрат бюджету від надання податкових пільг, разів.

Табл. 4.3. Значення кореляційної функції при $\tau = \overline{1,4}$.

Табл. 4.4. Значення кроскореляційної функції при $\tau = \overline{0,3}$.

Табл. 4.5. Розрахунок дійсного значення величини податкового навантаження, 2005–2013 рр.

Табл. 4.6. Податкове навантаження та імпліцитні податкові ставки у країнах ЄС.

Табл. 4.7. Штрафні санкції за порушення податкового законодавства до та після прийняття ПКУ.

Табл. 4.8. Зареєстровані злочини, що виявили підрозділи податкової міліції, та порушені щодо них кримінальні справи.

Табл. 4.9. Дані про повернення активів з офшорних юрисдикцій і податки, зібрані в результаті реалізації стратегій добровільного дотримання правил.

Табл. 4.10. Переваги та недоліки заходів протидії ухиленню від сплати податків.

Табл. 4.11. Механізми податкового стимулювання сфери досліджень та розробок у країнах-членах ОЕСР.

Табл. 4.12. Пакети фіскального стимулювання в окремих країнах-членах ОЕСР.

Табл. 4.13. Спільні та відмінні риси програмних документів щодо забезпечення стабільності й ефективності фіскальних інститутів.

Табл. А.1. Еволюція поглядів учених щодо явища ухилення та уникнення оподаткування.

Табл. В.1. Ранжування 151 країни за розміром тіньової економіки, 1999–2007 рр., % від ВВП.

Табл. В.2. Розмір тіньової економіки у країнах Центральної та Східної Європи, 1999–2006 рр., % від ВВП

Табл. Д.1. Рейтинг країн за рівнем податкових втрат, 2010 р.

Табл. Е.1. Основні показники бідності в Україні, 2002–2013 рр.

Табл. Ж.1. Індекс розвитку людського потенціалу (HDI) в розрізі країн, 2013 р.

Табл. К.1. Індекс якості життя (QLI) у країнах світу, 2011 р.

Табл. Л.1. Кількість зареєстрованих органами внутрішніх справ злочинів, скоєних членами організованих груп та злочинних організацій.

Табл. М.1. Регресійний аналіз залежності кількості злочинів, вчинених у межах ОГ та ЗО від податкових втрат.

Табл. М.2. Регресійний аналіз залежності прямих іноземних інвестицій від податкових втрат.

Табл. Н.1. Стратегічні завдання та основні заходи Програми економічних реформ «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» щодо реформи податкової системи 2010–2014 рр.

Табл. Р.1. Показники ефективності діяльності податкових органів.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**Оксана Миронівна ДЕСЯТНЮК
Марія Михайлівна ФІЛЬО**

**ДОМІНАНТИ
МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ**

Монографія

Редактор: Інна Буняк

Комп'ютерна верстка: Ольги Слимак

Дизайн обкладинки: Марії Одобецької

Підписано до друку 20. 07. 2015 р.
Формат 60x84 1/16. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 15. Облік.-вид. арк. 15,5.
Зам. № М-027-15. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Львівська, 3, м. Тернопіль, 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua