

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

Ефективна ЕКОНОМІКА

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



№ 2, 2014 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 330.16:336.225

*О. М. Воронкова,
д. е. н., доцент, професор кафедри фінансових ринків, Національний університет ДПС України*

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ ПАСТКИ ЕФЕКТИВНОГО РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УКРАЇНІ

*О. М. Voronkova,
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Professor of Department of financial markets,
National University of State Tax Service of Ukraine*

INSTITUTIONAL TRAPS OF EFFECTIVE DEVELOPMENT OF TAX MANAGEMENT IN UKRAINE

Статтю присвячено науково-практичній проблемі подолання неефективних інституцій у сфері управління процесом оподаткування. Охарактеризовано основні інституціональні пастки становлення податкового менеджменту в Україні. Відзначено, що існує інституціональне середовище вітчизняного податкового менеджменту є генератором інституційних пасток та визначено вихідні причини неефективності такого середовища. Особливу увагу приділено проблемі політичної корупції в процесі блокування ефективних інституціональних змін у сфері управління процесом оподаткування. Наголошено на вирішальній ролі держави у подоланні інституціональних пасток на шляху ефективного розвитку вітчизняного податкового менеджменту. Вказано на необхідність запровадження усталених стандартів та принципів європейського урядування у процес вітчизняного податкового менеджменту. Висвітлено основні механізми подолання інституціональних пасток з позиції інституціоналізму. Окреслено ключові шляхи подолання інституціональних пасток, які перешкоджають ефективному розвитку податкового менеджменту в Україні.

The article is devoted to theoretical and practical problem of overcoming the inefficient institutions in the sphere of taxation process' management. The main institutional traps of tax management' becoming in Ukraine are characterized. It is noted that the existing institutional environment of national tax management is a generator of the institutional traps. Original causes of inefficiency of this institutional environment are identified. Special attention is paid to the problem of political corruption in the process of blocking effective institutional changes in the sphere of taxation process' management. The state' crucial role in the overcoming institutional traps on the effective development of national tax management is emphasized. The necessity of the implementation of European governance standards and principles in the process of national tax management is shown. The basic institutional mechanisms to overcome the traps by the position of institutionalism are presented. Key ways to overcome institutional traps that hinder the effective development of tax management in Ukraine are outlined.

Ключові слова: *інституційні пастки, податковий менеджмент, оподаткування, інституційне середовище, інституція, інститут.*

Keywords: *institutional traps, tax management, taxation, institutional environment, the institution, the institute.*

Постановка проблеми. Становлення податкового менеджменту в Україні пов'язане з виникненням і розвитком податкової системи, невід'ємним елементом якої він є. Сучасну українську податкову систему було засновано на початку 1990-х років ХХ століття. Оскільки в Україні не існувало усталених норм і традицій оподаткування, то основні податкові інституції значною мірою було запозичено із зарубіжного досвіду. Але до уваги не було взято міль успадкованих інституціональних засад, а також соціально-економічні та політичні реалії. Це істотно вплинуло на ефективність управління процесом оподаткування, адже її основою є належне інституціональне забезпечення. Сучасні податкові реалії та міжнародні рейтинги свідчать про те, що інституціональне забезпечення податкового менеджменту в Україні не тільки не сприяє його ефективному розвитку, а й чинить негативний вплив як на процес оподаткування, так і на соціально-економічне становище взагалі. Здебільшого це пов'язано з проблемою існування неефективних інституцій у сфері управління процесом оподаткування, або так званих „інституційних пасток”, в які легко попадати, але з яких дуже важко вибиратися. Для вирішення зазначеної проблеми скористаємося методологічним інструментарієм, яким володіє інституціоналізм.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Хоча інституціональна теорія вважається відносно молодим напрямом економічної науки, в її арсеналі знаходиться велика кількість робіт вчених-економістів із світовим ім'ям, у тому числі нобелівських лауреатів. Серед них необхідно зазначити Т. Балога, Дж. Бьюкенена, Т. Веблена, О. Вільямсона, В. Гамільтона, Дж. Гелбрейта, Д. Коммонса, Р. Коуза, У. Мітчелла, В. Нордгауза, Д. Норта, В. Ойкена, Е. Острома, П. Самуельсона, Дж. Стігліца та ін.

Інституціональна теорія активно розвивається і в Росії. Її знайомі російськими представниками є М. Дерябіна, О. Іншаков, А. Олійник, Р. Нурєв, В. Полтерович, О. Сухарєв, А. Шастітко, Д. Фролов та багато інших. Російські вчені В. Князєв, В. Пансков, В. Пушкарьова, Т. Юткіна в своїх дослідженнях розглядали інституціональні чинники оподаткування та податкового менеджменту.

Питання інституціоналізації податкових відносин висвітлювалися у працях таких українських вчених, як З. Варналій, В. Вишневський, Ю. Іванов, Т. Єфименко, А. Крисоватий, Т. Меркулова, А. Соколовська, В. Федосов та ін. Віддаючи належне високому науковому рівню розробок зарубіжних та вітчизняних учених, необхідно зазначити, що водночас недостатньо дослідженою, а внаслідок цього і невирішеною, залишається проблема подолання інституційних пасток, які перешкоджають ефективному розвитку вітчизняного податкового менеджменту. Це зумовлює актуальність, теоретичне та практичне значення даної роботи.

Мета статті – охарактеризувати основні інституціональні пастки, які перешкоджають ефективному розвитку податкового менеджменту в Україні та окреслити шляхи виходу з них з позиції інституціоналізму.

Виклад основного матеріалу. Інституціональна теорія пов'язує виникнення інституційних пасток із здійсненням інституціональних змін. Вихідною ситуацією для інституціональних змін, як ефективних, так і неефективних, є інституціональна рівновага, коли за існуючого співвідношення сил гравців і наявного набору контрактних відносин, що опосередковують економічний обмін, жоден з цих гравців не вважає для себе вигідним втрачати ресурси на реструктуризацію угод [13, с. 112]. Мотивом до порушення інституціональної рівноваги, або джерелом походження інституціональних змін, за Д. Нортон, є „зовнішні шоки” та „внутрішні стимули”. „Зовнішні шоки” є породженням інституціонального середовища, а „внутрішні стимули” розуміють під собою вигоду, яку суб'єкт може отримати від зміни або не зміни діючих правил. Причому „внутрішні стимули” можуть спонукати не тільки до змін, а й до ухилення від правил – в окремих випадках недотримання встановлених правил приносить набагато більшу вигоду, ніж їх дотримання. Так виникають інституційні пастки – стійкі неефективні інституції або норми поведінки [7, с. 42–44]. Оскільки інституціональні пастки мають самопідтримуючий характер, то з них дуже важко вибиратися.

Феномен пастки притаманний як плановій, так і ринковій економіці. Вчені вважають, що основною пасткою ринкової економіки є її циклічний характер, а планової – хронічний дефіцит [1, с. 37]. Історичний досвід доводить, що переважна більшість інституціональних пасток очікує країну в період системної

трансформації. „Найбільш складним періодом для формування методологічних підходів є будь-який перехідний етап в історії суспільства, оскільки у цей період руйнуються старі інститути, а нові ще не встигають сформуватися. Утворений вакуум можуть заповнити так звані „псевдоінститути“, які або є формальними інститутами, які не визнаються суспільством або ігноруються ним, або є неформальними нормами, які суперечать моралі (контрабанда, корупція тощо), однак підтримуються суспільством” [20, с. 60].

Основними інституціональними пастками трансформаційного періоду в пострадянських країнах визначено бартер, неплатежі, ухилення від сплати податків, корупцію та тіньову економіку. Економіка України не стала виключенням, попавши в ці самі пастки. Дотепер „в економічній системі України зберігаються традиції та норми, властиві адміністративно-командній системі. Це, наприклад, норма підпорядкування, норма невиконання зобов'язань, норма простого утилітаризму, тобто прагнення індивіда максимізувати особисту користь поза зв'язком зі своєю продуктивною діяльністю. Склалася ситуація, коли одні закони суперечать іншим, не всі відносини між економічними суб'єктами закріплено законом, можливості економічних суб'єктів визначаються їхнім становищем у суспільній ієрархії” [17, с. 41].

Зазначені пастки також стали ключовими проблемами становлення вітчизняного податкового менеджменту. Проте якщо проблему бартеру ми вважаємо подоланою, проблему неплатежів відносно вирішеною, то проблеми ухилення від сплати податків, корупції та тінізації економіки далекі від вирішення. За інформацією Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, у 2007 р. рівень тінізації економіки становив 28 % реального ВВП, у 2008 і 2009 рр. – відповідно 34 % і 39 %, у 2010 і 2011 рр. – 38 та 34 %. Згідно з експертним висновком цього міністерства, у 2012 р. обсяг тіньової економіки в Україні становив майже 40 % [15]. За останніми оцінками Світового банку рівень тінізації української економіки становить 47 % і є найвищим у Європі. Зазначене означає, що українська тіньова економіка вже давно перетнула критичну межу – коли розмір тіньового сектору становить 30 % ВВП [5, с. 39].

Податківці наголошують на тому, що розвиток тіньового сектору економіки призводить до значних втрат податкових надходжень до бюджету і, як наслідок, загрожуює фінансовій безпеці держави, що, у свою чергу, тягне за собою невиконання фінансових зобов'язань держави, неефективну діяльність державних органів через обмеження або припинення її фінансування, згорання господарських та інвестиційних процесів, а також посилення соціальної напруженості.

Основну частину тіньової економіки складає ухилення від сплати податків, яке зумовлюється як суб'єктивними, так і об'єктивними чинниками. Оскільки через податки зменшується частина доходу (прибутку), що залишається у розпорядженні їх платника, то зрозумілим є його прагнення скоротити податкове вилучення доходу шляхом мінімізації або несплати податкових платежів. Тим більше таке прагнення може виникнути за умов існування лазівок для ухилення від оподаткування у самому податковому законодавстві. З іншого боку, ухилення від сплати податків є не тільки одним з основних каналів незаконного збагачення, але й певною відповіддю суспільства на несправедливу й обтяжливу податкову систему. Статистика, яку наводить Міністерство доходів і зборів України, свідчить про те, що більшість суб'єктів господарювання порушують податкове законодавство. Велика частка цих порушень пов'язана з недосконалістю цього законодавства, а саме складністю та несправедливістю податкових норм і постійними змінами в них.

Крім того, слід зазначити, що на вітчизняних теренах правопорушення у сфері оподаткування характеризуються участю у злочинних групах представників влади (у тому числі працівників фіскальних, правоохоронних і судових органів), а відповідно високим рівнем корупції. І хоча статистика правоохоронних органів свідчить про посилення боротьби з корупційними явищами, рівень корупції істотно не знижується. Тільки органами прокуратури до кримінальної відповідальності за вчинення корупційних злочинів притягнуто 145 працівників податкових органів у 2010 р., 118 – у 2011 р. [10, с. 62]. За інформацією Міністерства юстиції України, у 2012 р. завершено розслідування кримінальних справ 71 співробітника державної податкової служби та 17 – податкової міліції за обвинуваченням у корупційних діяннях. Органами ДПС України складено протоколи про адміністративні корупційні правопорушення щодо 92 осіб, а слідчими органів прокуратури до суду направлено 42 кримінальні справи стосовно працівників ДПС. Також у 2012 р. за матеріалами органів МВС України до відповідальності за скоєння злочинів у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної із наданням публічних послуг (у тому числі за хабарництво) притягнуто 33 працівники податкової служби [16]. У 2013 р. в органах Міністерства доходів і зборів було проведено близько 2,9 тис. службових перевірок та розслідувань за фактами правопорушень у сфері службової діяльності. Внаслідок цього до дисциплінарної відповідальності були притягнуті 957 осіб, з яких 129 – звільнені [14]. Працівники правоохоронних органів також відзначають, що податкові правопорушення характеризуються високим рівнем кримінального професіоналізму та постійним удосконаленням механізму їх вчинення.

З огляду на вищезазначене, можна зробити висновок, що само інституціональне середовище податкового менеджменту породжує і живить інституційні пастки. Вихідною причиною неефективності інституціонального середовища управління процесом оподаткування стало неправильне формування його основоположних засад, тобто інституцій та інституційних суб'єктів. Моделі інституцій та інституційних суб'єктів можуть створюватися індивідуальним конструюванням із врахуванням соціально-економічних та культурно-ментальних особливостей суспільства на даному етапі розвитку або запозичуватися з інших суспільних систем на умовах конгруентності, тобто близькості тенденцій інституціонального розвитку. Інституції та інституційні суб'єкти податкового менеджменту в незалежній Україні створювалися переважно шляхом масового інституціонального імпорту, без їх адаптації до вітчизняних реалій. Це стало головною перешкодою нормальному функціонуванню та розвитку інституту податкового менеджменту. Дотепер маємо систему оподаткування та фіскальне відомство зі значною мірою невідповідності вітчизняним реаліям. До того ж, нові інституції та інституційні суб'єкти ефективно функціонують тоді, коли їм не заважають старі. Україна і зараз стикається з проблемою формування нових податкових інституцій та інституційних суб'єктів на старій інституціональній платформі.

Іншим суттєвим недоліком інституціонального середовища вітчизняного податкового менеджменту стало бездумне руйнування власних інституціональних надбань у сфері оподаткування та управління ним. Зараз стало зрозумілим, що, по-перше, неможливо одночасно зламати стару інституціональну систему і збудувати нову, причому переважно за рахунок інституціонального імпорту. По-друге, на сучасному етапі першочергового значення набуває вдосконалення існуючих інституцій та інституційних суб'єктів на основі принципу комплементарності, тобто коли інституціональні зміни взаємопов'язані, а інституціональні елементи доповнюють один одного. З цієї позиції податкову реформу необхідно було запроваджувати синхронно з економічною, соціальною, бюджетною, політичною реформами, що в результаті мало б дати синергетичний поштовх ефективним інституціональним змінам з метою прискореного соціально-економічного розвитку суспільства.

Проте треба зауважити, що навіть ефективні інституціональні зміни можуть стикатися з ефектом блокування, коли інституційні суб'єкти, які отримують вигоду від існуючих інституцій (правил гри), перешкоджають їх зміні, не зважаючи на те, що така зміна може значно покращити умови створення суспільного багатства [13, с. 74]. Фінансовий аспект блокування полягає у тому, що інституційні суб'єкти (ігроки), які отримують від діючих правил солідний зиск (виграш), за рахунок цього виграшу володіють необхідними ресурсами для блокування інституційних новацій. Ефективні інституційні зміни можуть блокуватися всіма наявними методами – від банального підкупу до ідеологічної боротьби.

Тут цілком справедливою є думка, що „можливості зазначеного блокування є особливо значними у тих випадках, коли бенефіціаром (отримувачем зиску) чинних „правил гри“ виступають не приватні організації, а держава” [11, с. 45]. Найнебезпечнішим моментом в цьому аспекті є те, що в умовах вітчизняного номенклатурно-монополістичного капіталізму, коли можновладці стають представниками або висуванці олігархічних господарських угруповань, ці угруповання користуються можливостями державного блокування з метою особистого збагачення. Таке явище називають політичною корупцією. Зростання політичної корупції врешті-решт призводить до соціальної напруги, недовіри суспільства до влади, і, відповідно, до ослаблення держави. З цієї ситуації існує два виходи – або масові заворушення і зміна влади, або проведення ефективних інституціональних змін.

З окресленою ситуацією блокування ефективних інституціональних змін у сфері управління процесом оподаткування Україна зіткнулася неодноразово. Чимало раціональних податкових рішень не знайшли свого втілення шляхом законодавчого або судового блокування. Рішенням Конституційного суду України було відстросено законодавчо встановлений обов'язок можновладців декларувати свої витрати. Дотепер не знайшло законодавчого втілення урядове рішення про введення так званого „податку на багатство”. Законодавчо блокується також запровадження непрямих методів визначення податкових зобов'язань, хоча доцільність їх використання в Україні є надзвичайно високою. До прийняття Податкового кодексу України ситуація із зазначеними методами була інституційною ямою, коли формальні норми для визначення податкових зобов'язань непрямыми методами були, але був відсутній (а точніше, призупинений) механізм реалізації цих норм. В Податковому кодексі України відсутня навіть згадка про такі методи.

Відповідні приклади можна навести ще багато. Це дає можливість стверджувати, що державне блокування ефективних інституціональних змін (іншими словами, політична корупція) у сфері податкового менеджменту стало інституційною пасткою. Виходом з цієї пастки має стати формування інституціональних демократичних рамок державного управління, зокрема у сфері оподаткування. З одного боку, це потягне за собою збільшення відповідних трансакційних витрат. З іншого, „при усій важливості економії бюджетних коштів на утримання державних органів та органів місцевого самоврядування незрівнянно важливішою є проблема забезпечення ефективності політико-адміністративної системи держави і по можливості позбавлення політиків та бюрократів отримувати ренту від недосконалої політичного процесу. Для цього слід рішуче переходити, позбавляючись від рудиментів пострадянського державного управління, від існуючої моделі нав'язаних суспільству владних відносин до стандартів та принципів належного урядування, які реалізуються в європейських країнах” [2].

Актуальність такого переходу в Україні зумовлена загальною недовірою до державної влади і негативною оцінкою її діяльності, що підтверджується відповідними показниками. За даними соціологічних досліджень аналітиків Центру Разумкова, 62,9% опитаних вважають, що ситуація в країні розвивається в неправильному напрямі, і лише 18,1% – що в правильному. У 2012 р. порівняно з 2011 р. продовжилось падіння рівня довіри до основних суб'єктів державної влади, які в межах своїх повноважень здійснюють також й управління процесом оподаткування. Частка тих, хто не підтримує діяльність Президента України, зростає з 44,9 % до 52,7 %, Верховної Ради України – з 47,1 % до 54,9 %, Уряду – з 47,6 % до 52,4 %. Таке становище розуміє під собою велику вірогідність акцій протесту – кількість громадян, яка бажає проводити акції протесту, майже вдвічі більша за кількість тих, хто вважає, що краще терпіти матеріальні труднощі заради збереження в країні порядку [6]. Вірогідність стала „євромайданом” наприкінці 2013 р.

Тому саме час звернутися до Білої книги Європейського урядування, яка містить стандарти та принципи так званого належного урядування. Стандартами належного урядування в європейській інтерпретації є належне законодавство, законність, участь, прозорість процесу прийняття рішень, доступ до інформації, належна організація, належний персонал, належний фінансовий та бюджетний менеджмент, ефективність, відповідальність та нагляд. Політичні принципи, на яких базується належне урядування у Європі, майже ідентичні його стандартам: відкритість, участь, відповідальність, ефективність та узгодженість [4, с. 9–32]. Оскільки податковий менеджмент є різновидом державного фінансового управління, ці стандарти доцільно взяти за основу інституціональної реформи управління процесом оподаткування в Україні. Інакше годі й казати про податкову гармонізацію з країнами європейського співтовариства.

Водночас при проведенні інституціональної реформи податкового менеджменту в обов'язковому порядку слід враховувати національні особливості інституціонального середовища. Вітчизняні реалії поєднують в собі як особливості пострадянського розвитку, так і українського менталітету. З одного боку, „процес інституційних змін у пострадянських державах має складну соціально-економічну, культурно-історичну, ментальну, соціально-психологічну, соціологічну, природно-географічну, геополітичну, тобто нелінійну природу. У процесі виникнення інститутів у перехідних системах формування, зберігання й реалізації інформації, яку вони несуть, відбувається на основі нелінійної взаємодії цих систем з нестійким економічним, політичним і соціальним середовищем” [12]. З іншого боку, „слід акцентувати увагу насамперед на українському індивідуалізмі, що ... пов'язує нас з європейською ментальністю, у якій ...принципи індивідуалізму і особисті

свободи розглядаються як системоутворююча ознака [3, с. 34].

Тому, на нашу думку, важливим чинником ефективних інституціональних змін як у сфері оподаткування в цілому, так і у сфері управління ним зокрема, має стати розбудова інституту державно-приватного партнерства. З боку держави прийняті податкові рішення мають супроводжуватись відповідними інституціональними змінами. В свою чергу, шляхом коригування розвитку податкових інститутів поступово модернізується система управління процесом оподаткування. Як справедливо зауважує В. Корнівська, „щоб спрацювало інституційне реформування і державно-приватне партнерство, як його органічна частина, потрібні прецеденти ефективної фінансово-інституційної взаємодії (як з точки зору економічної ефективності, так і з точки зору взаємної відповідальності) держави і приватного сектора в процесі реалізації суспільно значущих проєктів. Прецеденти запускають механізм вкорінення практик взаємодії” [9, с. 32–34].

Суттєвою перешкодою для появи прецедентів ефективної податкової взаємодії на даному етапі залишаються вищезазначені інституціональні пастки, які дотепер не вдається подолати.

Взагалі вчені-неоінституціональні виділяють два механізми подолання інституційних пасток, тобто неефективних інституцій. Перший (еволюційний) реалізується шляхом узаконення (легалізації) неформальних правил та усталених традицій, а другий (революційний) – шляхом монопольного нав'язування формальних правил за допомогою державного примусу. Словами О. Канцурова, „перший варіант – потенційно ефективніший, оскільки еволюційний, але більш трудомісткий, тому вимагає тривалого часу для досягнення поставлених цілей. Для другого варіанта потрібно менше часу для реалізації, але він є більш ресурсозатратним і на першому етапі потребуватиме значних трансакцій на підтримку функціонування інституту і забезпечення передбачуваності поведінки індивідуумів та суб'єктів економічних відносин, зазвичай, силовими методами” [8, с. 22]. У другому випадку примусове запровадження формальних правил ризикує зіткнутися з негативною реакцією соціальних груп. Суспільство має бути підготовленим до відповідної зміни, а швидкість її запровадження залежить від здатності членів суспільства та відповідних організацій засвоювати, опрацьовувати, передавати та зберігати інформацію, що шілко знаходиться у соціальній площині. Швидкісне прийняття Податкового кодексу України ознаменувалось „податковим майданом”. Тому успішність інституціональних змін залежить від модифікації соціальних цінностей, яка готує суспільство до запровадження і використання відповідних інституцій. Податкова реформа в Україні з самого початку не базувалась на зміні соціальних цінностей і не мала спонукальних мотивів до її підтримки суспільством, що було її істотним прорахунком.

Повертаючись до формування ефективного інституціонального середовища податкового менеджменту в Україні, що можливо лише за умови подолання існуючих інституціональних пасток, за доцільне вважаємо наголосити на вирішальній ролі інституту держави у цьому процесі. Ми підтримуємо думку В. Полтеровича, „що головна причина інституційних пасток – брак координації. В економічній теорії вивчаються два основних механізми координації економічної поведінки – ринок і державна політика. Якщо ринок зазнає невдачі, то уряд може спробувати запобігти формуванню інституціональних пасток або полегшити вихід з них, удосконалюючи механізми репутації, використовуючи амністію, покращуючи практику адміністрування та вибираючи відповідну макроекономічну політику” [18]. Український Уряд мав би дослухатися до цих порад.

Висновки. Проведене дослідження дозволяє нам зробити загальний висновок про те, що інституціональні пастки у сфері вітчизняного податкового менеджменту характеризуються значним рівнем небезпеки та важкими соціально-економічними наслідками, тому їх подолання давно стало важливим суспільним завданням. Результати вивчення неефективних інституцій у сфері управління процесом оподаткування дають змогу обґрунтувати науково-практичні рекомендації щодо їх ліквідації, які можуть бути використані при розробці державної економічної та соціальної політики.

Систематизуючи результати власних досліджень та наукових доробків відповідних фахівців, а також враховуючи вітчизняні соціально-економічні та політичні реалії, окреслимо ключові шляхи подолання інституціональних пасток, які перешкоджають ефективному розвитку податкового менеджменту в Україні:

- 1) збалансування інтересів всіх учасників податкових відносин та нейтралізація політичної корупції у сфері оподаткування, що розуміє під собою:
 - загальнонаціональне обговорення змін до податкового законодавства;
 - залучення населення та підприємницьких структур в процес прийняття податкових рішень;
 - формування дієвих механізмів суспільного контролю за податковою діяльністю держави;
 - формування інститутів державно-приватного партнерства у сфері оподаткування;
- 2) узгодження податкового законодавства з нормами адміністративного, кримінального, бюджетного, банківського, митного та іншого законодавства;
- 3) дотримання принципу стабільності податкового законодавства. Для цього доповнити податкове законодавство положенням, що всі зміни та доповнення до нього, прийняті без дотримання зазначеного принципу, є незаконними. Для активізації господарських та інвестиційних процесів доцільно ввести тимчасовий мораторій на будь-які зміни до податкового законодавства;
- 4) проведення податкової амністії з подальшим посиленням відповідальності за ухилення від оподаткування;
- 5) дотримання принципу соціальної справедливості, що розуміє під собою посилення прогресивності в оподаткуванні доходів фізичних осіб, а також заборону на надання індивідуальних податкових пільг окремим підприємницьким структурам;
- 6) підвищення рівня податкової культури в суспільстві, посилення ролі позитивної податкової репутації;
- 7) формування цілісної системи проєктування, оцінювання, запровадження та підтримання ефективних інституціональних змін в процесі податкового менеджменту.

Наукове обґрунтування ефективних інституціональних змін в процесі податкового менеджменту сьогодні залишається одним із пріоритетних завдань перспективних досліджень у сфері оподаткування.

Список використаних джерел.

1. Арт'омова Т. Інституційні пастки ринкової трансформації: уроки для України / Т. Арт'омова // Економіка України. – 2011. – № 12. – С. 36–45.
2. Ахромкін Е. М. Інституціональні проблеми функціонування та розвитку національної економіки [Електронний ресурс] / Е. М. Ахромкін, В. М. Філіпповський. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2008_20/ahromkin.pdf
3. Гальчинський А. Лібералізм – еволюційні трансформації // А. Гальчинський. – Економіка України. – 2010. – № 6. – С. 23–34.
4. Державне управління: європейські стандарти, досвід та адміністративне право / [за заг. ред. В. Б. Авер'янова]. – К.: Юстініан, 2007. – С. 9–32.
5. Долгий О. О. Удосконалення правового механізму протидії „тінізації” економіки України / О. О. Долгий, О. А. Долгий: матер. наук.-прак. круглого столу // [Податковий кодекс України: практика реалізації та перспективи вдосконалення], Держ. подат. служба України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподаткування. – Ірпінь, 2011. – 156 с.
6. Думка громадян про ситуацію в країні, оцінка діяльності влади, електоральні орієнтації. Підсумки 2012 року: Результати досліджень Центру Разумкова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.Razumkov.org.ua>
7. Інституційні засади формування економічної системи України: теорія і практика / [за ред. З. Ватаманюка]. – Львів: „Новий світ – 2000”, 2005. – С. 42–44.
8. Канцуров О. Інституціоналізм як теоретико-методологічні засади сучасних реформ / О. Канцуров // Економіка України. – 2011. – № 5 (594). – С. 15–22.
9. Корнівська В. О. Інститути розвитку в контексті українського соціоінституційного середовища / О. В. Корнівська // Сучасна економічна теорія та пошук ефективних механізмів господарювання: зб. матер. Міжнарод. науково-прак. конф. / [відп. ред. Л. А. Кравченко]. – Саки: ПП „Підприємство Фенікс”, 2012. – 426 с.
10. Лисенко В. В. Шляхи мінімізації корупційних проявів в діяльності органів державної податкової служби України / В. В. Лисенко: матеріали наук.-прак. круглого столу [„Податковий кодекс України: практика реалізації та перспективи вдосконалення”] / Держ. подат. служба України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподаткування. – Ірпінь, 2011. – 156 с.
11. Мельник В. П. Особливості інституціональних змін в економіці / В. П. Мельник // Наукові праці ДонНТУ. – 2006. – Випуск 103-3. – С. 40–46. – Серія: економічна.
12. Мельникова В. І. Національна економіка: підручник [Електронний ресурс] / В. І. Мельникова. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/18060203/ekonomika/institutsiyunalni_chinniki_rozvitku_natsionalnoyi_ekonomiki
13. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт. – К.: Основи, 2000. – 198 с.
14. Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minrd.gov.ua>
15. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua>
16. Офіційний сайт Міністерства юстиції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua>
17. Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи: монографія / [П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналії та ін.]; за ред. З. С. Варналії. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.
18. Полтерович В. Институциональные ловушки: есть ли выход? [Електронний ресурс] / В. Полтерович – Режим доступу: <http://www.mpra.ub.uni-muenchen.de/22071/>
19. Радаев В. Деформализация правил и уход от налогов в российской хозяйственной деятельности // Вопросы экономики. – 2001. – № 6. – С. 60–78.
20. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика: монографія / [Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, А. І. Мярковский та ін.]; за заг.ред. М. Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, 2011. – 656 с.

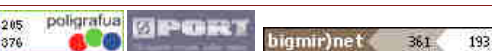
References.

1. Art'omova, T. (2011), “Institutional traps of market transformation: Lessons for Ukraine”, *Ekonomika Ukrainy*, vol. 12, pp. 36–45.
2. Akhromkin, E. M. and Filippovskiy, V. M. (2008) “Institutional problems of functioning and development of the national economy”, [online], available at: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2008_20/ahromkin.pdf (Accessed 14 Dec 2013).
3. Hal'chynskiy, A. (2010), “Liberalism - evolutionary transformation”, *Ekonomika Ukrainy*, vol. 6, pp. 23–34.
4. Averi'yanov, V. B. (2007), *Derzhavne upravlinnia: ievropejs'ki standarty, dosvid ta administratyvne pravo* [Public Administration: European standards, experience and administrative law], Yustinian, Kyiv, Ukraine.
5. Dolhij, O. O. and Dolhij, O. A. (2011), “Improving the legal mechanism for combating “shadow” economy of Ukraine”, *mater. nauk.-prak. kruhloho stolu Podatkovoy kodeks Ukrainy: praktyka realizatsii ta perspektivy vdoskonaleння* [Proceedings of the Round Table Tax Code of Ukraine: practice implementation and prospects for improvement], Nats. univ. DPS Ukraine, Irpin', Ukraine.
6. Razumkov Centre (2013), “The opinion of citizens about the situation in the country, the assessment of the authorities, electoral orientation. Results in 2012”, [online], available at: <http://razumkov.org.ua> (Accessed 14 Dec 2013).
7. Vatamaniuk, Z. (2005), *Instytutsijni zasady formuvannya ekonomichnoi systemy Ukrainy: teoriia i praktyka* [Institutional foundations of the economic system of Ukraine:

Theory and Practice], „Novyj svit – 2000”, L'viv, Ukraine.

8. Kantsurov, O. (2011), "Institutionalism as a theoretical and methodological foundations of contemporary reforms", *Ekonomika Ukrainy*, vol. 5 (594), pp. 15–22.
9. Korniv'ska, V. O. (2012), "Development institutions in the context of Ukrainian social institutional environment", *zb. mater. Mizhnarod. naukovo-prakt. konf. Suchasna ekonomichna teoriia ta poshuk efektyvnykh mekhanizmiv hospodariuvannia* [Collected. Mater. The International. Scientific-practical. conf. Modern economic theory and the search for effective mechanisms for managing], Saky, Ukraine.
10. Lysenko V. V. (2011), "Ways of minimizing corruption in the activities of the State Tax Service of Ukraine", *mater. nauk.-prak. kruhloho stolu Podatkovyj kodeks Ukrainy: praktyka realizatsii ta perspektyvy vdoskonalennia* [Proceedings of the Round Table Tax Code of Ukraine: practice implementation and prospects for improvement], Nats. univ. DPS Ukrainy, Irpin', Ukraine.
11. Mel'nyk, V. P. (2006), "Features of institutional changes in the economy", *Naukovi pratsi DonNTU*, vol. 103-3, pp. 40–46.
12. Mel'nykova, V. I. (2013), *Natsional'na ekonomika: pidruchnyk* [National economy: a textbook], [online], available at: http://pidruchniki.ws/18060203/ekonomika/institutsyunalni_chinniki_rozvitku_natsionalnoyi_ekonomiki (Accessed 14 Dec 2013).
13. Nort, D. (2000), *Instytutysii, instytutsijna zmina ta funktsionuvannia ekonomiky* [Institutions, institutional change and economic distortions], Osnovy, Kyiv, Ukraine.
14. Ministry of Revenue and Duties of Ukraine (2013), available at: <http://www.minrd.gov.ua> (Accessed 14 Dec 2013).
15. Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine (2013), available at: <http://www.me.gov.ua> (Accessed 14 Dec 2013).
16. Ministry of Justice of Ukraine (2013), available at: <http://www.minjust.gov.ua> (Accessed 14 Dec 2013).
17. Mel'nyk, P. V. Taranhul, L. L. and Varnalij, Z. S. (2008), *Podatkova polityka Ukrainy: stan, problemy, perspektyvy* [Tax Policy in Ukraine: Current State, Problems, Prospects], Znannia Ukrainy, Kyiv, Ukraine.
18. Polterovych, V. (2004), "Institutional Traps: Is there a way out?", available at: <http://www.mpra.ub.uni-muenchen.de/22071/> (Accessed 14 Dec 2013).
19. Radaev, V. (2001), "Deformalization rules and tax evasion in the Russian economic activity", *Voprosy jekonomiki*, vol. 6, pp. 60–78.
20. Yaroshenko, F. O. Mel'nyk, P. V. and Miarkov'skyj, A. I. (2011), *Reformuvannia podatkovoi systemy Ukrainy: teoriia, metodolohiia, praktyka* [Reforming the tax system of Ukraine: Theory, Methodology, Practice], Ministerstvo finansiv Ukrainy, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 17.02.2014р.



ТОВ "ДКС Центр"