

УДК 351.713

О. Г. Пухкал,  
 д. н. з держ. упр., професор, професор кафедри політичної аналітики  
 і прогнозування, Національна академія державного управління при Президентові України  
 Л. М. Лисак,  
 аспірант кафедри політичної аналітики і прогнозування,  
 Національна академія державного управління при Президентові України

## ІНСТИТУЦІЙНИЙ ВИМІР ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

O. Pukhkal,  
 Doctor of Sciences in Public Administration, Professor, Professor of Political Analysis  
 and Forecasting Department, National Academy of Public Administration under the President of Ukraine  
 L. Lysak,  
 Postgraduate student of Political Analysis and Forecasting Department,  
 National Academy of Public Administration under the President of Ukraine

### THE INSTITUTIONAL DIMENSION OF THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

**У статті здійснено спробу дослідити концептуальні засади функціонування податкової системи в контексті її інституційного виміру. Дано визначення інституційному виміру як впливовому фактору функціонування податкової системи України, окреслюється його роль в розвитку податкової системи України. Обґрунтовано потребу у значному інституційному вдосконаленні системи оподаткування в Україні, адаптуючи передовий зарубіжний досвід, уникаючи формальне копіювання моделі оподаткування інших країн.**

**Доведено особливу роль діяльності інститутів громадянського суспільства, що впливають на інституційний вимір функціонування податкової системи України та регулювання її діяльності. Визначено ряд недоліків функціонування податкової системи в Україні, серед яких є зниження довіри до органів податкової служби тощо.**

**The article describes an attempt to study the conceptual bases of operation of the tax system in the context of its institutional dimension. Defined the definition of institutional dimension as an influential factor of Ukraine's tax system functioning, and its role in the development of tax system of Ukraine. Approved the need for significant institutional improvement of tax system in Ukraine, adapting advanced foreign experience, avoiding formal copy of the model of foreign countries taxation.**

**Established special role of civil society activity which influence the institutional dimension of tax system operation in Ukraine and regulation of its activities. Determined number of weaknesses of the tax system in Ukraine including a reduction of trust to tax authorities etc.**

*Ключові слова: інституціоналізація, інститут, інституція, інституційний вимір, податкова система, аналіз функціонування.*

*Key words: institutionalization, institute, institutions, institutional dimension, tax system, analysis of functioning.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Всі трансформаційні процеси, які відбуваються у будь-якому суспільстві, потребують обґрунтування і розуміння їхньої дієвості, ролі в суспільному розвитку, пошуку шляхів їх удосконалення та ефективного впливу на них держави через систему державного управління. В Україні у рамках Програми економічних реформ була запроваджена податкова реформа, основоположним завданням якої є реалізація двох основних завдань: збільшення доходів зведеного бюджету та централізованих фондів країни; відновлення економіки необхідне створення сприятливого податкового простору для бізнес-структур та інвестиційних проектів, що призведе до зростання соціальної відповідальності бізнесу у формі сумлінної сплати податків. Також завданнями податкової реформи є максимальне задоволення потреб держави у ефективному функціонуванні податкової системи, і, водночас, задоволення потреб платників подат-

ків у прозорій співпраці з органами виконавчої влади у сфері їх оподаткування.

Враховуючи, що створення та формування дієвої податкової системи повинно базуватися на науковому підході, є необхідність в окресленні орієнтирів функціонування податкової системи та взаємодії її інституційних утворень з інститутами громадянського суспільства.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Процеси формування та функціонування податкової системи у світі досліджувались зарубіжними авторами, більшість з яких поправу вважають класиками теорії державних фінансів, а саме: Е. Бароне, М. Пантелеоні, У. Мадзола, Д. Монтемартіні. Сучасну теорію системи оподаткування пов'язують з ім'ям американського вченого, фінансиста Джеймса Б'юкенена, який у 1986 році став лауреатом Нобелівської премії.

Серед вітчизняних вчених, які займалися питанням формування податкової політики та податкових систем необхідно відмітити: Варналія З.С., Кудряшова В.П., Орлюка О.П., Іванова Ю.Б., Соколовську А.А., Мельника П.В., Панасюк В.М., Ковальчук Є., Крисоватого А.І., Ісаєва О.О., Грицина О.В., Крупка М.І., Василика О.Д., Тофан І.М., Вишневського В.П. та інших.

## НЕВИРІШЕНІ ЧАСТИНИ ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Віддаючи належне внеску науковців у дослідження процесу формування та функціонування податкової системи України, маємо відзначити, що цей процес характеризується багатьма суперечностями. Тому в подальшому на їх вирішення має спрямовуватись додаткова увага науковців та практиків у сфері оподаткування. Впровадження податкової реформи в Україні призвело до кардинальних змін у бізнес-середовищі та суспільстві в цілому і зумовило ще більшу необхідність вивчення процесу формування та функціонування податкової системи України. Невід'ємною складовою цього процесу є формування відносин нового формату між державою та платниками податків, зокрема представниками як великого, так і малого бізнесу. Зокрема проведення податкової реформи викликає необхідність більш глибокого дослідження інституційних основ функціонування податкової системи України.

## МЕТА ТА ЦІЛІ СТАТТІ

Мета статті полягає в комплексному дослідженні інституційних засад функціонування податкової системи України. Відповідно до поставленої мети визначено основні завдання дослідження:

- розкрити сутність інституційного підходу до дослідження податкової системи України, внутрішні та зовнішні чинники впливу на функціонування податкової системи, виходячи з характерних особливостей економічного розвитку України;
- проаналізувати значення понять "інституція" та "інститут", формальний та неформальний характер цих явищ та їх вплив на функціонування податкової системи України.
- окреслити сукупність основних елементів інституційного середовища вітчизняної податкової системи, їх взаємодію в процесі її функціонування;
- розкрити взаємодію органів державної влади та інститутів громадянського суспільства, спрямовану на підвищення ефективності функціонування податкової системи України.

Об'єктом дослідження є процес інституційної податкової системи України. Предметом дослідження є інституційні механізми функціонування податкової системи України.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Податкова система в усі часи функціонувала задля забезпечення життєдіяльності держави, вона є основною складовою та впливовим чинником соціально-економічного розвитку кожної країни. Відомий американський учений-фінансист Р. Масгрейв стверджував, що держава це "асоціація індивідів, об'єднаних спільною ідеєю, згуртованих для вирішення проблем суспільного співжиття демократичним і справедливим

чином. Словом, держава є договірною організацією, основою на забезпеченні інтересів її громадян" [1]. На думку цього вченого, держава є політичною установою, в якій державний сектор та ринок складають основу єдиної соціально-економічної структури держави. І основоположне місце у цій структурі займає податкова система з інституціями та інститутами, які утворюють інституційну матрицю її функціонування.

У цій статті ми виходимо з того, що податкова система як об'єкт державно-управлінського впливу має досліджуватися, насамперед, за допомогою теоретико-методологічних засобів і підходів, що розробляються наукою державного управління. Оскільки об'єктом нашої уваги обрано організаційні та правові структури податкової системи, тобто її інститути та інституції, то чільне місце в їх дослідженні має займати міждисциплінарний інституційний (інституціональний) підхід. При цьому в контексті інституційного підходу в галузі науки державного управління порівняно з політичною наукою, з якої власне вона і виділилася в свій час, основний наголос ставиться на дослідженні такої підгрупи політичних інститутів, як інститути державні. Виходячи з цього, в інститутах податкової системи нас цікавить більше їх державно-управлінський, аніж політико-економічний зміст.

Інституційний підхід був і залишається одним із основних методологічних підходів до пізнання державно-управлінської діяльності. Його становлення йшло паралельно у соціології, економічній теорії, праві і політичній науці з кінця ХІХ сторіччя, розвиваючись у формі так званого "класичного" інституціоналізму, який набув значного поширення в роботах американських теоретиків Т. Веблена, В. Мітчелла, Дж. Коммонса, Дж. Хертцлера, В. Гамільтона, Дж. Кларка, та ін.

Початок активного поширення інституційного підходу в науці державного управління пов'язується із працею Дж. Марча та Й. Ольсена "Новий інституціоналізм: організаційні чинники політичного життя" (1984 р.) і розвитком "нового" інституціоналізму [2]. Щодо останнього то вже класичною стала робота Д. Нортона "Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки" (1990), яка і поклала початок розвитку сучасної міждисциплінарної наукової парадигми нового інституціоналізму (неоінституціоналізму) [3].

Інституційний підхід сьогодні існує у вигляді двох основних концепцій: класичного і нового інституціоналізму. Однак він ніколи не мав жорстких рамок і не відрізнявся гомогенністю методологічного інструментарію. Залежно від галузевої приналежності науковців існують різноманітні інтерпретації його понятійної-термінологічної бази і відмінності в методології, що ускладнює процес створення єдиного інституційного підходу.

Особливо маємо звернути увагу на понятійну неоднозначність щодо розуміння термінів "інститут" або "інституція", які або ототожнюються, або повністю різняться. Зміст цих термінів у концепціях інституціоналістів має досить широке та розмите тлумачення. Термінологічна плутанина, насамперед, пов'язана з характерною для інституціоналізму міждисциплінарністю. В соціальних науках значення поняття "інститут" варіюється досить сильно: зокрема, в економістів одні інститути, а у соціологів, політологів і державознавців — інші.

На нашу думку, найбільш узагальнену концепцію розуміння термінів інститут/інституція з позицій між-

дисциплінарного підходу було запропоновано Д. Нормом, який визначає дані поняття як "правила гри у суспільстві або, точніше, придумані людьми обмеження, які спрямовують людську взаємодію в певне русло. І, як наслідок, вони структурують стимули в процесі людського обміну — політичного, соціального чи економічного". Водночас Д. Норт структурував ці поняття, включивши до нього такі складові, як: неформальні обмеження (традиції, звичаї, соціальні умовності); формальні правила (законодавчі та адміністративні акти, судові рішення); механізми примусу, що забезпечують дотримання правил (судові органи, органи правопорядку тощо) [3, с. 11, 17].

Якщо діяльність формальних інститутів/інституцій заснована на суворих приписах, правилах та інструкціях, які закріплені нормативним чином і встановлюються та свідомо підтримуються державою, то у неформальних відсутня суворе регламентація соціальних ролей, функцій, засобів і методів діяльності, а також санкцій за ненормативну поведінку. Проте, неформальні інституції у формі звичаїв, традицій та звичок також можуть виконувати регулятивні функції у соціальній, політичній, економічній системах.

Проблематика понятійного змісту інститутів та інституцій представлена цілим теоретико-методологічним дискурсом у науковій літературі. Не заглиблюючись в нього, відзначимо, що в російськомовних і україномовних дослідженнях традиційно домінує використання терміну "інститут" в широкому значенні. Разом з тим, використовувати термін "інститут", лише у широкому сенсі, куди включається поняття "інституції" методологічно не вірно. Очевидно, що необхідно диференціювати значення інституту як певних звичаїв, традицій, норм поведінки в суспільстві, у тому числі у вигляді норм права (власне це і є інституції) і інституту як організацію, установу або інший орган.

Так, етимологія значення слова "інституція" (від лат. *institutio*) — пристрій, спосіб дії, повчання, вчення, вказівка, спонукає до розуміння цього терміну як форми соціалізації людської функції. Гносеологічно "інституція" — це система знань (інструкцій) щодо здійснення цієї функції, як опис цієї функції для передачі інформації про неї, для навчання, для формування актора, здатного виконувати цю функцію в системі правил, норм, положень, інструкцій.

Натомість в інститутах (від лат. *institutum*), тобто установах або організаціях, у межах яких реалізуються інституції, відтворюються соціально диференційовані і закріплені функції, де їм навчають нових акторів, роблячи їх агентами відповідних інститутів. Іншими словами, "інститут є типовою організаційною формою комплексу однорідних інституцій, які забезпечують їх відтворення і гомеостаз як цілісної системи соціально визначеної і необхідної діяльності. Отже, інститут виступає моделлю конкретних організацій." [4, с. 10].

Отже, ми розглядаємо поняття "інституція" як комплекс статусів, норм, правил, інструкцій, регламентів, контрактів, стандартів і порядків, що забезпечують функціонування та розвиток будь-якої соціальної системи, а "інститут" як організаційну форму сукупності певних інституцій, моделлю їх функціональної структури, що склалася еволюційно або свідомо оформлена людьми. Інститути та інституції складають основу функціонування будь-якої соціальної системи.

У галузі науки державного управління інституціоналізм дозволяє розкрити логіку формування та зміст роботи

державних, політичних та соціальних інститутів і інституцій на інституційному, організаційному та індивідуальному рівнях. Відповідно, інституційний підхід у дослідженні державно-управлінської діяльності дає змогу у комплексі:

- простежити закономірності генезису інституційного середовища, тобто сукупності "правил гри" (правил, норм, санкцій), формальних правил та неформальних норм, відкритих та прихованих установлень, які загалом упорядковують та роблять передбачуваною людську взаємодію;

- визначити підґрунтя інституційної згоди, тобто взаємозв'язок конституюваних політично організованих форм (державні органи влади, громадські об'єднання тощо) та соціального середовища, а також домовленостей щодо обов'язкового дотримання додаткових "внутрішніх" обмежень, які доповнюють діючі "правила гри";

- розглянути особливості інституційних практик, тобто реалізацію інституційних згод у конкретному інституційному середовищі як поведінку акторів у рамках різних організаційних форм [5, с. 152—153].

Таким чином, можна зробити висновок, що будь-який вид державно-управлінської діяльності, здійснюється в рамках сукупності правил і обмежень. У зв'язку з чим, цілком очевидно, що податкова система, як об'єкт державно-управлінського впливу, сама складається з комплексу інституцій і інститутів, частина з яких є державними, що утворюють її інституційну структуру.

Інституційна структура податкової системи кожної країни формується під дією тривалої в часі податкової політики держави та спонтанного еволюційного відбору найефективніших інституцій і інститутів. Найчастіше поняття "інституційна структура" отожднюється "інституційним середовищем". Останнє зазвичай визначається як сукупність формальних та неформальних інститутів/інституцій, що виступають у ролі стимулів і обмежень, які соціум в цілому або держава накладає на поведінку індивідів та їх груп [6, с. 30—37].

Відповідно будь-яку податкову систему з позицій інституційного (інституціонального) підходу можна охарактеризувати наявністю:

- по-перше, певної сукупності законодавчо унормованих норм та приписів, інструментів та засобів (формальні інституції), що регулюють функціонування структурних елементів податкової системи, визначають види податків і зборів, обумовлюють порядок справляння податків до бюджетів та державних цільових фондів, а також визначають поведінку учасників правовідносин, що притаманна податковій сфері;

- по-друге, організаційних структур (механізмів примусу, що забезпечують дотримання загальноприйнятих правил) у формі податкових органів, інших установ і організацій, діяльності яких прямо чи опосередковано пов'язана зі справлянням податків і зборів, з визначеними на законодавчому рівні структурою, повноваженнями, системою ієрархічних зв'язків та порядком підпорядкування, а також правовими нормами щодо дотримання субординації та координації у процесі виконання покладених на них завдань;

- по-третє, неформальні за характером інституції (звичаї, традиції, звички, соціальні умовності і т.п.), що визначають модель податкової культури у певному соціумі, а саме податкову обізнаність, правову само-

свідомість населення, етику ведення бізнесу суб'єктами економічної діяльності тощо.

Процес формування організаційних та правових структур податкової системи, з погляду інституційного підходу, є процесом її інституалізації. Під останньою потрібно розуміти упорядкований процес формування інституціональної структури податкової системи з такими правилами і нормами поведінки суб'єктів податкових відносин, що спрямовані на реалізацію державою основних функцій податків — фіскальної, регулювальної і розподільчої. Інституційні зміни в податковій системі найчастіше відбуваються внаслідок накопичення впливу зовнішніх чинників, виснаження фізичних і "моральних" ресурсів, що підживлюють ті чи інші інститути, цінностей, які обумовлюють їх існування, або вони самі стають несумісними з іншими цінностями та інститутами/інституціями. Тобто в процесі інституціонального розвитку системи відбувається заміна одних інститутів на інші, більш ефективні [7].

Податкова система являє собою відкриту і динамічну систему інституцій та інститутів, що знаходяться у перманентній взаємодії зі складовими інших соціальних систем, тим самим постійно видозмінюючись еволюційно або внаслідок карколомної трансформації. Мова йде про сучасні податкові системи, чия інституційна структура не виникає на порожньому місці, а саме формування її інституцій/інститутів розглядається під кутом зору утворення нових, ефективніших "правил гри" і соціально відповідальних державних податкових органів, що можна розцінювати як процес модернізації податкової системи.

Серед найважливіших проблем у сфері дослідження інституційної динаміки податкової системи можна назвати проблематику ефективності інститутів/інституцій. Ефективність інституту або інституції — це особливе явище, обумовлене як внутрішніми зв'язками, так і зовнішніми відносинами з рівно порядковими підсистемами і з системами більш загального рівня. Якщо припустити, що ефективність інституту/інституції є якісним показником, то вона може проявлятися побічно в узагальнених характеристиках, наприклад, в ступені довіри населення до діючих в суспільстві формальних інституцій, у нашому випадку до податкової системи. Тобто ефективність інститутів/інституцій податкової системи може бути оцінена через здатність впливати на суспільні і економічні відносини в певному, корисному для суспільства і економіки напрямі.

Тут потрібно ще раз наголосити на важливості ролі державно-управлінського чинника у формуванні ефективних правових і організаційних структур податкової системи, оскільки уявлення багатьох теоретиків інституціоналізму, особливо класичного, про те, що неефективні інституції й інститути завжди, так би мовити автоматично, витісняються більш ефективними, на жаль не відповідає реальному стану речей. В процесі функціонування податкової системи діє низка чинників, які об'єктивно консервують інституційну структуру, що склалася, незалежно від ступеня її ефективності.

По-перше, у збереженні неефективних інституцій/інститутів може бути зацікавлений державний апарат, якщо це сприяє максимізації різниці між доходами та видатками зведеного бюджету у випадку загрози втрати влади, як це до-речі, спостерігається на прикладі сучасної України.

По-друге, неефективні інституції/інститути податкової системи можуть бути вигідні впливовим групам інтересів. Останнім, наприклад, можуть бути вигідні існування неформальної інституції конвертаційних центрів та інших способів мінімізації податкових зобов'язань; "кришування" різного роду корупційних схем у податкових і митних органах і т.п.

По-третє, формування нових, ефективніших інституцій, банально потребує значних первинних вкладень (у тому числі певних жертв, незручностей для суспільства), яких можуть не потребувати давно укорінені і звичні "правила гри", що можуть виявитись зручними для суспільства в цілому. Інституції немовби заганяють суспільство у наїжджену колію, в якій потім важко жити та з котрої нелегко вибратися [8, с. 104].

Таким чином, застосування методологічних засад інституційного підходу дозволяє на практичному рівні виявити і попередити неефективні стани інституційного середовища податкової системи, запропонувати шляхи модернізації інституцій та інститутів податкової системи як "механізмів примусу," через коректування або трансформацію інституційного забезпечення державно-управлінської діяльності у сфері податкових відносин.

Як вже було з'ясовано інституційне середовище являє собою сукупність інституцій та інститутів, які мають формальну та неформальну структуру, і виступають як стимули й обмеження, які суспільство накладає на поведінку індивіда. Інституційне середовище податкової системи держави включає сукупність законодавчих, економічних та культурних інституцій. Це сукупність політичних (юридичних) і економічних правил, неформальних (традиційних) норм, що формують умови для фінансової діяльності, структурують її і є фундаментальною передумовою перетворень у фінансовому секторі до якого належить податкова система. Традиційні (неформальні) норми мають глибоке історичне коріння в житті народу, пов'язані стереотипами поведінки, що притаманні суспільству, і у підсумку найбільше впливають на матрицю розвитку фінансового сектора. Політичні (юридичні) правила встановлюють ієрархічну структуру суспільства, механізм прийняття рішень і найбільш важливі характеристики контролю за фінансовою діяльністю. Вони базуються на взаємному додержанні зобов'язань між державою і домогосподарствами, фінансовими інститутами між собою, між фінансовими інститутами і домогосподарствами тощо; економічні правила визначають форми організації і функціонування фінансових інститутів.

Безперечно одним з найважливіших факторів розвитку інституційного середовища податкової системи в Україні є реформування податкової політики. Адже державна податкова політика є не що інше як державно-управлінська діяльність органів публічної влади з формування та удосконалення податкової системи та забезпечення її ефективного функціонування в інтересах суспільства. Виключно податкова політика визначає соціально-економічний зміст, інституційну структуру, умови та вимоги до функціонування податкової системи.

В Україні з початку 90-х рр. відбувалися періодичні зміни податкової політики, і, відповідно, відбувалися корегування податкової системи. Можна виділити декілька етапів формування та удосконалення системи опо-

даткування: Перший етап з 1991 р. по 1995 р. — етап становлення національної податкової системи, другий етап з 1996 р. по 2003 р. — етап формування складу податкової системи у відповідності із умовами ринкових відносин, третій етап з 2004 р. по 2009 р. — етап розвитку податкової системи України. З 2010 року почався четвертий етап, етап поглибленого реформування податкової системи на основі прийнятого податкового кодексу України. На кожному з даних етапів була прийнята низка нормативно-правових актів (концепцій, стратегій, законів, кодексів), що визначали як базові правила оподаткування, так і стратегічне бачення розвитку вітчизняної податкової системи. Останні суттєві зміни в інституційну структуру податкової системи були внесені в грудні 2015 року.

Як уже зазначалось вище, функціонування податкової системи залежить від податкової політики, яка проводиться в державі. В дослідженнях вітчизняних науковців податкова політика розглядається як процес формування і застосування затверджених на законодавчому рівні економічних інструментів і відповідних рішень, призначених сприяти зростанню надходження платежів до бюджету, а також внесення змін до чинної податкової системи, визначення механізму обчислення, сплати і зарахування платежів до бюджетів. До формування податкової політики необхідно застосовувати системний підхід, оскільки вона не повинна бути суто фіскальною, а мати здатність функціонально коригувати економічний сектор держави та впливати на стимулювання виробничої діяльності суб'єктів оподаткування [9].

Чинним вітчизняним законодавством встановлено перелік податків та суб'єктів їх стягнення. Законом України "Про систему оподаткування" від 1991 року були регламентовані права та обов'язки платників податків, повноваження державних органів виконавчої влади, які від імені держави виконували функції зі збору податків. Закон визначав принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та до цільових фондів [10]. Закон України "Про систему оподаткування" втратив чинність у зв'язку з прийняттям Податкового Кодексу України у 2010 році [11]. У першій статті Податкового Кодексу України визначена сфера його дії, та обумовлено, що він регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів.

18 березня 2013 року Указом Президента України було створено Міністерство доходів і зборів України, затверджено Положення про Міністерство та визначені основні його повноваження [12]. В податковій системі України відбулося переформатування взаємовідносин між Міністерством доходів і зборів, та інститутами громадянського суспільства: розроблена та прийнята нормативно-правова база щодо взаємодії центральних органів виконавчої влади та громадськістю, активно

почали проводитися дослідження громадської думки щодо діяльності Міністерства тощо.

У основі інституційного виміру функціонування податкової системи України лежить дослідження питань діяльності певних соціальних інститутів/інституцій у відповідності до вимог взаємодії між учасниками всього податкового процесу: тими, хто забезпечує організацію та функціонування податкової системи країни та тими, хто впливає на регулювання цього процесу, зокрема соціальними інститутами, до функцій яких входять захист інтересів та відстоювання прав громадян, у даному разі — платників податків. Інституційний вимір функціонування податкової системи передбачає обґрунтування сутності кожної складової структури інституту/інституції, визначення засобів, форм, методів їхньої взаємодії у рамках певного об'єднання.

На динаміку інституційних змін в процесі функціонування податкової системи в сучасних умовах демократизації державного управління особливий вплив мають зовнішні чинники, зокрема громадянське суспільство. Саме на інститути громадянського суспільства в Україні покладають сподівання щодо інституційної модернізації податкової системи, підвищення ефективності її функціонування. Так, наприклад, з метою активізації дієвого діалогу з бізнес-спільнотою, забезпечення інформування громадськості про заходи, що проводяться територіальними органами, Фіскальною службою України передбачено створення щотижневого плану регіональних заходів щодо важливих подій соціально-економічного характеру, проведення особистих зустрічей, нарад, "круглих столів" керівників органів регіонального та районного рівнів з представниками бізнесу у регіоні, залучення до проведення зазначених заходів керівництва місцевих державних адміністрацій [14].

Оцінюючи внутрішні та зовнішні чинники, що впливають на функціонування податкової системи України, потрібно відзначити діяльність в цьому напрямі Громадської ради при Фіскальній службі України, до складу якої ввійшли більше вісімдесяти представників інститутів громадянського суспільства, офіційно зареєстрованих на території України. Серед них: Асоціація "Український національний комітет Міжнародної Торгової Палати", Всеукраїнська Асоціація "Об'єднання підприємств митних брокерів та власників митних ліцензійних складів", Українське відділення громадської організації "Асоціація міжнародного права", Всеукраїнська громадська організація "Асоціація платників податків України" та інші.

Визначити ефективність механізмів впливу громадянського суспільства на реалізацію державної політики у сфері функціонування податкової системи України поки що вкрай складно, оскільки податкова система України хоча і сформована та все ж потребує подальшої модернізації. Водночас варто відзначити, що саме взаємодія інститутів громадянського суспільства з інститутами податкової системи, запровадження громадянського контролю за діяльністю податкових органів, може гарантувати удосконалення функціонування податкової системи.

### ВИСНОВКИ

Отже, можна впевнено стверджувати, що система оподаткування в Україні потребує значного інституцій-

ного вдосконалення, має базуватися на обґрунтованій адаптації передового зарубіжного досвіду до умов, що склалися в країні, а не зводиться до формального копіювання моделі оподаткування інших країн. Рівень розвитку нашої економіки значно нижчий від розвинених країн, проте, спираючись на їхній досвід, можна використати певні світові здобутки при модернізації нашої системи оподаткування.

Серед зовнішніх та внутрішніх чинників, що впливають на інституційний вимір функціонування податкової системи України, особливо потрібно відзначити діяльність інститутів громадянського суспільства. Варто сподіватися, що найближчими роками, інститути громадянського суспільства виконуватимуть більш активну функцію у регулюванні діяльності та функціонуванні податкової системи України. В цілому ж функціонування податкової системи в Україні має ряд суттєвих недоліків, серед яких і зниження довіри до органів податкової служби. Саме в цьому напрямі є необхідність подальших досліджень у цій сфері.

Література:

1. Buchanan J.M., Musgrave R.A. Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State. — Cambridge (Mass.), London: The MIT Press, 2000. — IX, 272 p.
2. March J.G., The new institutionalism: organizational factors in political life / J. G. March, J. P. Olsen // American Political Science Review. — 1984. — Vol. 78. — P. 734—749.
3. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт; пер. І. Дзюб. — К.: Основи, 2000. — 198 с.
4. Иншаков О.В. Институты и институции в современной экономической теории / О.В. Иншаков // Вестник ВолГУ. Серия 3: Экономика. Экология. — 2007. — Вып. 11. — С. 6—21.
5. Патрушев С.В. Институционализм в политической науке: Этапы, течения, идеи, проблемы / С.В. Патрушев // Политическая наука. — 2001. — № 2. — С. 146—186.
6. Ткач А.А. Институціональна економіка. Нова інституціональна економічна теорія: навч. посібник / А.А. Ткач. — К.: ЦУЛ, 2007. — 304 с.
7. Оффе К. Политэкономия: социологические аспекты [Электронный ресурс] / К. Оффе // Политическая наука: новые направления / Под ред. Р. Гудина и Х.-Д. Клингемана. — М., 1999. — Режим доступа: <http://freebooks.site/uchebnik-teoriya-politiki/komponentyi-paradigmyi-23595.html>.
8. Ткач А.А. Теоретичне підґрунтя формування фінансового інституціоналізму / А.А. Ткач // Фінанси України. — 2012. — № 8. — С. 98—105.
9. Орлик О.П. Фінансове право. Навчальний посібник. К. — Юрінком Інтер. 2003.
10. Закон України "Про систему оподаткування" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>
11. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс]: Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2011, № 13—14, № 15—16, № 17, Ст. 112. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
12. Міністерство доходів та зборів [Електронний ресурс]: Офіційний портал. — Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/dpa-i-gromadskist/normativno-pravova-baza-u-s/>
13. Наказ Міндоходів від 30.12.13 № 861 "Про активізацію діалогу з бізнес-спільнотою" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/dpa-i-gromadskist/normativno-pravova-baza-u-s/62980.html>
14. Реформування податкової системи України [Електронний ресурс]: Міністерство юстиції України. Офіційний веб-сайт. — Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/11350>

References:

1. Buchanan, J. M. and Musgrave, R. A. (2000), "Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State", The MIT Press, London, vol. IX, pp. 272.
  2. March, J. G. (1984), "The new institutionalism: organizational factors in political life", American Political Science Review, vol. 78, pp. 734—749.
  3. Nort, D. (2000), Instytutsii, instytutsijna zmina ta funktsionuvannia ekonomiky [Institutions, institutional change and the economy], Osnovy, Kyiv, Ukraine.
  4. Inshakov, O. V. (2007), "Institutes and institutions in modern economic theory", Vestnik VolGU: Seria3: Ekonomika. Ekologiya, vol. 11, pp. 6—21.
  5. Patrushev, S. V. (2001), "Institutionalism in Political Science: Stages, trends, ideas, problems", Politicheskaya nauka, vol. 2, pp. 146—186.
  6. Tkach, A. A. (2007), Instytutsional'na ekonomika. Nova instytutsional'na ekonomichna teoriia: navch. posibnyk [Institutional Economics. New institutional economics: teach.manual], TSUL, Kyiv, Ukraine.
  7. Offe, K. (1999), "Political Economy: Sociological Aspects [electronic resource]", Political science: new directions, available at: <http://freebooks.site/uchebnik-teoriya-politiki/komponentyi-paradigmyi-23595.html>.
  8. Tkach, A. A. (2012), "Theoretical basis of formation of financial institutionalism", Finansy Ukrainy, vol. 8, pp. 98—105.
  9. Orlik, O. P. (2003), Finansove pravo. Navchal'nyj posibnyk [Financial Law. Teach.manual], Yurinkom Inter, Kyiv, Ukraine.
  10. The Verhovna Rada of Ukraine, The Law of Ukraine "On tax system", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-12> (Accessed 15 Nov 2016).
  11. The Verhovna Rada of Ukraine (2011) "The Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 15 Nov 2016).
  12. The Ministry of Revenues and Duties (2016), available at: <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/dpa-i-gromadskist/normativno-pravova-baza-u-s/> (Accessed 15 Nov 2016).
  13. The Ministry of Revenues (2013), The Order of the Ministry "On activation of dialogue with the business community", available at: <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/dpa-i-gromadskist/normativno-pravova-baza-u-s/62980.html> (Accessed 15 Nov 2016).
  14. The Ministry of Justice of Ukraine (2016), "Reforming the tax system in Ukraine", available at: <http://www.minjust.gov.ua/11350> (Accessed 15 Nov 2016).
- Стаття надійшла до редакції 24.11.2016 р.