

13. Інформаційно-аналітична агенція «Союз-Інформ». Середня заробітна плата по Україні за 2002-2011 рр. Режим доступу: http://www.souz-inform.com.ua/index.php?language=ukr&menu=ukraine_in_numbers/zarplata/2010/

14. Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>.

15. Звіт про виконання Державного бюджету за 2009 рік у розрізі економічної класифікації. Режим доступу: www.minfin.gov.ua

УДК 336.227

Фільо М.М.,
аспірант*

Тернопільський національний економічний університет

ФІСКАЛЬНІ ІНСТИТУТИ: ПРОЦЕС СТАНОВЛЕННЯ ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ

Постановка проблеми. У процесі соціально-економічного розвитку формуються необхідні фіскальні інститути та певні функціональні зв'язки між ними. Фіскальні інститути у системі податкового регулювання включають в себе сукупність правил, норм, законів, податкових органів, їх оптимальне поєднання, за допомогою яких формуються та реалізуються цілі оподаткування, спрямовані на забезпечення ефективного функціонування податкової системи та соціально-економічного розвитку країни.

Однак, інституціональна система, яка існує в нашій державі не забезпечує позитивну реалізацію економічних функцій суб'єктів господарювання, з одного боку, та держави – з іншого. Таким чином, формування ефективної інституціональної системи, здатної протидіяти податковим втратам, є актуальним завданням економічної науки та практики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розвиткові інституційного аспекту теорії протидії податковим втратам сприяють дослідження В. Андрущенко, Г. Бортіса, Дж. Б'юкенена, К. Ерроу, Р. Капелюшніков, О. Каюнова, Й. Констанса, Д. Норта, С.Г. Кірдіної, Г.П. Литвинцевої, Р. Масґрейв, Е. де Сото та інших. Водночас, проведений у цьому напрямі аналіз літературних джерел свідчить, що наукові питання визначення сутності фіскальних інститутів, їх становлення та ефективності досліджені ще не досить повно.

Постановка завдання. Мета статті полягає у виокремленні основних функцій, які виконують фіскальні інститути, дослідженні особливостей становлення фіскальних інститутів у період незалежної України та визначенні основних принципів їх ефективного функціонування в сучасних умовах розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як зазначає Г. Бортіс у своїй праці «Інституції, поведінка та економічна теорія», кожна інституція призначена для виконання відповідної функції у суспільстві [1, с. 64]. Тобто будь-який інститут має певне призначення та виконує певні функції. Спробуємо виокремити функції, які здійснюють фіскальні інститути. Російська вчена Г.П. Литвинцева виділяє три основні функції інститутів [2, с. 104]:

- 1) координація дій різних індивідів (та організацій);
- 2) обмеження чисельності можливих «дій» шляхом «відсікання» тих, які можуть спричинити санкції, втрати від яких перевищать вигоду від вчиненої дії;
- 3) перерозподіл ресурсів, втрат та доходів або безпосередньо за своїм змістом або опосередковано – через обмеження можливих дій і координацію.

Д. Норт вважає, що головна роль інститутів полягає в зменшенні невизначеності шляхом встановлення стійкої структури взаємодії між людьми [3, с.21].

Виходячи із сутності фіскальних інститутів, ми вважаємо за доцільне виділити такі функції досліджуваної категорії (рис.1):

- 1) Функція правового забезпечення. Цю функцію, перш за все, виконує Верховна Рада України, яка приймає закони спеціальної та загальної дії в оподаткуванні. Причому підготовкою законопроектів займаються Кабінет Міністрів України та Державна податкова служба України. Фіскальні інститути

* Науковий керівник: Десятнюк О.М. – д.е.н., професор

здійснюють правове забезпечення, тобто, регламентують діяльність як платників податків, так і податкових органів та визначають відповідальність за порушення податкового законодавства.

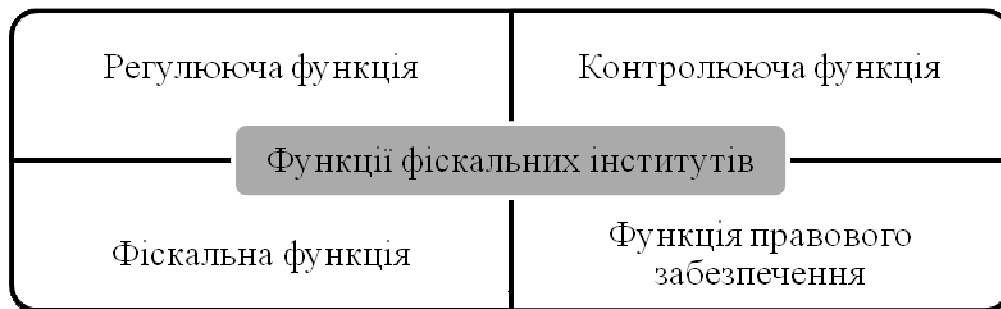


Рис.1. Функції фіскальних інститутів

2) Регулююча функція. Фіскальні інститути вносять певний порядок в проведення державою податкової політики та спрямовують її розвиток. Фіскальні інститути за допомогою податків регулюють різні аспекти соціально-економічного життя на макрорівні та поведінку платників податків чи відносини між ними на мікрорівні. Цю функцію виконують такі формальні фіскальні інститути: податкове законодавство; органи Державної податкової служби; Верховна Рада України та органи виконавчої влади; система контрактних відносин.

3) Контролююча функція. Фіскальні інститути контролюють діяльність платників податків та відносини між ними, а також правильність та своєчасність надходження податків до державного бюджету. Ця функція виконується органами податкової та митної служби.

4) Фіскальна функція. Суть цієї функції полягає у створенні фіскальними інститутами матеріальної бази для функціонування держави. Тобто, фіскальні інститути забезпечують надходження податків до бюджетів усіх рівнів. Виконання даної функції здійснюють органи податкової служби, Верховна Рада України, органи виконавчої влади та суб'єкти підприємницької діяльності, які сплачують встановлені державою податки.

Таким чином, існування інститутів виражається у єдності всіх виконуваних ними функцій одночасно, а не кожної окремо.

В.Л. Андрущенко вказує, що в Україні протягом віків, які передували створенню справжньої податкової держави, розвиток фіскальних інститутів не випадає із загальноєвропейських процесів і тенденцій [4, с. 9]. Детальніше дослідимо розвиток фіскальних інститутів з часів незалежності нашої держави. Потрібно погодитись з Р.І. Капелюшниковим, який зазначає, що соціальні системи, що 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 [5]. Те ж саме відбувалось з Україною після розпаду Радянського Союзу.

Податкова служба України, як один із основних фіскальних інститутів, була утворена 1 липня 1990 р. у складі Міністерства фінансів, згідно із Законом Української РСР від 4 грудня 1990 р. № 509 "Про державну податкову службу в Українській РСР". Цим законом визначались статус, функції та правові основи діяльності органів податкової служби. До складу створеної державної податкової служби входили [6]:

- Головна державна податкова інспекція;
- державні податкові інспекції в областях та містах з районним поділом;
- державні податкові інспекції у районах, районах у містах, містах без районного поділу.

З цього часу, поступово, починається розвиток повноцінних фіскальних інститутів. Розвиток підприємницької діяльності в Україні супроводжується налагодженням механізмів нарахування та сплати податків, вдосконаленням методів податкового контролю.

Законом України від 24 грудня 1993 року № 3813-XII «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про державну податкову службу в Україні» було конкретизовано і розширено ряд положень, чітко визначались функції та компетенція державної податкової служби [7]. Ці зміни були зумовлені розширенням обсягів господарської діяльності, збільшенням кількості суб'єктів підприємництва, ускладненням процесів податкового адміністрування та податкового контролю.

22 серпня 1996 р. Президентом України видано Указ № 760/96 «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій», відповідно до якого Головна державна податкова інспекція України, державні податкові інспекції в Автономній Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах ліквідувались, а на їх місці створювались відповідні податкові адміністрації [8]. Цим Указом встановлювалось, що Державна

податкова адміністрація України є центральним органом виконавчої влади, податкові адміністрації в областях, районах, містах і районах у містах – самостійними одиницями, які не входять до складу місцевих державних адміністрацій. Ці зміни були життєво необхідними: залучення в економіку іноземних інвестицій, зростання обсягів товарно-грошових потоків, високий рівень заборгованості податкових платежів до бюджету, криміналізація економіки тощо.

У лютому 1998 р. Верховною Радою було схвалено нову редакцію Закону України «Про державну податкову службу в Україні». Прийняття цього закону стало новим етапом розвитку фіскальних інститутів в Україні. Відповідно до цього закону до органів податкової служби входять [9]:

- державна податкова адміністрація України;
- державні податкові адміністрації в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі;
- державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах.

Законом також передбачалось утворення у складі органів податкової служби податкової міліції, яка до цього часу діяла як підрозділи по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування у складі Міністерства внутрішніх справ України. Прийняття Закону України «Про державну податкову службу в Україні» стало новим етапом розвитку фіскальних інститутів. З 1998 р. простежується ряд реформ, які спрямовані на вдосконалення діяльності податкової служби:

1) прийняття нових законодавчих актів, які регулюють діяльність податкових органів та платників податків: Указ Президента України від 23 липня 1998 р. «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності», Закон України від 21.12.2000р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», Указ Президента України від 19 липня 2001 року №532/2001 «Про додаткові заходи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом», Указ Президента України від 11 липня 2001 року №510/2001 «Про посилення державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів»;

2) запровадження у 2003 р. та реалізація проекту «Програма модернізації державної податкової служби» для забезпечення трансформації податкової служби у ефективний орган європейського рівня та відповідності її діяльності реаліям сучасної ринкової економіки;

3) утворення у складі органів податкової служби Департаменту розвитку та модернізації державної податкової служби, Департаменту контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, Департаменту боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, Інформаційно-довідкового департаменту державної податкової служби, Управління внутрішньої безпеки, Департаменту обслуговування великих платників податків та ін.;

4) визначення наступних пріоритетів у роботі податкових органів: утвердження партнерських відносин з платниками податків, збалансування інтересів платників податків та держави, відкритість та прозорість у роботі податкових органів, побудова ризико-орієнтованої системи адміністрування податків, концентрація зусиль на роботі з великими платниками податків.

Проведені реформи частково сприяли налагодженню роботи фіскальних інститутів та виконання ними щорічно запланованих програм формування дохідної частини бюджетів.

Новим етапом у розвитку вітчизняних фіскальних інститутів було схвалення Верховною Радою України довгоочікуваного Податкового Кодексу в грудні 2010 р., який кодифікував податкове законодавство. Головною метою цього кроку було забезпечення прозорості податкової системи, спрощення адміністрування податків, налагодження партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками податків. Прийняття Податкового кодексу повинно значно підвищити ефективність фіскальних інститутів та гармонізувати податкову систему у складі державних фінансів.

Важливою умовою організації протидії податковим втратам є визначення ефективності фіскальних інститутів. Загалом ефективні інститути, на думку Д. Норта, повинні забезпечувати стимули до навчання, стимулювати інвестиції, заохочувати економічних агентів, які мають схильність до ризику та підприємницькі здібності [1].

Відповідно до твердження Дж. Б'юкенена, ефективність діяльності інститутів повинна визначатись забезпеченням суспільства необхідними благами [10, с. 108]. Несправедливим вважається примус суб'єктів господарювання до сплати податків, які в подальшому витратяться на діяльність, не пов'язану з інтересами платників податків, або, навіть, суперечать їм. Особи погоджуються до примусу зі сторони держави тільки тоді, якщо кінцеві результати політичного обміну будуть відповідати їх потребам. При відсутності моделі вільного обміну будь-які методи державного примусу будуть суперечити індивідуальним цінностям, на основі яких будується ліберальний суспільний устрій. У разі, якщо платники податків втратять довіру до урядів, настане параліч фіскально-адміністративних інститутів, зазначає В.Л. Андрущенко [4, с. 12].

Важливою є думка Ернандо де Сото, політичного мислителя латинської Америки, президента Інституту свободи та демократії, який зазначає: «більшість осіб переходить у нелегальний сектор не тому, що він дає прикриття від податків, а тому що діючі закони держави, як би добре вони не були

сформульовані, не відповідають потребам людей» [11]. Тобто, потрібно змінювати законодавство таким чином, щоб воно відповідало інтересам платників податків.

Необхідно погодитись з думкою Дж. Б'юккенена, що інституційна структура, в рамках якої наявна опортуністична поведінка, і на ринку, і в політиці, не виконує своїх завдань та свідчить про відсутність моральних обмежень [12, С.142]. Тому, інституційні трансформації повинні мати на меті, перш за все, 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 переважає опортуністична поведінка та обман або суспільство, у якому чесність та відкритість є вище всього», - вважає Йозеф Віланд Констанс [13].

Упорядкування взаємодії податкових органів та платників податків у процесі еволюції фіскальних інститутів доцільно спрямувати на зниження податкових втрат. Причому, чим менший обсяг податкових втрат, тим вища ефективність фіскального інституту.

Для побудови та розвитку ефективних фіскальних інститутів доцільно враховувати фундаментальні принципи інституційної еволюції, які виділяє російський вчений О. Каюнов [14]:

1) принцип інституційної автономії – ефективний розвиток інституційної системи можливий лише тоді, коли організації, які діють всередині 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 повинна відповідати складності середовища, у якому вони функціонують.

Також погодимось з думкою нобелівського лауреата К. Ерроу, що пристосування інститутів є тривалим процесом і реструктуризація економіки виключає швидке досягнення кінцевих результатів [15, с. 64]. Тобто, ефективне функціонування фіскальних інститутів, які існують в державі, можливе 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 і потребують різних регуляторів. А формування інститутів – ендогенний процес (той, що існує всередині, внутрішній), який пов'язаний з досвідом взаємодії між особами та їх спільною історією.

Тому наявність правильно побудованих та організованих фіскальних інститутів є найважливішим фактором ефективного функціонування податкової політики у довгостроковій перспективі, а зміна чи трансформація одного з параметрів діючих інститутів призведе до серйозних макроекономічних наслідків.

Висновки з даного дослідження. Важливим завданням на даному етапі розвитку фінансово-економічних відносин є розробка основних засад побудови фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат. Стабільні та дієві фіскальні інститути забезпечуватимуть реалізацію стратегічних і тактичних цілей податкової політики та сприятимуть зниженню втрат бюджету.

Таким чином, потрібні подальші наукові дослідження фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, спрямовані на вирішення проблем, які існують як у податковій сфері, так і в сфері державних фінансів у цілому.

Література

1. Бортіс Г. Інституції, поведінка та економічна теорія: Внесок до класико-кейнсіан. політ. економії / Бортіс Г. ; пер. з англ. Т. Бардадим. – К. : Вид. дім «Києво-Могилянська академія», 2007. – 560 с.
2. Литвинцева Г.П. Институциональная экономическая теория : учебник / Г.П. Литвинцева. – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2003. – 336 с.
3. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт ; пер. с англ. А.Н. Нестеренко ; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. – М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.
4. Андрущенко В. Податкова держава: генезис, концепція, еволюція / В. Андрущенко // Світ фінансів. – 2008. – № 3 (16). – С. 7–15.
5. Капелюшников Р.И. Категория трансакционных издержек [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.libertarium.ru/l_libsb3_1-2
6. Закон Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР» від 4 грудня 1990 р. № 509 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=509-12&ed=19901204>
7. Закон України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 24 грудня 1993 року № 3813-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3813-12>

8. Указ Президента України «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» № 760/96 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=760%2F96>
9. Закон України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від від 05.02.1998 № 83/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=83%2F98-%E2%F0>
10. Бьюкенен Дж. Конституция экономической политики / Бьюкенен Дж. // Вопросы экономики. – 1994. – № 6. – С. 104–113.
11. Сото де Э. Загадка капитала / Сото де Э. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://marsexxx.com/lit/de-soto-the_mystery_of_capital.htm
12. Бьюкенен Дж. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежних бачення держави : пер. з англ. / Дж. Б'юкенен, Р. Масґрейв. – К. : Вид. дім «КМ Академія», 2004. – 175 с.
13. Констанс Й. Элементы общей морально-этической позиции / Констанс Й. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ofdp.ru/journal/etika002/index.shtml>
14. Каюнов О. Институциональная эволюция / Каюнов О. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sites.google.com/site/olegnk/Brch_f1-cl.doc?attredirects=0
15. Эрроу К. Дж. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов / Эрроу К. Дж. // THESIS. – 1993. – 1. – Вып. 2. – С.53–68.