

ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ДОСЛІДЖЕННЯ ТА СУТНІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ІНСТИТУТІВ ОПОДАТКУВАННЯ

THEORETICAL APPROACHES AND ESSENTIAL CHARACTERISTICS OF TAX INSTITUTIONS

У статті доведено, що в умовах сучасних суспільних та цивілізаційних трансформацій існує гостра потреба пошуку та обґрунтування відповідних теоретичних доктрин, здатних пояснити природу процесів, що мають місце в усіх сферах життя суспільства, зокрема у сфері оподаткування. Розкрито сутність інститутів оподаткування як суспільних феноменів, трактування яких є індивідуалізованим у різних представників, напрямів і шкіл інституціональної теорії. Розглянуто нормативний, інформаційний, організаційний, еволюційний, соціальний, етичний, ігровий, договірний та трансакційний ракурси визначення суті інститутів оподаткування. Здійснено класифікацію норм інституту в базовій та нормативній структурах. Підкреслено особливу важливість урахування сутності та природи прояву формальних і неформальних різновидів інститутів оподаткування.

Ключові слова: інститути оподаткування, норми, трансакційні витрати та втрати.

В статье доказано, что в условиях современных общественных и цивилизационных трансформаций существует острая необходимость поиска и обоснования соответствующих теоретических доктрин, способных объяснить природу процессов, имеющих место во всех сферах жизни общества, в частности в сфере налогообложения. Раскрыта сущность институтов налогообложения как общественных феноменов, трактовка которых индивидуализирована

у разных представителей, направлений и школ институциональной теории. Рассмотрены нормативный, информационный, организационный, эволюционный, социальный, этический, игровой, договорной и трансакционный ракурсы определения сути институтов налогообложения. Осуществлена классификация норм института в базовой и нормативной структурах. Подчеркнута особая важность учета сущности и природы проявления формальных и неформальных разновидностей институтов налогообложения.

Ключевые слова: институты налогообложения, нормы, трансакционные издержки, трансакционные потери.

The author shows the essence of tax institutions as a social phenomenon. It has individualized interpretation with different representatives, tendencies and schools of institutional theory. The author describes normative, informational, organizational, evolutionary, social, ethical, gaming, contractual and transactional foreshortenings which help to determine the essence of taxation institutions. The classification of institutes norms in the base and normative structures is evaluated. Emphasized the special importance of taking into account the nature and the nature of the manifestation of formal and exceptional importance to consideration of essence and nature of formal and informal institutions of taxation is shown.

Key words: tax institutions, norms, transaction costs, transaction losses.

УДК 336.2

Сидорович О.Ю.

к.е.н., доцент, докторант кафедри податків і фіскальної політики Тернопільський національний економічний університет

Постановка проблеми. Ретроспектива здійснених після набуття незалежності інституціональних трансформацій в усіх сферах функціонування держави, у тому числі у сфері фіскалістики, засвідчує їх революційний характер, зумовлений наміром запровадження в стислі строки ефективно діючих у розвинених соціально-економічних системах моделей суспільних інститутів. У результаті запозичення чи орієнтації на парадигмальний базис державотворення економічно розвинених держав світу Україна впродовж останньої чверті століття неодноразово переживала процеси реформування: структури податків та зборів; системи і принципів податкового законодавства; форм і методів податкового контролю; інструментів та способів реалізації податкової політики; механізмів фіскального адміністрування; параметрів податкового обліку і звітності, а також переліку контролюючих органів у сфері фіскалістики, їх функціональних завдань та обов'язків. Безумовно, у хронології розвитку вітчизняних інститутів оподаткування чітко простежується позитивна динаміка, оскільки податкові реформи, які проводилися впродовж останніх десятиліть, сприяли поступовій побудові спра-

ведливої, прозорої та передбачуваної податкової системи, оптимізації податкового навантаження та ефективності адміністрування податків. Однак шаблонне перенесення взірців високоефективних в інституціональних матрицях ринкового типу інститутів без оцінки їх відповідності, врахування принципів розвитку і засад функціонування, у тому числі в координатах вітчизняного інституціонального середовища, часто здійснювало гальмівний вплив на трансформаційні перетворення, мало незначний або навіть зворотній ефект. Усвідомлення хибності та необґрунтованості таких підходів провокує відмову від ситуативного податкового реформування, спровокованого незавершеністю аналізу оподаткування, його філософсько-методологічного базису, способів обґрунтування та логіки здійснення податкового реформування. Очевидним є те, що суспільно важливим у сучасних умовах стає адекватний вибір методологічного інструментарію дослідження процесів оподаткування, формування новітніх методик пізнання інститутів оподаткування з подальшим обґрунтуванням природи та сучасних тенденцій їх розвитку в глобальному просторі.

Постановка завдання. Мета дослідження зводиться до спроби авторського представлення теоретико-методологічних ракурсів пізнання та концептуалізації сутнісних характеристик інститутів оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналіз досліджень і публікацій засвідчує, що інституціональна теорія, зародившись на рубежі XIX-XX ст. та ставши однією з провідних парадигм сучасної економічної науки, нині характеризується відсутністю сформованого єдиного категорійно-термінологічного базису та онтологічного трактування. Будучи досить неоднорідною та визначаючись неоднозначністю основних понять, значною суперечливістю і фрагментарністю теоретичних положень, вона найважливішою проблемою визначає дослідження впливу інститутів на розвиток держави крізь призму варіативних підходів та трактувань. Окреслення сутності інститутів як суспільних феноменів, що є індивідуалізованим у різних представників інституціональної теорії, зумовлює існування різних тлумачень, серед яких розрізняють конкретні напрями, започатковані основоположниками еволюційного, психобіологічного, соціально-правового та емпіричного напрямів. Така багатоформатність та обширність теоретичних напрямів визначає мультиплікативну диференціацію орієнтирів досліджень та наявних підходів ідентифікації суспільних феноменів з аргументацією доцільності закріплення за ними теоретичних конструктів типу «інститут» та «інституція», «організація». У результаті здійснюваної в онтологічній площині полеміки теоретиками окреслюються відповідні обґрунтування з подальшим установленням співвідношень даних понять, наслідком яких стають заклики розглядати їх як синоніми [1; 2, с. 20-31; 3, с. 110-116; 4, с. 4-13], або доводиться необхідність чіткого розмежування [5, с. 152-153; 6, с. 128; 7, с. 52-62; 8].

Оподаткування є унікальним інститутом, що характеризується економічним, соціальним та політичним характером прояву і торкається усіх систем та сфер функціонування суспільства. Аналіз природи прояву податку в інституціональному контексті дає змогу ідентифікувати його як складну, багатофункціональну, історично зумовлену та комплексну категорію, яка, виникнувши на етапі зародження держави та змінюючись у процесі еволюції її форм та методів управління, характеризується видозміною правового, фінансового, політичного, соціально-економічного, історичного та морально-етичного складників механізму реалізації права держави на акумуляцію частини доходу фізичних та юридичних осіб у бюджетах різних рівнів.

Першочергово відзначимо, що сукупність теоретичних підходів дослідження інститутів оподаткування можна згрупувати на основі гносеологіч-

них ракурсів трактування їх суті (табл. 1). Кожен із них характеризується власними пізнавальними завданнями, цілями дослідження та спектром аналізу явищ і процесів, факторів впливу та детермінант функціонування інститутів оподаткування. Найбільш поширеним є нормативний ракурс, згідно з яким інститут є сукупністю формальних правил, неформальних норм (звичаїв, традицій, менталітету, культури, що формуються впродовж суспільної еволюції) і механізмів примусу (системи стимулів, що забезпечують виконання норм і правил). Система норм інституту за Г. Клейнером [9, с. 35] включає п'ять компонент, кожна з яких може змінюватися в просторі і часі: базисна норма, що відображає основні положення даного інституту (ядро норми); додаткові норми, що входять у захисний шар інституту; допоміжні інструктивні підтримуючі норми, що формують механізм моніторингу, контролю і підтримки дотримання норм ядра інституту; ціннісні норми, що визначають загальний напрям оцінок даного інституту, сформованих у свідомості як носіїв інституту, так і сторонніх спостерігачів; когнітивні норми, що регулюють сприйняття суті і дії норм різними суб'єктами (рис. 1).

I. Лакатос [10] визнавав існування «жорсткого ядра» теорії, що зберігає стійкість упродовж тривалого періоду часу, незважаючи на динаміку змін та її носіїв. Сюди він відносив сукупність незмінних, стійких у любых модифікаціях тверджень, що є базовими конструктами вирішення гносеологічних завдань дослідження. Складовими елементами ядра є елементи, що визначають методологічний та філософський світогляд, цінності та ідеали, які обґрунтовують наукове знання, поняття і категорії, характерні для об'єкту дослідження, теорії та ідеї. Подібною є думка Т. Куна [11], який, розрізняючи епістемічний та соціальний аспекти парадигми, синонімом епістемічному контекстові називав «дисциплінарну матрицю», у структуру якої включав: символічні узагальнення, що становлять формальний апарат і мову, характерну для конкретної науки; метафізичні компоненти, що визначають найбільш фундаментальні теоретичні і методологічні принципи світорозуміння; цінності, що задають панівні ідеали, норми побудови й обґрунтування наукового пошуку.

Користуючись вищеозначеними міркуваннями, стверджуємо, що «ядром» податкової теорії в трактуванні I. Лакатоса, базовим конструктом дисциплінарної матриці за Т. Куном [11] є символічне узагальнення, за Дж. Серлем [12] представлене як «податок» та «оподаткування».

Розгляд інституту податку **як норми** в загальному значенні дає змогу визначити його як «норму реалізації багатосторонніх відносин держави в особі контролюючих органів та платників податків, яка впорядковує їх взаємодію для забезпечення фінансування державою суспільних

благ». Категорія «податок» у процесі еволюційного розвитку з разового платежу, що сплачувався у формі внесків у разі настання певних обставин, зумовлюючись потребами держав у посиленні державної влади, необхідності утримання постійної армії, розвитком внутрішньої і зовнішньої торгівлі, поступовою заміною різноманітних форм

натурального господарства грошовим, під впливом політичних, економічних та морально-етичних чинників трансформувалася в постійне джерело доходів фіску. Ці метаморфози, набувши рис динамізму та циклічності процесу сплати податків, виступили практичним утіленням діалектичного принципу руху і розвитку, зумовивши розширення

Таблиця 1

Гносеологічні ракурси визначення суті інститутів оподаткування

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

Джерело: складено автором

змісту та форми категорії «податок» до модальної категорії «оподаткування».

Розуміючи характерну інституціоналізму певну дискретність категоріального поля, розрізняють декілька варіантів трактування інституту, зокрема: *монопідхід* (або індивідуалістичний), згідно з яким інститут – це норма; *холістичний*, або *системний*, підхід, що визначає інститут як комплекс рольових взаємодій; та *бінарний* підхід, згідно з яким інститут визначається як «норма плюс механізм», що контролює та підтримує її виконання [9, с. 17]. Ми погоджуємося з поглядами вітчизняної дослідниці Т. Меркулової, яка зауважує, що «співвідношення між податком і оподаткуванням являє собою співвідношення норми і механізму її підтримання» [13, с. 43-46], на основі чого стверджуємо, що оподаткування як механізм, що забезпечує реалізацію і стійкість норми, хоча й виходить за дефініційні межі податку, однак є складниками одного інституту, який на рівних умовах можна називати інститутом податку, або інститутом оподаткування [14, с. 64-70].

Структурними елементами ядра норми є: атрибути, фактор обов'язку, ціль, умови та санкції.

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

Зазначимо, що фахівцями ОЕСР пропонується розрізняти базову та нормативну структури податків. Визначається, що базова структура характеризується повнотою й однозначністю, а наповнення нормативної податкової бази вирішується за допомогою відповідної податкової, соціальної, економічної і т. д. політики, при цьому велику роль відіграє податкове адміністрування (податкові пільги, знижки, вирахування) [15, с. 11-12].

Розгляд інституту оподаткування як сукупності норм зумовлює їх визначення на основі відповідних функціональних та класифікаційних характеристик, які, на нашу думку, можуть бути представлені у певній градаційній матриці. Як видно

Таблиця 2

Градаційна матриця класифікації норм оподаткування

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

Джерело: складено автором

з табл. 2, базова структура як утілення ядра інституту включає в себе норми-дефініції, завдання і цілі, принципи та засади оподаткування.

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

Системозабезпечуючі норми включають у себе норми-фіксатори, імперативи та регулятори, формалізовані норми, процедури та норми поведінки учасників процесів оподаткування, які володіють більшою мобільністю порівняно із системоутворюючими нормами, допускаючи варіативність спектру прояву заходів державного впливу.

Підтримуючі норми забезпечують дотримання базової та нормативної структур норм інституту, носячи допоміжний характер. Досить неоднозначними є ціннісні та когнітивні норми, які, виступаючи елементом оболонки інституту, визначають його парадигмальні, ідеологічні та легілізаційні параметри розвитку.

Тлумачення *інституту оподаткування як поведінкового стереотипу* втілює соціологічну парадигму, яка аналізує суспільство крізь призму сукупності статусів та ролей, в які вступають індивіди для забезпечення власних інтересів та благ. Тут податкам відводиться роль стійкого елемента суспільного життя, які закріплені у вигляді навиків, способів економічного мислення та зразків поведінки, що завдяки встановленим законодавчим нормам, формам застосування та механізмам реалізації діють у певному фіскальному просторі, заданому культурними та ментальними параметрами.

Трактування *оподаткування як правил гри* вивчає специфіку діяльності держави і платників податків відповідно до наявних моделей їх взаємодії. В основі даного підходу лежить теорія ігор, яка обґрунтовує принципи прийняття рішень в умовах невизначеності чи конфлікту інтересів учасників. Інститутам оподаткування іманентно властиві прояви гострого антагонізму інтересів сторін, тому використання теорії ігор для визначення проявів поведінки між державою, фіскальними органами та платниками податків дає змогу враховувати вплив великої кількості чинників, у тому числі людського в плануванні і прогнозуванні податкових платежів, обчисленні рівня ухилення від оподаткування, оцінці реакції громадян на ті чи інші податкові нововведення та ін. Теза Д. Нортона про те, що *«інститути – це правила гри»*, у перефразованій

інтерпретації дає змогу дійти висновку, що метою участі в грі гравців є отримання певного виграшу, що реалізується у вигляді повного чи часткового задоволення особистого інтересу. У цьому контексті інститути впливають на економічний процес тим, що регулюють розмір *трансакційних витрат* як ціни за можливість участі та отримання усіма учасниками належного їм рівня «виграшу».

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

Окреслення трансакційної сутності оподаткування, що характеризується процесами відчуження частини власності економічного агента та присвоєння її державою, значною мірою ускладнюється властивими інституціоналізму широкоформатністю та альтернативністю трактувань як загалом, так і щодо поняття трансакційних витрат. Діапазон визначень коливається від *трансакційних витрат* на експлуатацію економічної системи за К. Ерроу [18, с. 53], витрат пов'язаних із пошуком агентом відповідної ціни, організації переговорів та укладанням контрактів за Р. Коузом [19] до трансформаційних та трансакційних витрат, які є витратами обробки і передачі інформації відповідно до поглядів Уолліса і Д. Нортона [16].

Широке поширення в 30-40-х роках ХХ ст. поняття трансакційних витрат сприяло побудові цілісної наукової концепції, розуміння основних закономірностей якої дало змогу Р. Коузу стверджувати: *«Без поняття трансакційних витрат не можна зрозуміти, як працює економічна система, продуктивно проаналізувати низку проблем, що в ній виникають, а також отримати основу для напрацювань політичних рекомендацій»* [19, с. 9]. А інший класик інституціональної теорії Д. Норт констатував: *«...моя теорія інститутів виникла з теорії людської поведінки, поєднаної з теорією витрат трансакцій. Поєднання обох теорій дає нам можливість зрозуміти, чому існують інститути й яку роль вони виконують в нашому житті»* [16, с. 45].

Основоположник австрійської школи К. Менгер у праці «Основи політичної економії» висловлював припущення, що процес укладання угод між економічними агентами пов'язаний із певним рівнем витрат. Теоретик аргументував, що обмін має місце, коли кожен із його учасників отримує приріст цінності до цінності, характерної певній сукупності благ. Проте усвідомлення того факту, що обмін, окрім благ, зумовлюється не лише вигодами, але й «економічними жертвами», зумовленими цілями обміну [21, с. 159], дало змогу К. Менгеру сформулювати такі висновки: по-перше, визнати, що завдання обміну та реалізація економічних обмінних операцій

зумовлюють існування відповідних інституцій або трансакційних структур; по-друге, довести думку, що обмін матиме місце доти, доки цінність благ у розпорядженні кожного учасника обміну буде, за його оцінкою, меншою, ніж цінність тих благ, які можна отримати в результаті обміну [22, с. 461].

Теоретичні розробки К. Менгера значно вплинули на представників інституціонального напрямку досліджень, зосередивши їх увагу на аналізі питань впливу на процес обміну та витрат, ним зумовлених, відповідних суспільних інститутів. У результаті Дж. Коммонс визначив трансакцію «не як обмін товарами, а відчуження і привласнення прав власності та свобод, створених суспільством», виокремивши три їх різновиди: *трансакції угоди*, або *торгові трансакції*, які використовуються для здійснення фактичного відчуження і привласнення прав власності та свобод, що реалізується для задоволення економічного інтересу сторін за умови взаємної згоди; *трансакції управління*, що мають місце у відносинах «управління – підпорядкування», визнаючи вправо визначення форм обміну лише одному учаснику; *трансакції раціонування* як різновид трансакцій, що допускає асиметричність правового статусу учасників, а роль керуючого органу виконує орган, наділений функціями специфікації прав.

Базуючись на теоретичному доробку К. Ерроу, Р. Коуза, Д. Норта, К. Менгера щодо сутності трансформаційних витрат в економіці, сформулюємо особливості їх перебігу в податковій царині. Першочергово відзначимо, що трансакція індивідуальних доходів платників податків в бюджеті держави характеризується не лише перенесенням прав власності на ці доходи, але й зумовлюється відповідним рухом грошових потоків від платників податків до держави. Звідси, трансакційний обмін доповнюється відповідними витратами, що несуть його безпосередні чи опосередковані учасники на стадії інституціоналізації, підтримки реалізації, контролю та трансформаційних перетворень інституту оподаткування. Слід зазначити, що кожен з означених видів витрат є лише спільним узагальнюючим визначником, який охоплює широкий спектр витрат нижчого порядку. Наприклад, механізм податкового адміністрування як структурний елемент механізму підтримки функціонування інституту оподаткування включає в себе витрати на: здійснення податкового планування та прогнозування, облік платників податків і податкових платіжів, інформаційно-аналітичне забезпечення процесів оподаткування, реалізацію податкового контролю, моніторинг податкових ризиків, податкове консультування та інші складники. Мусимо визнати, що теоретичний базис трансакційних витрат як ефективний діагностичний інструмент, незважаючи на широке розповсюдження в межах інституціонального підходу, мало розроблений

в економічній теорії (здебільшого через складність кількісного вимірювання). Натомість у фінансовій науці впродовж останніх років набула особливого поширення концепція податкових утрат, автором якої визнають фахівця Міністерства фінансів США С. Сюррея [23], який для максимізації фіскальної ролі податків актуалізував необхідність урахування пільг і звільнень по податку на доходи, що кваліфікувалися як витрати бюджету.

Спочатку С. Сюррей і П. Макденіелл, характеризуючи концепцію податкових витрат бюджету, стверджували, що податок на доходи складається з двох різних елементів: перший включає структурні норми, такі як обчислення чистого доходу, норми фінансового обліку, визначення шкали ставок і рівня звільнень податку, а також особливостей його застосування під час міжнародних операцій; другий елемент охоплює спеціальні пільги, які визначаються податковими стимулами чи податковими субсидіями, що виступають як відхилення від нормальної структури податків і застосовуються для підтримки окремих галузей, видів діяльності чи груп платників. Вони набувають безлічі форм, на зразок виключень та вирахувань з оподаткованого доходу, відстрочки сплати податкових зобов'язань, податкових кредитів чи спеціальних ставок податку. На думку розробників даної концепції, якою б не була форма цих пільг, вони є не чим іншим як державними витратами, що надаються пільговим видам діяльності чи групам платників податків через податкову систему, а не через прямі витрати, надання позик чи інші форми державної допомоги [23, с. 3].

У подальшому, незважаючи на широке розповсюдження даної концепції в діяльності урядів «Південної Кореї, Японії (1976), Іспанії (1978), Австрії, Канади, Великобританії (1979), Франції (1980), Австралії (1981), Бельгії (1984), Нідерландів (1987), Фінляндії (1988), Данії, Швеції (1996), Норвегії (1999), а також на початку 2000-х років Греції, Італії, Мексики, Нової Зеландії, Польщі, Португалії, Чилі, Швейцарії» [26, с. 23-24], її використання обмежалося більш звуженим трактуванням податкових витрат як витрат, зумовлених наданням податкових пільг та податкових субсидій. Однак, згідно з інституціональним підходом, визначення податкових витрат відображає лише частковий аспект трансакційних витрат оподаткування, що є не чим іншим як трансакційними витратами на реалізацію регулятивних інструментів у межах нормативної структури інституту, до яких відносимо: вилучення з оподаткування окремих складників податкової бази; бюджетні субсидії; податкові вирахування; звільнення від сплати податку окремих категорій податкоплатників; відстрочення, розстрочення податкових зобов'язань; податкові пільги; пониження податкової ставки; податкові та інвестиційні кредити та ін.

Інституціональна парадигма беззаперечно постулює, що основоположна мета функціонування інститутів зводиться до створення таких рамкових умов, які дають змогу мінімізувати трансакційні витрати учасників, при цьому податки, характеризуючись трансакційними витратами особливого виду, уможливають отримання трансакційних благ, представлених соціальними і суспільними благами, грошової системи, гарантії прав власності, особистої безпеки та ін. Це, своєю чергою, значно спрощує і здешевлює взаємодію учасників економічних процесів, даючи змогу державі мінімізувати їх трансакційні збитки. Однак у разі надмірних витрат одних платників податків, зумовлених наявністю пільгових механізмів для інших груп платників або відсутністю реальних соціальних чи економічних ефектів, отриманих у результаті надання податкових пільг та субсидій, є всі підстави говорити про існування трансакційних утрат.

Трансакційні втрати виникають також у результаті: неефективної формалізації норм і механізмів реалізації інституту оподаткування, прийняття неадекватних реальному економічному базису обмежуючих, регулюючих чи стимулюючих заходів впливу, складання невідповідних планів-прогнозів податкових надходжень, дисфункцій структур фіскальних інституцій, неочікуваних реакцій учасників процесів оподаткування на появу певних факторів впливу, неефективного захисту трансакцій та способів їх здійснення одним з агентів чи відмови від участі в них, утрат, зумовлених розгортанням конфлікту інтересів, чи порушення функцій інституту оподаткування.

Таким чином, *трансакційні втрати оподаткування* визначаємо як обсяги втрат, що зазнають учасники процесів оподаткування внаслідок неефективних або дисфункціональних інститутів оподаткування в усіх їх формах і різновидах. Значний розмір трансакційних витрат та втрат, зумовлених різного роду інституціональними дисфункціями, або їх існування впродовж тривалого часу загрожує появою «*ефекту зависання*», тобто виникнення різного роду незавершених і проміжних трансформаційних станів, наявність яких негативно впливає на функціонування як інститутів оподаткування, так і на державу загалом.

Різновидом інститутів, що зумовлюють інституціональну рівновагу в процесах оподаткування, якість інституціонального управління, перебіг економічних і соціальних процесів як усередині певної системи, так і запозичення моделей окремих інституціональних одиниць з інших систем, визначаючи ефективність реформування процесів оподаткування, є неформальні інститути. Інституціональна неформальність є невід'ємним компонентом інституціональної архітекtonіки будь-якого суспільства, що об'єднує використання універсальних, еволюційно вивірених механізмів виживання

соціуму, індивідуальних інтересів та мотивацій індивідів [25, с. 120-124]. Напевне, не буде перебільшенням констатація думки про те, що інститут оподаткування як жоден інший утілює в собі симбіоз цих двох протилежних типів взаємодій.

Формальні інститути зафіксовані в законах і різного роду письмових розпорядженнях, що є обов'язковими для виконання на певній території. Основними принципами їх реалізації є всезагальність, публічність, обґрунтованість, прозорість, чіткість, зрозумілість та наявність примусу до їх реалізації. На відміну від формальних інститутів оподаткування, гарантом існування та дотримання яких є держава, неформальні інститути є нормами, правилами поведінки та їх обмеженнями, дотримання яких гарантується усіма членами суспільства. Характерними їх ознаками є максимальна персоніфікація, відсутність жорсткого авторитаризму, загальність формулювань та відсутність жорстких санкцій за порушення, значна інерційність, менша керованість, змінність та маневреність.

Висновки з проведеного дослідження. У суспільстві, де формальні норми оподаткування є ефективними у забезпеченні індивідуального інтересу, роль неформальних інститутів незначна, якщо ж з урахуванням відповідних причин функції інституту не формалізовані або формалізовані неналежним чином, то більший прояв знаходять саме неформальні інститути. Незнання закономірностей функціонування неформальних інститутів та нехтування ними зумовлюють суперечливий характер теоретико-методологічної бази податкового реформування, поспішне прийняття політично ангажованих законодавчих актів та внесення постійних змін до них, що дискредитує державу як гаранта та базовий суспільний інститут, провокуючи опортуністичну поведінку учасників економічних процесів. На завершення зазначимо, що значний розвиток інститутів оподаткування в контексті виконуваного ними цілого спектра завдань та функцій зумовлює їх повне включення в інституціональну систему суспільства та актуалізує їх подальше пізнання як системних інституціональних одиниць.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Аузан А.А. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория: [учебник] / А.А. Аузан. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 416 с.
2. Гриценко А. Наука и искусство институционального строительства / А. Гриценко // Институційна архітекtonіка та механізми економічного розвитку: матеріали наукового симпозиуму. – Х.: ХНУ, 2005. – С. 20-31.
3. Мандибур В.О. Институційна архітекtonіка власності та закономірності її функціонування / В.О. Мандибур // Институційна архітекtonіка та меха-

нізми економічного розвитку: матеріали наукового симпозиуму. – Х.: ХНУ, 2005. – С. 110-116.

4. Чухно А. Інституціоналізм: теорія, методологія, значення / А. Чухно // Економіка України. – 2008. – № 6. – С. 4-13.

5. Гордиенко Л.Ю. Трансформационный менеджмент как теоретическая и методологическая база управления институциональными преобразованиями на предприятии / Л.Ю. Гордиенко // Научные труды ДонНТУ. Серия экономическая. – 2008. – Вып. 34-2. – С. 152-153.

6. Довгань Л.Є. Корпоративне управління: інституціональні аспекти / Л.Є. Довгань, І.П. Малик. – К.: б. в., 2006. – С. 128.

7. Іншаков О.В. Інституція – ключ до розуміння економічних інститутів / О.В. Іншаков, Д.П. Фролов // Економічна теорія. – 2011. – № 1. – С. 52-62.

8. Катигрובה О.В. Сутнісна характеристика понять «інститут» та «інституція» в теорії інновацій / О.В. Катигрובה // Научные исследования и их практическое применение. Современное состояние и пути развития: сборник научных трудов SWorld по материалам Международной научно-практической конференции (октябрь 2011 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy -311/economic-theory-and-history-311/7510-description-of-understan ding-sutnsna-qnstitutq-ta-qnstitutsyaq-in-teor-nnovatsy>

9. Клейнер Г.Б. Эволюция институциональных систем / Г.Б. Клейнер. – М.: Наука, 2004. – 240 с.

10. Лакатос И. Избранные произведения по философии и методологии науки / И. Лакатос. – М.: Академический Проект; Трикста, 2008. – 475 с.

11. Кун Т. Структура научных революций / Т. Кун. – М., 1975.

12. Searle J.R. The construction of social reality. – New York: The Free Press, 1995.

13. Меркулова Т.В. Институциональная сущность налога / Т.В. Меркулова // Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна. Економічна серія. – 2005. – № 650. – С. 43-46.

14. Меркулова Т.В. Формальный и неформальный институты налога: взаимосвязи и противоречия / Т.В. Меркулова // Наукові праці ДонНТУ. Серія економічна. – Вип. 91. – С. 64-70.

15. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004. – P. 11-12.

16. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт ; пер. з англ. за ред. І. Дзюби. – К.: Основи, 2000. – 198 с.

17. Податковий кодекс України зі змінами і доповненнями від 28.12.2014 згідно із Законом України № 72-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

18. Эрроу К.Дж. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов / К.Дж. Эрроу // THESIS. – 1993. – Вып. 2. – С. 53.

19. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз. – М.: Дело, 1993. – С. 9.

20. Норт Д. Институты и экономический рост: историческое введение / Д. Норт // Тезис. – 1993. – Т. 1. – Вып. 2. – С. 45.

21. Менгер К. Основания политической экономии // Австрийская школа в политической экономии: К. Менгер, Е. Бем-Баверк, Ф. Визер. – М., 1992. – С. 159.

22. Інституціонально-інформаційна економіка: [підручник] / А.А. Чухно, П.І. Юхименко, П.М. Леоненко. – К., 2010. – С. 461.

23. Surrey S., McDaniel P. Tax Expenditures. Harvard University Press, 1985. – P. 3.

24. Соколовська А.М., Петраков Я.В. Концепція податкових витрат та шляхи її застосування в Україні / А.М. Соколовська, Я.В. Петраков // Фінанси України. – 2013. – № 11. – С. 23-44.

25. Сидорович О.Ю. Концептуалізаційна сутність неформальних інститутів оподаткування / О.Ю. Сидорович // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2016. – Вип. 16(4). – С. 120-124.

REFERENCES:

1. Auzan A.A. Institutsional'naya ekonomika: novaya institutsional'naya ekonomicheskaya teoriya: [uchebnik] / A.A. Auzan. – M.: INFRA-M, 2005. – 416 s.

2. Gritsenko A. Nauka i iskusstvo institutsional'nogo stroitel'stva / A. Gritsenko // Institutsiyna arkhitektonika ta mekhanizmi ekonomichnogo rozvitku: materialy naukovogo simpoziumu. – Kh.: KhNU, 2005. – S. 20-31.

3. Mandybura V.O. Instyutsiina arkhitektonika vlasnosti ta zakonmirnosti yii funktsionuvannia / V.O. Mandybura // Instyutsiina arkhitektonika ta mekhanizmy ekonomichnoho rozvytku: materialy naukovoho sympoziumu. – Kh.: KhNU, 2005. – S. 110-116.

4. Chukhno A. Instyutsionalizm: teoriia, metodolohiia, znachennia / A. Chukhno // Ekonomika Ukrainy. – 2008. – # 6. – S. 4-13.

5. Gordienko L.Yu. Transformatsionnyy menedzhment kak teoreticheskaya i metodologicheskaya baza upravleniya institutsional'nymi preobrazovaniyami na predpriyatii / L.Yu. Gordienko // Nauchnye trudy DonNTU. Seriya ekonomicheskaya. – 2008. – Vyp. 34-2. – S. 152-153.

6. Dovhan L.Ye. Korporatyvne upravlinnia: instyutsionalni aspekty / L.Ye. Dovhan, I.P. Malyk. – K.: б. в., 2006. – С. 128.

7. Inshakov O.V. Instyutsiia – kliuch do rozuminnia ekonomichnykh instytutiv / O.V. Inshakov, D.P. Frolov // Ekonomichna teoriia. – 2011. – # 1. – S. 52-62.

8. Katyhrobova O.V. Sutnisna kharakterystyka poniat «instytut» ta «instyutsiia» v teorii innovatsii / O.V. Katyhrobova // Nauchnye yssledovaniya y ykh praktycheskoe prymenenye. Sovremennoe sostoianye y puty razvytiya: sbornyk nauchnykh trudov SWorld po materyalam Mezhdunarodnoi nauchno-praktycheskoi konferentsyy (oktiabr 2011 h.) [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy -311/economic-theory-and-history-311/7510-description-of-understan ding-sutnsna-qnstitutq-ta-qnstitutsyaq-in-teor-nnovatsy>

9. Kleyner G.B. Evolyutsiya institutsional'nykh sistem / G.B. Kleyner. – M.: Nauka, 2004. – 240 s.

10. Lakatos I. Izbrannye proizvedeniya po filosofii i metodologii nauki / I. Lakatos. – M.: Akademicheskii Proekt; Triksta, 2008. – 475 s.

11. Kun T. *Struktura nauchnykh revolyutsiy* / T. Kun. – M., 1975.
12. Searle J.R. *The construction of social reality*. – New York: The Free Press, 1995.
13. Merkulova T.V. *Institutsional'naya sushchnost' naloga* / T.V. Merkulova // *Visnik Kharkivs'kogo natsional'nogo universitetu im. V.N. Karazina. Ekonomichna seriya*. – 2005. – № 650. – S. 43-46.
14. Merkulova T.V. *Formal'nyy i neformal'nyy instituty naloga: vzaimosvyazi i protivorechiya* / T.V. Merkulova // *Naukovi pratsi DonNTU. Seriya ekonomichna*. – Vip. 91. – S. 64-70.
15. *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures*. OECD, 2004. – P. 11-12.
16. Nort D. *Instytutsii, instytutsiina zmina ta funktsionuvannia ekonomiky* / D. Nort ; per. z anhl. za red. I. Dziuby. – K.: Osnovy, 2000. – 198 s.
17. *Podatkovi kodeks Ukrainy zi zminamy i dopovnenniamy vid 28.12.2014 zghidno iz Zakonom Ukrainy # 72-VIII [Elektronnyi resurs]*. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
18. Errou K.Dzh. *Vozmozhnosti i predely rynku kak mekhanizma raspredeleniya resursov* / K.Dzh. Errou // *THESIS*. – 1993. – Vyp. 2. – S. 53.
19. Kouz R. *Firma, rynek i pravo* / R. Kouz. – M.: Delo, 1993. – S. 9.
20. Nort D. *Instytuty i ekonomicheskyy rost: istoricheskoe vvedenie* / D. Nort // *Tezis*. – 1993. – T. 1. – Vyp. 2. – S. 45.
21. Menger K. *Osnovaniya politicheskoy ekonomii* // *Avstriyskaya shkola v politicheskoy ekonomii: K. Menger, E. Bem-Baverk, F. Vizer*. – M., 1992. – S. 159.
22. *Instytutsionalno-informatsiina ekonomika: [pidruchnyk]* / A.A. Chukhno, P.I. Yukhymenko, P.M. Leonenko. – K., 2010. – S. 461.
23. Surrey S., McDaniel P. *Tax Expenditures*. Harvard University Press, 1985. – P. 3.
24. Sokolovska A.M., Petrakov Ya.V. *Kontseptsiiia podatkovykh vytrat ta shliakhy yii zavstosuvannia v Ukraini* / A.M. Sokolovska, Ya.V. Petrakov // *Finansy Ukrainy*. – 2013. – # 11. – S. 23-44.
25. Sydorovych O.Yu. *Kontseptualizatsiina sutnist neformalnykh instytutiv opodatkovannia* / O.Yu. Sydorovych // *Naukovi visnyk Khersonskoho derzhavnogo universytetu. Seriiia «Ekonomichni nauky»*. – 2016. – Vyp. 16(4). – S. 120-124.

Sydorovych O.Yu.

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Doctoral Student at Department of Taxes and Fiscal Policy
Ternopil National Economic University

THEORETICAL APPROACHES TO THE RESEARCH AND ESSENTIAL CHARACTERISTICS OF INSTITUTES OF TAXATION

The author shows the essence of institutes of taxation as a social phenomenon. It has individualized interpretation with different representatives, tendencies, and schools of institutional theory. The author describes normative, informational, organizational, evolutionary, social, ethical, gaming, contractual, and transactional foreshortenings, which help to determine the essence of institutes of taxation. Based on their grouping, the author offers her own interpretation of institutes of taxation. So, they are determined as norms, behavioural stereotypes, rules, and fundamentals of the transaction exchange.

The author proves that in the case of excessive expenses of taxpayers or the state, lack of real social or economic effects (received as a result of given tax allowance), implementation of tax administration measures and fiscal reform, it is advisable to add a number of transaction losses to spectrum of analysis of transaction costs. According to mono and binary approach, there are defined phases of development of institute of taxation and its components. The classification of institutes' norms in the base and normative structures is evaluated. A special importance of taking into account the nature and the essence of the manifestation of formal and informal institutes of taxation is emphasized.

In the article, the author attempts to represent a conceptual nature of the informal institutes of taxation as one of the most historically ancient social institutions of the state, whose forms, types, and mechanisms are an indicator of social development. Established that it occurs at the early stages of development of social forms of organization, transformed in the process of social evolution from simple, germ, the transition to modern formal norms of taxation.