

Абрамова Алла Сергіївна

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів і кредиту,
Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3364-8316>

ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ДОСЛІДЖЕННЯ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ІНСТИТУТІВ

Актуальність дослідження підходів трансформації податкових інститутів сьогодні набуває актуального значення у рамках якості прийняття ефективних управлінських рішень у сфері податкового адміністрування, адже визначає ступінь досягнення цілей сталого економічного розвитку держави. Метою дослідження є здійснення систематизації та аналізу базових теоретичних поглядів і підходів до дослідження трансформації податкових інститутів, які б дозволили глибше розуміти сутність податкових трансформацій. Передбачається, що ефективність трансформації податкових установ безпосередньо залежить від обраного теоретико-методологічного підходу, а найбільш ефективними є ті моделі, які базуються на поєднанні класичних, інституційних та поведінкових підходів, адаптованих до сучасних викликів цифрової економіки та глобалізації. Оригінальність дослідження знаходить прояв у систематизації заявлених підходів, встановленні їх сильних та сторін у процесі їх застосування.

Ключові слова: податкові інститути, платники податків, органи ДПС, нормативна база, теоретичні підходи, економічні показники.

Alla Abramova

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Finance and Credit,
Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University*

THEORETICAL APPROACHES TO THE STUDY OF THE TRANSFORMATION OF TAX INSTITUTIONS

The relevance of the study of approaches to the transformation of tax institutions today becomes relevant within the framework of the quality of making effective management decisions in the field of tax administration in the context of globalization, the digital economy and the growing social demand for public services, which ultimately determines the degree of achievement of the goals of sustainable economic development of the state. The purpose of the study is to systematize and analyze the basic theoretical views and approaches to the study of the transformation of tax institutions, which would allow a deeper understanding of the essence of tax transformations. A review of modern Ukrainian and foreign studies that follow the development of approaches in new institutional formats. The system of approaches, in particular institutional (as a complex of formal and informal rules of tax relations), systemic (as a set of constituent elements), political and economic (influence of lobbyism, populism and electoral cycles), legal (systematization and codification of the normative base), behavioral (the basis of tax relations is a person with his ambitions and interests), quantitative and econometric (possibilities of estimates of transformational change based on econometric methodology). It is assumed that the effectiveness of the transformation of tax institutions in Ukraine directly depends on the chosen theoretical and methodological approach, and the most effective are those models that are based on a combination of classical, institutional and behavioral approaches adapted to the current challenges of the digital economy and globalization. The originality of the study is manifested in the systematization of the declared theoretical approaches, the establishment of their strengths and sides in the process of their centralized application. It has been determined that modern transformations of tax institutions are most effective in terms of trust in classical principles adapted to the needs of the digital age and the challenges of sustainable development.

Keywords: tax institutions, taxpayers, state tax service bodies, regulatory framework, theoretical approaches, economic indicators.

Постановка проблеми. Посилення значення соціально-економічних взаємозалежностей, динаміка інституційних змін та й глобалізаційні процеси загалом зумовлюють необхідність трансформацій податкових інститутів, а практичний аспект даних

змін вимагає наукового дослідження та осмислення природи цих процесів. Сьогодні вже чітко зрозуміло, що соціально-економічне та геополітичне призначення податкової системи реалізується не лише через фінансовий функціональний та регулюючий



вплив, податкова система виступає одним з передових інструментаріїв формування та розвитку економічного середовища, публічних гарантій соціальної справедливості та забезпечення, а головне – стабільності фінансів та фінансових відносин у державі.

Глибоке розуміння та вдала реалізація техніко-процесуального підходу трансформації податкових інститутів, визначених національними, глобальними проблемами інституційного розвитку, ефективною адаптацією до екзогенних викликів, ефективністю реалізації державної політики та управління, потребує глибокого наукового діагностування процесів через призму комплексного міждисциплінарного підходу: інституційного, політико-економічного, біхевіористичного, правового, системного та інших його складових. Результативно, кожний з них демонструє специфічний прояв механізмів змін, трансформаційних факторів та встановлює причинно-наслідкові результати співфункціонування держави та громадського суспільства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З появою необхідності трансформацій податкових інститутів посилюється науковий інтерес до теоретико-практичних підходів їх дослідження. Заслужують на увагу доробки Крисоватого А.І. [1], Головки М.М. [2], Бойка О.Я. [4], Вахновської Н.А., Олексюка О.Л. [5] та інших. Дослідження результативних показників трансформації податкових інституцій були об'єктами наукових розробок Гречко А.В. [6], Крупки М.І. [9] тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Дослідження трансформацій податкових інститутів лише набирає темпу. Існування заявлених підходів до дослідження не являються комплексно систематизованими, з переліком протиріч та слабких сторін їх застосування. Сьогодні недостатньо уваги приділяється саме біхевіористичним підходам на противагу тому, що податкові відносини у першу чергу є сукупністю людських відносин, кожна з яких переслідує досягнення власних цілей. Недостатньо уваги приділяється необхідності встановлення оцінки впливу трансформаційних процесів на динаміку результативних показників. Дані аргументи і визначають мету та завдання дослідження.

Мета статті полягає у критичному дослідженні та систематизації базових теоретичних поглядів і підходів дослідження трансформації податкових інститутів, які б дозволили глибше розуміти сутність податкових трансформацій та на цих засадах генерувати основи майбутніх управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідження трансформації податкових інститутів є актуальним напрямком економічної науки, що відображає складність взаємодії інституційного середовища, державної політики та динаміки економічних процесів. Податкові інститути, як складова фінансово-економічної системи, зазнають змін під впливом системи факторів і, як наслідок, у цьому контек-

сті доречно розглянути основні теоретичні підходи до аналізу даних перетворень.

Фундаментальні основи сутності, природи та структури інституційного середовища функціонування податкової системи вперше представлено інституційною теорією, підходом економічної думки кінця XIX початку XX століть [1, с. 36]. Відповідно концепції податкові інститути визначаються як правила гри, які чітко визначають взаємовідносини економічних суб'єктів господарювання, а будь які трансформаційні зміни інститутів можуть зумовлюватися як еволюційними, революційними змінами, так і трансформацією системи стимулювання та стримування. Ведучи мову про податковий аспект та, зокрема податкову систему, прояв зазначених процесів реалізується через адаптацію податкової політики до змінних умов економічного середовища та й очікувань платників податків. Такий підхід розглядає податкові інститути як частину більш широкої інституційної системи суспільства. Класичний інституціоналізм орієнтований на формальності інститутів (законах, правилах, директивах), які у комплексі формують податкову систему [2, с. 48].

Однією з центральних ідей класичного інституціоналізму є концепція «інституціональної інерції», тобто здатності інститутів підтримувати послідовність навіть в умовах змін зовнішнього середовища. У податковому контексті це пояснює повільність реформ і опір старих механізмів новим стандартам.

У контексті трансформації податкових інститутів класичний інституціоналізм підкреслює історичний контекст і традиції, згідно якого податкова система країни формується під впливом історичних умов (досвід колоніалізму, централізації влади, радянської спадщини в Україні), що накладає відбиток на сучасні форми управління і податкову культуру. Дані процесу супроводжуються конфліктом інтересів, оскільки трансформаційні зміни відбуваються через протиріччя між різними соціальними групами: державою, бізнесом, громадянами. Проявом інституційного підходу трансформації податкових інституцій в Україні 2015-2023 років можна вважати процеси реформування з ліквідації ФОПів, обов'язкове застосування касових апаратів, електронне адміністрування податків із одночасним збереженням обхідних схем та практикування існуючого досвіду ухилення від оподаткування [3]. Проте, навіть при впровадженні електронних сервісів стагнація на користь звичної незаконної практики залишається значною.

Відзначимо, що згідно інституційного підходу, на податкову поведінку платників впливають не тільки ставки або пільги, але і культурні установки – рівень довіри до держави, готовність до солідарного фінансування суспільних благ. Саме ці неформальні норми класичні інституціоналісти (Т. Веблен, Дж. Коммонс, В. Кларк, В. Мітчелл) вважають ключовими в інституційних змінах [4, с. 242].

У рамках міждисциплінарної методології дослідження питання трансформації податкових інститутів цінним виступає системний підхід, запропонований Л. фон Бергаланфі (ідея загальної теорії систем) та Н. Вінером (концепції кібернетики) [5, с. 166], згідно якого податкові інститути є складовою соціально-економічної системи як форми взаємодії між державою, платниками податків, компаніями, структурами управління, технологічною інфраструктурою та міжнародним середовищем. На відміну від інших підходів, системний враховує цілісність, ієрархічну структуру, взаємозалежність елементів і наявність зворотного зв'язку, як наслідок, податкові інститути розглядаються як інтегративна підсистема податкової політики, яка впливає на інші елементи державного управління та динаміку економічних змін.

Згідно системного підходу до податкових перетворень податкова система визнається як цілісна структура, в якій зміни одного з елементів (адміністрування ПДВ) зумовлює ланцюгові реакції в інших (доходи домогосподарств, поведінка платників податків, обсяг тіньової економіки). При цьому, податкові інститути представлені багаторівневою структурою (конституційні принципи, закони, нормативні акти, адміністративні регламенти), зміни у яких потребують узгодженості на всіх рівнях. Як наслідок, вони змушені реагувати на внутрішні і зовнішні виклики. Базуючись на засадах системного підходу, оцінка ефективності трансформаційних змін передбачає аналіз поведінки платників податків, динаміки приросту обсягу податкових надходжень до бюджету, податкового боргу, чисельності податкових спорів та оскаржень податкових рішень.

Прикладний аспект сутності даного підходу на прикладі вітчизняних трансформацій знаходить підтвердження у переліку системно-орієнтованих змін: прийняття ПКУ та його гармонізація з передовим зарубіжним досвідом, активна діджиталізація процесів адміністрування податків і зборів (електронний кабінет платника, системи СЕА ПДВ, акцизного податку, рентних платежів), у тому числі у рамках функціонування платформи державного управління «Дія», впровадження ДПС України контрольних процедур ризик-орієнтованого підходу, запровадження інших цифрових сервісів тощо [6].

Політико-економічний (або так званий урядовий) підхід, заснований на теоріях публічних виборів (Петріксон, Роулі) і політичної економії інститутів (Пікетті, Калдон), систематизує форму і динаміку трансформацій інститутів через призму взаємодії економічних інтересів, влади, лобістських груп і політичних структур [7, с. 42]. По суті, даний підхід варто розглядати як інструмент розподілу влади і національних ресурсів. Характерними його особливостями визнано конфлікти економічних інтересів бізнесу, владних структур та громадськості (з питань мінімізації податків), лобіювання та маніпулювання регулюючими органами створення сприятли-

вих інституційних умов, реформування податкових інститутів відповідно до циклу політики та політичних гасел, особливо у виборчий період, вплив міжнародних обмежень.

Згідно правового підходу трансформації податкових інституцій відбуваються через систему правових стандартів і процедур, що деталізують трактування сутності, мобілізації платежів та захисту податків єдиною, кодифікованою правовою системою на основі ідеї ефективності, легітимності податкової системи. Доказом цього у системі податкового досвіду України виступають комплекс принципів податкового права, визначених ПКУ (принцип законності, рівності і недискримінації, справедливості, бюджетної економії, стабільності і передбачуваності та презумпція законності рішень платника) [8].

Ідеї поведінкової економіки (К. Саймона, Д. Канемана) [9, с. 124], а також концепції «підштовхування» від Nudge Theory (наприклад, Behavioral Insights Team у Великобританії) [10, с. 674], реалізуються у проявах поведінкової податкової відповідності платників податків, а основна ідея полягає у тому, що податкова поведінка платників формується не тільки регулюючим тиском або фінансовими стимулами, а й психологічними факторами, зокрема довірою до держави (податковий моральний дух), сприйняттям справедливості, соціальними нормами, увагою до простоти процедур адміністрування. Саме тому трансформаційні заходи податкових інститутів повинні враховувати неформальні стимули та когнітивні обмеження платників.

Зазвичай, реальна поведінка економічних агентів часто відхиляється від раціональної моделі, прийнятої у неокласичній теорії. У сфері оподаткування це означає, що платники податків приймають рішення не тільки на основі матеріальних стимулів, а й під впливом емоцій, інтуїції, звичок, рівня довіри до держави, соціальних норм та суб'єктивного сприйняття справедливості податкової системи. Головним рушієм, згідно теорії є внутрішня мотивація платників добровільно виконувати їх податкові обов'язки, а дієвим інструментом мотивації є м'який вплив на вибір платника за допомогою організаційних або комунікаційних прийомів без застосування явного примусу.

Економетричний і кількісний підхід до трансформації податкових інститутів представлений як українськими (Вишневський, Кобушко, Чинчик) [5, с. 167], так і міжнародними вченими (Бланделл, Хансен) [9, с. 321] та реалізує передові кількісні методи емпіричної оцінки економічних явищ та оптимізаційні моделі, які часто застосовуються у цілях оцінки наслідків трансформацій податкових інститутів у світі. Його фундаментальною основою є в перевірках заявлених гіпотез про причинно-наслідковий зв'язок між змінами (обсягів, запасів, ставок, еластичності, індексів та інших агрегованих або диференційованих показників, які складають основу

для прийняття управлінських рішень) у податковій системі і важливими макро- і мікроекономічними показниками (доходи домогосподарств, моніторинг економіки, сфера податкової дисципліни, вплив податків та соціальних виплат на зайнятість та інвестиції тощо). Практично, такий підхід долає суб'єктивізм політичних або професійних оцінок і дає лише кількісні якісні висновки.

Застосування підходу досягає об'єктивації економічних процесів та змін шляхом моніторингу динаміки перетворень, оцінки глибини реформ, ідентифікації інституційних ризиків та залежностей, розробки прогнозних сценаріїв податкової поведінки. У підсумку такий кількісний аналіз дозволяє створювати індикативні карти продуктивності, де кожна зміна (норма, привілей, ставка) вимірюється у вигляді податкового ефекту.

Дослідивши наукові підходи у сфері податкової теорії та інституційної реструктуризації, вважаємо за необхідне виділити окремі складові проблематики їх застосування. У першу чергу, мова йде про відсутність єдиної класифікації теоретичних підходів до аналізу досліджуваної проблематики, обмеженням є використання поведінкових теорій для пояснення реакції економічних суб'єктів на зміну податкових правил та інститутів, не систематизовано єдиної інтегрованої методології, яка б поєднувала кількісні економетричні моделі з якісним аналізом фактичних інституційних змін, а що саме головне – мало уваги присвячено дослідженню впливу діджиталізації на природу, структуру та функціонування податкових

інститутів сьогодні. Усвідомлення цих аргументів є фундаментом для наступних наукових досліджень, які можуть сприяти формуванню більш адаптивної, справедливої та ефективної податкової політики.

Підсумовуючи відмітимо, що жоден із представлених підходів не є універсальним та характеризується не тільки сильними сторонами, але й певними слабкостями застосування у ході досліджуваної проблематики та наступного прийняття ефективних управлінських рішень (табл. 1) [2, с. 210; 7, с. 48; 10, с. 675].

Ведучи мову про застосування одного з представлених підходів, як базового, у питаннях дослідження трансформації податкових інститутів недоцільно. Вважаємо, що у сучасних умовах найбільш ефективною є комбінована стратегія, яка поєднує у собі усі заявлені підходи задля досягнення цілей для виявлення глибинних бар'єрів трансформацій, гармонізації реформ, політичні та економічні обґрунтування реалістичної їх реалізації, правові основи стабільності, застосування результативних поведінкових моделей втручання для сприяння доброчесності суб'єктів податкових відносин, для економічних результативних доказів та прогнозів. На нашу думку, представлена комбінація підвищує шанси на ефективну та стійку трансформацію податкових інститутів в Україні.

Висновки. Трансформація податкових інститутів є складним, багатофакторним процесом, яку неможливо пояснити лише теоретичним підходом. Встановлено, що сучасні дослідження все більше інте-

Таблиця 1

Порівняльна характеристика підходів до дослідження трансформацій податкових інститутів

Підхід	Переваги	Недоліки
Інституційний	- враховує історію, структуру, неформальні норми і правила гри - висвітлення причин провалу формальних реформ - пояснює стійкість до змін	- висока абстракція - обмежена здатність вимірювати ефект - вимагає тривалого спостереження
Системний	- дає цілісний погляд на систему управління як на сукупність взаємозалежних елементів - враховуються ефекти зворотного зв'язку - підходить для комплексних реформ	- високі вимоги до координації - важко реалізовується в умовах інституційної фрагментації - повільне регулювання
Політико-економічний	- реальна картина взаємодії інтересів - показує вплив лобізму, популізму та виборчих циклів - пояснює, чому «хороші» реформи не працюють	- обмежена формалізація - суб'єктивність аналізу - складність прогнозування ефекту
Правовий	- забезпечує ясність, передбачуваність і стабільність - сприяння захисту прав платників податків - сумісність з міжнародними стандартами	- повільна реакція на зміни - часто не охоплює поведінкові аспекти - вимагає високої правової культури
Поведінковий	- збільшує добровільну сплату податків - ефективний в кризових ситуаціях і економічно ефективний	- короткостроковий вплив - не працює без базового рівня довіри - складність досягнення всіх груп
Економетричний	- здатність оцінювати ефективність дій - підтримка сценарного планування – залежить від якості даних - дозволяє контролювати і оцінювати вплив реформ - підтримка бюджетного прогнозування	- вимагає поточних і точних даних – високі вимоги до професіоналізму - може спростити складну реальність - не вдається вирішити основні причини (інституційні, поведінкові) - схильні до «формалізму»

грують інституційні, політико-економічні, системні, поведінкові та інші підходи для всебічного аналізу змін у податковій системі. Проте, схильні стверджувати про існування окремих проблемних питань застосування таких підходів, пов'язаних із відсутністю єдиної класифікації підходів аналізу, незна-

чною увагою до поведінкових теорій, хоча центром даних відносин виступає людина, відсутність систематизації економетричних моделей аналітичних змін за результатами трансформацій. Вважаємо, що лише комплексний підхід до їх з'ясування допоможе отримати заплановані результати економічних змін.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : Монографія. Тернопіль : Видавництво «Підручник і посібник», 2010. 248 с.
2. Головка М. М. Трансформація податкової системи України: теоретико-методичні аспекти : монографія. Київ : КНЕУ, 2016. 312 с.
3. Державна податкова служба України. Офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua>
4. Бойко О. Я. Еволюція податкової системи України. *Ефективність державного управління*. 2019. Вип. 2. Ч. 2. С. 241–247.
5. Вахновська Н. А., Олексюк О. Л. Реформування податкової системи України в період Євроінтеграції. *Економічний форум*. 2019. № 3. С. 165–169.
6. Гречко А. В. Дослідження напрямів реформування окремих складових інституційного механізму оподаткування в Україні. *Економічний вісник НТУУ «КПІ»*. 2017. № 14. С. 21–35.
7. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики. *Економіка України*. 2019. № 1 (650). С. 35–51.
8. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
9. Крупка М. І. Система адміністрування податків в Україні: стан, проблеми та перспективи розвитку: монографія. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 448 с.
10. Гомон М. В. Податкова політика держави та принципи її формування. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 11. С. 673–676.
11. IMF (2020). Indirect Methods to Estimate Taxable Income in Ukraine. URL: <https://www.elibrary.imf.org/>

REFERENCES

1. Krysovatiy, A. I. (2010) Dominanty harmonizatsii opodatkovannia: natsionalni ta mizhnarodni vektory : monohrafiia [Dominants of tax harmonisation: national and international vectors]. Ternopil : Vydavnytstvo «Pidruchnyk i posibnyk», 248 p.
2. Holovko, M. M. (2016) Transformatsiia podatkovoi systemy Ukrainy: teoretyko-metodychni aspekty : monohrafiia. Kyiv : KNEU, 312 p.
3. Derzhavna podatkovna sluzhba Ukrainy [State Tax Service of Ukraine]. Ofitsiyni sait. Available at: <https://tax.gov.ua>
4. Boiko, O. Ia. (2019). Evoliutsiia podatkovoi systemy Ukrainy [The evolution of Ukraine's tax system]. *Efektivnist derzhavnoho upravlinnia*, vol. 2, pp. 241–247.
5. Vakhnovska, N. A., Oleksiuk, O. L. (2019). Reformuvannia podatkovoi systemy Ukrainy v period Yevrointehratsii [Reforming Ukraine's tax system during European integration]. *Ekonomichnyi forum*, vol. 3, pp. 165–169.
6. Hrechko, A. V. (2017). Doslidzhennia napriamiv reformuvannia okremykh skladovykh instytutsiinoho mekhanizmu opodatkovannia v Ukraini [Research into areas for reforming individual components of the institutional taxation mechanism in Ukraine]. *Ekonomichnyi visnyk NTUU «KPI»*, vol. 14, pp. 15–34.
7. Krysovatiy, A. I., Melnyk, V. M., Koshchuk, T. V. (2019). Sutnist ta kontseptualni osnovy formuvannia podatkovoi polityky [The essence and conceptual foundations of tax policy formation]. *Ekonomika Ukrainy*, vol. 1 (650), pp. 35–51.
8. Podatkovyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI
9. Krupka M. I. (2017). Systema administruvannia podatkov v Ukraini: stan, problemy ta perspektyvy rozvytku: monohrafiia [Tax administration system in Ukraine: status, problems and prospects for development]. Lviv: LNU imeni Ivana Franka, 448 p.
10. Homon M. V. (2016). Podatkova polityka derzhavy ta pryntsyipy yii formuvannia [State tax policy and principles of its formation]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, Vol. 11, pp. 673–676.
11. IMF (2020). Indirect Methods to Estimate Taxable Income in Ukraine. Available at: <https://www.elibrary.imf.org/>

Стаття надійшла: 07.09.2023
Стаття прийнята: 23.10.2023
Стаття опублікована: 28.12.2023