

УДК 336.225.3

**М. І. Мельник**

доктор економічних наук, професор,  
завідувач сектору просторового розвитку  
ДУ «Інститут регіональних досліджень  
НАН України ім. М.І. Долішнього НАН України», м. Львів

**Н.Р. Олійник**

аспірант  
сектору просторового розвитку  
ДУ «Інститут регіональних досліджень  
ім. М.І. Долішнього НАН України», м. Львів

## **ІНСТИТУЦІЙНІ ДЕФОРМАЦІЇ ФІСКАЛЬНОГО СЕРЕДОВИЩА ДІЯЛЬНОСТІ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ: ВПЛИВ НА РОЗВИТОК БІЗНЕСУ**

*У статті представлено результати проведеного експертного дослідження інституційних бар'єрів та деформацій фіскального середовища діяльності великих платників податків в Україні (бюрократія та корупційність у системі економічних відносин країни, значний фіскальний тиск на бізнес, жорсткий податковий контроль; відсутність в країні політичної волі до проведення змін; непрозорість процедур справляння податків; недосконале і громіздке законодавство загалом; нівелювання морально-етичними нормами; несформованість інститутів громадянського суспільства; адаптація більшості підприємств до діючих умов ведення бізнесу і небажання змін). Обґрунтовано необхідність використання такого ефективного інструменту боротьби податкових органів з контрабандою та фіктивним податковим кредитом як операції «легальний товар» – дозволяє на основі поєднання функцій митного та податкового аудиту створити об'єднану інформаційну базу для координації дій, моніторингу фактичного переміщення товарів від кордону до споживача у режимі реального часу, контролю за обігом ввезених на митну територію України товарів (робіт, послуг); виступає запобіжником накопичення імпортного ПДВ і його подальшої реалізації підприємствами реального сектора економіки.*

**Ключові слова:** інституційні деформації, фіскальне середовище, фіскальне регулювання, великі платники податків, ведення бізнесу в Україні

**Melnyk M., Oliynyk N. INSTITUTIONAL STRAIN OF FISCAL ENVIRONMENT OF LARGE TAXPAYERS IN UKRAINE: THE IMPACT ON BUSINESS DEVELOPMENT**

*The paper presents the results of an expert study of institutional barriers and strain the fiscal environment of large taxpayers in Ukraine (bureaucracy and corruption in the economic relations of the country, significant fiscal pressure on business, hard fiscal control, lack of political will in the country for the changes; opacity tax collection procedures, cumbersome and imperfect legislation in general; leveling ethical standards; immaturity of civil society, most entrepreneurs adapt to the current business environment and unwillingness to change). The necessity of using such an effective tool for combating tax authorities of smuggling and tax credit as a sham transaction "legal product" - to function through a combination of customs and tax audit of a unified information base for coordination, monitoring actual movement of goods from the border to the consumer in real-time control over the circulation imported into the customs territory of Ukraine of goods (works, services); acting fuse import VAT accumulation and its further implementation of the real economy.*

**Keywords:** institutional deformation fiscal environment, fiscal adjustment, large taxpayers doing business in Ukraine

В умовах існуючих інституційних деформацій підприємницького середовища в Україні ефективне фіскальне регулювання діяльності великих платників податків вагомим чином впливає на фінансове забезпечення розвитку економіки держави, створення сприятливих умов як для розвитку бізнесу, так і для забезпечення фінансової рівноваги в суспільстві та досягнення необхідного рівня конкурентоспроможності національної економіки.

Проте інституційні деформації вітчизняного фіскального середовища як результат надмірного бюрократичного втручання у господарську діяльність суб'єктів господарювання, малопомітний поступ у руйнуванні корупційних схем, корумпований протекціонізм, злиття політичних та бізнес-інтересів, значні диспропорції між фактичним рівнем життя високопосадовців та їх задекларованими доходами залишаються істотною перешкодою для розвитку бізнесу, а відтак і соціально-економічного поступу України на шляху її європейській інтеграції.

Зазначене об'єктивно підтверджується і результатами глобального дослідження «Якість державного управління в країнах світу» («Worldwide Governance Indicators»), яке проводиться Світовим банком [1]. Зокрема, за субіндексом «Політична стабільність» у 2014 р. Україна (6,3 зі 100 балів) опинилася поряд із Нігерією і Малі, а за субіндексом «Верховенство закону» (23,1 зі 100 балів) – поряд з Пакистаном і Мавританією.

Тому, дослідження фіскального регулювання діяльності великих платників податків, як бюджетоутворюючих суб'єктів господарювання, а також впливу організаційно-інституційних характеристик вітчизняного фіскального середовища на їх фінансово-господарську діяльність сьогодні, безумовно, є актуальним та своєчасним завданням.

Різними аспектам дослідження фіскального середовища ведення бізнесу присвячені праці таких вітчизняних та іноземних дослідників, як: Я. Бережний [2], О. Буцька [3], З. Варналій, П.

Дубинецька [4], А. Крисоватий, В. Мельник, М. Остафій [5], К. Проскура [6], Л. Тарангул та ін. Проте аналіз відповідної наукової літератури крізь призму сучасних трансформацій фіскальної системи України дозволяє стверджувати про відсутність системних та комплексних досліджень фіскального регулювання діяльності підприємств – великих платників податків попри їх офіційно регламентований статус<sup>1</sup>. Враховуючи щільну залежність між результативністю операційної діяльності великих платників податків (далі – ВПП), як бюджетоутворюючих суб'єктів господарювання, та наповнюваністю ними державного бюджету (коефіцієнт кореляції становить 0,88), а також те, що в умовах євроінтеграційного вибору України формування сприятливого податкового клімату для ведення бізнесу є одним із пріоритетів не лише діяльності вітчизняної податкової служби, але і стратегічних і програмних документів розвитку економіки країни, тому *метою статті* є дослідження впливу інституційних деформацій та девіацій вітчизняного фіскального середовища на розвиток підприємництва для обґрунтування інституційного та методичного забезпечення фіскального регулювання діяльності великих платників податків; вивчення наявних і розробки нових, адекватних світовим тенденціям, методологічних підходів до організації та здійснення податкового супроводу даних суб'єктів бізнесу.

Оцінювання фіскального регулювання діяльності ВПП України підтверджує їх високу значимість у соціально-економічному розвитку країни, адже, наприклад, в середньому за 2010-2014 рр. частка прибуткових ВПП в Західному регіоні на 20,2 в.п. вища за відповідний показник по підприємствах регіону загалом (86,1 % відносно 65,9 %). Обсяг середньомісячної заробітної плати в розрахунку на одного штатного працівника по ВПП Західного регіону у 2010 р. на 39,5% перевищував відповідний показник по підприємствах регіону загалом (2959 грн проти 1789 грн), а у 2014 р. – на 46,2% (5187 грн проти 2790 грн).

Проведене економетричне оцінювання впливу фінансово-господарської діяльності ВПП Західного регіону України на показники соціально-економічного розвитку регіону та країни загалом дозволив встановити щільну пряму залежність, зокрема, між:

- обсягом сплачених податкових платежів ВПП

<sup>1</sup> Податковий кодекс України великим платником податків регламентує юридичну особу, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 млн грн або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує 12 млн грн. Варто зауважити, що такий підхід до ідентифікації ВПП якісно відрізняється від розуміння сутності поняття «суб'єкт великого підприємства», оскільки останній являє собою суб'єкт господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у якого середня кількість працівників за звітний період перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України [7]

регіону до Зведеного бюджету України та обсягами валового регіонального продукту ( $R=0,89$ ), загальних доходів Зведеного бюджету України ( $R=0,88$ ), надходжень податків і зборів до Зведеного бюджету України ( $R=0,81$ );

– середнім обсягом сплачених податкових платежів одним ВПП регіону до Зведеного бюджету України та обсягами капітальних ( $R=0,78$ ) та прямих іноземних інвестицій в регіон ( $R=0,74$ );

– фінансовими результатами діяльності ВПП регіону та чисельністю зайнятих у регіоні ( $R=0,81$ ), обсягом загальних інноваційних витрат підприємств регіону ( $R=0,47$ ).

У рейтингу сприятливості середовища для ведення бізнесу у 2015 р. Україна посіла 96 місце серед 189 країн світу (+16 пунктів, порівняно з відповідним показником 2014 р.), а за субіндексом «Сплата податків» – 108 (у 2014 р. – 164 місце) [8]. Здавалося б, спостерігається поступове покращення інституційно-організаційних умов господарювання, у тому числі й фіскальних. Проте, порівнюючи наведені показники з відповідними даними країн близького зарубіжжя, помічаються значні диспропорції у розвитку вітчизняної економіки загалом та податкової системи зокрема, що вказує на розбалансованість її функціонування. Зазначене підтверджується результатами проведеного нами експертного опитування протягом січня-серпня 2015 р. серед посадових осіб підприємств – великих платників податків України<sup>2</sup>. Зокрема, результати дослідження свідчать, що фіскальні умови ведення бізнесу ВПП в Україні навіть після Революції Гідності та декларування новим керівництвом країни європейського вектору розвитку залишаються складними, заплутаними та створюють значні перешкоди для розвитку підприємництва та залучення інвестицій (табл. 1).

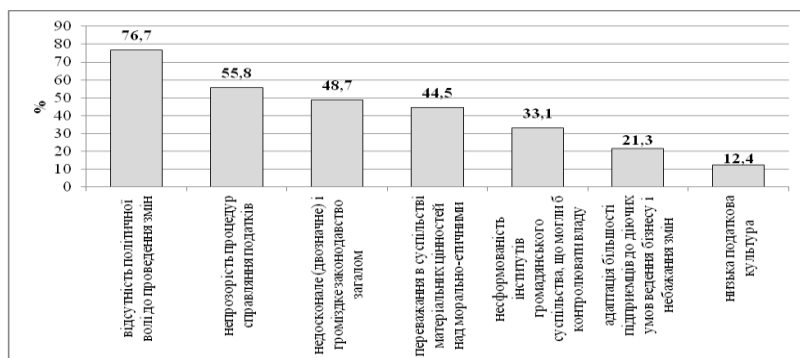
Найбільш обтяжливими для ведення бізнесу ВПП України залишаються бюрократія (4,5 балів з п'яти) та корумпованість у системі економічних відносин країни (4,4 бали), значний фіскальний тиск (4,0 бали), основними причинами існування яких на думку респондентів є: відсутність в країні політичної волі до проведення змін (76,7% опитаних), непрозорість процедур справляння податків (55,8%), недосконале (двозначне) і громіздке законодавство загалом (48,7%), нівелювання морально-етичними нормами (44,5%), несформованість інститутів громадянського суспільства, що могли б контролювати владу (33,1%) (рис.1). Отримані результати експертного опитування об'єктивно підтверджуються даними глобального дослідження «Індекс верховенства закону в країнах світу (The Rule of Law Index) – 2015» [9], за результатами якого Україна посіла 70 місце з-поміж 102 країн світу.

<sup>2</sup> Інформаційною базою формування вибірки був Реєстр великих платників податків України на 2015 рік. Загальний обсяг вибірки (чисельність респондентів) 340 од. при обсягу генеральної сукупності 1978 од. Таким чином, статистична похибка дослідження становила 5% (довірча ймовірність – 0,954).

Таблиця 1  
**Оцінювання податкових умов ведення бізнесу  
ВПП в Україні\***

Показник	Середня оцінка за 5-ти бальною шкалою	
	до Революції Гідності (до 2013 р.)	після Революції Гідності (після 2013 р.)
Витрати бізнесу на адміністрування податків (1 – низькі; 5 – дуже високі)	3,3	3,1
Податкове законодавство (1 – складне, заплутане; 5 – відповідає європейським принципам)	2,8	3,2
Фіскальний тиск з боку податкових органів (0 – відсутній; 5 – дуже високий)	4,2	4,0
Електронне обслуговування (1 – незадовільне; 5 – відмінне)	1,9	3,9
Податковий контроль (1 – створює значні перешкоди для бізнесу; 5 – перешкоди для бізнесу не створює; практично не помітний для бізнесу)	1,5	1,8
Корупційність та кумівство у податкових органах (0 – відсутні; 5 – надзвичайно поширені явище)	4,7	4,4
Бюрократія у податкових органах (0 – відсутня; 5 – надзвичайно поширене явище)	4,6	4,5
Консультації бізнесу податковими органами (1 – слабке, не професійне; 5 – відмінне)	2,2	2,8
<b>Загальна оцінка податкових умов ведення бізнесу великими платниками податків</b> (1 – складні, заплутані, витратні, створюють значні перешкоди для ефективного ведення та розвитку бізнесу; 5 – відповідають європейським принципам та практично непомітні для ведення бізнесу)	<b>2,2</b>	<b>2,5</b>

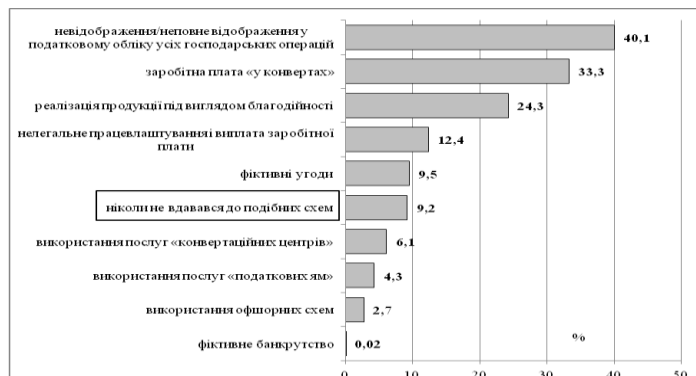
\*Джерело: складено за результатами проведеного експертного опитування



**Рис. 1. Розподіл відповідей респондентів на запитання «Які причини існування інституційних деформацій у вітчизняному фіскальному регулюванні ВПП, на Вашу думку, є основними?»», %\*\***

\* Сума відповідей не становить 100%, оскільки респонденти мали можливість обирати декілька запропонованих варіантів  
\*\*Джерело: складено за результатами проведеного експертного опитування

Це призводить до того, що 90% ВПП використовують в роботі процедури податкової оптимізації. Найпоширенішими способами податкової оптимізації респонденти називають невідображення/неповне відображення у податковому обліку усіх господарських операцій (40,1%), виплата заробітної плати «у конвертах» (33,3%) та реалізація продукції під виглядом благодійності (24,3%) (рис. 2).



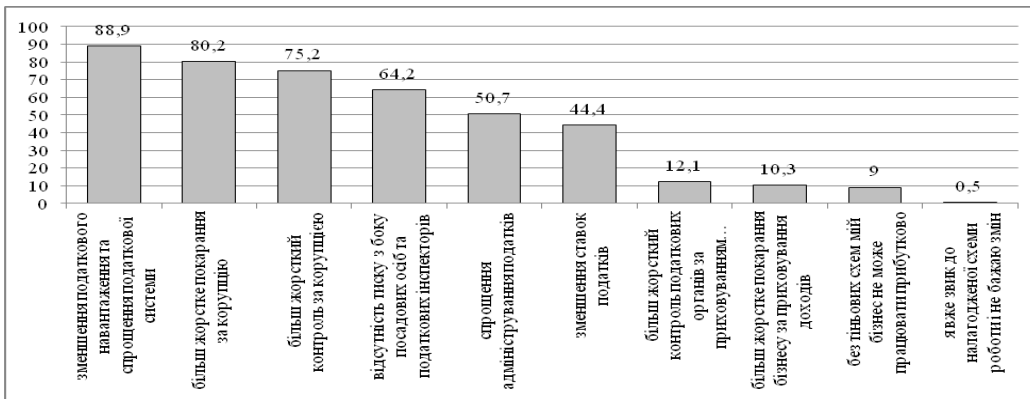
**Рис. 2. Розподіл відповідей респондентів на запитання «Чи вдавалися Ви коли-небудь у роботі до процедури податкової оптимізації?»», %\*\***

\* Сума відповідей не становить 100%, оскільки респонденти мали можливість обирати декілька запропонованих варіантів  
\*\*Джерело: складено за результатами проведеного експертного опитування

У процесі авторського опитування респонденти вказали на значне покращення в електронному обслуговуванні бізнесу (з 1,9 до 3,9 балів), що дозволило їм дещо знизити витратність низки адміністративно-управлінських процедур.

Однак, незважаючи на існуючі інституційні деформації фіскального регулювання ВПП, готовність до прозорого адміністрування податків при створенні у найближчі два-три роки сприятливих фіскальних умов для ведення бізнесу декларують 57,1% опитаних. Проте, вірять у швидкі податкові реформи лише 41,2% респондентів, 23,5% – вважають діючі реформи малоперспективними, а майже третина – взагалі безперспективними. Такі тенденції свідчать про збереження деякої напруги у вітчизняному підприємницькому середовищі, а також існування загрози дестабілізації механізмів державного управління економікою та національній безпеці країни загалом.

Головними передумовами прозорого ведення бізнесу ВПП та адміністрування податків є зменшення податкового навантаження та спрощення податкової системи (так вважають 88,9% респондентів), більш жорстке покарання (80,2%) та контроль (75,2%) за корупцією (рис. 3). При цьому, 9% респондентів все ж визнають, що без тіншових схем їхній бізнес не зможе працювати прибутково, а 0,5 % – звикли до налагодженої схеми роботи і не бажають змін.



**Рис. 3. Розподіл відповідей респондентів на запитання «За яких умов Ви були б готові працювати повністю прозоро?», %\***

\*Джерело: складено за результатами проведеного експертного опитування

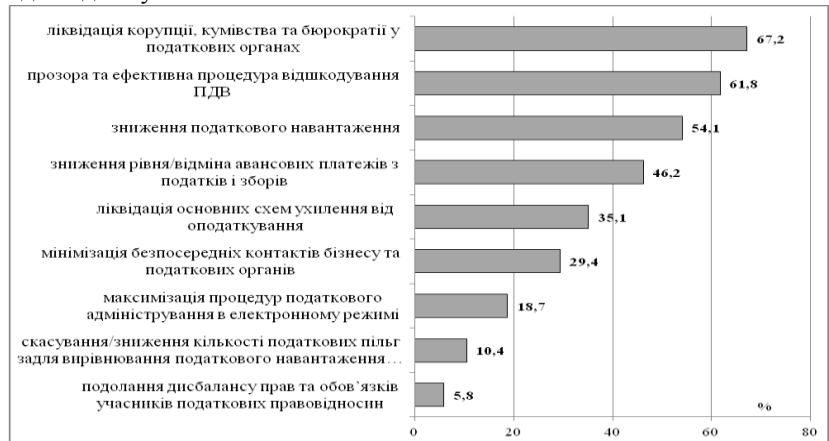
Підтримку прийняттю законодавства про трансфертне ціноутворення висловили лише чверть опитаних, решта – вважають його прийняття не доцільним, зокрема, зважаючи на недосконалість та незрозумілість для бізнесу прописаної у відповідному Законі методики звітування щодо трансфертного ціноутворення (84,7%), занадто широке коло контрольованих операцій (45,8%) та високі штрафні санкції (23,4%). Основні напрями вдосконалення законодавства про трансфертне ціноутворення вбачаються респондентами у: зменшенні тривалості податкових перевірок з питань трансфертного ціноутворення; стандартизації форм документації щодо трансфертного ціноутворення; звуженні переліку підстав для проведення податкових перевірок контрольованих операцій та підстав для визнання суб'єктів господарювання пов'язаними особами.

Ключовими аспектами підвищення рівня податкової культури та дисципліни у суспільстві (рис. 4) є: ліквідація корупції та бюрократії у податкових органах (67,2%); прозора та ефективна процедура відшкодування ПДВ (61,8%); ліквідація основних схем ухилення від оподаткування (35,1%).

І те що більше третини ВПП визнають необхідність вирішення проблеми наявності схем ухилення від оподаткування свідчить про їх використання в економіці країни, зокрема, шляхом відмивання доходів – недобросовісні платники податків часто вдаються до використання фіктивних фірм або «конвертаційних центрів».

Результатом існування інституційних деформацій та девіації у фіскальному середовищі діяльності вітчизняних ВПП у фінансово-економічному контексті є зниження

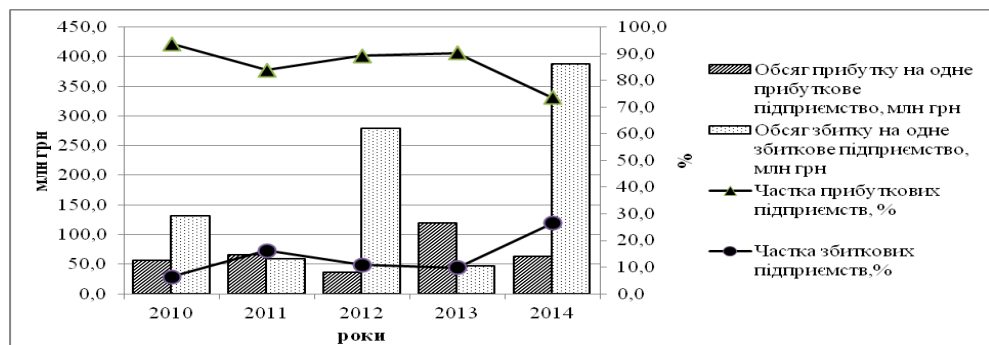
ефективності ведення їх бізнесу, що особливо посилюється існуючими соціально-економічною та геополітичною нестабільністю в Україні. Так, у 2014 р. суттєво загострилася проблема зростання частки збиткових ВПП Західного регіону у загальній їх кількості з 9,8% у 2013 р. до 26,4% у 2014 р. (рис. 5). Для порівняння, частка збиткових середніх і великих підприємств регіону у загальній чисельності відповідних підприємств становила у 2013 р. 36,2%, а у 2014 р. – 40,3%



**Рис. 4. Розподіл відповідей респондентів на запитання «Якими, на Ваш погляд, є основні напрями підвищення рівня податкової культури та дисципліни у суспільстві?», %\*\***

\* Сума відповідей не становить 100%, оскільки респонденти мали можливість обирати декілька запропонованих варіантів

\*\*Джерело: складено за результатами проведеного експертного опитування



**Рис. 5. Фінансові результати діяльності великих платників податків Західного регіону України у 2010-2014 рр.**

\*Джерело: складено за даними [10]

Загальний від'ємний фінансовий результат збиткових ВПП Західного регіону у 2014 році перевищив 5 млрд грн, що майже в тридцятьо більше, ніж у попередньому році. При цьому, найбільші збитки отримали підприємства сфери транспорту (2 млрд грн) та роздрібно торгівлі (1,8 млрд грн).

Найвищу питому вагу у структурі податкових платежів до Державного бюджету, акумульованих ВПП Західного регіону України, у 2014 р. займав ПДВ – 42,2%. При цьому, обсяг бюджетного відшкодування податку (82,5% відшкодовано в автоматичному режимі) у звітному році щодо попереднього знизився майже у півтори рази. У загальній структурі бюджетного відшкодування ПДВ підприємствам регіону лише 1,8% становить ПДВ, відшкодоване ВПП, що на 1,4 в.п. менше, ніж у 2012 р.

У 2014 р. податковими інспекторами було проведено 88 податкових перевірок ВПП Західного регіону України (з них 68,2% – документальні позапланові перевірки), що на 22,2% більше, ніж у 2010 р. Результативність зазначеного контролю, з точки зору виявлення порушень, у 2014 р. становила 100% (у 2013 р. – 93,5%), однак, обсяг сплати донарахованих податкових зобов'язань за результатами контрольної-перевірочної роботи у 2010-2014 рр. характеризувався низьким рівнем – в середньому 24,6%, що свідчить про поширення практики оскарження ВПП податкових повідомлень-рішень.

У структурі кримінальних правопорушень в сфері оподаткування 2013-2014 рр. найвищу частку становили: ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) – 80,7%; зловживання службовим становищем – 7,1%; фіктивне підприємництво, а також привласнення, розтрата майна – по 3,6% (відповідні показники по ВПП України – 65,5%; 7,7%; 4,9%; 17%).

Разом з тим, часто ВПП використовують схеми, які дозволяють не сплачувати ПДВ, що «вимиває» кошти з підприємств, конвертуючи їх в готівку, тому і виплата заробітної плати здійснюється «у конвертах».

Для відмивання доходів недобросовісні платники податків часто вдаються до використання фіктивних фірм або «конвертаційних центрів», про що може свідчити:

- реєстрація підприємства на підставних осіб без мети здійснення підприємницької діяльності, як правило, із малозабезпечених верств населення (студенти, пенсіонери, тяжкохворі, особи без визначеного місця проживання);

- ненадання підприємством у встановлений термін податкової або фінансової звітності або порушення порядку звітності;

- відсутність руху коштів підприємства на його банківських рахунках або, навпаки, занадто великий обсяг фінансових операцій підприємства, що лише нещодавно зареєстровано;

- переказ значних сум коштів через банківські рахунки за короткий строк існування підприємства (що, як правило, не перевищує одного податкового періоду, що ускладнює можливість контролю за його

діяльністю);

- постійна зміна засновників, директорів та інших посадових компанії після офіційної реєстрації підприємства;

- неможливість встановлення місцезнаходження службових осіб (директора, головного бухгалтера) суб'єкта господарювання;

- постійне надання до податкових органів відомостей про призупинення господарської діяльності та відсутність об'єктів оподаткування [11].

Тому необхідним є ширше використання такого ефективного інструменту боротьби ДФС України з контрабандою та фіктивним податковим кредитом як операція «легальний товар» на основі поєднання функцій митного та податкового аудиту, що дає змогу створити об'єднану інформаційну базу, забезпечити встановлення єдиних правил і координацію дій. Це дозволяє проводити моніторинг фактичного переміщення товарів від кордону до споживача у режимі реального часу, контроль за обігом ввезених на митну територію України товарів (робіт, послуг) і унеможливує нелегальний імпорт, заниження митної вартості шляхом підміни високоліквідних товарів товарами групи «прикриття», використання так званих давальницьких схем. Зокрема, щодо останніх використовують митний режим переробки, за допомогою якого маскується імпорт будь-яких товарів під повернення готової продукції, виробленої з давальницької сировини, який відбувається у безподатковому режимі. На основі аналізу діяльності імпортерів на підставі інформації з наявних баз даних ДФС України, зокрема бази оформлених митних декларацій, Єдиного реєстру податкових накладних, автоматизованої системи зіставлення та ін., простежуються схеми постачання імпортного товару на митній території України, а від так і можливі ризики порушення законодавства підприємствами, які формують і шляхом накопичення імпортного ПДВ здійснюють його подальшу реалізацію підприємствам реального сектора економіки.

Налагодження ефективного контролю за правильністю й достовірністю декларування товарів, що переміщуються через кордон, виявлення та руйнування міжрегіональних схем формування схемного кредиту з використанням підміни імпортованого товару дадуть змогу поліпшити економічну ситуацію в країні, знизити ціновий тиск на кінцевого споживача, забезпечити захист прав вітчизняних виробників.

Отже, істотною перешкодою для розвитку бізнесу і загалом соціально-економічного поступу України на шляху її європейській інтеграції виступають інституційні деформації вітчизняного фіскального середовища та організаційні проблеми фіскального регулювання діяльності ВПП, а саме: високі, порівняно з іншими країнами світу, середньозважені ставки оподаткування; диспропорційність структури оподаткування; залежність від зовнішньої кон'юнктури; складність справляння окремих податків; недосконалість вітчизняного податкового законодавства та недостатній рівень його гармонізації з аналогічним у розвинутих країнах світу; низькі

правова та податкова культура, дисципліна у підприємницькому середовищі загалом; надмірне податкове навантаження на бізнес загалом; подвійне оподаткування; поширення практики сплати податків авансом; недосконалість механізмів фіскального регулювання трансфертного ціноутворення; ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); лобіювання інтересів великого бізнесу; корупція як зі сторони податкових органів, так і великих платників податків; недостатні розміри відшкодування завданих державі збитків, спричинених ухиленням ВПП від оподаткування.

Тому, перспектива подальших досліджень авторів вбачається у пошуку організаційно-інституційних та економічних механізмів ліквідації інституційних деформацій з метою вдосконалення фіскального регулювання діяльності ВПП в контексті реформування системи адміністрування податків в Україні загалом.

### Список використаних джерел

1. Country Data Report for Ukraine, 1996-2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://info.worldbank.org/governance/wgi/pdf/c226.pdf><http://info.worldbank.org/governance/wgi/pdf/c226.pdf>
2. Бережний Я. Проблеми та шляхи формування сприятливого інституційного середовища для підприємницької діяльності в Україні: аналіт. доп. / Я. Бережний, Д. Ляпін, Д. Покришка; за ред. Я. Жаліла. – К.: НІСД, 2014.
3. Буцька О. Податкові умови ведення бізнесу в Україні: порівняльний аспект / О. Буцька // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр ТНЕУ «Економічна думка», 2012. – Вип. 11, част. 1. – С. 85-88.
4. Дубинецька П. Реформування податкової системи як передумова детінізації економіки України / П. Дубинецька // Формування ринкової економіки в Україні: Збірник наукових праць. – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2012. – Вип. № 28. – С. 209-215.
5. Остафій М.М. Податкове стимулювання підприємницького середовища в Україні через призму податкового стимулювання / М.М. Остафій // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : ВПЦ ТНЕУ «Економічна думка», 2014. – Том 16. – № 1. – С. 219-223.
6. Проскура К. Комплексне оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні / К. Проскура // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр ТНЕУ «Економічна думка», 2013. – Том 14. – №1. – С. 330-340.
7. Господарський кодекс України: Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page2>.
8. Офіційний сайт Міжнародного валютного фонду [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org>.
9. World Justice Project «Rule of Law Index – 2015». – [Electronic resource]. – Available at: [http://worldjusticeproject.org/sites/default/files/roli\\_2015\\_0.pdf](http://worldjusticeproject.org/sites/default/files/roli_2015_0.pdf)
10. Офіційний сайт Головного управління Державної фіскальної служби у Львівській області [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lv.sfs.gov.ua/>.

11. Типології легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, через небанківські фінансові установи із залученням коштів та інших активів громадян [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site\\_docs/2010/30.12.2010/tipolog2010.pdf](http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site_docs/2010/30.12.2010/tipolog2010.pdf).

### References

1. Country Data Report for Ukraine, 1996-2014 [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://info.worldbank.org/governance/wgi/pdf/c226.pdf><http://info.worldbank.org/governance/wgi/pdf/c226.pdf>
2. Zhalilo, Ya. (Ed.) *Problemy ta shlyakhy formuvannya spryiatlyvoho instytutsiynoho seredovyscha dlya pidpryyemnyts'koyi diyal'nosti v Ukraini* [Problems and ways of creating an enabling institutional environment for business activities in Ukraine]. (Scientific Report). Kyiv: NISD. [in Ukrainian].
3. Buts'ka O. (2012). Podatkovi umovy vedennya biznesu v Ukraini: porivnyal'nyy aspekt [Tax business environment in Ukraine: Comparative Aspect]. In S. I. Shkaraban (Ed.). *Ekonomichnyy analiz* [Economic analysis]: Vyp. 11 (1), pp. 85-88. Ternopil' : Ternopil's'kyy natsional'nyy ekonomichnyy universytet. [in Ukrainian].
4. Dubynets'ka P. (2012). Reformuvannya podatkovoyi systemy yak peredumova detinizatsiyi ekonomiky Ukrainy [Reforming the tax system as a prerequisite for reducing the shadow economy Ukraine]. *Formuvannya rynkovoyi ekonomiky v Ukraini* [Formation of market economy in Ukraine]: Vol. 28, pp. 209-215. L'viv: LNU im. I. Franka. [in Ukrainian].
5. Ostafiy M. M. (2014). Podatkove stymulyuvannya pidpryyemnyts'koho seredovyscha v Ukraini cherez pryzmu podatkovoho stymulyuvannya [Tax incentives business environment in Ukraine through the prism of tax incentives]. In V. A. Deriy (Ed). *Ekonomichnyy analiz* [Economic analysis]: Vol. 16 (1), pp. 219-223. Ternopil' : Ternopil's'kyy natsional'nyy ekonomichnyy universytet. [in Ukrainian].
6. Proskura K. (2013). Kompleksne otsinyuvannya efektyvnosti podatkovoho administruvannya v Ukraini [Comprehensive evaluation of the effectiveness of tax administration in Ukraine]. In S. I. Shkaraban (Ed). *Ekonomichnyy analiz* [Economic analysis]: Vol. 14 (1), pp. 330-340. Ternopil' : Ternopil's'kyy natsional'nyy ekonomichnyy universytet. [in Ukrainian].
7. Supreme Council of Ukraine (2003). *Hospodars'kyy kodeks Ukrainy* [Economic Code of Ukraine] (Adopted on 2003, January 16, 436-IV). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page2>. [in Ukrainian].
8. Ofitsiyyny sayt Mizhnarodnoho valyutnoho fondu [Official website of the International Monetary Fund ]. Retrieved from <http://www.imf.org>.
9. World Justice Project «Rule of Law Index – 2015». – [Electronic resource]. Retrieved from [http://worldjusticeproject.org/sites/default/files/roli\\_2015\\_0.pdf](http://worldjusticeproject.org/sites/default/files/roli_2015_0.pdf) (storinka 149)
10. Ofitsiyyny sayt Holovnoho upravlinnya Derzhavnoyi fiskal'noyi sluzhby u L'vivs'kiy oblasti [The official website of the Main Department of the State Fiscal Service in Lviv Oblast]. Retrieved from <http://lv.sfs.gov.ua/>.
11. Typolohiyi lehalizatsiyi (vidmyvannya)dokhodiv, oderzhanykh zlochynnym shlyakhom, cherez nebankivsk'i finansovi ustanovy iz zaluchennyam koshtiv ta inshykh aktiviv hromadyan [typologies of legalization (laundering) of proceeds from crime through non-bank financial institutions with the involvement of citizens and other assets]. Retrieved from: [http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site\\_docs/2010/30.12.2010/tipolog2010.pdf](http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site_docs/2010/30.12.2010/tipolog2010.pdf).