**УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
Заснована 2015 року і є продовженням започаткованої у 2001 році
серії «Митна справа в Україні»

# МОДЕРНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ І МИТНОЇ ПОЛІТИКИ В ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

***Монографія***

*За науковою редакцією*
*д.е.н., професора П. В. Пашка,*
*д.е.н., професора С. В. Онишко*

**Ірпінь**
**2020**

**УДК 336.221.4(477)**
**ББК 65.9(4Укр)261.41**
**М74**

*Рекомендовано до друку Вченою радою*
*Університету державної фіскальної служби України*
*(протокол № 4 від 25 квітня 2019 року)*

***Рецензенти:***

**Давиденко Н. М.,** доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Національного університету біоресурсів і природокористування України;

**Опарін В. М.,** доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»;

**Швабій К. І.,** доктор економічних наук, професор, директор Навчально-наукового інституту економіки, оподаткування та митної справи Університету ДФС України.

***Авторський колектив:***

д.політ.н., професор К. О. Ващенко, ORCID: 0000-0001-6516-0943 (вступне слово, пп. 1.1); д.е.н., проф. П. В. Пашко, ORCID: 0000-0002-2697-751X (передмова, пп. 1.1, 1.2, 1.3, 5.1); д.е.н., проф. С. В. Онишко, ORCID: 0000-0001-5811-2724 (пп. 1.2, 1.3, 2.1, 2.5, 2.7); д.е.н., проф. Т. В. Паєнтко, ORCID: 0000-0002-2962-308X (1.4, 3.1); д.е.н., проф. Т. В. Майорова (пп. 2.5); д.е.н., проф. А. Є. Буряченко, ORCID: 0000-0002-7354-7491 (2.6); д.е.н., проф. І. О. Луніна, ORCID: 0000-0003-3812-4802 (пп. 3.3); д.е.н., проф. О. А. Шевчук (пп. 2.1, 2.8); д.е.н., доцент Д. В. Пашко, ORCID: 0000-0002-1160-6396 (пп. 2.3); к.ю.н., доцент О. В. Онишко, ORCID: 0000-0001-6286-0856 (пп. 2.2); к.е.н., доцент М. Д. Бедринець, ORCID: 0000-0002-0393-6635 (пп. 4.2); к.е.н., доцент Т. А. Коляда, ORCID: 0000-0002-1574-4446 (пп. 2.4); к.е.н., доцент А. А. Гуменний (пп. 3.1); к.е.н. Н. В. Новицька, ORCID: 0000-0002-8238-4006 (пп. 3.4, 3.5, 4.3, 4.4); к.е.н., доцент О. А. Ліснічук, ORCID: 0000-0002-2563-0717 (пп. 3.6); к.е.н. Л. А. Задорожня, ORCID: 0000-0002-7193-0614 (пп. 3.7); к.е.н. С. С. Брехов, ORCID: 0000-0002-4141-3210 (пп. 4.1); к.е.н., с.н.с. В. І. Коротун, ORCID: 0000-0002-6447-5916 (пп. 4.3); к.е.н. Л. М. Богріновцева, ORCID: 0000-0001-9597-1085 (пп. 4.5); к.ю.н., с.н.с С. І. Федчук, ORCID: 0000-0003-4394-9649 (пп. 4.6); к.ю.н., с.н.с., доцент П. О. Селезень, ORCID: 0000-0002-9546-4726 (пп. 4.7, 4.8); к.ю.н., доцент М. В. Кармаліта, ORCID: 0000-0001-5833-9064 (пп. 4.7); к.е.н. О. М. Сидоренко (пп. 5.7); к.е.н., доцент С. В. Шевчук ORCID: 0000-0003-3432-3441 (пп. 5.1, 5.2); к.е.н., доцент І. В. Несторишен, ORCID: 0000-0003-0765-195X (пп. 5.4); к.е.н., доцент В. А. Туржанський, ORCID: 0000-0001-7920-8389 (пп. 5.4); к.е.н., с.н.с., доцент О. А. Фрадинський, ORCID: 0000-0001-9093-5026 (пп. 5.5, 5.6); к.е.н., І. І. Хлєбнікова, ORCID: 0000-0001-7265-9216 (пп. 3.2, 3.4, 4.3, 4.4); ст. викл. Т. Г. Венгуренко, ORCID: 0000-0001-9073-6166 (пп. 4.5); ст. викл. М. О. Лепеха, ORCID: 0000-0003-2693-6504 (пп. 3.2); ст. викл. А. В. Ємець, ORCID: 0000-0002-8262-3492 (пп. 5.3); науковий співробітник Ю. О. Медвідь (пп. 5.5, 5.6).

**М74** Модернізація податкової та митної політики в інституціональному забезпеченні розвитку економіки України : [монографія] / К. О. Ващенко, П. В. Пашко, С. В. Онишко та ін. ; за наук. ред. д.е.н., проф. П. В. Пашка, д.е.н., проф. С. В. Онишко. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. – 518 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 129).

**ISBN 987-966-337-532-8**

У монографії проблематику податкової і митної політики, спрямовану на забезпечення розвитку економіки України, розглянуто крізь призму використання та модернізації інституціонального інструментарію.

Розглянуто особливості інституціональних підходів у формуванні фіскального простору та регулюванні фінансових потоків. У категоріях модернізації та інституціонального розвитку досліджено окремі складові податкової системи та податкової політики загалом. Значну увагу приділено ролі та удосконаленню інституціоналізації митного адміністрування.

Розраховано на науковців та практиків, які працюють у фінансовій сфері, викладачів, аспірантів, а також усіх, хто цікавиться проблематикою застосування податково-митних інструментів у сучасній інституціональній моделі розвитку економіки України.

**УДК 336.221.4(477)**
**ББК 65.9(4Укр)261.41**

© Ващенко К. О., Пашко П. В.,
Онишко С. В. та ін., 2020
© Університет державної фіскальної
служби України, 2020

**ISBN 987-966-337-532-8**

# ЗМІСТ

**ВСТУПНЕ СЛОВО** ..... 6

**ПЕРЕДМОВА** ..... 8

**РОЗДІЛ 1. ФОРМУВАННЯ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИХ ЗАСАД ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ** ..... 11

1.1. Інституціональна складова соціально-економічної системи ..... 11

1.2. Сутність інституціонального середовища та його роль в інституціоналізації соціально-економічних відносин ..... 22

1.3. Модернізація як домінанта забезпечення інституціонального розвитку сучасної економіки ..... 31

1.4. Особливості інституціональних підходів у методології регулювання фінансових потоків ..... 44

**РОЗДІЛ 2. ФІСКАЛЬНІ КОНЦЕПТИ ТА ВЕКТОРИ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ** ..... 54

2.1. Фіскальна політика як структуроформуючий елемент і продукт фіскального простору ..... 54

2.2. Фіскальна політика: сутність та проблемність економіко-правової регламентації як суспільного інституту ..... 65

2.3. Вплив інституційних трансформацій у діяльності та управлінні податковою і митною службами на формування фіскального простору ..... 76

2.4. Роль бюджетної стратегії у формуванні фіскального простору ..... 94

2.5. Фіскальні стимули ефективності фіскального простору ..... 115

2.6. Фіскальна децентралізація як індикатор модернізації фіскального простору ..... 137

2.7. Фіскальний інструментарій розбудови інституціонального середовища суб'єкт-об'єктної взаємодії на фінансовому ринку ..... 152

2.8. Інститут податкового контролю як прикмета ролі держави в інституціональному забезпеченні соціально-економічного розвитку ..... 161

**РОЗДІЛ 3. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА І ПОДАТКОВА СИСТЕМА В КАТЕГОРІЯХ МОДЕРНІЗАЦІЇ ТА ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО РОЗВИТКУ** ..... 175

3.1. Інституціональні ефекти оподаткування та їх оцінка ..... 175

3.2. Податкові інструменти низьковуглецевого розвитку України..... 188

3.3. Інституційне забезпечення підвищення ефективності податку на прибуток підприємств ..... 214

3.4. Розбудова інституту акцизного оподаткування ..... 228

3.5. Інституціональна сутність екологічного оподаткування ..... 243

3.6. Зарубіжний досвід майнового оподаткування та можливості його використання в Україні ..... 264

3.7. Перспективні напрями модернізації персонального прибуткового оподаткування у контексті попередження девіантної поведінки платників ..... 280

**РОЗДІЛ 4. ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ ТРАНСФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ**..... 295

4.1. Шляхи посилення інституційної спроможності протидії агресивному податковому плануванню в Україні ..... 295

4.2. Підвищення якості інституту прогнозування податкових надходжень як передумова результативності діяльності податкових органів ..... 307

4.3. Складові та особливості адміністрування акцизного податку..... 322

4.4. Перспективи розвитку інноваційних механізмів контролю за обігом підакцизних товарів в умовах євроінтеграції ..... 339

4.5. Особливості адміністрування податків у страхових компаніях..... 366

4.6. Інституціональне забезпечення реалізації дискреційних повноважень податкових органів в Україні..... 378

4.7. Механізм вирішення спорів щодо тлумачення та реалізації договірних норм у сфері оподаткування на підставі процедури взаємного узгодження ..... 390

4.8. Модельна податкова конвенція ОЕСР та коментарі до неї як джерело тлумачення договірних норм у сфері оподаткування (на прикладі судової практики)..... 403

**РОЗДІЛ 5. МИТНА ПОЛІТИКА ТА ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЯ МИТНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ** .....414

5.1. Динаміка та тенденції провадження митної справи як засобу реалізації митної політики України.....414

5.2. Ідентифікація митної безпеки та митних інтересів у системі координат реалізації митної політики.....429

5.3. Взаємозв'язок та синергія концепцій «Уповноваженого економічного оператора» та «Єдиного вікна» Рамкових стандартів безпеки ВМО у контексті забезпечення митної безпеки держави.....437

5.4. Зарубіжна практика управління митними ризиками у контексті впровадження системи попереднього інформування митних адміністрацій.....452

5.5. Підходи і рекомендації щодо аналізу митних ризиків під час переміщення пасажирів авіаційним транспортом .....464

5.6. Використання ризик-орієнтованих інструментів у сфері митного контролю під час переміщення товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях .....482

5.7. Методичні засади визначення рівня схильності працівників податкових та митних органів до вчинення корупційних правопорушень .....501

# ВСТУПНЕ СЛОВО

Соціально-економічні перетворення в незалежній Україні, які сьогодні відбуваються в складних внутрішніх умовах та під впливом всесвітньої глобалізації, для їх повномасштабного втілення потребують як нових знань, так і нових інституційних рішень та структур. Стоїть завдання всебічного та науково обґрунтованого переосмислення стану і перспектив суспільних відносин, що враховують сучасний запит українського суспільства, задовольнити який спроможний лише симбіоз підприємницької активності та досконалих форм державного регулювання, втілених у виваженій державній соціально-економічній політиці.

Багатосторонній та відповідальний характер поставленого завдання підтверджує необхідність цілісного підходу до його розв'язання, єдність теорії і практики, співпраці державних і наукових структур.

Проте існує доцільність і в тому, щоб у складному та структурованому феномені – державній соціально-економічній політиці – виокремити ті складові, що формують основу і ресурс її реалізації, орієнтири подальшого прогресу.

Не потрібно вдаватися у детальні розвідки, щоб показати очевидність того, що об'єднуючим началом та запорукою у здійсненні обраних соціально-економічних перетворень є виважена державна бюджетно-податкова політика.

Дослідження бюджетно-податкової політики мають велику традицію. На цьому шляху отримано важливі результати, розширено контекст багатьох процесів і практик, меж їх функціонування. Проте динаміка суспільного розвитку диктує потребу окреслення прикмет нових станів розвитку бюджетно-податкової політики.

У зазначеному контексті важливо наголосити на запровадженні практики розгляду бюджету за процедурою раннього ухвалення кошторису, реформування Державної фіскальної служби України, її розподілу на дві нові: податкову та митну, і створення з 2020 року Бюро фінансових розслідувань. Прикладом нових розвідок може слугувати також підписана 23.07.2018 у Лондоні Багатостороння конвенція щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. На порядку денному – й повноцінне запровадження середньострокового бюджетування.

Поряд з прагматикою нових прикмет набуває і сама наука, пізнання яких здатне привнести реальні здобутки, що слугуватимуть розширенню інструментарію для виявлення невикористаного потенціалу та пошуків ефективності, зокрема у сфері бюджетно-податкової політики.

На сьогодні найбільш суттєві зрушення у суспільній системі відбулися у тих країнах, які скористалися стрімким розвитком новітніх технологій та інструментарію, що корелювали з відповідними інституційними інноваціями. Адже лише за умови відповідної інституційної організації з'являється можливість повніше розкрити та втілити переваги новітнього інструментарію.

Нові способи ведення бізнесу, створення нових типів компаній, поява інноваційних продуктів тощо обумовлюють потребу гнучкого та адаптивного реагування на мінливості глобального середовища. Інновації мають з'являтися у відповідь на недосконалості державного регулювання, зокрема в контексті використання бюджетного та податкового інструментарію. У такому контексті варто розцінити запуск Єдиного веб-порталу використання публічних коштів «E-data» – найкращого інструменту, яким можна боротися з корупцією і який пройшов шлях від ідеї до двох порталів https://spending.gov.ua/ та https://openbudget.gov.ua/. Це створення екосистеми, яка з'явилася навколо порталу, запровадження правил BEPS, що дозволить здійснити реальну деофшоризацію. Однак повна реалізація можливостей фінансових технологій ще попереду.

У такому контексті спроба колективу Університету державної фіскальної служби України розкрити державну фіскальну політику в категоріях модернізації та інституціонального розвитку на тлі дискусій, що точаться в умовах сьогодення, викликає науковий і практичний інтерес і буде корисною всім, хто цікавиться вказаною проблематикою.

Державний секретар
Міністерства фінансів України,
д.політ.н., професор К. О. Ващенко

# ПЕРЕДМОВА

*Пошук ефективних економічних і політичних моделей*
*має виходити з того,*
*що кожна модель чітко відповідає певному набору*
*формальних і неформальних інституційних обмежень.*
*Д. Норт*

Підсумковий період розвитку фіскальної науки як одного з напрямів поєднання фінансової теорії та практики відносять до другої половини XIX – початку XX ст. Вважають, що він проявлявся через реалізацію фіскальної політики держави, спрямовану на забезпечення соціально-економічної стабільності суспільства. Ефективним знаряддям реалізації державної політики щодо життєдіяльності суспільства стали податки[1]. Формування і використання бюджету – системними. Система державних доходів і витрат набула законодавчого закріплення.

Незважаючи на тривалий еволюційний шлях, етап обґрунтування теоретико-практичних засад розвитку фіскальної науки, організації фінансів, функціонування бюджетно-податкової системи триває й досі. На підтвердження об'єктивності таких процесів наводяться не менш переконливі докази. Проте варто зазначити й наявність ситуативних фіскальних трансформацій нерідко відірваних від контексту фінансової науки, які не завжди сприяли позитивним змінам у соціально-економічному розвитку. Тому лише ґрунтовне осмислення зарубіжної та вітчизняної практики використання фіскального інструментарію макроекономічного регулювання, що спирається і на прогресивні зміни у суспільному розвитку, і на фундаментальні здобутки теорії фіскальної науки та фінансової загалом, здатне виявити шляхи сприяння системним зрушенням, а не короткотерміновим потребам підтримки поточних чи окремих завдань.

---

[1]Сутормiна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. Держава – податки – бізнес (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки) : монографія К. : Либідь, 1992. 328, [4, 6] с.

Украй потужним інструментом реагування на різноманітні соціально-економічні виклики як внутрішнього, так і зовнішнього характеру є інституціональний інструментарій. Водночас такий інструментарій не тільки сприймає сформоване інституціональне середовище, але й сам його створює. Такий двосторонній процес взаємодії це не лише повніша реалізація потенціалу конкретного інституційного інструменту, але й участь у нарощуванні цінності та ефективності інституціонального середовища загалом, що у класичному розумінні одного з фундаторів інституціоналізму Д. Норда є сукупністю основоположних політичних, соціальних і юридичних правил, які створюють базис для виробництва, обміну і розподілу. Тому проблеми інституціонального інструментарію та інституціонального середовища важливо вирішувати системно з тим, щоб інституціональний інструментарій не фокусувався лише на певній чи певних функціях, формуючи перешкоди для виконання зазначеним середовищем інших важливих функцій.

У зазначеному контексті недостатньо обґрунтовані інституціональні принципи регулювання суспільних відносин перешкоджають узгодженню економічних інтересів в окремих секторах економіки та між окремими суб'єктами господарювання, інвестиційній активності, оптимізації механізмів фінансового забезпечення різноманітних потреб тощо, а відтак – вирішенню соціально-економічних завдань, що стоять перед країною. Шляхом адекватної зміни інституціонального інструментарію, оперативного реагування регулятора, встановлення рамкових обмежень взаємодії можливо мінімізувати недосконалість та неузгодженість інтересів у суспільстві. Тому сьогодні проблема пошуку шляхів формування ефективного інституціонального середовища постає особливо актуальною.

Водночас очевидно, що оперативні зміни інституціонального інструментарію не повинні порушувати цілісність інституціонального середовища, яка забезпечується системою базових інститутів, на якій базуються суспільні відносини у кожній конкретній державі. До переліку таких базисних інститутів відносять й фіскальні інститути, використання яких у поєднанні з кон'юнктурними, ідеологічними і моніторинговими формують інституціональне середовище, що дозволяє вирішувати конкретні завдання удосконалення соціально-економічних відносин. Разом з тим очевидність таких підходів суттєво

підривається не відпрацьованістю їх теоретико-методологічного підґрунтя, що в подальшому негативно позначається й на вирішенні практичних завдань.

У зв'язку з цим у монографії зроблена спроба окреслити деякі аспекти інструментарію формування фіскальної сфери крізь призму накопичених проблем для повнішого включення цієї сфери у загальне інституціональне середовище з одночасним урахуванням того, що потенціал фіскальної сфери є вагомим чинником розбудови інституціонального середовища для визначення оптимальних напрямів розвитку національної економічної і фінансової системи та суспільного прогресу загалом.

Ректор Університету державної
фіскальної служби України,
д.е.н., професор, заслужений діяч
науки і техніки України П. В. Пашко

# РОЗДІЛ 1
# ФОРМУВАННЯ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИХ ЗАСАД ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ

1.1. Інституціональна складова соціально-економічної системи.

1.2. Сутність інституціонального середовища та його роль в інституціоналізації соціально-економічних відносин.

1.3. Модернізація як домінанта забезпечення інституціонального розвитку сучасної економіки.

1.4. Особливості інституціональних підходів у методології регулювання фінансових потоків.

## 1.1. Інституціональна складова соціально-економічної системи

Історичний досвід дає переконливі свідчення тому, що серед розмаїття чинників, що впливають і забезпечують соціально-економічний розвиток, особливе місце належить тим, що містяться та формують інституціональне середовище. До цього слід додати й думку, що інститути та інституціональні механізми регулюють господарське життя суспільства та визначають потенціальні межі його розвитку[2]. У доповіді Світового банку за 1997 і 2002 рр. прямо наголошувалося, що лише економічної політики недостатньо; проблеми зростання економіки і подолання бідності реально вирішуються з розвитком інститутів[3].

Інститут, за визначенням фундатора інституціональної теорії Д. Норта, – це певні правила гри в суспільстві, тобто придумані обмеження, які направляють взаємодію людей в певне русло; це структура, яку люди накладають на свої відносини, визначаючи таким

---

[2]Пустовійт Р. Ф. Інституційні засади зміни економічної парадигми // Фінансовий простір. 2012. № 3 (7). С. 18–25.

[3]Економічний розвиток України: інституціональне і ресурсне забезпечення : монографія / О. М. Алимов, А. І. Даниленко, В. М. Трегобчук та ін.; Об'єднаний інститут економіки НАН України. 2005. 540, [33–35] с.

чином стимули, поряд з іншими обмеженнями (бюджетними, технологічними і т. д.) окреслюючи межі вибору, які, у свою чергу, встановлюють рамки функціонування економіки і суспільства упродовж того чи іншого періоду[4].

В. Гамільтон, який ввів термін «інституційна економіка» вважав, що інститут – це словесний символ для кращого описання низки суспільних звичаїв. Вони означають переважний і постійний спосіб мислення, який став звичкою для групи або звичаєм для народу… Світ звичаїв і звичок, до якого ми пристосовуємо життя, є сплетінням і безперервною основою інститутів[5].

Дж. Найт визначив інститут як «набір правил, що структурують соціальні взаємодії певними способами»[6]. Дж. Ходжсон визначив інститут як систему усталених та загальноприйнятих соціальних правил, які структурують соціальні взаємодії[7].

На суспільній значимості інституційних чинників наголошують й вітчизняні вчені. Так, А. Гриценко і В. Соболєв вважають, що інститути – це установи, що відображають традиції, правила, норми, звичаї та закони, які, знижуючи кількість інформації, необхідної для індивідуальних і колективних дій, створюють суспільству умови для його відтворення[8]. У зазначеному контексті є підстави говорити про інституціональну політику, що, згідно з Фінансовим словником, визначається як здійснювані державою заходи з формування нових, усунення старих або трансформації існуючих владних, трудових, фінансових, соціальних та інших економічних інститутів[9].

У межах реалізації суспільної ролі інституціоналізації особливе значення має представлення Д. Нортом інституту як норми і як організації. Організації створюються для досягнення певних цілей, у процесі руху до мети організації виступають головними агентами

---

[4]Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / пер. з англ. К. : Основи, 2000. С. 11, 137.

[5]Hamilton W. Instiuton // Encyclopedia of the Social Sciences. New-York, 1932. V.VIII. P. 84

[6]Knight J. Institutions and Social Conflict // Cambridge University Press. 1992. P. 2.

[7]Hodgson G. M. What Are Institutions? // Journal of Economic Issues. 2006. Vol. 40. № 1. P. 1–25.

[8]Гриценко А. Ринкові інститутита інфраструктура // Економічна теорія. 2008. № 3. С. 54–56..

[9]Финансовый словарь. URL : http//dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/23312.

інституційних змін. Відмінності між інститутами та організаціями втілюються у їх різних функціях: у першому випадку – це гравці, їх стратегії, а в другому – це правила гри для гравців[10]. Слід зазначити, що таке бачення не завжди сприяє однозначному розумінню сутності поняття інституту іншими науковцями. Це простежується вже з вищенаведеного А. Гриценком і В. Соболєвим визначення інститутів як установ. А. Новицький також вважає, що інститут є моделлю конкретних організацій, задаючи структурно-функціональні рамки формування стійких зв'язків і відносин між їх агентами та клієнтами[11]. Р. Квасницька розглядає інститут як організаційну структуру, що функціонує на засадах певних інституційних правил та норм з метою задоволення політично-економічно-соціальних потреб суспільства[12].

Іншим прикладом може слугувати позиція О. Носової, яка розглядає інститут у тривимірному підході, а саме:

1) як норми та правила;

2) як організації;

3) як стійкі суспільні структури і явища. Далі зроблено висновок, що інститут – це суспільні правила та норми, які або виступають у своєму власному вигляді, або втілюються в організаціях та інших суспільних явищах, що мають тривалий, стійкий чи повторюваний характер[13].

Тобто у визначеннях О. Носової термін «інститут» має багатоплановий характер і універсальне значення. Близькою до цієї позиції є трактування інститутів енциклопедичним словником «Фінансові послуги України», а саме як порядок, що набуває форми встановленої сукупності законів або як узагальнена назва установ, які належать до

---

[10]Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / пер. з англ. К. : Основи, 2000. 198, [81–83] с.

[11]Новицький А. М. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні : монографія. Ірпінь: НУДПС України, 2011. 444, [82] с.

[12]Квасницька Р. С. Інвестиційний потенціал інститутів фінансового ринку України : монографія. Хмельницький: ПП «Монускрипт», 2015. 314, [64] с.

[13]Носова О. В. Інституціональні основи і форми стимулювання економічного розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : 08.00.01 «Економічна теорія та історія економічної думки». Х., ХНУ імені В. Каразіна, 2007. С. 8.

певної сфери діяльності[14]. Підтвердження такої позиції міститься й у зарубіжних джерелах. Так, у Тлумачному економічному і фінансовому словнику інститути визначаються як «…сукупність писаних або неписаних законодавчих норм і вимог, які виконують господарюючі суб'єкти…, і сукупність органів, установ, соціологічних або адміністративних груп, які сприяють формуванню відповідного середовища»[15].

Не продовжуючи цю наукову дискусію, з огляду на предмет нашого дослідження, лише наголосимо на дискусійності і не відпрацьованості загальнотеоретичних аспектів цієї проблематики. Як вихідну точку нашого розуміння поняття інституту не будемо його обмежувати розглядом як сукупності норм і правил гри. Критичного значення надамо й створенню організацій як гравців для досягнення певних цілей, що реалізують інституційні зміни. Така позиція чітко простежується із розгляду інституту як діючих «…у певних суспільно-історичних умовах сукупності соціально-економічних правил і структур, над якими не владні окремі учасники або групи учасників ринкових відносин»[16]. Слід також погодитися з думкою про те, що «…організації формують механізми реалізації норм і правил, що визначені як інститут», та про те, що «…не допускаючи ототожнення та не вживаючи поняття інституту і організації як синоніми, а підкреслюючи їх конкретну взаємопов'язаність та спрямованість на найповніше відображення, можна реалізувати сутність окремих положень інституціоналізму як методологічного інструментарію»[17]. До цього варто додати, що з'ясування інституційного аспекту значно розширює методологію дослідження соціально-економічних процесів, оскільки дозволяє враховувати формальні та неформальні норми і

---

[14]Мітюков І. О., Александров В. Т., Ворона О. І., Недбаєва С. М. Фінансові послуги України: енциклопедичний довідник: у 5 т. К. : Укрбланковидав, 2001. Т. 1. 2001. С. 30.

[15]Бернар И. Толковий экономический и финансовый словарь: в 2-х т. / пер. с фр. М. : Международ. Отношения, 1994. Т. 2. 1994. С. 91.

[16]Олійник А. В. Розвиток інституційних засад банкрутства та оптимізація процесу роботи з проблемними банками в Україні // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». Випуск 9–1, частина 4. 2014. 166–169, [167] с.

[17]Чуницька І. І. Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти: монографія. Державна фіскальна служба України, Університет ДФС України. Ірпінь, 2017. 332, [102] с.

правил. Адже, як зазначав Дж. Ходжсон, «…упродовж десятиліть економісти практично не аналізували справжні процеси, які керують діями і рішеннями, передбачаючи, що таємні сили «природного відбору» підтвердять «правильний прогноз» людської поведінки, що базується на економічній оцінці, тобто поведінці агента, яка механічно запрограмована на максимізацію деякої об'єктивної функції. Повсюдна поширеність звичок і правил перетворює оптимізацію у спеціальний випадок більш широкого класу проблем прийняття рішень»[18].

У контексті полеміки щодо понять «інститут» та «організація» варто звернути увагу й на дискусійність щодо співвідношення понять «організація» та «інституція». Вони, на думку багатьох науковців, яку ми поділяємо, є найбільш тотожними щодо їх змістовного наповнення. Так, Т. Паєнтко вважає, що «…такий підхід найбільше відповідає дійсності і дає уявлення про роль інституції як однієї з комунікативних ланок між інститутом та економічними суб'єктами. Відсутність комунікативних ланок між інститутом та економічними суб'єктами знижує ефективність функціонування інститутів та може призвести до порушення інституціональної рівноваги»[19]. Подібна позиція простежується також і в інших авторів, про що свідчить таке висловлювання: «Функціонування кожної ланки (фінансової системи – авт.) забезпечується конкретними фінансовими органами чи інституціями» та що останню «…цілком припустимо розглядати з позицій організації фінансової діяльності: вони є реальними юридичними особами-установами, які функціонують у сфері фінансів»[20].

До цих позицій слід віднести й тлумачення поняття «інституція» у Великій радянській енциклопедії як будь-якого стійкого об'єднання людей для досягнення певної мети (сім'я, партія, трест, церква, профспілка, держава тощо)[21].

---

[18]Ходжсон Дж. Привычки, правила и экономическое поведение // Вопросы экономики. 2000. № 1. С. 39–55.

[19]Паєнтко Т. В. Інституціоналізація фіскального регулювання фінансових потоків : монографія. К. : ДКС центр, 2013. 294, [71] с.

[20]Фінансова інфраструктура України: стан, проблеми та перспективи розвитку: монографія / [В. Опарін, В. Федосов, С. Льовочкін та ін..]; за заг ред. В. Опаріна, В. Федосова. К. : КНЕУ, 2016. С. 53–54.

[21]Большая советская энциклопедия : в 30 т. / [гл. ред. Прохоров А. М.]. 3-е из. М. : Советская Энциклопедия, 1972. Т. 9. С. 296.

Таким чином, можна визнати, що поняття «інституція» за своїм змістовним наповненням близьке поняттю «організація», а відтак, система понять «інститут» і «організація» є взаємозамінною із системою понять «інститут» і «інституція» та вихідними в термінологічному апараті інституційної теорії.

Розглядаючи інститути як сукупність норм і правил та їх зв'язок з функціонуванням економічної системи та наголошуючи на надзвичайній складності такої сукупності, слід визнати об'єктивну необхідність групування таких інститутів за їх значимістю у виконанні зазначеної ролі. Так, Н. Мільчакова розмежувала інститути на «інститути ринку», до яких віднесла всі види організацій (комерційних і некомерційних), що є учасниками ринку, та «інститути регулювання» – сукупність «формальних правил і неформальних обмежень», в рамках яких діють інститути ринку[22].

У контексті розгляду ринкової інфраструктури А. Гриценко та В. Соболєв поділили інститути на дві групи. Перша – інститути установи (організації), що, у свою чергу, включають інститути загального призначення (дороги, траси, транспорт і т. д.) та інститути спеціального характеру (біржі, торгові мережі, митні органи, фінансово-кредитні установи тощо). Друга група – інститути як поведінка, що відповідає нормам і правилам[23]. Неординарним є поділ інститутів за їх формою: нематеріальні (інституційні правила) та матеріальні (інституційні структури)[24].

Однак, на особливу увагу заслуговує позиція щодо об'єднання інститутів у такі групи: 1) базові інститути, що втілюють сутність та основні особливості інституційного інструменту, є відносно стабільними у часі та не змінюються в результаті поточного впливу інституційного середовища; 2) кон'юнктурна група інститутів, що здатна видозмінюватися під зовнішнім впливом залежно від здійснюваної політики і запобігати змінам базового інституту; 3) ідеологічна

---

[22]Мильчакова Н. Российский фондовый рынок: институты, операции, регулирование М. : Институт экономики РАН, 1996. 325 с.

[23]Гриценко А., Соболєв В. Ринкові інститути та інфраструктура // Економічна теорія. 2008. № 3. 54–56, [56] с.

[24]Олійник А. В. Розвиток інституційних засад банкрутства та оптимізація процесу роботи з проблемними банками в Україні // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». Випуск 9–1, частина 4. 2014. 166–169, [167] с.

група інститутів, спрямована на отримання позитивної оцінки дії інституціонального інструмента з боку суспільства, соціальних мікрогруп і окремих індивідуумів; 4) моніторингові інститути, що забезпечують контроль ефективності функціонування базових інститутів. Подана система інститутів розглядається як інституціональні інструменти та зроблено, на наш погляд, цілком обґрунтований висновок, що така система дозволяє вирішувати конкретні завдання удосконалення соціально-економічних відносин на основі взаємоузгодженого спільного використання інститутів усіх перерахованих груп, а відтак, реформування економіки доцільно розглядати крізь призму вдосконалення інституціональних інструментів[25]. Зазначений висновок необхідно віднести до методологічно значимих для розбудови оптимальної інституціональної моделі соціально-економічного розвитку України.

Для подальшого з'ясування ролі інститутів у регулюванні соціально-економічних відносин вагоме місце посідає реалізація принципу «методологічний індивідуалізм». Його пов'язують з неможливістю жодної колективної організації (держава, фірма, політичні партії тощо) існувати самостійно без її членів. Відтак, загальноприйняті правила доповнюються інтересами і поведінкою індивідів, тобто власними внутрішніми правилами, дотримання яких є обов'язком членів таких організацій.

У контексті цього принципу випливає неоднорідність сукупності норм і правил, що формують поняття інституту. Зокрема, йдеться про їх поділ на формальні і неформальні або в інших інтерпретаціях на законодавчо оформлені і спонтанні чи офіційні (тверді) і неофіційні (м'які). Відтак, на порядок денний виходять питання співвідношення різних видів норм і правил, окремих форм управління та регулювання відносин для досягнення поставлених цілей. Хоча останнє вимагає використання усіх методів і засобів, разом з тим це не заперечує потреби їх розмежування для найбільш повного використання потенціалу, закладеного у таких методах і засобах.

---

[25]Макроэкономические инструменты в белорусской институциональной модели / А. И. Лученок [и др.] ; под науч. ред. А. И. Лученка ; Ин-т экономики НАН Беларуси. Минск: Беларуская навука, 2018. 283, [11] с.

Тут варто знову навести позицію Д. Норта, який наголошував, що «…інститути не обов'язково – і навіть далеко не завжди – створюються для того, щоб бути соціально ефективними, чи принаймні формальні правила створюються швидше для того, щоб слугувати інтересам тих, хто займає позиції, які дозволяють впливати на формування нових правил»[26]. Лише в своїй сукупності, впливаючи на поведінку учасників економічних відносин, такі норми і правила визначають функціонування та перспективи розвитку соціально-економічної системи в цілому. Більш того, Д. Норт, наголошуючи на первинності виникнення неформальних інститутів, визнавав їх визначальну роль у формуванні інституціональної структури суспільства. Одночасно він зазначав, що пошук ефективних економічних і політичних моделей має виходити з того, що кожна модель чітко відповідає певному набору формальних і неформальних інституційних обмежень.

Це актуалізує проблему співвідношення формальних і неформальних інститутів в інституціональному середовищі та, власне, й саму постановку питання щодо можливості впливу держави в процесі макрорегулювання на зміну такого співвідношення, зважаючи, що неформальні інститути, формуючись упродовж значного часу, апріорі складно піддаються регулюванню. На наш погляд, такі можливості з'являються в процесі модернізації інститутів, що пов'язана саме з оновленням, а тому її реалізація виглядає коректною для будь-якої з вищеозначених груп інститутів, про що більш детально буде йтися в подальших частинах монографії.

До цього слід додати, що потреба взаємоузгодження формальних і неформальних інститутів у загальному підході тісно корелює з проблемою узгодження інтересів держави та інших економічних суб'єктів. При цьому економічні інтереси – це чітко усвідомлені економічні потреби окремих людей, соціальних верств, класів і груп, об'єктивні спонукальні мотиви їх економічної діяльності, зумовлені розвитком їх потреб, досягнутим рівнем продуктивних сил, місцем у системі суспільного поділу праці, еволюцією відносин економічної

[26]Норт Дуглас. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / пер. с англ. А. Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. М.; Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.

власності та управління нею[27]. Розв'язання проблеми економічних інтересів, що завжди було в полі уваги економічної науки, сьогодні набуло нових граней з огляду на активізацію глобалізаційних та інтеграційних відносин і процесів, появу нових соціальних, економічних та політичних інституцій тощо. При цьому складно стверджувати про односторонність впливу на макроекономічні рішення з боку однієї з інституцій. Як відомо, американський вчений О. Вільямсон виділяв три рівні егоїстичної поведінки економічного агента на ринку: опортунізм, просте задоволення особистих інтересів, підпорядкування[28]. Тому завдання створити такі умови, щоб не допустити негативного впливу дій одних економічних агентів на інших, означає потребу у захисті суспільних інтересів, а не інтересів обмеженої кількості чи груп заінтересованих осіб. Надзвичайна складність досягнення цього завдання вимагає від держави створення відповідного інституційного середовища. Актуальними щодо цього є положення стосовно необхідності державного втручання в економіку та його меж, розроблені Р. Коузом. Зокрема, він виділив два основні механізми регуляторного державного впливу на економічні процеси: 1) обмеження певних видів діяльності; 2) податки, які змушують ураховувати суспільні інтереси[29].

Водночас, торкаючись ролі податкового механізму, неправомірно залишати поза увагою інститут фіскальної політики в цілому, що, крім податкової складової, включає й бюджетні видатки. Забезпечити необхідний зв'язок останніх можливо лише в рамках єдиної фіскальної політики. Як буде показано далі, лише в єдності та взаємоузгодженості бюджетно-податкової політики можна реалізувати потенціал інституціонального інструментарію забезпечення соціально-економічного розвитку. На правомірність такого підходу орієнтують нові виклики часу, серед яких зміцнення корпоративного сектору економіки, що надає йому можливостей впливати на макрофінансові управлінські рішення й обсяги і напрями фінансових потоків, вплив міжнародних фінансових організацій на бюджетну та

---

[27]Мельничук В. Економічне зростання і проблеми державного фінансового контролю // Економіка України. 2004. № 10.

[28]Уильямсон О. Экономические институты капитализма: фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация СПб. : Лениздат, 1996.

[29]Coase R. The Problem of Social Cost // Journal of Law and Economies. 1960. № 3. P. 1–44.

фінансову політику загалом, роль політичних угрупувань, тенденції децентралізації тощо.

Тут варто повернутися до вищенаведеного поділу інститутів на групи базових, кон'юнктурних, ідеологічних, моніторингових інститутів як конкретного інституціонального інструментарію. Проілюстровані авторами такого поділу на прикладі монетарної політики зміни інституціонального інструментарію можуть слугувати алгоритмом й для інших груп інститутів економічної системи. Так, зокрема, наголошується, що для монетарної політики базовим інститутом є система заходів, що забезпечують стійкість грошово-кредитної системи. Кон'юнктурні інститути можуть змінюватися залежно від інституціонального середовища, що сформувалося. Наприклад, це стосується ставок рефінансування, проте наголошується, що це не призводить до серйозного впливу на базовий інститут. У руслі ідеологічних інститутів звертається увага на випуск прес-релізів, зустрічі з журналістами та заходи з підвищення рівня фінансової грамотності. Нарешті, моніторингова група інститутів реалізується у процесі здійснення як жорсткого контролю, так і оперативного реагування регулятора на основі моніторингу щодо окремих показників грошово-кредитної політики, що надає особливої значимості цієї групи інститутів[30]. У цьому руслі привертає увагу одне з положень, що випливає з інституціональної теорії, а саме: якщо різні інститути в економіці виконують однакові функції, рівень розвитку економіки, стан суспільства та інші чинники обумовлюють вибір того чи іншого інституту для досягнення певних цілей[31].

На підтвердження цього можна лише навести існуючі думки про те, що державна політика лише «відтермінувала» глибші прояви фінансової кризи, а вирішити основні деструктивні питання їй не вдалося[32]. Серед причин такого стану і етап сучасного капіталізму, визначений науковцями як новий, коли прогресує заміна традиційної економіки віртуальною, у якій капітал зростає не в результаті виробництва товарів і послуг, а внаслідок використання

---

[30] Макроэкономические инструменты в белорусской институциональной модели / А. И. Лученок [и др.] ; под науч. ред. А. И. Лученка ; Ин-т экономики НАН Беларуси. Минск : Беларуская навука, 2018. 283 [11] с.

[31] Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / пер. з англ. К. : Основи, 2000. 198 с.

[32] Ершов М. В. Мировой финансовый кризис. Что дальше? М., Экономика, 2011.

слабкоконтрольованих фінансових інструментів[33]. Продовжуючи цю позицію та в контексті забезпечення реальної значимості, зокрема моніторингової групи інститутів в інституціональному середовищі, варто звернути увагу на проблему неповноти та асиметрії інформації, що, в свою чергу, акцентує увагу на важливості створення системи фінансової комунікації, яка б мінімізувала таку недосконалість і неузгодженість інтересів у суспільстві.

Підсумовуючи, очевидним є висновок про те, що держава не повинна обмежуватися лише встановленням правил гри і здійсненням контролю за їх дотриманням. Слід шукати шляхи для більш активного втручання в процеси забезпечення соціально-економічного розвитку, використовуючи різноманітні регулювальні інструменти.

Теоретично визнаються можливими два варіанти вдосконалення інституціонального інструментарію, а саме: 1) еволюційний – шляхом модернізації окремих груп інститутів, не торкаючись базових; 2) зміна базових інститутів, що внесе більш радикальні, принципові зміни в інституціональне середовище, маючи на увазі й адекватні зміни в кон'юнктурних, ідеологічних і моніторингових інститутах, а на цій основі – в соціально-економічний механізм загалом. Однак, тут варто говорити й про поступове стирання відмінностей між зазначеними шляхами. Досить, наприклад, звернутися до висновків американського економіста Д. Белла, який стверджує, що в новому постіндустріальному суспільстві головні позиції займатиме клас професіоналів – людей, які володіють знаннями, а не власністю[34], або до висновків американського соціолога Е. Тоффлера, який стверджував, що в новому суспільстві, яке зароджується, керівники корпорацій будуть відповідати за реалізацію функцій, які доволі часто не матимуть жодного стосунку до економіки, а лежатимуть у площині релігійних відносин, культурних і т. ін.[35] Тобто, екстраполюючи ці висновки на рівень співвідношення окремих груп інститутів, можна говорити про: 1) деформацію базових інститутів, зокрема й через зміну ціннісних орієнтирів; 2) органічне поєднання можливих

---

[33]Бляхман Л. С. Посткризисная динамика, постиндустриальный капитализм и критерий эффективности модернизации // Проблемы современной экономики. 2011. № 1. С. 8–17.

[34]Bell D. The coming of post-industrial society: A venture of social forecasting N. Y. : Basics Book 1973.

[35]Тоффлер Э. Третья волна = The Third Wave. 1980 М. : АСТ. 2010. 784 с.

варіантів вдосконалення інституціонального інструментарію. Проте в будь-якому випадку вони приводять до змін в інституціональному середовищі, яке детермінує процеси загальної інституціоналізації соціально-економічних відносин, що обумовлює необхідність більш глибинного дослідження цієї базової інституціональної категорії.

## 1.2. Сутність інституціонального середовища та його роль в інституціоналізації соціально-економічних відносин

Аналіз ряду загальних положень інституціональної теорії дає підстави стверджувати, що в літературі досі немає повної згоди щодо поняття «інституціональне середовище». Його теоретична визначеність на сьогодні не отримала однозначності. При цьому під поняттям «інституціоналізація» будемо розуміти процес, за допомогою якого організації і процедури набувають цінності і стійкості, як це зазначав С. Хантінгтон[36], якого вважають засновником цього поняття.

Відомо, що Д. Норт розглядав інституційне середовище як сукупність основоположних політичних, соціальних і юридичних правил, що створюють базис для виробництва, обміну і розподілу. О. Чубарь, надаючи визначення інституційного середовища, зазначила, що це сукупність найважливіших фундаментальних економічних, соціальних, правових, політичних, морально-етичних, культурних правил та норм, які визначають поведінку та взаємовідносини в суспільстві, у тому числі між суб'єктами господарювання та державою, і повинні бути спрямовані на підвищення ефективності економіки та рівня життя населення[37]. Це визначення не суперечить вище наведеному розумінню інституційного середовища. Водночас громіздкість такого визначення більше характеризує структуру та роль інституціонального середовища, ніж його сутність. Остання у філософському трактуванні (а найважливіша функція філософії – це здатність методологічно озброювати людину для життєдіяльності

[36]Хантингтон С. Политический порядок в меняющихся обществах / [пер. с англ. В. Р. Рокитянский, пред. А. В. Гордон]. М. : Прогресс-Традиции, 2004. С. 32.

[37]Чубарь О. Г. Інститути та інституціональне середовище: теоретичні узагальнення засад економічного розвитку // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». 2013. Вип. 3 (40). 98–104, [100] с.

через світосприйняття всієї можливої інформації про все[38]), це – визначальне в предметі, що зумовлене глибинними зв'язками й тенденціями розвитку та що пізнається на рівні теоретичного мислення. У загальноприйнятому розумінні сутність – це найголовніше, істотне в кому, чому-небудь, суть, сенс, зміст. Середовище, згідно з Новим тлумачним словником української мови, – це сфера, речовина, тіла, що заповнюють який-небудь простір і мають певні властивості, а одне із тлумачень відкривати простір – це давати можливість вільно розвиватися, а знаходити простір – мати можливість виявитися якомога повніше[39].

Відштовхуючись від наведеного розуміння та зважаючи на представлення інституту як єдності норми та організацій, що її реалізує, при визначенні інституціонального середовища, на нашу думку, принциповим є наголос на пов'язаності окремих інститутів у їх сукупності та їх значимості як таких, що формують рамки взаємодій (у їх різних формах) між цими інститутами та іншими суб'єктами, які функціонують у цьому середовищі, щоб «виявитися якомога повніше і мати можливість розвиватися».

Можна зазначити, що саме подібне бачення переважає при визначенні інституціонального середовища і в розрізі окремих сегментів національної економіки та окремих ринків. Так, наприклад, під інституціональним середовищем страхового ринку розуміють соціально-політичні, організаційно-економічні і правові норми, що є базою створення, просування і споживання страхових послуг на основі контрактів – договорів страхування, а також сукупність організацій, що професійно займаються страховою діяльністю або її регулюванням (організаційна структура)[40].

Інституційне середовище фінансового сектору економіки – «це сукупність м'яких (неофіційних) і твердих (офіційних) обмежень (правил (політичних (юридичних) і економічних), характеристик примусу), що формують умови для фінансової діяльності, структурують її

---

[38]Лекторский В. А. Природа философствования и философские вопросы // Эпистемология & Философия науки. 2010. Т. 26. № 4. С. 75–77.

[39]Новий тлумачний словник української мови: у 3 т. К. : Видавництво «АКОНІТ», 2008. Т.3. 265, [53] с.

[40]Слободянюк О. В. Страховий ринок в категоріях інституціональних теорій // Економіка та держава. 2016. № 2. С. 61–64.

і є фундаментальною передумовою перетворень у фінансовому секторі»[41].

Щодо особливостей інституціонального середовища, то ними вважають невизначеність, співвідношення між формальними та неформальними інститутами, а також швидкість змін, які у них відбуваються[42]. Відтак, досить розповсюджену позицію стосовно того, що ефективність інституціонального середовища визначається тим, які інститути та відносини домінують в ньому, формальні чи неформальні слід визнати обмеженою. Разом з тим складно спростувати думку про те, що «Домінування неформальних інститутів в структурі інституціонального середовища призводить до розвитку корупції, захоплення окремими економічними агентами природних ресурсів, активів суспільства та їхнього використання задля отримання надприбутків». Зазначені зв'язки ставлять на порядок денний питання можливості держави впливати на співвідношення формальних і неформальних правил, націленого на підтримку стійкості і стабільності соціально-економічного розвитку. Відштовхуючись від зробленого вище висновку про зв'язок між інституціональним середовищем та інституціональним інструментарієм, можна стверджувати, що зазначені особливості інституціонального середовища актуальні також у процесі відбору інституціонального інструментарію. Сприятливе інституціональне середовище створює адекватні умови для якісного інституціонального інструментарію, і, навпаки, якість інституціонального інструментарію формує якісне інституціональне середовище.

Для характеристики стану та напрямів розвитку інституціонального середовища першочергове значення являє собою з'ясування функцій, які виконують/повинні виконувати інститути. На думку Т. Гайдай, що базується на узагальненні нею світового досвіду, це такі функції: структурування соціально-економічного буття; встановлення соціально-економічних правил гри; встановлення рамкових обмежень взаємодії; організація та структурування взаємодії індивідів; зменшення економічної невизначеності; зниження рівня та

---

[41]Коваленко Ю. М. Інституціалізація фінансового сектора економіки : [монографія] Національний університет ДПС України. Ірпінь, 2013. 608 [193] с.

[42]Олейник А. Институциональная экономика // Вопросы экономики. 1999. № 2. С. 129.

проявів опортунізму; забезпечення передбачуваності і стабільності; встановлення свободи і безпеки взаємодії тощо[43]. Не складно помітити, що перелічені функції є вищою формою узагальнення.

Щодо окремих секторів, функції інституційного середовища деталізуються. Так, вважається, що інституційне середовище фінансового сектору виконує функції: 1) регулюючу – забезпечення сталого функціонування шляхом розробки нормативно-правової бази, встановлення вимог і обмежень, надання рекомендацій; 2) контролюючу – перевірка дотримання вимог законодавства; 3) регламентуючу – формування структури і ієрархії управління; 4) інформаційну – надання доступу до інформації; 5) захисну – забезпечення безпеки діяльності та захист інтересів інвесторів; 6) стимулюючу – стимулювання ефективної взаємодії з іншими секторами економіки[44]. Природно, що інституціональне середовище має бути сприятливим та забезпечувати виконання вищеперелічених функцій.

У такому контексті важливо повернутися до детальнішого з'ясування ролі інститутів, яку вони відіграють у формуванні інституціонального середовища, здатного до забезпечення виконання вищезазначених функцій. Нами вище вже зазначався поділ інститутів на окремі групи з метою повнішого розкриття їх сутності. Щодо їх ролі, то, на наш погляд, слід погодитися з думкою С. Кірдіної, яка поділяє їх на базові (глибинні, історично стійкі соціальні відносини, що постійно відтворюються) та комплементарні (що мають допоміжний характер, забезпечуючи стійкість інституційного середовища в тій або іншій сфері суспільства), що пов'язано з їх гнучкістю без просторово-часових обмежень, проте в межах базових інститутів[45]. Наприклад, базовим інститутом бюджетної політики є система заходів, що забезпечують наповнення бюджету для виконання державою її функцій. Комплементарними інститутами, тобто тими, що забезпечують реалізацію цього завдання, і які можуть

---

[43]Гайдай Т. В. Парадигма інституціоналізму: методологічний аспект: [монографія] К. : Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2008. С. 155.

[44]Коваленко Ю. М. Інституціалізація фінансового сектора економіки: [монографія] / Національний університет ДПС України. Ірпінь, 2013. 608 [199–200] с.

[45]Кирдина С. Г. Институциональные матрицы и развитие России. М. : ТВИС, 2000. 213 с.

змінюватися, однак у межах даного базового інституту, є спектр конкретних інструментів та організацій з мобілізації, раціонального розподілу і використання бюджетних ресурсів відповідно до стратегічних та тактичних цілей базового інституту.

У літературі ведеться широка дискусія щодо конкретного наповнення та переліку базисних інститутів, що пояснюється значимістю цієї групи інститутів як ядра економічної системи. У межах предмета нашого дослідження до переліку базисних інститутів слід віднести податкові і бюджетні інститути, використання яких у поєднанні з кон'юнктурними, ідеологічними і моніторинговими інститутами формують інституціональне середовище, що дозволяє вирішувати конкретні завдання удосконалення соціально-економічних відносин.

Щодо організації, то одним із розумінь її сутності є представлення як структурованої групи індивідів, що дбають про спільні цілі і до яких у такому сенсі можуть бути віднесені фірми, ринки, держави[46], тобто це гравці, що впроваджують відповідні норму, правило. Тут можна говорити про те, що інститут виступає моделлю конкретних організацій (установ), визначаючи структурно-функціональні рамки формування стійких зв'язків і відносин між їх агентами і клієнтами[47]. У підсумку в результаті подібного розуміння відбувається консолідація великої кількості різноманітних інститутів-норм і інститутів-організацій в межах інституціонального середовища.

Продовжуючи характеристику інституціонального середовища, важливо звернутися ще до одного положення, визначеного Д. Нортом. Він зазначав, що таке середовище поєднує в собі правила гри як інфраструктурний елемент у метаконструкції економічної системи, а організації (господарюючі суб'єкти) являють собою продуценти інституційних змін, тобто їх роль, безумовно, полягає в ініціації «антиспокою»[48]. Така характеристика інституціонального середовища корелює з позиціюванням А. Скоробогатовим інституту як фактору

---

[46]Фуруботн Э., Рихтер Р.Институты и экономическая теория. Достижения новой институциональной экономической теории / пер. с англ. под ред. В. С. Катькало, Н. П. Дроздовой]. СПб. : Изд-во С-Петерб. ун-та, 2005. С. 339.

[47]Иншаков О. В. Экономические институты и институции: к вопросу о типологии и классификации // СоцИс. 2003. № 9. С. 43.

[48]Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / пер. з англ. К. : Основи, 2000. 198 [14] с.

порядку та одночасно джерела хаосу[49]. До цього слід додати й думку А. Пилипенка про те, що «…у суспільстві завжди існує опір, пов'язаний з різноманітними ціннісними уявленнями індивідів, а не тільки з їх економічними інтересами»[50]. Як буде зазначено далі, досить серйозні суперечності виникають у фіскальній сфері, коли виробники продукції, робіт, послуг зацікавлені в мінімізації податків, а інтереси бюджету пов'язані з його наповненням. У контексті суперечностей можна навести приклад лобіювання певних рішень окремими соціальними групами щодо розподілу ресурсів. У підсумку, це свідчить про інституціональну динаміку, динамічність інституціонального середовища та важливість його тлумачення як набору політичних, економічних, соціальних і юридичних (законних) погоджень[51]. На нашу думку, використання у цьому визначенні терміна погоджень є надзвичайно важливою характеристикою інституціонального середовища.

Навіть з наведеного проглядає широке розмаїття поглядів на інституціональне середовище. Погоджуючись із висновком Ю. Коваленко про те, що ігнорування інституційного середовища істотно обмежує можливості науки у формуванні адекватних уявлень про економічну реальність[52], потрібно ще раз звернутися до розуміння окремими науковцями сутності і загальних закономірностей формування інституційного середовища (табл. 1.1).

Фактично з наведеної у табл. 1.1 інформації можна говорити про чинники, що формують структуру інституціонального середовища, в рамках якого і відбуваються процеси виробництва, обміну і споживання. Одночасно це і чинники, що впливають на таке середовище, формуючи вже його якість, однак у цьому випадку вагоме місце серед них належить врахуванню зовнішніх чинників. За такого підходу

---

[49]Скоробогатов А. Институты как фактор порядка и как источника хаоса: неоинституциональный-посткейнсианский анализ // Вопросы экономики. 2006. № 8. С. 102–118.

[50]Пилипенко А. Н. Факторы достижения институционального равновесия // Научные труды ДонНТУ. 2009. Вып. 37-3. С. 6. (Серия Экономическая).

[51]Oxley J. E. Institutional environment and the mechanism of governance: The impact of intellectual property protection on the structure of inter0firm alliances // Journal of Economic Behavior & Organization. 1999. № 38. P. 283–309.

[52]Коваленко Ю. М. Інституціалізація фінансового сектора економіки : [монографія] / Національний університет ДПС України. Ірпінь, 2013. 608 [189] с.

інституціональні інструменти (як сукупність інститутів) розмежовують за окремими рівнями.

Таблиця 1.1

**Погляди окремих науковців на загальні характеристики поняття «інституціональне середовище»**

| Характеристика | Автор |
|---|---|
| Правила гри, що визначають контекст, у якому відбувається економічна діяльність. Основні політичні, соціальні і правові норми, які є базою для виробництва, обміну і споживання | О. Вільямсон |
| Набір політичних, економічних, соціальних і юридичних (законних) погоджень | Дж. Окслі |
| Фундаментальні політичні, соціальні і юридичні правила, в рамках яких відбуваються процеси виробництва і відтворення (конституційне право, виборче право, майнове право, контрактне право тощо) | Дж. Бьюкенен, М. Олсон, Р. Коуз, Е. Фуруботн та ін. прихильники теорії суспільного вибору і теорії прав власності |
| Сукупність основоположних політичних, соціальних і базових правових норм, які регулюють економічну і політичну діяльність (правила, що регулюють вибори, визначають права власності, і контрактні права є прикладами базових таких правил) | Л. Девіс, Д. Норт |
| Сукупність інститутів й інституційних структур | А. Бабікова |
| Інституційна система, що включає певні рівні – формальні правила (правові акти і ділові контракти); неформальні правила (соціальні норми і ділові домовленості); культурні традиції і цінності | Я. Кузьмінов та ін. |
| Певний впорядкований набір інституцій, що створюють матриці економічної поведінки, які визначають обмеження для суб'єктів господарювання, що формуються у межах тієї чи іншої системи координації господарської діяльності | М. Скорєв |

*Джерело: узагальнено авторами на основі: Коваленко Ю. М. Інституціалізація фінансового сектору економіки : [монографія] ; Національний університет ДПС України. Ірпінь, 2013. 608 с.*

Характеризуючи інституційне середовище фінансового сектору, Ю. М. Коваленко[53] використовує термін «локальне інституційне середовище», що відмінні між собою та різняться за стратегіями і нормами. Це прослідковується через: 1) цільову функцію (виживання/розвиток, традиційний/інноваційний тип розвитку; 2) регіональні відмінності. До речі, щодо останніх заслуговує на увагу групування інституціональних інструментів реалізації регіональної політики на державному рівні, запропоноване Т. Боголіб. Науковець виділяє такі групи: «1) адміністративно-управлінські (наприклад, надання особливого статусу і виділення їх із традиційної сітки адміністративно-територіального улаштування); 2) заходи стримування розміщення нових підприємств; 3) просторовий розподіл економічної діяльності держави (шляхом розміщення держпідприємств); 4) фінансове стимулювання компаній (дотації на визначення суми інвестицій, кредити, фінансові пільги, субсидії у зв'язку зі створенням робочих місць і т. ін.); 5) створення фізичних інфраструктур (включаючи механізми концесії у сфері транспорту, які використовуються, наприклад, у скандинавських країнах); 6) «м'які» заходи стимулювання розвитку (створення сприятливого бізнес-середовища, підтримка інформаційних мереж, консалтингової діяльності, освіти, наукових досліджень і технічних розробок)»[54].

На підставі викладеного можна зробити методологічно важливий висновок про неоднорідність інституційних середовищ та їх інструментарію, що пояснює існування попиту на різні інститути, які по-різному впливають на прийняття рішень. Відтак, існують підстави говорити про чинники, що формують інституціональне середовище, та чинники, що впливають на інституціональне середовище, змінюючи його, однак не спростовуючи при цьому взаємопов'язаності таких чинників. З одного боку, це забезпечує відповідь на можливі виклики реальності, але з іншого – порушується стабільність інституційного простору, на яку щодо стабільності правил обміну і

---

[53]Коваленко Ю. М. Інституціалізація фінансового сектора економіки : [монографія] / Національний університет ДПС України. Ірпінь, 2013. 608 [197–198] с.

[54]Боголиб Т. Н. Институциональные инструменты региональной политики // Науч. тр. ДонНТУ. Сер. Экономика. 2010. № 38-1. С. 79–83.

укладання угод наголошував Дж. Б'юкенен у своїй Конституції економічної політики[55].

В економічній літературі висловлюється думка, яка фактично розмежовує поняття «інституціональне середовище» та «інституційна структура» за ознакою поділу інститутів на формальні і неформальні. Вважається, що інституційна структура являє собою переважно формальні інституційні обмеження, які визначають варіанти і організаційні форми взаємодій, а інституціональне середовище включає переважно неформальні інститути, роль яких у створенні регулятивних можливостей не менш важлива[56]. Якщо звернутися до визначення інституційного середовища, наданого М. Скорєвим (табл. 1.1), то слід зазначити, що практично ідентичне визначення надається В. Вольчик та Г. Оганесян[57], однак вже інституційній структурі. Це свідчить про недостатню відпрацьованість категоріального апарату, обумовлену деякою штучністю розмежування цих понять. По суті, інституційне середовище має свою структуру, що поглинає всі елементи, які окремі автори вкладають у поняття інституційної структури.

Розбудова повноцінного та ефективного інституціонального середовища невіддільна від дослідження природи, факторів виникнення та видів інституціональних деформацій. На прикладі інституційних трансформацій в Україні виділяють в інституційному середовищі інституційні ями, коли за необхідності інституційних змін відсутні інституційні механізми таких змін; інституційні розриви – результат порушення зв'язку між взаємозалежними інститутами; інституційні пустоти, коли в інституційному просторі відсутні належні інституційні утворення; інституційні обвали – це порушення ряду взаємопов'язаних інституційних ланок, що частково руйнують інституційний простір; інституційну петлю, що означає такий взаємозв'язок між інститутами, який призводить до постійного звуження і згасання процесів, які ці інститути повинні

[55]Бьюкенен Дж. Конституция экономической политики // Вопросы экономики. 1994. № 6. С. 112–113.

[56]Вольчик В. В. Комплементарность иерархия институтов в рамках хозяйственного порядка // Научные труды ДонНТУ. 2009. Вып. 37–1. С. 37.

[57]Вольчик В. В., Оганесян А. А. Институты, информация и институциональная структура экономики / JOURNAL OF ECONOMIC REGULATION: Вопросы регулирования экономики. 2010. Т. 1. № 2. С. 30.

забезпечувати[58]. Очевидно, що за таких обставин потрібні адекватні відповіді і тут важливою є думка А. Гриценка про те, що «…в Україні створення розвиненого інституційного середовища жодного разу не було оголошено пріоритетним завданням, хоча саме відставання з інституційними складовими реформ стало серйозним гальмом на шляху створення цивілізованого ринку»[59], що окреслює й напрями подальшого дослідження.

## 1.3. Модернізація як домінанта забезпечення інституціонального розвитку сучасної економіки

Формування інституціонального середовища, як зазначалося вище, це необхідна умова як успішного функціонування національної економіки і суспільства в цілому, так і їх розвитку, який у загальновживаному значенні є процесом удосконалення тих або інших елементів суспільних відносин, матеріально-речових складників суспільства або соціально-економічних і матеріальних систем у цілому, перехід до принципово нових якісних характеристик»[60]. Тобто інституційна організація розвитку передбачає створення розгалуженої мережі інститутів, які перебувають у тісному взаємозв'язку, а тому і сама постійно знаходиться у розвитку для створення певного середовища, у межах якого і відбувається унормування правил такого розвитку.

Очевидно, що інституціональне середовище завжди містить сукупність інститутів, які, насамперед, закріплюють існуючий стан відносин у суспільстві, адже, за визначенням А. Чухна, «інститути є відносно стійкими зразками системної людської діяльності, стосуються фундаментальних питань виробництва, забезпечення ресурсів, відтворення людей, забезпечення життєздатності суспільних

---

[58]Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку / за ред. акад. НАН України В. М. Гейця. К. : Ін-т екон. прогнозув.; Фенікс, 2003. 1008 [162–163] с.

[59]Институциональная архитектоника и динамика экономических преобразований / [под ред. д-ра экон. наук А. А. Гриценка]. Х. : Форт, 2008. С. 77.

[60]Філіпенко А. С. Цивілізаційні виміри економічного розвитку : монографія К. : Знання України. 2002. 190 с.

структур»[61]. Далі така сукупність включає інститути, які забезпечують адаптацію цих відносин до змін, що постійно відбуваються у суспільному розвитку, тобто їх модернізацію. Адже важливі «…якість, повноцінність і системність формування інститутів. …потреба у такому тим більша, чим демократичнішим є суспільство»[62].

Конкретизуючи останній аспект інституціонального середовища, варто наголосити принаймні на двох загальних особливостях модернізаційних процесів. По-перше, у процесі модернізації окремих інститутів одночасно модернізується й саме інституціональне середовище, що підкреслює динамічність його природи. При цьому йдеться про всі інститути, що формують інституціональну організацію суспільства, яка, на думку О. Кірути, включає як регулятивні інститути, що прямо регулюють економічну і соціальну поведінку, забезпечуючи баланс різноспрямованих інтересів, так і інструментальні інститути, що формують простір, у якому здійснюються різні типи поведінки, та які можуть блокувати і форсувати зміни[63]. По-друге, на системному і комплексному характері модернізаційних процесів. «Модернізація – це процес, пов'язаний з масштабними трансформаціями суспільного життя, починаючи з його ментальних, культурологічних характеристик і закінчуючи техніко-економічними». Продовжуючи цю думку, І. Єфімчук зазначає, що найбільш вузька трактовка модернізації зводить її до періодичного оновлення в економіці техніки і технологій[64], тобто є надто обмеженою, щоб сприяти сучасній модернізації суспільних відносин загалом, хоча не варто не зважати й те, що саме концепція модернізації була

---

[61]Чухно А. А. Вибрані праці: у 2-х т. / передм. Л. В. Губерського, Т. І. Єфименко. К. : ДННУ «Академія фінансового управління», 2012. Т. 1. 557 [205–224] с.

[62]Пахомов Ю. Н. Глобальная модернизация и институциональное развитие экономики как главное в обеспечении ее конкурентоспособного качественного роста. В кн. : Глобальний конкурентний простір: монографія / О. І. Білорус та ін. : кер. авт. колективу і наук. ред. О. І. Білорус. К. : КНЕУ, 2007. 680 [281–334] с.

[63]Кирута А. Я. Институциональное ядро экономики // Модернизация экономики и выращивание институтов [Текст]: в 2 кн. / отв. ред. Е. Г. Ясин ; Гос. ун-т – Высшая школа экономики. М. : Изд. Дом ГУ ВШЭ, 2005. Кн. 1. 434 [399] с.

[64]Ефимчук И. В. Концептуальный анализ концепта модернизации // Философия хозяйства. Альманах Центра общественных наук и экономического факультета МГУ им. М. В. Ломоносова. 2010. № 3. 304 [189–209; 190, 197] с.

змістовним аспектом теорії індустріалізації[65]. Врахування такого поєднання може надати відображення змісту модернізації, у якому зазначається, що це «…не стільки оновлення устаткування, не інвестиції і навіть не інновації, але, насамперед, досягнення конкурентоспроможності інститутів, а відтак, спрямовані на їх зміни»[66].

У зв'язку з цим окремими науковцями поряд із виділенням фундаментальних мегаінститутів (до яких відносять довіру та інститут власності) виділяють й мегаінститути модернізації, що сприяють розвитку довіри і власності, та до них відносять: парламент, раціональну бюрократію, незалежний суд, академічну та університетську науку, незалежні засоби масової інформації[67]. Це підтверджує вищенаведену тезу про дві групи інститутів, що формують інституційне середовище (діючі та адаптаційні), і про необхідність всеохоплюючої модернізації, що в кінцевому підсумку ставить багато проблем стосовно її втілення, в ряду яких першочергове місце посідають основи теоретико-методологічного забезпечення.

Поняття «модернізація», вперше введене в ужиток у 1950-х роках, сьогодні перетворилася в закономірний процес. У загальному розумінні це еволюційний рух до сучасності, що триває і набирає все ширших масштабів та може бути успішним, якщо він забезпечений інституційно. Так, на власному досвіді в Україні сформувалося розуміння того, що ставка на максимальне дерегулювання на основі запозичення західних інститутів, згідно з «Вашингтонським консенсусом», не виправдали надій щодо забезпечення соціально-економічного прориву на ринкових засадах. Тут варто навести думку

---

[65]Синяков С. В. Модернизация через интеграцию // Постреформизм и развитие: монография / под ред. Ю. М. Осипова, Е. С. Зотовой. М., Ирпень: Издательство Национального университета государственной налоговой службы Украины. 2013. 458 [136] с.

[66]Модернизация экономики и выращивание институтов [Текст]: в 2 кн. / отв. ред. Е. Г. Ясин; Гос. Ун-т – Высшая школа экономики. М. : Изд. Дом ГУ ВШЭ, 2005. Кн. 1. 434 [10] с.

[67]Гриценко О. А. Мегаінститути модернізації громадського суспільства // International Scientific-Practical Modern of Economics and Management in the Era of Globalization: Conference Proceedings. January 20, 2016. Klaipeda: Baltija Publishing. 356 [50–53] p.

Г. Шмоллера, який зазначав, що не існує універсальних правил і норм, придатних для всіх країн та всіх часів[68].

На зміну Вашингтонському консенсусу прийшов пост-вашингтонський консенсус, запропонований Дж. Стігліцом, в основі якого інституційно-еволюційний підхід. Не відкидаючи повністю можливості і потреби імпорту інститутів, підтвердилася й актуалізувалася потреба вдосконалення існуючих. Наприклад, Китай створив систему, основу якої становить централізоване планування, поєднане з ринковими механізмами на нижчих щаблях взаємодії. Тобто сьогодні визнаний той факт, що модернізація здатна здійснюватися при збереженні етнонаціональної і культурної специфіки суспільства, яке реформується[69]. Іншими словами, постало завдання модернізації, наближення до траєкторій розвитку західного стилю, проте з врахуванням існуючих у країні зрушень та панівних неформальних норм у спільній і індивідуальній свідомості, моралі тощо.

Слід мати на увазі й можливість іншого сценарію розвитку, а саме: коли відбувається імітація вдосконалень, а формальні інститути продовжують діяти за аналогом неформальних. Такі ситуації, зокрема у фінансовому секторі, М. Дерябіна оцінила так: «Наявність комерційних банків, біржі, інвестиційних посередників, номінального ринку цінних паперів ще не гарантує посилення державних і корпоративних фінансів, формування ефективного ринку капіталу і підвищення ліквідності виробничого капіталу, зростання інвестицій в реальний сектор економіки»[70].

У контексті подібних явищ виникли такі поняття, як «інституційна трансплантація» – процес запозичення інституцій з іншого інституційного середовища. «Чужа» інституційна система справляє жорсткий вплив на «інституцію, що вживлюється і яка дисфункційно проявляє себе в процесі адаптації»[71].

---

[68]Основы общего учения о народном хозяйстве (Grundriss der allgemesnen Volkswirtschaftslehre), Bd 1-2, Lpz., 1900-04, 2 Aufl,mBd 1-2, Munch,m 1923.

[69]Синяков С. В. Модернизация через интеграцию // Постреформизм и развитие: монография / под ред. Ю. М. Осипова, Е. С. Зотовой. М., Ирпень: Издательство Национального университета государственной налоговой службы Украины. 2013. 458 [136] с.

[70]Дерябина М. Институциональные аспекты постсоциалистического переходного периода // Вопросы экономики. 2001. № 2. С. 109.

[71]Полтерович В. М. Трансплантация экономических институтов // Экономическая наука современной России. 2001. № 3. С. 24.

Поряд із концепцією запозичення інститутів існує концепція «вирощування» інституцій[72], яку її автори пов'язують зі здійсненням спрямованих інституціональних змін, наголошуючи, що їх недостатньо насадити (прийнявши закон) або впровадити (як технічні нововведення). Це вимагає систематичних зусиль і затрат упродовж достатньо тривалих періодів, а відтак – довгострокової політики, через відсутність якої заплановані зміни або не відбуваються (відторгаються), або спотворюються, або затягуються і супроводжуються значними витратами і втратами[73]. При цьому першочерговим для досягнення бажаного економічного ефекту є врахування принципу компліментарності (сумісності, взаємодоповненості) інститутів[74], а також того, що інститути, як зазначає Д. Норт, є правилами, механізмами, що забезпечують їх виконання, і нормами поведінки, які структурують повторювані взаємодії між людьми, тобто є єдністю інститутів правил гри і правил контролю[75].

З точки зору проведення інституціональної модернізації особливої уваги заслуговує розуміння сутності та ознак виникнення інституціональних розривів. Останні означають відсутність зв'язку між суміжними правилами, а також те, що нові й існуючі інститути не є комплементарними. Основними прикладами виникнення таких розривів науковці називають розриви між суміжними інститутами, між правилами гри і правилами контролю, а також між інституціональними рівнями, серед яких виділяють: 1) рівень формальних правил; 2) рівень неформальних правил; 3) культурні традиції і цінності. Щодо причин існування таких розривів, то ними вважають незбігання міри складності нового інституту та загального стану

---

[72]Клейнер Б. Г. Эволюция институциональных систем М. : Наука, 2004. 240 с.

[73]Кузьминов Я. И., Радаев В. В., Яковлев А. А., Ясин Е. Г. Институты: от заимствования к выращиванию. Опыт российских реформ и возможности культивирования институциональных изменений //Модернизация экономики и выращивание институтов [Текст]: в 2 кн. / отв. ред. Е. Г. Ясин; Гос. Ун-т – Высшая школа экономики. М. : Изд. Дом ГУ ВШЭ, 2005. Кн. 1. 434 [8–9] с.

[74]Amable B. Institutional Complementarity and Diversity of Social Systems of Innovation and Production // Review of International Political Economy. 2000. Vol, 7. No. 4. P. 543-687.

[75]Норт Д. К. Институты и экономический рост: историческое введение // THESIS. 1993. Т. 1. Вып. 2. С. 73.

інституціонального середовища[76]. Недосконаліть останнього здатна призвести до неефективності навіть самих відпрацьованих нових інститутів. На наш погляд, в усуненні таких розривів одним із важливих кроків є саме модернізаційні заходи.

У контексті викладеного щодо об'єктивної необхідності інституціональної модернізації природним є питання визначення напрямів її здійснення. Найперше, на наш погляд, тут правомірно навести позицію фахівців щодо загальних принципів вибору системи інститутів, а саме: 1) наскільки вона ефективна при розв'язанні конфліктів; 2) наскільки вона стійка або універсальна при зміні тих чи інших факторів; 3) наскільки неупереджено вона обмежує домагання різних груп та індивідів[77]. На наше переконання, цими принципами важливо керуватися й при вирішенні питання модернізації загалом та виборі її конкретних напрямів.

Крім того, не менш важливо враховувати загальну (типову) структуру інституту, що впливає на процеси його модернізації. На думку Г. Клейнера[78], кожний інститут містить: 1) групу базисних норм, що відображає сутність і основні положення цього інституту, це ядро, що зберігається упродовж усього життєвого циклу інституту; 2) додаткові норми, що входять у «захисний шар» інституту і який допускає залежно від зовнішніх обставин модифікацію або заміну без змін ядра інституту; 3) допоміжні, підтримуючі норми, що визначають механізми моніторингу, контролю і підтримки дотримання норм ядра інституту; 4) група ціннісних норм, що стосуються оцінки цього інституту з боку суспільства та окремих людей; 5) група когнітивних норм, що регулює процес сприйняття, аналізу і пізнання сутності і дії цих норм різними суб'єктами. З наведеного досить чітко

---

[76]Кузьминов Я. И., Радаев В. В., Яковлев А. А., Ясин Е. Г. Институты: от заимствования к выращиванию. Опыт российских реформ и возможности культивирования институциональных изменений // Модернизация экономики и выращивание институтов [Текст]: в 2 кн. / отв. ред. Е. Г. Ясин; Гос. Ун-т – Высшая школа экономики. М. : Изд. Дом ГУ ВШЭ, 2005. Кн. 1. 434, [13, 16] с.

[77]Кирута А. Я. Институциональное ядро экономики // Модернизация экономики и выращивание институтов [Текст]: в 2 кн. / отв. ред. Е. Г. Ясин; Гос. ун-т – Высшая школа экономики. М. : Изд. Дом ГУ ВШЭ, 2005. Кн. 1. 434, [399] с.

[78]Клейнер Г. Б. Модернизация экономики и выращивание институтов: взгляд «снизу» // Модернизация экономики и выращивание институтов [Текст]: в 2 кн. / отв. ред. Е. Г. Ясин; Гос. Ун-т – Высшая школа экономики. М. : Изд. Дом ГУ ВШЭ, 2005. Кн. 1. 434, [377] с.

простежується відповідь на питання, який із структурних елементів інституту може підлягати модернізації. Відтак, не достатньо говорити про модернізацію інституту без чіткого уявлення, який елемент чи їх сукупність необхідно модернізувати. Це окреслює важливий методологічний аспект здійснення інституціональної модернізації.

Повертаючись до визначення важливих напрямів інституціональної модернізації національних економік (зокрема, й України), то, згідно з доповідями Світового банку (1997 і 2002 роки), було запропоновано: 1) створення комплексної системи інститутів, зважаючи, що вплив кожного із них визначається наявністю «підтримуючих» інститутів; 2) максимальне використання переваг місцевих умов; 3) зв'язок учасників ринків повинен розвиватися на основі внутрішніх інформаційних потоків і прозорих торгових відносин, що створює попит на виникнення нових інститутів; 4) розвиток конкуренції, рівень якої впливає на ефективність існуючих інститутів, змінює мотивацію і поведінку людей, а також створює умови до формування нових інститутів[79].

Певною мірою такі рекомендації знаходять свою підтримку. Так, наприклад, щодо інституціональної модернізації Росії, І. Єфімчук наголошує на необхідності перетворень інституціональної організації у бік скорочення монополізму та розвитку конкурентних відносин, що стимулюють пошук інновацій і сприяють їх упровадженню. Одночасно цим автором звертається увага на те, що проблема зниження монополізму в економіці підмінюється ідеєю ліквідації монополізму держави, який є об'єктивним монополізмом, обумовленим політичними функціями держави і покликаним до обмеження монопольної влади окремих економічних структур в інтересах всього населення[80]. Зазначене підкреслює важливість підвищення активних дій держави зі створення відповідного інституціонального середовища. Таким чином, з'являється проблема ролі держави у формуванні інституціонального середовища за рахунок як запозичення інститутів, так і їх саморозвитку.

---

[79]Економічний розвиток України: інституціональне і ресурсне забезпечення: монографія / О. М. Алимов, А. І. Даниленко, В. М. Трегобчук та ін. : Об'єднаний інститут економіки НАН України 2005. 540, [33–35] с.

[80]Ефимчук И. В. Концептуальный анализ концепта модернизации // Философия хозяйства. Альманах Центра общественных наук и экономического факультета МГУ им. М. В. Ломоносова. 2010. № 3. 304, [189–209, 196–197] с.

Сьогодні вже доведена методологічна слабкість підходу, що полягає в ігноруванні значення збалансованого поєднання ринкових механізмів регуляції з державним регулюванням. Це ставить високі вимоги до держави, її здатності дати адекватну відповідь на вимоги нових обставин. При цьому подібна модернізація це не зменшення, а навпаки зростання ролі держави, однак у її якісному вимірі, що не обмежується простим перерозподілом кількості функцій на її користь. Зміна моделі такої модернізації лежить у площині «…переходу від ліберального фундаменталізму до відповідального державного регулювання»[81].

У зазначеному контексті виникає потреба особливого розвитку такого інституту як державно-приватне партнерство. Його слід розглядати як конкретну реалізацію модернізаційних процесів у практиці державного управління. Таке бачення, на наш погляд, повністю узгоджується з акцентом на розбудову державної політики, яка означає не «…підкорення усіх волі держави», не проведення нею своєї діяльності «…виключно у власних інтересах, позбавляючи її всеохоплюючого характеру та ролі регулятора суспільних відносин». Це обґрунтування «…концептуальної ідеї «співвідношення держави і ринку» у контексті реалізації ефективної взаємодії ринкових і державних інститутів, а звідси й об'єктивних і суб'єктивних причин, які не дозволили повною мірою реалізувати потенціал державних і ринкових інститутів для соціально-економічного розвитку»[82]. Не зважаючи на те, що сьогодні інститут державно-приватного партнерства не отримав належного розвитку, системне оновлення державної політики включає її модернізацію, зокрема через розширення інституціонального середовища за рахунок застосування окремих форм державно-приватного партнерства.

Визначаючи напрями інституціональної модернізації, очевидно, що вони першочергово мають визначатися існуючими у цій сфері проблемами. Вважається, що інституційними проблемами в Україні є: 1) слабка адаптація інститутів до умов вітчизняної системи

[81]Стиглиц Д. Глобализация: тревожные тенденции М. : Национальный научный фонд. 2003.

[82]Онишко С. В. Державно-приватне партнерство і його вплив на розвиток національної економіки // Малий і середній бізнес (Право, держава, економіка). 2015. № 1–2 (60–51). 131–137, [132] с.

господарювання; 2) повільна модифікація старих і формування нових інститутів; 3) неузгодженість системи регулювання із традиційними економічними відносинами; 4) відсутність комплексного бачення концептуальних засад інституціонального забезпечення розвитку й регулювання підприємництва[83]. З наведеного переліку не складно помітити насамперед незадіяність потенціалу інституціональної модернізації.

З метою нагромадження та реалізації потенціалу інституціональної модернізації особливої ваги набуває потреба стимулювання інновацій, зокрема інституційних інновацій. Як відомо, вирішальним фактором модернізації є заміна традиційних цінностей, що перешкоджають соціальним змінам і економічному зростанню на цінності, що мотивують економічні суб'єкти до інноваційної поведінки. На сьогодні Україні не вдалося досягти прогресивних змін у соціально-економічному розвиткові, що є наслідком недостатнього динамізму як модернізаційних, так і інноваційних процесів. Проте, як нами вже зазначалося, це також і наслідок недостатнього врахування взаємозв'язку і взаємообумовленості цих процесів, як вирішальної умови результативності трансформаційних змін в економіці та суспільстві загалом[84]. Змістовний аналіз щодо співвідношення понять «модернізація» та «інновація» як чинників сучасного економічного зростання постає критично важливим методологічним ключем у забезпеченні всієї сукупності соціально-економічних трансформацій та інституціональних зокрема. У кінцевому підсумку це формує основу ефективного розвитку продуктивних сил й забезпечення суспільного добробуту.

Про значимість модернізації для становлення нового світового порядку лаконічно зазначав англійський історик Арнольд Тойнбі, стверджуючи, що суспільства, зорієнтовані на традиції, приречені на загибель; зорієнтовані на сьогоднішній день – приречені на стагнацію

---

[83]Андріїв М. Н. Інституціональне забезпечення розвитку конкурентного підприємництва у вітчизняній торгівлі // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». 2014. Випуск 9–1, частина 4. С. 166–169, [49] с.

[84]Онишко С. В., Білоус І. В. Взаємозв'язок інноваційних і модернізаційних процесів як генератор накопичення суспільного капіталу // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). 2011. № 3 (54). 4–10, [9] с.

і тільки суспільства, націлені на нове, здатні до розвитку[85]. Саме модернізація, загальний зміст якої полягає в переході від одного суспільства до іншого, більш сучасного, забезпечувала поступальний, спрямований уперед рух суспільства та становлення нового світового порядку. Нами були зроблені ряд висновків[86] про те, що в пошуках майбутньої моделі розвитку України модернізація постає як універсальний засіб такого пошуку, адже вона це не лише інструмент досягнення певної межі розвитку, а являє собою процес його неперервності. Незважаючи на те, що хоча процес модернізації генетично продовжує попередні процеси розвитку, виростаючи з них, проте завдяки їй переборюється певна обмеженість і формується органічне продовження розвитку на новому рівні. Однак, відображення модернізацією нової фази в трансформаційному розвитку можливе лише через її взаємозв'язок з інноваціями. Якщо модернізацію можна характеризувати як інтегрований вираз потенціалу економічного розвитку, що розширює його горизонти, то інновація означає перехід до нового якісного стану такого розвитку, створення його нової конфігурації.

Базові детермінанти взаємозв'язку модернізаційних та інноваційних процесів лежать у таких площинах. З одного боку, модернізація, поєднуючи традиційне та інноваційне виробництво, формуючи нову якість розвитку, одночасно виступає методологічною основою розуміння та реалізації динаміки інноваційного розвитку. З іншого – інноваційний розвиток є стратегією модернізації економіки. Без інноваційної складової модернізація переважно забезпечує кількісні характеристики розвитку. Механізм такого взаємозв'язку багатогранний і складний, і він постійно удосконалюється. Проте до цього часу відсутня єдність поглядів на деякі основоположні теоретико-методологічні проблеми (табл. 1.2), які виявляють певну єдність природи і інструментів забезпечення модернізації та інноваційного розвитку, обумовлюють значимість і ефективність їх взаємозв'язку, що в кінцевому підсумку перешкоджає його практичній реалізації у різних сферах суспільного життя.

---

[85]Огурцов А. Мамаєв Л., Заліщук В. Вихід на інноваційний шлях розвитку суспільства // Науковий світ. 2003. № 4. С. 4.

[86]Актуальні проблеми імплементації інноваційно-орієнтованої моделі розвитку національної економіки: монографія / за заг. ред. Н. В. Ткаленко. Чернігів: ЧДІЕУ, 2012. 232, [6–30] с.

Таблиця 1.2

**Методологічно важливі властивості, що детермінують розуміння модернізаційних та інноваційних процесів розвитку**

| Модернізаційний розвиток | Інноваційний розвиток |
|---|---|
| Піднесення модернізації до рівня парадигми в науці та ідеології на практиці | Розуміння інноваційного розвитку як складної динамічної системи |
| Розуміння модернізації не як інструменту досягнення певної межі розвитку, але і певного процесу неперервного характеру розвитку суспільства | Оптимальність для соціуму органічного шляху розвитку інноваційних процесів |
| Розуміння модернізації як нелінійної, динамічної, відкритої системи, що допомагає кращій організації управління нею | Адаптація до викликів глобалізації світового простору |
| Забезпечення модернізації узгодженою та одночасно спільною участю і підтримкою держави і суспільства, хоча їх функції не є однозначними | Важливість феномену управління для позитивного розвитку інноваційних процесів |
| Використання потенціалу, зосередженого в освітньому і науковому рівнях, що виявляє очевидну недостатність традиційних механізмів, а вимагає формування нової економіки, що базується на знаннях | Втілення через сплановану послідовність державних зусиль та самоорганізацію |
| Набуття модернізацією всезагального та всеохоплюючого характеру за рахунок доповнення техніко-економічних модифікацій (як її основи) комплексом соціальних, політичних, культурних, демографічних перебудов суспільства (модернізацією суспільства і держави) | Практичне запровадження механізму, що базується на теоретичних обґрунтуваннях, містить необхідні атрибути для формування саморегульованої моделі з чітко окресленою продукуючою функцією, зміцнюється певними важелями державного регулювання |

*Джерело: розроблено авторами.*

Зазначені залежності, а також вищевиділені глибинні властивості переконливо доводять важливість їх врахування при розбудові інституціонального середовища розвитку соціально-економічної системи, що означає прийняття єдиних «правил гри» щодо

регулювання та глибинних перетворень в модернізаційному та інноваційному напрямах розвитку. Реалізація за такого підходу принципу системності розвиває базову модель інституціональних відносин за рахунок послідовного врахування комплексу факторів, що визначають специфіку модернізаційно-інноваційних процесів і діяльності, розвиваючи інституціональне середовище та мінімізуючи інституційні ризики, здатні призвести через неузгоджену поведінку економічних суб'єктів до втрати очікуваної ефективності.

Питання інституціональної модернізації на основі інновацій тісно пов'язане з вибором моделі модернізації, серед яких виділяють: випереджальну та доганяючу. Остання у термінах інституціоналізації, на думку А. Гершенкрона, пов'язана із втягненням в імпортування техніки та інститутів з країн-лідерів, а її ключовим суб'єктом визнана державна бюрократія, коли «держава, яка охоплена військовим інтересом, перетворюється у головний двигун прогресу країни». У такому випадку «…перспективи модернізації залежать виключно від індивідуальних і групових інтересів, які контролюють державний апарат, в процесі заздрісного суперництва», а «демократія стає важливим стимулом до зміни акторами ментальних моделей через їх включення в процес обговорення і прийняття рішень». Тобто слід говорити про якість державної бюрократії, що безпосередньо пов'язана з інституціональними умовами її функціонування.

Таким чином, невід'ємною ознакою модернізаційних процесів постає їх всеохоплюваність та масштабність. Тут варто наголосити, що необхідність масштабної модернізації та вагомої ролі в її реалізації інституціональної модернізації повністю узгоджується із баченням сутності інституціонального підходу, згідно з яким суспільство розглядається як цілісна система, механізми і зв'язки суб'єктів ринкових відносин досліджуються в нерозривному взаємозв'язку із соціальними, політичними, правовими, організаційними, психологічними явищами, які характерні для даного суспільства у конкретно-історичний момент розвитку[87]. Важлива стратегія модернізації, що сумісна з наявними культурними,

[87]Гонта О. І. Інституціональний підхід до функціонально-цільового узгодження інтересів суб'єктів транс націоналізації економіки регіонів України [Текст] // Вісник Чернігівського держ. технолог. ун-ту. Чернігів: ЧДТУ, 2009. № 38. С. 78.

політичними й інституційними обмеженнями[88]. До цього слід додати, що лише завдяки розробці єдиної системи формальних і неформальних правил поведінки та взаємодії господарюючих суб'єктів, держави та суспільства можливо досягти ефективний розвиток національної економіки[89], дотримуючись думки, що розвиток – це справа всього соціально-господарського організму, що стосується не окремих рис, частин і моментів організму, його буття, а всієї системи організму, способу, характеру чи форми його існування в цілому[90].

На підставі викладеного можна сформулювати найбільш загальні рекомендації щодо модернізації як домінанти забезпечення інституціонального розвитку сучасної економіки. Найбільш реалістичним підходом до забезпечення інституціональної модернізації є розробка загальної методології її здійснення, що базується на принципах цілісності і взаємодій. Вважаємо доцільним наголосити на терміні «взаємодій» (взаємного зв'язку між предметами у дії), а не зводити його до вибору (обрання). При цьому реалізацію взаємодій важливо розглядати і з точки зору інститутів, і з точки зору створення необхідних умов інституціонального середовища, яке здатне погасити модернізаційні зусилля. Для вибору необхідна наявність універсальних чи спеціальних критеріїв для здійснення порівнянь, розробка яких для сфери інституціоналізації не дуже чітко простежується. У термінах взаємодій між окремими предметами, явищами, об'єктами у сфері інституціональної модернізації до основних можна віднести взаємодії між: 1) випереджаючою і доганяючою модернізацією; 2) старими і новими інститутами; 3) функціонуванням і розвитком; 4) окремими інститутами; 5) формальними і неформальними нормами; 6) структурними

---

[88]Слободянюк О. В. Інституціональна модель страхового ринку України та фінансові механізми її розвитку : монографія / ДДМА. Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2017. 392, [15] с.

[89]Мартинець В. В. Роль та значення інституційного середовища у формуванні національної економіки // International Scientific-Practical Modern of Economics and Management in the Era of Globalization: Conference Proceedings. January 20, 2016. Klaipeda: Baltija Publishing. – 356, P. 73–76, 75.

[90]Постреформизм и развитие: монография / под ред. Ю. М. Осипова, Е. С. Зотовой. М., Ирпень: Издательство Национального университета государственной налоговой службы Украины. 2013. 458, [3] с.

елементами інституту; 7) правилами гри і правилами контролю. Не претендуючи на вичерпність наведеного переліку, разом з тим реальне втілення взаємопов'язаних інституціональних змін сприятиме виходу на траєкторію ефективності інституціональної організації суспільства в цілому та його соціально-економічної складової зокрема. Додатковим аргументом доцільності такого висновку може слугувати й те, що, як зазначалося вище, саме тут виникають інституціональні розриви, які є свідченням відсутності зв'язку між суміжними інститутами, а також порушення принципу комплементарності між новими і існуючими інститутами.

Згідно з таким підходом до інституціональної модернізації можна зазначити про шляхи забезпечення інституційної стійкості суспільства. Остання тісно пов'язана з інституційною еластичністю. «Якщо інституційна структура вибудовується, спираючись на базові інститути, поступово нарощуючи свою архітектоніку і модифікуючи саму основу, то ми маємо справу з інституційною еволюцією, яка можлива тільки в межах інституційної еластичності, що визначається ступенем можливої зміни одного інституту внаслідок впливу зміни іншого»[91]. Процеси модернізації, фактично не торкаючись стійкого ядра базових інститутів, характеризують інституційну стійкість суспільства, забезпечуючи її в єдності з інституційною динамікою, що передбачає одночасно і «правила зміни існуючих правил»[92], тобто також їх модернізує.

## 1.4. Особливості інституціональних підходів у методології регулювання фінансових потоків

Відставання з розбудовою інституційного середовища, про що йшлося вище, досить чітко простежується на рівні формування фінансового базису розвитку економіки. Йдеться про механізми регулювання фінансових потоків, що в широкому розумінні означають рух фінансових ресурсів у фінансовій системі та становлять ключовий атрибут реалізації державою її соціальної та економічної

[91]Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку / за ред. акад. НАН України В. М. Гейця. К. : Ін-т екон. прогнозув.; Фенікс, 2003. 1008 [160] с.
[92]Там само, [161] с.

політики. Звідси відповідним чином інституційно оформлений рух фінансових потоків можна розглядати як важливу ознаку та умову забезпечення життєдіяльності суспільства.

Загалом фінансові потоки країни виникають на стадії утворення первинних доходів як сума доходів економічних агентів. Однак у процесі розподілу первинного доходу, його подальшого перерозподілу фінансові потоки країни доповнюються податками, зборами, внесками на соціальне страхування, чистими надходженнями (за винятком переданих іншим секторам) доходів від власності та інших трансфертів, іншими надходженнями. Такі процеси потребують відповідного інституційного забезпечення та інституційного середовища, адже рух фінансових потоків відбувається у таких різних сферах економіки: домогосподарства, підприємства нефінансового сектору, державний сектор, фінансові посередники.

Найбільша потреба у залученні фінансових потоків виникає в держави, яку кредитують і домогосподарства, і підприємства нефінансового сектору, і фінансові посередники. Мотиви держави у розпорядженні фінансовими потоками є найскладнішими і залежать від прозорості економічних та політичних відносин. За ідеальних умов, коли рівень тіньової економіки мінімальний, мотивація держави у русі фінансових потоків визначається її довгостроковою політикою соціально-економічного розвитку.

Внутрішні фінансові потоки формуються і існують у межах країни, а зовнішні фінансові потоки виходять за межі країни. Це визначає особливості інституціональних підходів, що опосередковують рух фінансових ресурсів. Відтак, зазначені характеристики фінансових потоків окреслюють потребу у застосуванні державних регулюючих заходів, які б забезпечили оптимальність формування та перерозподілу фінансових потоків між учасниками фінансових відносин. На користь такого висновку можна навести приклад таких країн, як Індія та Китай, які, на відміну від багатьох інших країн світу, не пішли шляхом активної лібералізації державного регулювання, а тому світові фінансові кризи не спричинили тут великих фінансових потрясінь[93].

[93]Epstein Gerald. Should Financial Flows Be Regulated? Yes // Desa Working Paper. № 77. P. 1–16.

З позиції регулювання фінансових потоків важливим є їх поділ на окремі типи за цією ознакою. Найперше це регульовані фінансові потоки, а саме: згенеровані за допомогою фіскального інструментарію, до яких відносять податки, збори, обов'язкові платежі та видатки бюджету. Проте фінансові потоки такого типу не регулюються державою абсолютно. Важливу роль у їх генеруванні відіграють інституціональні чинники, ігнорування яких призводить до недоотримання запланованих сум податків, до неефективного використання бюджетних коштів тощо. Наступний тип – це частково регульовані фінансові потоки, які залежать від механізму фіскального регулювання, однак їх переміщення відбувається й під великим впливом інших факторів, у тому числі інституціональних. До таких фінансових потоків належать, передусім, інвестиції, фінансова допомога міжнародних фінансових організацій тощо і, нарешті, нерегульовані фінансові потоки, впливати на які держава може опосередковано, але повністю взяти їх під контроль неможливо. Такі фінансові потоки формуються переважно під впливом інституціональних чинників, а саме внаслідок розвитку неформальних інститутів. Неформальні фінансові потоки сприяють виникненню інституціональних асиметрій, здатних поступово трансформуватися в інституціональні деформації.

Таким чином, на сьогодні очевидна значимість і актуальність виважених інституціональних підходів до регулювання фінансових потоків, а також до вибору його інструментарію. Щодо останнього, то в умовах ринку очевидною є перевага не прямих обмежень, а використання інструментів непрямого впливу, особливе місце серед яких посідають фіскальні, зважаючи на їх потенційну гнучкість. Засноване на здобутках інституціональних теорій, фіскальне регулювання здатне забезпечити ресурсну підтримку реалізації владних повноважень та узгодити ресурсні інтереси суб'єктів влади в інтересах забезпечення функціонування й розвитку суспільства і територіальних соціально-економічних систем, що визначено як загальною, так і специфічними цілями фінансової політики[94].

[94]Рекова Н. Ю. Економічний аналіз та аудит результатів реалізації політики фіскальної децентралізації: теоретико-методологічні підходи та розвиток в Україні: монографія Краматорськ : ДДМА, 2018. 559, [23] с.

Наголошуючи на доцільності фіскального регулювання, варто звернути увагу на те, що в економічній літературі його дослідження переважно підмінялося дослідженням особливостей окремо податкового і бюджетного регулювання. Узагальнюючи висновки, зроблені фахівцями, можна стверджувати, що зазначені обидва види регулювання розглядаються як перерозподільча діяльність держави, проте щодо податкового регулювання первинним аспектом вважається перерозподіл з метою наповнення дохідної частини бюджету, а вторинним вже вплив цих процесів на економіку. Щодо бюджетного регулювання, то його розуміють у вузькому підході як направлене на збалансування бюджетів та оптимізацію фінансового забезпечення територій, а в широкому – це управління доходами і видатками бюджету. Необхідність об'єднання цих окремих видів регулювання, на наш погляд, пов'язана з їх органічною єдністю в процесах регулювання фінансових потоків, зважаючи, що, по-перше, оподаткування виступає важелем і податкового, і бюджетного регулювання. По-друге, враховуючи, що саме через фіскальне регулювання в єдності його податкової та бюджетної складових проявляється його роль у забезпеченні динаміки економічного розвитку країни, а також через відповідне інституційне оформлення (формування інститутів податків і бюджету) – узгодження економічних інтересів у суспільстві.

Виходячи з твердження, що ядром інституційної архітектоніки, як структури інститутів, яку складають правила, норми, стереотипи, традиції, установи та інші соціальні утворення у їх співвідношеннях з суттю та загальним естетичним планом побудови соціальних систем, має стати держава, що, як представник всього народу, відповідальна за створення ефективних інститутів як суспільних благ, до таких інститутів слід віднести інститути податкової, митної та бюджетної політики[95]. Таким чином, методи інституційно забезпеченого фіскального регулювання мають стати невід'ємним елементом соціально-економічного розвитку економіки в інтересах всього суспільства.

Першим, хто акцентував увагу на необхідності використання інституціонального підходу до фінансових досліджень, був Е. Тейлор,

---

[95]Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку / за ред. акад. НАН України В. М. Гейця. К. : Ін-т екон. прогнозув.; Фенікс, 2003. 1008 [155, 184] с.

який відмітив, що фінанси являють собою певну групу інститутів (податки, бюджет та ін.), що зорганізуються державою[96]. Питання необхідності дослідження інституціональних аспектів фінансової інфраструктури України було підняте у праці В. Федосова, В. Опаріна, С. Льовочкіна[97], що також свідчить про актуальність методологічних змін у теорії фінансів з урахуванням інституціональних факторів. Сьогодні спостерігається подальше посилення використання положень окремих інституціональних теорій до дослідження трансформаційних змін у фінансовому секторі.

Проте використання інституціональних формулювань без відповідного методологічного обґрунтування містить загрозу сприяти руйнуванню цілісності наукової системи, а відтак, порушенням логічних теоретичних конструкцій і практичних висновків. Це пов'язане не лише з тим, що кожна сфера людської діяльності має як універсальні, так і специфічні особливості і відповідну методологію. Тут не можна спростувати й ту обставину, що разом з еволюційною зміною об'єкта дослідження може змінюватися і методологія, а саме до її структури можуть включатися додаткові компоненти. У зв'язку з цим алгоритм дослідження має ґрунтуватися на тому, що при з'ясуванні методологічних особливостей використання інституціональної теорії у фінансовій сфері важливо враховувати й загальні положення, притаманні методології як системі способів організації і побудови теоретичної і практичної діяльності, а також вченню про цю діяльність[98], тобто своєрідній філософії дослідження.

У зазначеному контексті важливо наголосити, насамперед, на тісному зв'язку методології з теорією, яка є частиною домінуючої у даний період часу парадигми, впливаючи на формування світогляду економічних суб'єктів, становлячи основу, на якій держава будує свою економічну політику. У свою чергу, теорія має допомагати виділити основні проблеми й жодним чином не «засліплювати» і не

[96]Taylor E. The Economics Public Finance New York. Macmillan Company, 1961.

[97]Федосов В., Опарін В., Льовочкін С. Інституційна фінансова інфраструктура України: сучасний стан та проблеми розвитку [Текст] // Фінанси України. 2008. № 12. С. 3–22.

[98]Философский энциклопедический словарь / под ред. Прохорова А. М. : Изд. Советская энциклопедия, 1983. С. 365.

«відтягувати в сторону»[99]. Ю. Пасічник назвав економічну теорію своєрідним «фундаментом», своєрідним комплексом, що вказує напрям руху[100].

У контексті появи додаткових компонентів методології важливо зазначити таке. Упродовж останніх десятиріч традиційною методологією фіскального регулювання слугували неокласична теорія економіки добробуту та посткейнсіанські напрями. Сьогодні, окреслюючи основні припущення, на яких ґрунтуються головні постулати зазначеної методології, зазначимо відмінності, що вносяться до них інституціоналізмом. Так, згідно з традиційною методологією, вважається, що економічними суб'єктами перевага віддається технології і структурі ринку; смаки індивідів розглядаються як тотожні, а в окремих випадках навіть повністю ідентичні; вважається також, що технологія виробництва товарів має постійну віддачу від масштабу, а структура ринку відповідає стану досконалої конкуренції. На відміну від неокласичної теорії, інституціональні течії відштовхуються від неповноти інформації про смаки індивідів та їх не ідентичності. Також роблять припущення про непостійність віддачі від масштабу.

Продовжуючи, зазначимо, що забезпечити фіксовану величину державних доходів з мінімальними втратами добробуту, обумовленими податковими викривленнями поведінки економічних суб'єктів, уряд намагається через використання обмеженої кількості фіскальних інструментів. Інституціоналізм передбачає застосування соціально-психологічних підходів та інструментарію у регулюванні економічних процесів, обґрунтовуючи недостатність суто економічних і математичних методів. Слід зазначити й те, що значна складність обліку взаємозв'язку між податковими базами, ставками і адміністративними витратами обумовлює неповноту врахування витрат, пов'язаних з адмініструванням податків. Інституціоналісти, на відміну від неокласиків, оперують поняттям «трансакційні витрати» і обґрунтовують, що жодна трансакція в суспільстві не є безкоштовною.

---

[99]Ноув А. Какой должна быть экономическая теория переходного периода? // Вопросы экономики. 1993. № 11. С. 16.

[100]Пасічник Ю. В. Бюджетний потенціал економічного зростанні в Україні: [монографія]. Донецьк : ТОВ «Юго-Восток, Лтд», 2005. 642, [22] с.

Подальше розуміння організації фіскального регулювання з позицій інституціональної теорії пов'язане з його розглядом у контексті теорії контрактів. У теорії контрактів громадянин підкоряється рішенням держави як гаранта виконання контрактів, стаючи агентом. Дж. Б'юкенен назвав цю двоякість «парадоксом підлеглого», людина сприймає себе одночасно і учасником процесу управління державою, і суб'єктом, якого примушують дотримуватися норм поведінки, які він, можливо, і не обирав[101]. Контрактна держава, на відміну від експлуататорської, робить акцент на еквівалентному обміні товарами і послугами за мінімальних трансакційних витрат. Звідси інституціональне середовище фіскального регулювання фінансових потоків повинно базуватися на чіткому дотриманні прав платників і забезпеченні взаємозв'язку між податками і зустрічним потоком суспільних благ. При цьому не менш важливим є й створення системи достатніх інституціональних обмежень дискреційних дій органів виконавчої влади у сфері податкової політики. Йдеться про введення законодавчого недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації та збалансування інтересів, прав і обов'язків усіх учасників податкових відносин.

Відтак, формування методології регулювання фінансових потоків як фінансового базису країни має враховувати інтереси як окремих економічних агентів, так і держави в цілому, відповідаючи пріоритетним інтересам державної економічної і соціальної політики. Знайти ефективні механізми узгодження інтересів економічних агентів і держави в цілому дозволяє застосування інституціонального інструментарію. При цьому основи інституціонального забезпечення взаємодії економічних агентів і держави, впорядковуючи таку взаємодію на гармонізацію інтересів, одночасно спрямовані й на прискорення динаміки соціально-економічного розвитку.

Застосований підхід до з'ясування закономірностей і особливостей методології регулювання фінансових потоків однозначно засвідчив, що в системі регулювання фінансових потоків особливе місце посідає фіскальне регулювання. Воно здійснюється за допомогою бюджетних і податкових важелів, вплив яких реалізується через відповідні інструменти. До критеріїв доцільності застосування

[101]Олейник А. Институциональная экономика : [учеб. пособие] М. : ИНФРА-М, 2000. 416, [354] с.

фіскального регулювання рівень відносять фіскальну достатність, рівень тіньової економіки, виконання бюджетних зобов'язань, рівень збирання податків, величину податкового боргу тощо. З наведеного переліку чітко простежується одне з найважливіших завдань фіскального регулювання фінансових потоків – стимулювання дохідно генеруючої функції такого регулювання, зокрема у контексті мобілізації внутрішніх фінансових ресурсів, у тому числі й тих, що перебувають у формі неорганізованих заощаджень населення або у тіньовому секторі економіки. Водночас зазначеним не вичерпується перелік функцій, що постають перед фіскальним регулюванням фінансових потоків. Не менш вагомою постає й продуктивна функція, що стоїть перед фіскальним регулюванням фінансових потоків. Йдеться про те, що оптимізація податкового навантаження на суб'єктів господарювання реального сектору економіки, обсяги мобілізованих податків адекватно до темпів зростання ВВП, реструктуризація державних видатків у напрямі виконання бюджетних зобов'язань, посилення фінансової підтримки суб'єктів економіки за результатами раціонального застосування податкових і бюджетних важелів здійснюють подвійний тиск на стимули до мобілізації необхідного обсягу фінансових ресурсів та їх ефективного використання державою з метою соціально-економічного розвитку.

Тут варто також зазначити, що в умовах економічної турбулентності важливою особливістю фіскального регулювання є забезпечення його гнучкості, адаптивності до змін навколишнього середовища на основі використання модернізації як засобу забезпечення інституціонального розвитку такого регулювання. Зважаючи, що інституціональна природа фіскального регулювання проявляється у застосуванні сукупності норм, правил гри, формального і неформального характеру, які встановлюються державою та членами суспільства, формування на цій основі обмежень впливає на поведінку економічних агентів у напрямі забезпечення необхідного руху фінансових потоків. Проте тут важливо враховувати джерела інституціоналізації, які, на думку Д. Норта, необхідно шукати у зовнішньому середовищі, накопиченні досвіду і знань і об'єднанні цих моментів в ментальних конструкціях дійових осіб[102]. Так, якщо

[102]Норт Д. Інституції інституційна зміна та функціонування економіки / пер. з англ. І. Дзюбка. К. : Основи. 198 с.

обґрунтування і прийняття рішень стосовно регулювання фінансових потоків обмежується, насамперед юридичними нормами (формальними інститутами), то ефект від реалізації фінансових рішень, дозволених цими нормами, багато у чому залежить від неформальних обмежень, наприклад сприйняття їх економічними суб'єктами.

Відхід від цих методологічних положень, здійснення інституціональних змін та формування інституціонального середовища в Україні, особливо упродовж першого десятиліття її існування як незалежної держави, призводять до формальної інституціоналізації, коли формальні інститути з'являлися (зокрема, й внаслідок їх імпорту) швидше, ніж умови для їх ефективного функціонування. Реальна інституціоналізація базується на внутрішніх спонукальних механізмах розвитку системи, а формальна – на прийнятті законів, які суперечать інституціональній структурі суспільства і виявляються недієвими. Поштовхи формальної інституціоналізації також задаються ззовні і вона значно випереджає реальну інституціоналізацію. Завершення ступеня інституціоналізації характеризується відповідністю формальної і реальної інституціоналізації.

Поєднання в подальшому революційного способу інституціоналізації з еволюційним, модернізаційним сприяло уникненню багатьох інституціональних деформацій, однак, незважаючи на це, фіскальне регулювання фінансових потоків в Україні продовжує характеризуватися недостатньою інституціональною зрілістю за багатьма напрямами. На це вказує, зокрема, розвиток неформальних фінансових відносин, високий ступінь перерозподілу фінансових потоків на користь тіньового сектору економіки, ухилення від сплати податків, невідповідність розвитку фінансового сектору потребам реального сектору економіки тощо.

Подолання інституціональної незрілості в регулюванні фінансових потоків, як і в будь-якій іншій сфері економіки, тісно пов'язане з розбудовою системи формальних інститутів, що включає як створення нових інститутів, так модернізацію існуючих, проте у тісній взаємоузгодженості з рівнем розвитку неформальних інститутів. Якою б не була природа інститутів, в реальному житті вони набирають форму правових норм, традицій, неформальних правил, культурних стереотипів. В іншому випадку це призведе до виникнення інституціональних розривів, конфлікту формальних інститутів

з неформальними та посилення схильності економічних суб'єктів і держави до опортуністичної поведінки. Результати зазначених інституціональних деформацій спричинять негативні наслідки не лише для системи фіскального регулювання, але й для динаміки соціально-економічного розвитку в цілому, що випливає з концепції інституціоналізму, згідно з якою інститути мають вплив на всі сфери суспільного життя.

Щодо конкретно інститутів фіскального регулювання, то вони становлять сферу існування та підґрунтя отримання різноманітних форм доходу, а також їх подальшого розподілу. Такі інститути здатні змінювати напрям руху фінансових потоків та інші їхні характеристики. Тому законодавче й організаційне закріплення таких інститутів є обов'язковим практично для кожного з них, що забезпечить їх легітимність. Крім того, інститути фіскального регулювання також важливо розглядати на макрорівні як результат суспільного визнання. Адже, не маючи суспільного визнання, навіть закріплений законодавчо інститут не буде повноцінно виконувати своїх функцій. Прикладом цьому може слугувати таке явище, як ухилення від сплати податків. Економічні суб'єкти, визнаючи загалом існування таких інституціональних утворень, як податкова система та податкове адміністрування, проте не вважають за необхідне сплачувати у повному обсязі податки через надмірний податковий тиск або недостатній рівень зворотних державних послуг.

Зазначені положення є методологічно важливими для інституціоналізації фіскального регулювання фінансових потоків та визначають його особливості, що повинні знайти їх практичне втілення у розробці та реалізації відповідної фіскальної політики.

# РОЗДІЛ 2
# ФІСКАЛЬНІ КОНЦЕПТИ ТА ВЕКТОРИ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

2.1. Фіскальна політика як структуроформуючий елемент і продукт фіскального простору.

2.2. Фіскальна політика: сутність та проблемність економіко-правової регламентації як суспільного інституту.

2.3. Вплив інституційних трансформацій у діяльності та управлінні податковою і митною службами на формування фіскального простору

2.4. Роль бюджетної стратегії у формуванні фіскального простору.

2.5. Фіскальні стимули ефективності фіскального простору.

2.6. Фіскальна децентралізація як індикатор модернізації фіскального простору.

2.7. Фіскальний інструментарій розбудови інституціонального середовища суб'єкт-об'єктної взаємодії на фінансовому ринку.

2.8. Інститут податкового контролю як прикмета ролі держави в інституціональному забезпеченні соціально-економічного розвитку.

## 2.1. Фіскальна політика як структуроформуючий елемент і продукт фіскального простору

Ставлячи за мету розкрити інституціональний зріз податкової та митної політики, необґрунтовано абстрагуватися від сутності фіскальної політики як важливого кроку дослідження. Адже фіскальна політика, незважаючи на певну автономність бюджетної, податкової і митної політики, є інтегрованим виразом їх єдності і саме такою єдністю суттєво визначається вирішення проблем соціально-економічного розвитку держави. Це особливо чітко проявилося під час вирішення проблем, пов'язаних із потребою мінімізації негативних наслідків останньої світової економічної кризи та пошуком інструментарію, здатного вплинути на забезпечення економічного зростання. Як відомо, основними інструментами вирішення цих

проблем у світі стали фіскальні інструменти: державні витрати та податки, що позиціонувалися як фіскальні стимули.

Як засвідчила практика, ефективність застосування таких фіскальних стимулів суттєво відрізнялася у розрізі окремих країн, що обумовлено, насамперед рівнем економічного розвитку. Це також залежить і від стадії економічного циклу. Зарубіжні дослідники зазначають, що фіскальні стимули, якщо вони затягнені, погано зорієнтовані і надто запізнілі, не здатні підтримати економічну активність у короткостроковому періоді і можуть дестабілізувати ситуацію, якщо вони вводяться тоді, коли зростання вже активізується[103].

Подібне розуміння окреслює логіку подальшого дослідження, а зважаючи на окреслений його інституціональний контекст, важливо насамперед, на наш погляд, зупинитися на характеристиці фіскальної політики у межах фіскального простору. Адже створення можливостей для формування й ефективності фіскальної політики передусім пов'язане з існуванням простору. Фіскальна політика – це продукт діяльності держави, яка відбувається у певному просторі, але одночасно це і базис утворення фіскального простору, в якому діють економічні суб'єкти. Зазначені міркування актуалізують розгляд фіскальної політики також у термінах фіскального простору.

Відштовхуючись від словникового трактування простору, згідно з яким відкрити простір означає можливість вільно розвиватися, а знайти простір – мати можливість проявитися якомога повніше, вочевидь, що розуміння змісту фіскальної політики потребує окреслення її сутнісних ознак у взаємозв'язку з її можливостями у створенні поля, в якому вона розгортає своє існування та реальний зміст, з одного боку, беручи тут безпосередню участь, а з іншого – власне функціонує і формується. Іншими словами, фіскальний простір має своєю матерією фіскальну політику, а фіскальна політика існує як творення фіскального простору.

Слід одразу зазначити про існування ряду важливих досліджень, присвячених проблематиці економічного змісту та інструментарію формування фіскального простору. Разом з тим зазначається про

---

[103]The Effects of the Great Recession on Central Bank Doctrine and Practice Remarks by Ben S. Bernanke at the 56 Economic Conf. Federal Reserve Bank of Boston. Massachusetts. 2011.

відсутність усталеного трактування такого змісту, а також про недостатність чіткості під час визначення інструментарію формування фіскального простору в умовах макроекономічних шоків[104]. Однією з причин такого стану, на наш погляд, слід вважати відсутність досліджень даної проблематики на межі: 1) філософського осмислення поняття простору і лише потім 2) прагматичного інструментального підходу до формування фіскального простору. Щодо виділеного першого рівня дослідження, його слід вважати основоположним, адже, як уже зазначалося, саме філософія методологічно озброює людину для життєдіяльності через сприйняття всієї можливої інформації про все, що визнано її найважливішою функцією[105]. Крім того, для визначення економічного змісту дефініції «фіскальний простір» саме з'ясування сутності є основоположним. Остання у філософському розумінні – головне, визначальне у предметі, що зумовлено глибинними зв'язками й тенденціями розвитку і пізнається на рівні теоретичного мислення.

У цьому контексті доцільно дослідити сутність дефініції «простір» та на цій основі – «фіскальний простір» з тим, щоб визначити передумови, здатні впливати на його формування, а також обґрунтувати важливість впливу фіскального простору на інструментарій фіскальної політики, тобто включити їх одну взаємодію, завдяки якій відбувається творення обох.

Інтерпретація фіскальної політики в термінах фіскального простору не означає їх лінійної взаємодії. І хоча очевидними є віддзеркалення однієї іншою, залежність, коли розвиненіший фіскальний простір створює передумови, вимагає більш дієвої, адекватної фіскальної політики, а необхідний інструментарій фінансової політики, у свою чергу, продукує відповідний фіскальний простір, проте діалектика здатна внести певні нетотожності та навіть протиріччя у зазначену взаємодію. Це вказує на важливість продуктивної взаємодії між фіскальною політикою і фіскальним простором, які постійно еволюціонують, і перший крок на шляху такої продуктивності

---

[104]Затонацька Т. Г., Ткаченко О. Є. Теоретична сутність та особливості формування фіскального простору // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2016. № 3 (31). С. 119–125.

[105]Лекторский В. А. Природа философствования и философские вопросы // Эпистемология & Философия науки. 2010. Т. 26. № 4. С. 75–77.

вбачається у теоретичних засадах, у теоретичному окресленні певного розмежування, певної автономності фіскального простору і фіскальної політики, враховуючи їх витоки, для подальшої їх гармонізації, на якій будуть впорядковуватися суспільні відносини.

Фіскальний простір – це складна просторова структура. Тому проблему аналізу форм його взаємодії з фіскальною політикою не можна розв'язати без урахування структурних аспектів. Як відомо, наука виділяє два основних способи класифікації: генетичний (або історичний) та структурно-функціональний. Природно, що обидва способи класифікації важливі для пізнання фіскального простору. Щодо першого способу, то тут засадовим критерієм, на нашу думку, історична зміна типів економіки – директивна чи ринкова, що кардинально змінюють притаманний їм фіскальний простір. Тобто конкретний фіскальний простір виступає продуктом певного історичного періоду. Однак у межах нашого дослідження основну увагу варто приділити структурно-функціональній класифікації фіскального простору. При цьому наголосимо, що власне сам термін «фіскальний простір» уже презентує його поняття та зміст.

Водночас в економічній літературі існує думка, що «…до трактування сутності поняття «фіскальний простір» існують «…такі альтернативні підходи вчених, як цільовий, кількісний, ресурсний, витратний та результативний»[106]. Одразу зазначимо, що складно погодитися з тим, що перелічені підходи здатні відобразити саме сутність цього поняття, на філософське розуміння якого наголошувалося вище. Радше може йтися про відображення його змісту, що, зокрема, й зазначено в назві поданого у цій роботі рис. 1 «Альтернативні підходи до розкриття економічного змісту дефініції «фіскальний простір», а щодо сутності, то її розкрито стосовно виділених підходів. Так, сутність цільового підходу відображають як спроможність держави мобілізувати ресурси для досягнення поставлених цілей; кількісного підходу – як грошові кошти, доступні в межах річного або середньострокового бюджету; ресурсного підходу – як додаткові можливості державного бюджету отримати і ресурсне

[106]Затонацька Т. Г., Ткаченко О. Є. Теоретична сутність та особливості формування фіскального простору // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2016. № 3 (31). 119–125, [120] с.

забезпечення на фінансування потреб; витратного підходу – як можливий обсяг додаткових витрат бюджету у межах встановлених обмежень; результативного підходу – як результат реалізації політики, що активізує мобілізацію ресурсів. На цьому рисунку також подано трактування фіскального простору як «обсягу фінансових ресурсів, сформованих державою в результаті провадження активної фіскальної політики, за рахунок мобілізації надходжень до державного та місцевих бюджетів, раціоналізації бюджетних видатків, здійснення державних запозичень у межах бюджетних обмежень, формування коштів суверенних фондів національного добробуту та інших джерел, консолідованих для забезпечення реалізації функцій держави та в цілях її соціально-економічного розвитку»[107].

Аналізуючи це трактування, можна зробити декілька висновків. По-перше, у ньому цілком обґрунтовано наголошено на зв'язку фіскального простору і фіскальної політики, а саме на тому, що фіскальний простір є результатом фіскальної політики. Проте «активна» прикмета фіскальної політики певною мірою вступає в протиріччя з виділеними в подальшому видами фіскальної політики: консолідована, експансійна, рестрикційна, вибір яких визначально впливає на формування фіскального простору та його інструментарій. По-друге, варто зазначити, що фіскальний простір, будучи цілісністю, є продуктом єдності інших просторів. Тому перелічені у вищенаведеному трактуванні джерела формування фіскального простору, виходячи із загального розуміння простору, доцільно, на нашу думку, подати у вигляді окремих просторів. Йдеться про бюджетний простір, податковий простір, митний простір тощо. За такого підходу, надаючи узагальнену характеристику фіскального простору в динаміці, можна оцінити, які елементи і яких просторів є провідними, а які другорядними; які є постійними, а які щойно з'явилися і яких не вистачає та в якому просторі. Тобто саме використання структурно-функціонального способу структуризації фіскального простору робить процес класифікації ближчим як до реальних, так і очікуваних його характеристик, хоча жодним чином не відкидає цінності інших способів структурування.

---

[107]Затонацька Т. Г., Ткаченко О. Є. Теоретична сутність та особливості формування фіскального простору // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2016. № 3 (31). С. 119–125, [121] с.

Виходячи із вихідного тлумачення простору як об'єктивної форми існування матерії, яка характеризується протяжністю і обсягом[108], фіскальний простір можна охарактеризувати як обсяг (ємність) фінансових ресурсів, сформованих державою у конкретному періоді, який містить і надає можливість вільно і якомога повніше виконувати притаманні державі функції й сприяти соціально-економічному розвитку суспільства в цілому. Подібне визначення у логічному аспекті, на наш погляд, характеризується необхідною стислістю (не містить зайвої у цьому випадку інформації) та одночасно розкриває поняття «фіскальний простір» на рівні його сутності.

Важливо зазначити, що в економічній літературі існують різні підходи до кількісної визначеності фіскального простору. Один з них – оцінка реакції первинного балансу на зміни у рівні боргу до потенціалу податкових доходів для виконання боргових зобов'язань країни[109]. Другий – базується на різних методах оцінки податкових доходів. Зокрема, пропонується визначати фіскальний простір як кількість років, необхідних для того, щоб податкові доходи покрили суму боргу держави, тобто державний борг слід поділити на фактичні податкові надходження[110].

Кількісну і якісну означеність фіскального простору окреслює та забезпечує відповідна фіскальна політика. Однак, як самостійний феномен, фіскальний простір становить провідну прикмету формування фіскальної політики, виходячи із завдання мати і надавати можливість вільно і якомога повніше виконувати притаманні державі функції та сприяти соціально-економічному розвитку суспільства в цілому. Більш того, на основі виокремлення у структурі фіскального простору окремих просторів, що також мають свої завдання і цілі, з'являється можливість нових аспектів у їх формуванні, що у кінцевому підсумку відповідним чином відбиватиметься й на структурі та функціонуванні фіскального простору загалом.

---

[108]Новий тлумачний словник української мови: у 3-х т. К. : АКОНІТ, 2008. Т. 3. 862, [53] с.

[109]Bohn, H. The behavior of us public debt and deficits' // Quarterly Journal of Economics. 1998. 113 (3). P. 949–963.

[110]Aizenman J., Jinjarak Y. De facto Fiscal Space and Fiscal Stimulus: Definition and Assessment // NBBER. 2010. № 16539.

Проте в усіх випадках провідною прикметою формування фіскального простору є інституційні процеси, тобто його інституціалізація. Певною мірою багато із вищезазначеного можна трактувати також і як розкриття інституційних процесів. Адже такі просторові структури, як бюджетний простір, податковий простір та інші мають безпосередній вихід на інститут бюджетної політики, інститут податкової політики тощо. Тобто просторові структури розвиваються і функціонують під впливом інституційних процесів, хоча жодним чином не слід абстрагуватися й від самостійної чинності інституціалізації. Особливо це стосується інститутів, які опосередковано впливають на формування фіскального простору, розв'язуючи інші важливі проблеми. Наприклад, реформування пенсійної системи, проведення медичної реформи, зміна відсоткових ставок за боргові зобов'язаннями, пролонгація боргових зобов'язань, скорочення міжбюджетних трансфертів тощо невіддільні від змін у фіскальному просторі, зокрема у його бюджетному та податковому просторових сегментах. Відтак, проблема фіскальної політики постає як комплексна і системна: криза в одній просторовій структурі фіскального простору провокує погіршення стану в іншій та в цілому, і, навпаки, позитивні ефекти в окремих просторових структурах продукуватимуть аналогічні ефекти в інших. Звідси інституціалізація набуває інших якостей, що можуть сприяти чи гальмувати розвиток фіскального простору.

До інституціалізованих форм, що склалися в процесі формування фіскального простору, слід віднести відповідний інструментарій. У його переліку група бюджетного інструментарію (доходи, видатки бюджету, бюджетні трансферти, державні кредити, державні запозичення тощо), група податкового інструментарію (податки, внески, податкові ставки, податкові пільги, спеціальні режими оподаткування тощо) та інші групи інструментарію формування фіскального простору, що можуть комбінуватися залежно від реального стану соціально-економічних відносин та завдань, яких необхідно досягти.

Аналіз бюджетних витрат і податків як важливих інгредієнтів формування фіскального простору досить чітко вказує на окреслену негативну тенденцію щодо обсягу та якості фіскального простору. Конкретизації та аргументації такого висновку будуть присвячені

наступні розділи цієї монографії. Однак звернемо увагу на деякі загальнометодологічні положення, значимі для переломлення вищезазначеної негативної тенденції.

По-перше, соціально-економічний розвиток України може бути успішним на шляху не згортання ємності фіскального простору, а переведення його характеристик на новий якісний щабель. По-друге, зважаючи на важливість урахування структурних аспектів фіскального простору, можливості якісного розвитку слід шукати в його окремих просторових структурах (сегментах), які мають власні властивості структурно-функціонального характеру, та можливості до розвитку щодо власного інструментарію. Тобто питання якості фіскального простору переміщується в площину пошуку в окремих просторових структурах інституціалізованих форм (інструментарію), здатних сприяти нарощуванню необхідних ємності і якості фіскального простору та одночасно набуває й суто прагматичного характеру.

Продовжуючи перелік загальнометодологічних положень, сьогодні жодних сумнівів немає відносно вагомості пошуків інституційного механізму регулювання фіскальних відносин у контексті його інституційно-правової та інституційно-організаційної складових. Вони викликані, зокрема, існуванням різних мотиваційних дій суб'єктів-учасників ринку, вірогідністю шахрайства, викривленням результатів діяльності, їх недостатньою прозорістю, використанням прогнозних оцінок, недосконалістю інститутів контролю тощо. Подібні чинники є важливими для розуміння як власне формування фіскального простору, так і його сприяння економічному розвитку. Тут варто спростувати думку про звуження простору економічної свободи засобами інституціоналізації економіки, що часто є переважаючою, та погодитися з твердженням про те, що «інституційно насичена» сучасна ринкова система є ефективною, адаптивною, інноваційною і водночас – більш вільною, ніж будь-яка з альтернативних систем[111]. Таку позицію можна продовжити твердженням про те, що домінування неформальних регуляторів і ренто орієнтованої поведінки слід розглядати серед головних причин, що спричиняють у кінцевому підсумку зростання тіньової економіки і поширення

[111] Яременко О. Лібералізм, економічна свобода і держава // Економіка України. 2010. № 12. С. 11.

тіньових відносин на позаекономічну, тобто всю соціальну сферу суспільства[112].

Зазначені положення, на наш погляд, є підставою розцінити як базисні, що продукують глибинні та кількісно-якісні зміни фіскального простору, що знайде подальше розкриття у наступних підрозділах цієї монографії. Одночасно з наведеного складно не помітити необхідність розбудови стратегічного базису формування фіскального простору, який би об'єднав його окремі просторові сегменти (бюджетний, податковий, митний тощо) спільною метою – досягнення суспільних інтересів. При цьому потреба зазначеного стратегічного базису жодним чином не відкидає важливості адаптаційних змін, що полягають у здійсненні ефективних регулюючих впливів, зокрема шляхом підвищення рівня еластичності інституційного інструментарію особливо щодо довгострокового періоду, що можливо на засадах модернізації.

Відтак, функціонування фіскальної політики як структуро формуючого елемента фіскального простору та одночасно продукту цього простору невіддільне від процесів регулювання, а саме фіскального регулювання. Останнє цілком обґрунтовано вважають механізмом реалізації фіскальної політики, оскільки будь-яку зміну в політиці супроводжує адекватна реакція у фіскальному регулюванні, при цьому наголошується на його залежності від інституціонального середовища, а також узгодженості регуляторної системи, представленої державною владою, та мотиваційної, що формується соціальними інститутами[113]. На основі зазначених взаємозв'язків між фіскальною політикою та фіскальним регулюванням можна зробити висновок про взаємозв'язок процесів формування фіскального простору та фіскального регулювання, що також має зворотний характер і відбуватися у різних напрямках – позитивному і негативному. Це випливає вже власне із множини трактувань фіскального регулювання, незважаючи на відсутність їх однозначності.

Регулювання розглядається всебічно, як механізм, вплив, діяльність, система управління, процес, комплекс дій, сукупність заходів

---

[112]Прутська О. Інституціоналізм і проблеми економічної поведінки в перехідній економіці: [монографія] К. : Логос, 2003. 256, [204] с.

[113]Паєнтко Т. В. Інституціоналізація фіскального регулювання фінансових потоків : монографія К. : «ДКС центр», 2013. 294, [47] с.

чи засобів тощо. Не складно помітити, що всі наведені прикмети регулювання сприяють його різносторонній характеристиці. Водночас у контексті відображення його зв'язку з фіскальним простором, а саме як обсягом фінансових ресурсів, сформованих державою у конкретному періоді, важливим є зображення фіскального регулювання як системи засобів та комплексу дій, за допомогою яких держава може впливати на кількісно-якісні характеристики фіскального простору для досягнення бажаних соціально-економічних результатів. Подібне подання фіскального регулювання корелює з одним з його визначень, що містяться в зарубіжній літературі, а саме як «узгоджене використання інструментів податкової та бюджетної політики, направлене на збалансування економічного розвитку та згладжування циклічних коливань»[114].

У контексті предмета нашого дослідження особливої ваги набуває відображення інституціональної природи фіскального регулювання, яка проявляється як: 1) сукупність норм; 2) сукупність правил гри; 3) сукупність поведінкових стереотипів; 4) система контрактів[115], а його інституціональними джерелами є: 1) існування держави як специфічного економічного та політичного інституту – виразника суспільних інтересів; 2) наявність та постійне зростання суспільних потреб, задоволення яких потребує активної участі держави у процесах розподілу, перерозподілу та споживання національного продукту за допомогою фіскальних важелів; 3) особливості процесу продукування економічною системою фінансових потоків, етапами якого є акумулювання, розподіл, перерозподіл та споживання національного продукту; 4) зростання обсягу трансакційних витрат при збільшенні кількості інструментів фіскального регулювання[116].

Наведене підкреслює особливу роль держави в інституціональній модернізації соціально-економічних відносин та узгодження інтересів. Вище вже зверталася увага на необхідності застосування інституціонального підходу у методології дослідження розвитку економіки. Це дає змогу пояснити економічні процеси не лише

---

[114]Lambertini I., Rovelli R. Monetary and Fiscal Policy Coordination and Macroeconomic Stabilization. A Theoretical Analysis // Dipatimento di Scinze Economiche Universita di Bologna. 2003. April 4. P. 1–35.

[115]Паєнтко Т. В. Інституціоналізація фіскального регулювання фінансових потоків : монографія К. : ДКСцентр, 2013. 294, [66] с.

[116] Там само. [55] с.

економічними, але й соціально-політичними, правовими, соціально-психологічними, етичними умовами життя, а також звичаями, традиціями і звичками, що існують у житті як окремих людини, так і суспільства загалом[117], що сьогодні не викликає жодних сумнівів. Не може становити виняток значимість таких підходів і під час дослідження процесів формування фінансового базису економічного розвитку, що відіграє роль ключового чинника фінансової стійкості та стабільності держави. Водночас зміна концептуальних підходів до розв'язання питання ступеня втручання держави в політику соціально-економічного розвитку в умовах дії ринкового механізму, вибору інструментів державного регулювання, навіть після кейнсіанської революції, що знаменувала визнання необхідності державного регулювання, не виключає повнішого осмислення.

Пов'язаність цих питань з інституціоналізмом очевидна вже навіть із словникового трактування поняття «регулювати», що означає впорядкування чого-небудь, керування чимось, підкорення його відповідним правилам, певній системі[118]. На думку Я. Тінбергена, регулювання – це система дій уряду, яка повинна включати вибір кінцевої мети політики, виходячи з максимізації функцій суспільного добробуту[119], тобто система, яка включає закони, правила та інші інститути законодавчого, виконавчого та контрольного характеру.

Існування держави виступає інституціональним джерелом формуючих і регулюючих механізмів продукування поведінки усіх членів суспільства, збалансування їх інтересів у процесі збереження умов для саморозвитку суспільства. Держава як інститут-виразник суспільних інтересів перебуває на вершині вертикалі ієрархічної інституційної структури суспільства, на її найвищому рівні та одночасно взаємопов'язана з функціонуванням чисельних інститутів-суб'єктів, що реалізують забезпечення таких інтересів. Саме тому надто важливим розкриття питання, наскільки повно забезпечується

---

[117]Інституційні засади інноваційної економіки: міжнародний досвід та вітчизняна практика: [монографія] / А. С. Аблов. О. С. Довгий, Л. П. Гальперіна та ін.; за заг. ред. В. Є. Новицького. Київ: Книжкове видавництво НАУ, 2005. 233, [19] с.

[118]Новий тлумачний словник української мови в 3-х томах. Київ, Видавництво «АКОНІТ», 2008. Т. 3. 862, [108] с.

[119]Tinbergen J. On the Theory of Economic Policy. Amsterdam. «North Holland». 1952.

фіскальною політикою досягнення суспільних цілей та які фіскальні пріоритети сприятимуть соціально-економічному розвиткові, що визначає перебіг подальшого дослідження.

## 2.2. Фіскальна політика: сутність та проблемність економіко-правової регламентації як суспільного інституту

Продовжуючи пошук інструментарію, здатного вплинути на досягнення фіскальною політикою суспільно значимих цілей, принциповим є, по-перше, наскільки така політика адекватна поставленим цілям і, по-друге, наскільки повно вона втілюється бюджетною і податковою системами, що, власне, і складають її інструментарій, охоплюючи велику кількість функціональних і організаційних елементів та зв'язків, що обумовлене вже сутністю поняття «система». Тобто йдеться про системо утворювальний пласт формування і функціонування фіскальної політики, що охоплюється і об'єднується поняттям «інституціональне середовище», яке, за О. Уільямсоном, є правилами гри, що визначають контекст, у якому здійснюється економічна діяльність. Таким чином, у інституціональному підході фіскальна політика постає одразу і як суспільний інститут, і як структуроформуючий елемент загального інституціонального середовища. Саме у такий спосіб, на наш погляд, важливо відображати цілісність фіскальної політики держави для того, щоб вона була спроможна виконувати своє багатогранне призначення.

Водночас окремою проблемою постає і, власне, інституціоналізація фіскальної сфери, що передбачає наявність сприятливого середовища для цілеспрямованості діяльності інститутів цієї сфери на основі впровадження відповідних правил і норм, що у кінцевому підсумку визначатиме й ефективність інституціонального забезпечення економічної системи загалом. Тобто, йдеться не лише про фіскальні обмеження правилами і нормами та регулюючою діяльністю фіскальних органів, але й про створення відповідних умов, що створюють можливості, відповідне інституціональне забезпечення для соціальних взаємодій в масштабах економічної системи загалом. Саме такий аспект дослідження є переважним у цій роботі. Тому

структурно інституціональне середовище розвитку економічної системи у контексті його фіскальної складової розглядатиметься через призму виокремлення інституційно-правового та інституційно-організаційного забезпечення, на доцільність якого зверталася увага у попередньому розділі.

Конкретизуючи правила гри, О. Уільямсон виділяє базові політичні, економічні, соціальні та правові норми, які і створюють основу виробництва, обміну та розподілу[120]. Одночасно Д. Норт вважає, що інституційне середовище – це набір інститутів також «конституційного рівня», які визначають допустимі межі дії нових інститутів або кодексів поведінки у суспільстві, тобто тут наголошується також на обмежувальних якостях інституційного середовища[121]. Важливим є виділення Д. Нортом трьох рівнів інституційного середовища: надконституційний, конституційний і економічний. Надконституційний – це сукупність загальних і складно замінюваних неформальних правил, які передаються через навчання одного покоління іншим (наприклад, національні традиції, релігійні правила ведення господарства тощо). Конституційні та економічні правила відносять до формальних правил, що є «офіційно закріпленими нормами права, обов'язковими для виконання всіма і транспарентними[122]. Серед не менш важливих методологічних положень є зворотний вплив інститутів на формування необхідного для них інституційного середовища шляхом прийняття таких інституціональних угод, що здатні вплинути на інституційне середовище.

Зазначені положення є вихідними для формування і функціонування фіскальної політики як сукупності певних інститутів, що формуються і функціонують у певному інституціональному середовищі. Тут варто навести положення Дж. Шумпетера, в якому він зазначав, що «…ніщо так виразно не відображає характер суспільства та цивілізації, як фіскальна політика, що проводиться політичним

---

[120]Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма: фирмы, рынки, «отношенческая контрактация» / О. И. Уильямсон; под ред. В. С. Катькало, Н. П. Дроздовой. СПб; Л., CEV Press, 1996. 152 с.

[121]Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики М., Начала, 1997. 180, [68] с.

[122]Малышев Ю. А. Теория, методология и практика исследования институциональных отношений в территориальных сообществах Екатеринбург: Ин-т экон. УрО РАН, 2005. 369, [129] с.

сектором цього суспільства»[123]. Наголошуючи на фіскальній політиці як важливому суспільному інституті, важливо з'ясувати, як загальні положення розкриваються і втілюються стосовно фіскальної політики загалом, а також виділяти з них ті, що мають принципове значення для бюджетної, податкової і митної політики зокрема.

Відштовхуючись від найбільш загального розуміння фіскальної політики як сукупності заходів держави у сфері регулювання податкових і бюджетних відносин, що пов'язані з реалізацією економічних інтересів, слід наголосити, що відповідь на ці питання вирішальним чином залежить від типу держави як інституту та суб'єкта фіскальної політики (авторитарний чи демократичний).

Вибір місця держави в соціально-економічних відносинах реалізується через закріплення за державою функцій (тобто, повноважень, делегованих їй суспільством) та визначення джерел їхнього фінансування. Як зазначається науковцями, дискусія щодо кількості функцій, які доцільно закріпити за державою, триває не одне сторіччя. Вибір обсягу суспільних благ, які створюються і фінансуються за рахунок держави, визначається історичними традиціями і політичними чинниками, а завдяки демократії, верховенства права і свободі слова структура державних видатків та їх обсяги, обумовлені податковою системою, узгоджуються із суспільним вибором[124]. Зрушення у структурі державних видатків, у рівнях податкового навантаження пов'язані з вибором або концепції соціально-орієнтованої держави (її широка участь у створенні ВВП), або ліберальної концепції держави (обмеження її ролі лише виконанням базових функцій із забезпеченням суверенітету та верховенства права). Проте у будь-якому випадку такий вибір має отримати належний інституційний статус, забезпечуватися створенням адекватної інституційної системи, що визначатиме характер формування фіскальної політики. Відтак, теоретико-методологічні та практичні підходи повинні не лише не допускати розгляду бюджетної і податкової політики як автономних, але й не протиставляти їм

[123]Schumpeter J. A. History of Economic Analysis.First published in Great Britain in 1954 by Allen & Unwin (Publishers) Ltd. This edition with a new introduction by Mark Perlman published in the Taylor & Francis e-Library, 2006. 1321 p.

[124]Зимовець В. В. Державна фінансова політика економічного розвитку / НАН України; Ін-т екон. та прогнозув. К., 2010. 356, [167] с.

інституціональні чинники, що здатне мінімізувати внутрішні суперечності державної фіскальної політики.

Обсяг державних витрат і рівень державного перерозподілу ВВП повинні узгоджуватися із особливостями інституціонального середовища і лише це визначатиме вплив фіскальної політики на економічний розвиток. Проте, незважаючи на високу потенційну дієвість фіскальної політики у сфері макроекономічного регулювання, саме відсутність такої узгодженості, на наш погляд, є не просто наслідком, а причиною існування численних фактів, тому що стан фіскальної політики не гарантує розвитку і ефективності реального сектору економіки й створення на цій основі міцної фінансової бази для виконання державою її загальносуспільних функцій. Відзначається цілий спектр прорахунків і правових колізій, що не дають змоги використати переваги здійснюваних реформувань та навіть здатні перетворитися у гальмо соціально-економічного розвитку через слабкість інституціонального середовища. Так, згідно з рейтингом «Економічна свобода у світі» за позицією «Правова система та захист прав власності» Україна поміж 149 країн і територій посідає 112 місце, а за позицією «Розмір уряду: видатки, податки і підприємства» – 74 місце[125]. Тобто стоїть завдання гармонізації прав і обов'язків суб'єктів фіскальних відносин, чого можна досягти через відповідну інституціональну політику, режим правозаконності і правопорядку.

У контексті забезпечення ефективності фіскальної політики як цілісності, інституційного регламентування потребують її податкова і бюджетна складові, що випливає з низки притаманних їм суперечностей. Зокрема, у податковій складовій актуальним є питання узгодження інтересів різних суб'єктів фінансових відносин, які виникають у процесі формування та використання податкових надходжень бюджету держави. Одна з складових цих відносин полягає у встановленні оптимального розміру податкового навантаження на платників податків, а інша – у визначенні необхідної суми коштів для виконання державою покладених на неї функцій. Забезпечення суспільного інтересу безпосередньо пов'язане з досягненням максимально справедливого розподілу доходів у суспільстві. Звідси випливає суперечність щодо надмірності і нерівномірності податкового навантаження, недостатності стимулів щодо забезпечення

[125]URL : https://www.fraserinstitute.org/studies/economic-freedom.

економічного зростання. Тому важливим є таке визначення податкової політики: «…діяльність держави у сфері оподаткування – установлення видів і співвідношення податків, визначення платників і підходів до них (уніфікований чи диференційований), установлення ставок оподаткування, надання податкових пільг тощо»[126].

У бюджетній складовій відзначають неоптимальність структури бюджетних видатків, невиваженість боргової політики, неефективність державних закупівель, недостатню державну підтримку українського товаровиробника тощо. Проте нескладно помітити, що і в податковій, і в бюджетній складових практично всі перераховані вади охоплюються відсутністю оптимального поєднання інтересів економічних суб'єктів. Вирішення цієї проблеми в інституціональному підході невіддільне від дослідження фіскальної політики як відображення взаємозв'язку економічних і правових відносин між державою та суб'єктами господарювання. З приводу бюджетних і податкових відносин такий взаємозв'язок практично втілюється у такій фіскально-правовій конструкції, як «фіскальна політика».

На окремі аспекти відображення взаємозв'язку економічних і правових відносин між державою та суб'єктами господарювання нами вже зверталася увага. Зокрема, твердження про те, що чіткішого змісту така позиція набуває, виходячи із твердження, що в економіці економічні відносини фіксують історично конкретний взаємозв'язок трьох компонентів економіки: люди, речі та відносини з приводу речей, яку варто доповнити тим, що забезпечення і ефективність зазначеного взаємозв'язку невіддільні та потребують його узгодження з конкретним інституціональним середовищем та втіленими у ньому відповідних нормах, актах, правилах[127].

Подібні взаємозв'язки мають охоплювати всі види економічних відносин, зокрема й ті, що виникають у фіскальній сфері. Щодо бюджетної системи, вони простежується вже з визначень, які їй

---

[126]Федосов В., Опарін В., Льовочкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрям: [монографія] / за наук. ред. В. Федосова. К. : КНЕУ, 2002. С. 36.
[127]Онишко О. В. Фіскальна політика як відображення взаємозв'язку економічних і правових відносин між державою і суб'єктами господарювання // Фіскальна політика: теоретичні і практичні аспекти юридичної науки: збірник тез доповідей Міжнарод. наук.-практ. конф. «Фіскальна політика: теоретичні і практичні аспекти юридичної науки», Ірпінь 24.11.17 / УДФС України, Навчально-науковий ін-т права. Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД», 2017. 588, [228–230] с.

даються окремими науковцями. Наприклад, як сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів відповідно до бюджетного устрою країни, яка функціонує на засадах єдності бюджетного устрою, бюджетної політики, бюджетного права, бюджетних інститутів, взаємодія яких зумовлює формування, мобілізацію та використання бюджетних коштів згідно з єдиними принципами та нормами права суспільних відносин з метою розв'язання соціально-економічних завдань держави[128]. Інше визначення визначає бюджетну систему як організаційну форму бюджету держави, сукупність взаємопов'язаних між собою ланок, у яких структуровані і функціонують бюджетні відносини відповідно до рівня управління, адміністративно-територіального поділу країни, функцій, повноважень і завдань, які вирішуються на кожному з цих рівнів. Так, на загальнодержавному рівні бюджетні відносини дають змогу органам державної влади та державного управління виконувати свої функції відповідно до Конституції України; а в межах окремих регіонів – формувати і використовувати централізовані грошові фонди відповідно наділених повноважень[129]. Наведені визначення близькі до подання бюджетної системи у Бюджетному кодексі України. Значно відрізняється від них визначення бюджетної системи як адаптивного механізму у системі регулювання економіки, спрямованого на забезпечення адекватності регулятивних заходів держави внутрішнім і зовнішнім змінам економічного середовища[130]. Проте, очевидно, що функціонування бюджетної системи відбувається у певному інституціональному середовищі та врегульоване відповідними нормативними актами. Саме тому заслуговує на увагу визначення бюджетної системи як організованої на загальноприйнятих принципах системи бюджетів та загальнодержавних цільових фондів, яка охоплює цілісну сукупність взаємопов'язаних відносин організаційно-правового та соціально-економічного характеру, що задають логіку поведінки економічних агентів у межах інституційного середовища, яке сформоване

[128]Савчук Н. В. Бюджетні пріоритети України у контексті суспільного вибору : монографія. Київ: КНЕУ, 2014. С. 15.

[129]Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: монографія. Тернопіль; ТНЕУ, 2008. 496, [62–63] с.

[130]Чугунов І. Я. Теоретичні основи системи бюджетного регулювання. Київ: НДФІ, 2005. С.26.

державою, у процесах формування та використання бюджетних коштів»[131].

Щодо системи оподаткування, то це можливості: 1) на рівні держави – виконання її функцій; 2) на рівні суб'єкта господарювання – функціонування і подальшого розвитку, а в узагальненому підході – це можливості залучення інвестицій як основи та рушія соціально-економічного розвитку і добробуту громадян будь-якої держави. Певним чином підтвердження правомірності поєднання економічних і правових відносин на різних рівнях у межах оподаткування вже міститься у працях А. Сміта, який визначав податок як впорядковане і систематизоване вилучення доходів у господарюючих суб'єктів і плата за послуги держави, пов'язані з витратами на оборону та підтримку порядку[132], а також у працях А. Вагнера, який, визначаючи принципи та поняття «податкова система», наголошував на необхідності збалансування фінансових інтересів держави та платника податків, відсутність якого й сьогодні постає як серйозне протиріччя між суспільством і державною владою та створює значні обмеження щодо використання оподаткування як фактора сприяння соціально-економічному розвитку.

Перекоси, що були наслідком неефективної фіскальної політики, не можна вважати лише результатом несприятливої соціально-економічної та політичної ситуацій. Це також прорахунки законотворчих і практичних дій, яким бракувало наукової обґрунтованості і системності. Сьогодні прямо зазначається, що «…парадигмальний контур системогенезу в бюджетній сфері окреслений вельми нечітко, спостерігається брак концепцій, теорій та підходів, які є теоретичною платформою пояснення явищ та процесів, що спостерігаються у відносинах учасників бюджетного процесу, допомагають ідентифікувати нові явища, тенденції та процеси й визначати вектори їхнього дослідження»[133]. На неоднозначне розуміння бюджету та податків як самостійних економічних категорій, їх місця та ролі у суспільному

---

[131]Онищенко С. В. Бюджетна безпека України: сутність, загрози та шляхи забезпечення: [монографія] Київ: Знання України, 2017. 403, [20] с.

[132]Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / пер. з англ. Книга 5. Про прибутки правителя або держави. К. : Port-Royal, 2001. С. 425–586.

[133]Онищенко С. В. Бюджетна безпека України: сутність, загрози та шляхи забезпечення: [монографія] Київ : Знання України, 2017. 403, [17] с.

виробництві вказують також науковці і практики у монографічному дослідженні «Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи»[134]. Податковий кодекс України, незважаючи на його подальші ґрунтовні доопрацювання, і сьогодні не став основою розвитку і ефективності реального сектору економіки та створення міцної фінансової бази для виконання державою її загальносуспільних функцій.

Це також спектр прорахунків та правових колізій у царині правових понять і категорій, основоположних для розбудови і механізмів регулювання господарських відносин, і інституціонального середовища загалом. Тут варто підкреслити обґрунтованість думки, що інституціональне середовище є внутрішнім елементом господарського порядку й одночасно зовні забезпечує або послаблює його функціонування, наприклад через недосконале господарське законодавство, нескоординовану діяльність гілок влади, переважання неформальних інституцій[135]. Тому відсутність нормативного закріплення ряду понять, наприклад «бізнес», «бізнесмен», від яких залежать відповіді на питання, зокрема, щодо їх доходу як об'єкта оподаткування та характеристики як платників податків, незважаючи на існування й широке вживання понять «малий» і «середній бізнес», цілком очевидно не сприяє інституціоналізації господарського порядку і вимагає відповідних рішень.

Одне з визначень бізнесу, згідно з Тлумачним словником фінансових термінів, – це справа, заняття, підприємництво, економічна діяльність, спрямована на досягнення певних результатів (здобуття прибутку). Господарський кодекс України (ст. 42) тлумачить «підприємництво» як самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями ) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку. Звідси суб'єкт підприємницької діяльності – це суб'єкт господарювання. Підприємця трактують як фізичну особу, що здійснює підприємницьку діяльність,

---

[134]Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи [Текст]: монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.].; за ред. З. С. Варналія. К. : ЗнанняУкраїни, 2008. 675 с.

[135]Буркальцева Д. Д. Інституціональне забезпечення економічної безпеки України : монографія. Київ: Знання України, 2012. 347 с.

тобто ініціативну, систематичну, на власний ризик з метою одержання прибутку, без створення юридичної особи і зареєстрована як підприємець у встановленому законом порядку. З наведеного виникають підстави для синонімічного ототожнення понять «підприємництво» і «бізнес». Разом з тим, коли звернутися до економічного класифікатора, то ним визнано, що система бізнесу як система господарювання охоплює: 1) підприємницький бізнес; 2) державний бізнес; 3) споживчий бізнес, то закономірно виникає ряд питань щодо механізмів оподаткування перелічених підсистем.

Господарська діяльність у Податковому кодексі України (пп. 14.1.36 та п. 14.1 ст. 14) визначена як діяльність особи, пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, дорученнями та агентськими договорами[136]. Саме у Господарському кодексі (ГК) України це поняття має бути відображеним та в подальшому використовуватися як базове при визначенні механізму оподаткування.

У процесах інституціоналізації господарських систем з поняттям режиму правозаконності тісно корелює проблема господарсько-правової відповідальності. Її легальне визначення також відсутнє у чинному законодавстві України. Бачення науковцями змісту норм Господарського кодексу України, об'єднаних в інститут господарсько-правової відповідальності, розглядає застосування санкцій до порушника правом управненого суб'єкта, але не його обов'язком, крім реалізації адміністративно-господарських санкцій[137]. Відповідальність також розглядають і як санкцію, застосування якої призводить до настання певного обтяження у формі додаткового або зміни існуючого обов'язку новим обов'язком чи позбавленні певних прав[138]. На нашу думку, розбудова інституту «господарсько-правової відповідальності» лише через поняття «господарські санкції», що

---

[136]Податковий кодекс України: чинне законодавство зі змінами і доповненнями. К. : Алерта: ЦУЛ, 2011. 480 с.

[137]Актуальні проблеми господарського права: навч. посіб. / за ред. В. С. Щербини. К. : Юрінком Інтер, 2012. 528, [413] с.

[138]Гражданское право: учебник / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. 3-е изд., перераб. и допол. М. : ПРОСПЕКТ, 1998. Ч. 1. С. 549.

випливає із положень ч. 1 ст. 216 та ст. 217 ГК України, внаслідок можливості певних змін міри відповідальності у кількісному вираженні через зміни властивостей конкретного предмета є обмеженим. У реальній дійсності така розбудова повинна здійснюватися значно ширше, виходячи з однорядкових відносин, підстав і принципів, закладених у правових базисних, базисно-господарських та господарсько-функціональних правових інститутах. Лише перетворення інституту господарсько-правової відповідальності у системний інститут сприятиме забезпеченню правозаконності у сфері господарювання.

В інституційно-правовому забезпеченні господарського правопорядку також існує значна кількість проблемних питань, що перешкоджають його практичній реалізації. Це поняття закріплене положеннями ст. 5 Конституції України, де зазначається, що господарський правопорядок формується на основі оптимального співвідношення ринкового саморегулювання економічних відносин суб'єктів господарювання з державним регулюванням макроекономічних процесів. Звідси проглядає особлива роль державного регулювання економіки, разом з тим у вітчизняному правовому полі це поняття залишається не визначеним. З позицій сутнісного наповнення найбільш адекватним є визначення державного регулювання як встановлення та забезпечення державою загальних правил поведінки (діяльності) суб'єктів господарювання[139]. При цьому, як свідчить історичний досвід, зміни до господарського порядку мають характер еволюційних і завжди визначаються співвідношенням офіційних (жорстких) правил, до яких відносяться юридичні і економічні, та неофіційних (м'яких), що мають історичне коріння й пов'язані з стереотипами, складеними в суспільстві. Для того, щоб законодавче поле ефективно виконувало всі функції, незважаючи на значні зміни, потрібна законодавча стабільність, досягти якої можливо за умови дотримання принципів права. За такого підходу вони створять фундамент для необхідної гнучкості норм до практичних проблем та їх практичного застосування.

Існування вищезазначених прогалин вказує на недосконалість як власне інститутів, так і інституціонального середовища загалом. Це

[139]Тихомиров Ю. А. Курс административного права и процесса. М. : Искра, 1998. 462, [62] с.

зумовлює труднощі в досягненні узгодженості економічних і правових відносин між державою та суб'єктами господарювання і вказує на необхідність розробки й дотримання загальних підходів у різних нормативно-правових актах щодо трактування і закріплення базових понять і категорій відповідно до їх значення та ролі для конкретного нормативно-правового акта. З іншого боку, це підтверджує, що лише сукупність базових політичних, економічних, соціальнихі правових норм і створює основу виробництва, обміну та розподілу, що узгоджується із конкретизацією О. Уільямсоном, правил гри, про що йшлося вище.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що проблематика розгляду фіскальної політики як інституту та його ролі в розбудові інституціонального середовища містить багато остаточно не вирішених питань, що перешкоджає діяльності цього інституту, а також соціальній взаємодії інших інститутів.

Повертаючись до поняття «фіскальна політика», слід зазначити, по-перше, що в загальному розумінні політика – це процес втручання держави в економічне та соціальне життя держави, а по-друге, якщо говорити про фіскальну політику – це сукупність заходів держави у сфері регулювання податкових і бюджетних відносин, які є її об'єктом, та пов'язані з реалізацією економічних інтересів. При цьому дуже важливим є чітке відокремлення публічних і приватних інтересів з погляду правового регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування, насамперед через відмінність методів регулювання: цивільно-правові щодо регулювання приватних відносин та владні приписи щодо публічних суспільних відносин[140]. Саме через фіскальну політику проявляються функції податків. Вважається, що місце політики у науці визначають через цілепокладання, врахування можливостей впливу на економічні операції, проектування фінансових заходів, визначення використовуваних для її реалізації інструментів… Прикметник «фінансова» (у нашому випадку фіскальна) вказує на сферу докладання зусиль у процесі управління й окреслює використовувані для її реалізації важелі[141].

---

[140]Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: монографія. Чернівці: Рута, 2004. 264, [74] с.

[141]Лазебник Л. Л. Сутність та компоненти фінансової політики // Фінанси України 2006. № 1. 66–73, [68] с.

Фіскальна політика держави як суспільний інститут – це певні заходи, що застосовуються державними інститутами для вирішення суспільних проблем. Одночасно це безпосередні зміни й самих об'єктів фіскальної політики – податків і бюджетних видатків. Функції фіскальної політики направлені на забезпечення стабільності й нормального розвитку суспільної системи, регулювання та збереження в ній визначеного порядку. Відтак, ключові вимоги до фіскальної політики як суспільного інституту лежать у площині, по-перше, узгодження економічних і правових відносин за рівнями і держави, і суб'єктів господарювання, а по-друге, її розуміння як системоутворювальної складової інституціонального середовища з виокремленням в її інституціональному забезпеченні інституційно-правової та інституційно-організаційної складових.

## 2.3. Вплив інституційних трансформацій у діяльності та управлінні податковою і митною службами на формування фіскального простору

Виконання фіскальною політикою ролі структуро формуючого елемента формування фіскального простору, будучи одночасно і продуктом цього простору, безпосередньо пов'язане зі станом діяльності державних організаційно-управлінських структур, які покликані втілювати інституціональні механізми формування та реалізації фіскальної політики.

Зважаючи, що основні грошові потоки в державі забезпечуються інструментарієм податкової і митної політик, перманентно вносилися зміни до процесів їх формування та реалізації шляхом відповідних інституціональних змін у функціонуванні податкової та митної служб. У загальному підході вони обумовлювалися необхідністю розв'язання проблем, що нагромаджувалися в процесі забезпечення соціально-економічного розвитку країни фінансовими ресурсами. При цьому традиційно передбачалося, що внесені зміни не повинні перешкоджати виконанню фіскальним інструментарієм поряд з фіскальною також регулятивної і стимулюючої функцій, хоча, як засвідчує практика, таке співвідношення і сьогодні продовжує характеризуватися відсутністю необхідної оптимальності. Наступне традиційне завдання, вирішення якого передбачалося досягти в процесі інституціональних

змін у функціонуванні податкових та митних органів, полягало в раціоналізації співвідношення між організаційною структурою таких органів та їх функціями, зважаючи, що саме цим визначається ефективність виконання органами державного управління покладених на них завдань.

За час існування незалежної держави, вже починаючи з 4 грудня 1990 р., коли був прийнятий Закон УРСР «Про державну податкову службу в Українській РСР»[142] і фактично було створено при Раді Міністрів РСР державну податкову службу, та відповідно до Закону України від 7 липня 1992 р. «Про внесення змін та доповнень до Закону Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР»[143], коли державна податкова служба була підпорядкована Міністерству фінансів України, розвиток податкової служби в Україні характеризувався численними змінами, що відповідно позначалося й на формуванні загального фіскального простору.

Головна податкова інспекція та державні податкові інспекції на місцях з утвореними у їх складі управліннями податкових розслідувань були створені згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 5 жовтня 1992 р. «Питання державної податкової служби в Україні»[144].

Вже з 1993 року розпочалися процеси перебудови структури податкових інспекцій за функціональним принципом, а 24 грудня 1993 р., згідно з Законом України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про державну податкову службу в Україні»[145], були чіткіше визначені структура, функції та місце державної податкової служби в системі органів виконавчої влади.

Відповідно до Указу Президента України «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій»[146]від 22 серпня 1996 р. статус органів державної податкової служби був змінений. На базі Державної податкової інспекції України була утворена Державна податкова адміністрація України, представлена як центральний орган виконавчої

[142]Відомості Верховної Ради України. 1991. № 6. С. 37.
[143]Відомості Верховної Ради України. 1992. № 39. С. 575.
[144]Збірник Постанов Кабінету Міністрів України. 1992. № 12. С. 123.
[145]Збірник Постанов Кабінету Міністрів України. 1993. № 3. С. 33.
[146]Урядовий кур'єр. 1996. № 144, 29 серпня.

влади, що забезпечує регулярне надходження коштів у державні фонди фінансових ресурсів.

Для забезпечення відповідності Конституції України (стаття 67), де вказувалося на існування податкових інспекцій, а не адміністрацій, до яких громадяни подають декларації, Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про державну податкову службу в Україні»[147] від 5 лютого 1998 р. були змінені назви низових ланок податкових органів: державні податкові адміністрації в районах, містах (крім міст Києва і Севастополя), районах у містах були перейменовані на інспекції.

Принциповою була вказівка на те, що згідно зі ст. 116 Конституції України проведення податкової політики забезпечує Кабінет Міністрів України, він також забезпечує виконання Державного бюджету України через відповідні міністерства та інші органи виконавчої влади. Тобто, хоча Конституція України не містить розгорнутого тлумачення про податки та діяльність податкових органів, саме вона становить основне джерело створення та діяльності органів державної податкової служби, а відтак, формування фіскального простору країни.

У процесі проведення адміністративної реформи та виконання Указу Президента України «Про систему центральних органів виконавчої влади» від 15 грудня 1999 р. Указом Президента України було затверджено Положення про Державну податкову адміністрацію України[148] від 13 липня 2000 р. Ним розширювалося коло завдань Державної податкової адміністрації України, змінювалися і доповнювалися функції, які вона виконує порівняно з Державною податковою інспекцією України.

Важливою віхою в діяльності Державної податкової адміністрації України стала розробка проекту Програми модернізації податкової служби України, якою передбачалося створення нових технологій адміністрування податків, підвищення ефективності роботи, створення умов для добровільної сплати платниками податків. Для реалізації цих завдань Кабінетом Міністрів України 19 вересня 2000 р. був створений Департамент розвитку та модернізації ДПС для координації управління зазначеною Програмою.

---

[147]Відомості Верховної Ради України. 1998. № 29. С. 190.

[148]Урядовий кур'єр. 2000. № 166. 13 березня.

Програма модернізації податкової служби України розраховувалася на період до 10 років та поділялася на три етапи: перший (2002–2004 рр.) – передбачав реорганізацію податкової служби за функціональними принципами та її консолідацію; другий (2005–2007 рр.) – докорінну реорганізацію основних операційних функцій податкової адміністрації; третій (2008–2010 рр.) – передбачав, після завершення функціональної організації та модернізації операційної діяльності, завершення модернізації систем та процедур управління організацією.

У процесі здійснення програмних завдань суттєві зміни відбулися й в інституційному розвитку фіскального простору. Зокрема, це стосувалося удосконалення процесу примусового стягнення податкової заборгованості. З 1 грудня 2000 р. здобули поширення нові принципи роботи підрозділів примусового стягнення в усіх органах податкової служби. Це також пілотний проект створення телекомунікаційної системи, що об'єднує всі локальні мережі в єдину корпоративну обчислювальну мережу та доступ до загальних інформаційних ресурсів з будь-якого робочого місця цієї мережі з дотриманням існуючих вимог щодо захисту інформації. До переліченого слід віднести й початок створення пілотних проектів обслуговування великих платників податків та розвиток інспекцій з роботи з такими платниками податків.

Водночас вже в законодавчому полі мали місце певні недосконалості, що перешкоджали реалізації потенціалу інституційних трансформацій. Зокрема, при визначенні статусу державної податкової служби в Україні, її функцій та правових основ діяльності було відсутнє законодавче роз'яснення поняття «державна податкова служба». Крім того, торкаючись організаційної структури системи державних органів у сфері реалізації податкової політики, мали місце розбіжності у розумінні податкових органів, що призводило й до неоднозначного визначення їх складу. З позиції здійснення контролю за надходженням до бюджету податкових платежів до податкових органів відносили ті органи, що здійснюють цю функцію. Однак, з позиції надходження до бюджету усіх відрахувань[149], склад податкових органів суттєво розширювався. Очевидно, що не обсяг платежів, які контролюють податкові органи, мав покладатися в основу

[149] Кушнарьова Т.Є., Кучерявенко М.П. Система податкових органів. Х., 2000.

розуміння системи податкових органів, а функціональне призначення останніх.

Невизначеність цієї методологічної засади призвела до такого стану, що згідно зі ст. 1 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 до системи податкових органів відносилися Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції у районах, містах (крім міст Києва і Севастополя), районних у містах, а не лише податкові адміністрації. Водночас перелік контролюючих органів у сфері оподаткування, визначений ст. 2 Закону України від 21.12.2000 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», включав податкові органи, митні органи, установи Пенсійного фонду України, установи Фонду соціального страхування України. Тобто останній перелік містив у собі певні передумови для широкого трактування податкових органів, а саме діяльність яких не обмежується контролем за надходженнями до бюджету виключно податкових надходжень.

У контексті формування фіскальної політики та фіскального простору обґрунтованішим можна вважати розширене трактування системи контролюючих органів стосовно податків і зборів, які справляються до бюджету. Однак це жодним чином не знімає важливість питання ознаки, за якою слід здійснювати розмежування державних органів, що контролюють надходження до бюджету, а саме функціональної чи переліку платежів, що контролюються.

Можна припустити, що серед інших аргументів, розширене трактування системи органів, що контролюють надходження до бюджету, сприяло прийняттю рішення про створення об'єднаної структури податківців і митників у рамках Державної фіскальної служби України. Згідно з Указом Президента України від 24.12.12 було створено Міністерство доходів і зборів України (далі – Міндоходів) на основі реорганізації державних відомств Державної митної служби України та Державної податкової служби України[150]. Зазначеному рішенню передували узагальнення відповідного досвіду різних країн.

---

[150]Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України: від 24.12.2013 № 726/2012.

Базові засади Міндоходів як складової системи виконавчої влади були визначені Законом України «Про центральні органи виконавчої влади», зокрема принципи верховенства права, забезпечення дотримання прав і свобод людини та громадянина, безперервності, законності, забезпечення єдності державної політики, відкритості та прозорості, відповідальності. Спеціальні принципи діяльності Міндоходів містилися у Податковому та Митному кодексах України. Серед визначених у Податковому кодексі України основних засад податкового законодавства для формування фіскального простору особливе значення надавалося тим принципам, що безпосередньо пов'язані з діяльністю публічної адміністрації при адмініструванні податків, а саме: загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, рівномірність та зручність сплати податків та зборів. Спеціальні принципи, що містилися у Митному кодексі України (ст. 8 «Принципи здійснення державної митної справи»), включали: виключну юрисдикцію України на її митній території, виключні повноваження органів доходів і зборів України щодо здійснення державної митної справи, законності та презумпції невинуватості, єдиного поряду переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України, спрощення законної торгівлі, визнання рівності та правомірності інтересів усіх суб'єктів господарювання не залежно від форми власності, додержання прав та охоронюваних законом інтересів осіб, заохочення доброчесності, гласності та прозорості, відповідальність усіх учасників відносин, що регулюються Митним кодексом України.

У концептуальних засадах організації роботи об'єднаного відомства[151] було зазначено, що ефективність функціонування утвореного відомства значною мірою залежить від створення інтегрованої інформаційної системи з єдиним програмним забезпеченням, що об'єднує усі види закріплених платежів та переходу на адміністрування цих платежів, орієнтованих на платника податків.

---

[151] ДУ «Інститут економіки та прогнозування» Національної академії наук України : доповідна записка «Міжнародний досвід об'єднання податкової та митної служб та висновки для України : лист : від 03.01.2013 № 135-13/7.

У Положенні про Міндоходів значно посилена важливість аналітичної роботи. Якщо в Положенні про ДПС України щодо прогнозування доходів бюджету, вивчення впливу макроекономічних показників та податкового законодавства на податкові надходження зазначалася одна функція, то в Положенні про Міндоходів уже передбачалися три функції: 1) щодо підготовки пропозицій до прогнозу доходів бюджету та єдиного соціального внеску з урахуванням прогнозу макроекономічних показників і тенденцій розвитку світової економіки; 2) прогнозування та аналіз зазначених доходів і розробка пропозицій щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету; 3) надання пропозицій Міністерству фінансів України щодо доходів бюджету. Крім того, передбачалося, що Міндоходів бере участь у розгляді та погодженні фінансових планів підприємств з часткою державною власністю у статутному капіталі, а міністру було надано право обговорювати на засіданнях Кабінету Міністрів України показники доходів бюджету[152].

З метою забезпечення стабільного та рівномірного наповнення бюджету та послідовного розвитку в органах міністерства усіх рівнів єдиних організаційно-методологічних підходів, визначенні прогнозних показників надходжень була розроблена Концепція організації діяльності Міндоходів України з прогнозування та забезпечення надходжень до бюджету, затверджена наказом Міндоходів від 08.07.2013 № 257. Зокрема, зазначалося, що діяльність Міндоходів із забезпечення наповнення дохідної частини бюджету базується на таких принципах:

– комплексний підхід до визначення бази оподаткування та напрямів її розширення, залучення до бюджету всіх належних платежів;

– інформативність – накопичення та забезпечення всієї інформації про платника за даними податкової та митної статистики, інформаційних ресурсів органів державної влади (за можливості і міжнародних організацій);

– інтелектуальність – застосування сучасних форм та методів аналітичної обробки інформації про платника;

– гнучкість - урахування змін показників соціально-економічного розвитку регіонів, змін норм бюджетного, податкового і митного

[152] Про затвердження Положення про Міністерство доходів і зборів України : Указ Президента України : від 19.03.2013.

законодавства, законодавства щодо єдиного внеску під час здійснення розрахунків прогнозу надходжень платежів;

– оперативність у визначенні прогнозу надходжень платежів та доведення його територіальним органам Міндоходів;

– гуманність – презумпція добровільності і повноти сплати податків платниками із спрямуванням усього комплексу фіскальних або упереджувальних заходів Міндоходів на платників із несумлінною репутацією щодо розрахунків з бюджетом;

– науковість - залучення наукового потенціалу та кращих світових практик у роботу Міндоходів для забезпечення обґрунтованості та повноти прогнозів надходжень за усіма закріпленими джерелами.

Інформаційно-аналітичним підґрунтям координаційно-моніторингової діяльності Міндоходів визначені упорядкований державний облік надходження платежів органами Державного казначейства України, зведена звітність Міндоходів, сформована на підставі надання платниками податкових та митних декларацій, єдині запроваджені у Міндоходів методологічні засади обліку, аналізу та прогнозування надходжень до бюджету, інформаційне забезпечення аналітичних робіт.

Після об'єднання ДПС та ДМС України у єдине Міністерство доходів і зборів України показники баз даних обох відомств поєдналися у єдиний інформаційний простір, що дозволяло виключити «людський фактор» і підвищити ефективність роботи обох служб. Результатом запровадження електронних сервісів обслуговування платників та подальшого розвитку ризик-орієнтованих підходів у процесі відбору платників до проведення перевірок стало постійне скорочення кількості перевірок. Спільна робота всіх ланок відомств ґрунтувалася на системі аналітичної обробки податкової та митної інформації, яка дозволяла (із застосуванням сучасних методів обробки інформаційних баз даних) визначити ризики мінімізації розрахунків із бюджетом за платежами без втручання у фінансово-господарську діяльність сумлінних платників податків.

Були визначені стратегічні напрями розвитку Міндоходів на 2013–2018 роки. Основними перспективами розвитку, зокрема щодо координаційно-моніторингової діяльності, було визначено[153]:

---

[153] Єгорова Т.М. Міністерство доходів і зборів України: координаційно-моніторинговий аспект діяльності // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). 2014 № 1 (64). 215–220, [219] с.

– трансформацію прогнозування доходів бюджету в координацію бюджетного процесу за доходами з урахуванням кращих світових практик;

– розвиток системи упередження ризиків несплати податків і зборів;

– комплексне покращання обліково-звітної складової діяльності Міндоходів;

– оптимізація методологічної складової процесу ведення митної статистики України згідно з міжнародно прийнятими стандартами.

Проте, як свідчать реалії сьогодення, 2018 рік ознаменувався вже прийняттям нового рішення щодо організації діяльності фіскальної служби України, а саме через роз'єднання податкової та митної служб. Щоб розглядати доцільність та виваженість такої новації, важливо зупинитися на причинах, що слугували її прийняттю, тобто оцінити характер і наслідки щодо раніше прийнятих об'єднуючих заходів.

На нашу думку, численні (за час існування незалежної держави) трансформації органів державного управління у сфері реалізації фіскальної політики характеризувалися загалом динамічними інституціональними перетвореннями, хоча й різними за своїм характером. Вони свідчать про інституціональну динаміку. Зокрема, здійснений процес об'єднання податкової і митної служб у загальному підході можна розцінити як інституціональну інтеграцію цих суб'єктів фіскальної політики, результатом якої стало створення Державної фіскальної служби України. Для аргументації подібного висновку науковий інтерес викликає, насамперед, проблема формування понятійного апарату такої організаційно-правової об'єднуючої процедури як однієї із базисних передумов діяльності новоствореного відомства, а також об'єктивна основа здійснення цієї процедури.

В етимологічному аспектіц термін «інтеграція» (лат. integrum – ціле, integration - відновлення) взагалі означає включення, залучення. Незважаючи на такі термінологічні відмінності, в Сучасному економічному словнику інтеграція – це об'єднання економічних суб'єктів, поглиблення її взаємодії, розвиток взаємозв'язків між ними[154]; а у Великому тлумачному словнику сучасної української мови – це доцільне об'єднання та координація дій різних частин цілісної

[154]Райсберг Б. А. Современныйэкономическийсловарь. М. : ИНФРА-М, 1997.

системи[155]. У наведених визначеннях можна виокремити дві основні ознаки: по-перше, це об'єднання, а по-друге, направленість такої інтеграції на досягнення взаємодії та координації дій.

У продовження цих характеристик доречно зазначити, що інтеграція як процес об'єднання в єдине ціле розрізнених елементів здатна призвести до зниження бар'єрів та інших перешкод на шляху функціонування і розвитку, що й становить її основну рушійну силу. Інтеграція має забезпечувати гармонійне існування окремих частин системи. При цьому, за твердженням Я. Тінбергена, позитивна інтеграція зводиться до гармонізації правил і прийняття спільної політики, а за негативної інтеграції усуваються всі перешкоди для вільного руху товарів і капіталу[156]. Водночас інтеграцію часто позиціонують і як політичний процес, але наголошуючи, що без істотної зацікавленості економічних суб'єктів цей процес не може бути успішним і це не слід недооцінювати. За умови інтеграції відбувається формування інтегрованого фіскального простору через суб'єктно-об'єктне зрощування.

Однак у межах вищезгаданих організаційних трансформацій найбільш продуктивним видається прояв інтеграції у розрізі її трьох аспектів, як: 1) інтегроване ціле, що передбачає єдність окремих складових інтеграції, їх співвідношення; 2) інтеграція-процес, що визначає стадії об'єднання складових у певному проміжку часу, їх трансформацію відповідно до змін, що відбулися в системі; 3) інтеграція-результат, що виступає як наслідок проведення інтеграційного процесу певної системи і передбачає створення інтегрованого «блага»[157]. На наш погляд, саме крізь призму кожного із виділених аспектів, а також у їх єдності можна надати характеристику тим трансформаційним процесам, що відбувалися із системою органів, які реалізують державну податкову і митну політики упродовж усіх років незалежності України. Відтак, в інституціональному аспекті саме через поняття і явище «інтеграція» можна з'ясувати місце кожної

---

[155]Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і головн. ред. В. Т. Бусел]. – К., Ірпінь : Перун, 2001. 1440, [401] с.

[156]TinbergenJ. (1965). International Economic Integration Olive Linen Publisher. 1965.

[157] Буряк П. Ю., Лівіновська О. В. Трансформація підприємницьких структур в умовах інтеграції URL : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vldfa/2010_18/Burjak_Liyiynovska.pdf уазва з екрану.

трансформації в загальному трансформаційному процесі, а також окреслити можливі напрями його еволюції.

Визначившись із загальною характеристикою трансформацій стосовно органів державного управління у сфері реалізації фіскальної політики, безсумнівний інтерес викликає очікуваний результат проголошеного роз'єднання податкової та митної служб. Відповідь на це питання безпосередньо пов'язана із з'ясуванням причин, що викликали прийняття подібного рішення та усунення яких передбачається здійснити. Тому спочатку зупинимося на окремих завданнях створення об'єднаної структури Державної фіскальної служби України та psставимо їх з досягнутими результатами.

Критичною проблемою сучасного стану системи державного управління економікою, як стверджується науковцями, є координація та узгодженість різних видів економічної політики[158]. Це повною мірою можна віднести до податкової та митної політики, координацію та узгодженість яких передбачалося здійснити у межах Міністерства доходів і зборів України та Державної фіскальної служби України. Різноплановість діяльності податкової і митної структур обумовлена тим, що вона не завжди пов'язана з виконанням виключно фіскальної функції. Хоча завданням Міндоходів визнана реалізація єдиної державної податкової, державної митної політики[159], проте, як зазначила міністр фінансів, «митницю і податкову треба реформувати як два окремих напрями, тому що у податкової переважають функція збору податків і сервісна функція для бізнесу. Митниця – це, в першу чергу, безпекова функція, а по-друге, це адміністрування зборів, які виникають при перетині кордону»[160]. До цього слід додати й наявність великої кількості територіальних підрозділів, якими необхідно оперативно керувати, та механізмів і методів досягнення поставлених завдань, які також потрібно своєчасно контролювати.

---

[158]Богдан І. А що було не так у попередній програміспівпраці з МВФ? URL : https://www.facebook.com/ivan.bohdan/posts/1958086254269523. – 06.11.2018

[159] Про Міністерство доходів та зборів України [Текст] : Указ Президента Українивід 18.03.2013 № 72141/2013.

[160]Маркарова О., Плінський Є. Міністр фінансів розповіла про бюджет на наступний рік, плани з реформування ДФС і ринку e-commerce URL : https://tsn.ua/interview/markarova-1258170.html?_ga=2.122469197.733140850.1543572758-amp-ldkhfoHp3KWK4KN--1IlwBIAhmkXWG7ThJtp_9R6TcAstlJILYH7fnz7jaV011Q&fbclid=IwAR31WjfpVSyGcK2u7fjQebmYXQB7GSuy-j6zg6tVFJgRRIakpT_NNNzKTlw. 2018.

Недостатнє врахування цих особливостей при об'єднанні двох структурне дало очікуваного ефекту. На це вказують й інші науковці: «Головна причина, чому ці проблеми взагалі виникли, – це штучна реорганізація митної системи»[161].

В переліку інших важливих обставин, що перешкоджали отриманню максимального ефекту об'єднання також та, на яку звернула увагу міністр фінансів. За її твердженням «контроль винятково на митниці дуже мало чого дасть, якщо не буде адекватного контролю за товаром всередині країни». Як нами вже зазначалося раніше, відсутність контролю за рухом товарів усередині країни від моменту ввезення на територію України до моменту їх продажу (тобто, можливості порівняння кількості та вартості товарів, які імпортовано, офіційно й неофіційно вироблено в країні, з вартістю та кількістю товарів, проданих у країні), призводить до створення схем мінімізації та ухилення від оподаткування[162].

Свого часу Міндоходів декларувало, що об'єднана електронна система звітності вирішила питання контролю за діяльністю підприємств, але це не зовсім так. Згідно з чинним законодавством товар, який потрапляє на територію України, декларується в митній декларації з використанням його коду за Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД). Такий товар можна ідентифікувати (для контролю за його рухом усередині країни) за кодом згідно з УКТЗЕД, номером декларації, номером товару в декларації, розширеним описом товару тощо. Ця інформація подається митниці в електронному вигляді та зберігається в базах даних.

Зазначені бази даних до об'єднання двох служб також багато років передавалася від митної до податкової служби. Проте інформація про товари в бухгалтерській документації, податковій звітності не збігається за формою та форматами з митною інформацією, а тому податковими органами у ході контролю за достовірністю нарахування податків практично не використовувалася. При існуючій системі спрощеного бухгалтерського обліку окремим підприємцям

---

[161]Тупальський С. Україні потрібна якісна інституційна реформа митної системи. URL : https://bykvu.com/bukvy/98269-ukraine-nuzhna-institutsionalnaya-reforma-tamozhennoj-sistemy-tupalskij. 04.09.2018.

[162] Пашко П. В., Пашко Д. В. Щодо досягнення окремих ефектів від діяльності податкової та митної служб під керівництвом Віністерства фінансів [Текст] // Вісник Академії митної служби України. 2014. №1 (51). С. 5–10.

відслідкувати рух імпортних товарів в електронному автоматизованому вигляді практично неможливо. Таким чином, наскрізний контроль за рухом товарів, а відповідно, за сплаченими податками є значно ускладненим та іноді неможливим.

Можна стверджувати, що було здійснено не об'єднання двох служб, а поглинання митної служби податковою, що ускладнило механізми як адміністрування митних податків, так і здійснення інших функцій митних органів, пов'язаних із захистом ринку держави від недоброякісних товарів та їх неправомірного потрапляння на територію України; з організацією контролю за товарами в різних митних режимах на кордоні та всередині держави; з обміном різною інформацією з державними й недержавними органами за кордоном та всередині країни; з виконанням економіко-регуляторних функцій тощо. Іншими словами, якість фіскального простору суттєво знизилася, що негативно позначилося на фінансовій системі країни.

До цього слід додати, що об'єднання двох служб значно ускладнило вирішення організаційних питань, пов'язаних із внутрішньою організацією роботи, документообігом, відповідями на запити громадян та підприємців, отриманням інформації, необхідної для роботи фахівців, кадровими питаннями, навчанням фахівців тощо, не тільки в центральному апараті, але й в областях.

Відсутність потрібних ефектів змусила повернутися до структури з меншим обсягом функцій – Державної фіскальної служби України. Однак проблеми оперативного супроводження та виконання податкової і митної справ залишилися. Далі, як уже зазначалося, Кабінет Міністрів України рішенням від 18 грудня 2018 року розділив Державну фіскальну службу на податкову та митну служби як окремі центральні органи виконавчої влади. Проте очевидно, що без урахування прорахунків, які були притаманні спочатку Головній податковій інспекції в подальшому утвореній Державній податковій адміністрації та митній службі, потім створеній об'єднаній структурі Державної фіскальної служби і нарешті призвели до роз'єднання податкової та митної служб, яке складно віднести до розряду стратегічно правильних рішень, неможливо сформувати адекватний фіскальний простір, здатний забезпечити соціально-економічний розвиток країни достатніми фінансовими ресурсами.

У контексті надання оцінки вище зазначеним рішенням у термінах інтеграційних процесів, що перетворюють розрізнені

складові на цілісну систему, слід наголосити на існуванні (крім власне інтеграції) й інших варіантів інтеграційних процесів, а саме конвергенції. На відміну від інтеграції вона характеризує процеси взаємопроникнення (convergentso, convergere – приближення, зближення, можливість злиття в одне ціле). Тобто у випадку конвергенції йдеться про різнорідні (гетерогенні), проте подібні структури. У контексті удосконалення управлінської діяльності, що передбачалося одним із важливих завдань створення об'єднаної структури Державної фіскальної служби України, на нашу думку, першим кроком на шляху інтеграції даних структур з подальшим злиттям їх в одне ціле першочерговим мало стати не об'єднання, а їх взаємопроникнення, зближення. Взаємопроникнення у процесі конвергенції мало виражатися, зокрема, в появі комплексних механізмів і методів досягнення поставлених завдань, форм контролю за рухом товарів і коштів з боку держави тощо, які б поступово сформували необхідну платформу для об'єднання податкової і митної структур в єдину структуру. Об'єднання однорідних суб'єктів (у цьому випадку за ознакою наповнення дохідної частини бюджету) може забезпечити створення стійкої однорідності, здатної отримати синергічні ефекти.

Узагальнюючи, слід зазначити, що останнє рішення щодо роз'єднання податкової і митної служб варто розцінити як запізнений процес конвергенції, який мав передувати об'єднанню цих служб. Він мав бути першим кроком на шляху багатогранного процесу інтеграції, що визнана найважливішою складовою розвитку не лише національної, але й світової економічної системи. Водночас очевидно, що відсутність відповідного правового середовища об'єднання, як свідчить економічна практика, здатна провокувати зростання та накопичення системних ризиків. Зростання рівня концентрації управлінських функцій може призвести до домінування непрозорості в діяльності як об'єднаної структури, так і в її окремих складових.

У контексті ефективного вирішення управлінських завдань важливо враховувати, що одним серед завдань, що стоять перед податковою і митною політикою, є захист національних інтересів України. Разом з тим тут варто зазначити існування багатьох позицій стосовно складових національної безпеки, які, по суті, дуже близькі та взаємно перетинаються. Зокрема, це економічна, фіскальна, зовнішньоекономічна, фінансова, податкова та митна безпека. При цьому щодо окремих видів безпеки існують законодавчі визначення, а щодо

деяких інших - тлумачення на рівні науковців, які суттєво відрізняються. Водночас чітке визначення безпеки як стану захищеності інтересів має важливе значення для формування відповідної політики, яка виступає механізмом захисту таких інтересів. Наприклад, якщо кінцеву мету митної політики – захист митних інтересів країни – визначено законом, то поняття податкової політики та її мету закон не визначає. Звідки й різноманітність тлумачень понять «податкова політика» та «податкова безпека», що нерідко є некоректними.

Можна стверджувати, що податкова безпека держави є станом захищеності її податкових інтересів, а податкові інтереси – це національні інтереси держави, забезпечення та реалізація яких досягаються провадженням податкової справи.

До податкових інтересів різні автори відносять[163]:

а) податкові інтереси держави:

– своєчасність та повноту податкових надходжень;

– збалансованість інтересів суб'єктів фінансової системи внаслідок розподілу ВВП;

– забезпечення ефективності функціонування податкової та бюджетної систем;

– стимулювання розвитку бізнесу, пріоритетних напрямів економіки;

б) податкові інтереси платників податків:

– можливість виконання обов'язку громадян, суб'єктів господарювання сплачувати своєчасно та в повному обсязі податки та збори;

– отримання достатніх ресурсів для фінансування своєї життєдіяльності суб'єктами господарювання та громадянами внаслідок справедливого розподілу ВВП;

– формування економічної справедливості щодо учасників оподаткування та споживачів товарів, робіт, послуг, а також економічної свідомості цих учасників і споживачів.

Установлюючи цілі податкової політики[164], як інтереси визначають:

– забезпечення потреб державного апарату керувати фінансовими ресурсами для виконання покладених на нього функцій;

---

[163]Виклюк М.І., Гресик В.В. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик // Інноваційна економіка : всеукраїнськийнауково-виробничий журнал. 2013. № 5[43]. С. 242–246.

[164]Податкова система [Текст] : навчальний посібник / за заг. ред. В.Л. Андрущенко К. : «Центр учбовоїлітератури». 2015. 416 с.

– досягнення економічного розвитку країни, регіонів, платників податків;

– зменшення нерівності в рівнях доходів населення.

Схематично структура забезпечення податкових інтересів країни, на нашу думку, може бути зображена так (рис. 2.1).

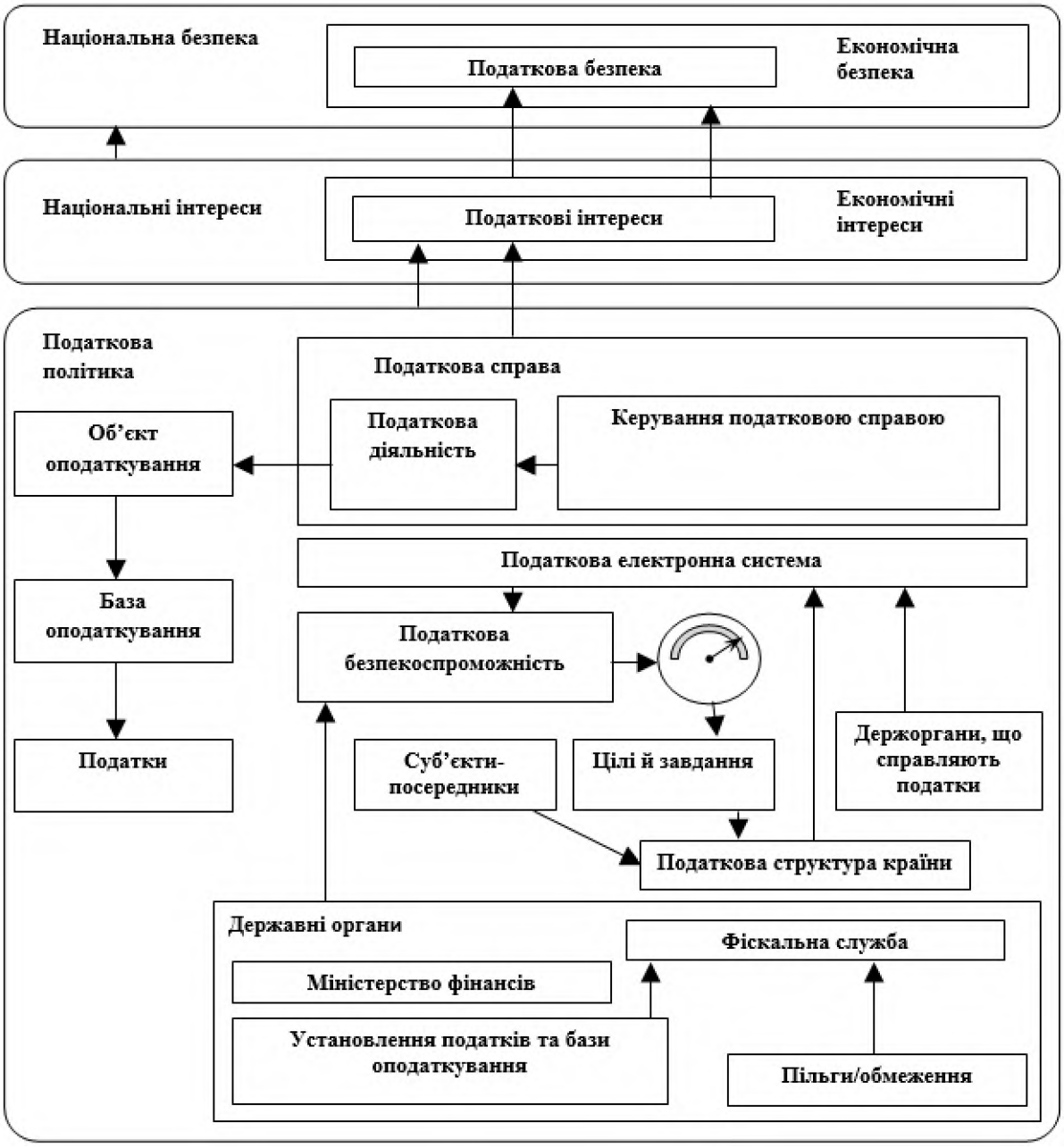



**Рис. 2.1. Структура забезпечення податкових інтересів країни**

*Джерело: розроблено авторами.*

Щодо представлення митних інтересів, то схематично вони зображені у розділі 5 (рис. 5.4).

Водночас не можна спростувати твердження, що в кожній країні інституційний механізм формування і податкової, і митної політики має як специфічні, так і загальні риси[165]. Однак загальна структура інституційного механізму формування й реалізації податкової та митної політик дуже подібна й може бути узагальнено подана так (рис. 2.2).




**Рис. 2.2. Інституціональний механізм формування й реалізації податкової та митної політики**

*Джерело: розроблено авторами.*

Законодавець і Кабінет Міністрів визначають цілі фіскальної, податкової та митної політик як складових національних інтересів

[165]Иванов Ю. Б., Швабій К. І. Нагальні проблеми формування державної податкової політики в Україні // Фінанси України. 2017. № 5. С. 39–52.

України (вони будуть для кожного напряму різні). Вони ж повинні визначити структури, які відповідають за формування та ведення заходів регулювання: митно-тарифних; нетарифних (квотування, ліцензування, сертифікації тощо); видів, ставок податків та бази оподаткування на основі розрахунку граничного рівня податкового навантаження за кривою Лаффера[166]; параметрів стимулювальної фіскальної політики[167]; обмежень, пільг і переліку пільговиків; співвідношення прямого та непрямого оподаткування тощо. Вони ж визначають систему оцінювання досягнення рівня необхідної безпеки.

Відповідні державні органи (Міністерство фінансів, Міністерство економіки та інші) визначають заходи регулювання.

Міністерство фінансів визначає необхідний рівень забезпечення національних інтересів та доводить показники уповноваженому державному органу.

Уповноважений державний орган (наприклад, фіскальна служба, економічна адміністрація тощо) як головний орган:

– формує й доводить стратегічні завдання для податкової та митної структур, правоохоронної структури з фінансових розслідувань;

– координує діяльність податкової, митної структур та правоохоронної структури з фінансових розслідувань (податкової, фінансової або економічної міліції, поліції тощо);

– забезпечує фінансування апарату, податкової та митної структур, правоохоронної структури з фінансових розслідувань;

– супроводжує та адмініструє єдину Центральну базу даних, за допомогою якої формуватимуться об'єктивні дані для складання й контролю за виконанням Державного бюджету, проводитиметься контроль за переміщенням товарів від кордону до кінцевого покупця; надає єдину інформацію службам, які здійснюють контроль і адмініструють податки: податковій та митній службам, правоохоронній структурі з фінансових розслідувань;

– супроводжує єдину інформаційну службу для суб'єктів та громадян по всій території України;

---

[166]Актуальные проблеми налоговой политики в условиях модернизации экономики : опыт Украины и Белоруссии : монография / под ред. д.э.н., проф. С. В. Онышко. Ирпень: Национальный университет ГНС Украины, 2007. 396, [109] с.

[167]Податкова політика України : навч. посіб. / П. В. Мельник, З. С. Варналій, Л. Л. Тарангул [та ін.] ; за ред. П. В. Мельника. К. : Знання України, 2010. 505 с.

– формує систему підготовки кадрів, підвищення кваліфікації;

– ставить завдання для науковців єдиної науково-дослідної системи;

– установлює єдині обґрунтовані прогнозні показники для податкових та митних органів;

– організує контроль за роботою підлеглих, оперативною роботою антикорупційних підрозділів тощо.

Податкова та митна структури виконують податкову й митну справи.

Правоохоронна структура з фінансових розслідувань забезпечує оперативну й слідчу функції як для податкової структури, так і для організації боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил.

Міністерство фінансів оцінює результати досягнення необхідного рівня податкової та митної безпеки, уточнює показники на рік, звітує перед Урядом.

Врахування зазначених позицій зумовлюють відповідну модель управління та заслуговують на особливу увагу як через існуючі прорахунки, так і у зв'язку з важливістю створення концепції єдиного фіскального простору як запоруки досягнення цілей соціально-економічної політики.

## 2.4. Роль бюджетної стратегії у формуванні фіскального простору

Посилення глобалізаційних процесів істотно змінило розуміння сутності державних фінансів та спричинило еволюцію теоретичних підходів до їх трактування. Якщо традиційна теорія публічних фінансів, що базується на засадах економіки добробуту та суспільного вибору, акцентує увагу на формуванні дохідної та видаткової частини центрального (державного) та місцевих бюджетів, розглядає механізм їх взаємодії у контексті фінансування суспільних благ та послуг, то нова теорія публічних фінансів розглядає взаємодію держави та ринку у контексті співпраці і конкуренції між державними й приватними агентами ринку з приводу надання публічних послуг та враховує необхідність узгодження дій урядів на національному й міжнародному рівнях для вирішення глобальних проблем людства особливо в умовах загострення кризових явищ в економіці.

В умовах, коли економіка виходить за межі держави, особливого значення для економічної методології набуває проблема взаємозалежності держави та економіки. Прихильники економічного детермінізму асоціюють цей процес із демонтажем державних інституцій загалом, із самоліквідацією держави як такої. Натомість, А. Гальчинський вважає, що ця проблема пов'язана з глибокою системною реконструкцією функцій держави, що відбуваються у зв'язку із суперечливим процесом становлення постіндустріального, глобального за своєю суттю суспільства[168].

А. Чухно доводить, що серед нових властивостей, яких набуває держава в умовах посткризового розвитку, необхідно виділити таку – держава як інститут, що сприяє розв'язанню глобальних проблем, які не можна вирішити без участі держави, міжнародних змін і наддержавних інститутів, а також інститутів громадянського суспільства. Більше того, активне сприяння розв'язанню складних глобальних проблем суспільства є найважливішою функцією держави в умовах розвитку постіндустріальної економіки[169].

У сучасних умовах держава стала єдиним центральним інститутом, що здатний вплинути у середньостроковій і навіть довгостроковій перспективі на тривалість та амплітуду коливань економічного циклу, перетворивши його в економічну депресію або економічне зростання. В умовах глобалізації – це наддержавні утворення, такі як переважно неформальні, але інституційно потужні мегарегулятори – G-20, Єврогрупа, Група країн БРІКС та інші.

Варто наголосити, що сучасний соціально-економічний устрій України, який сформувався, зокрема, у результаті інституціональної трансформації економіки, характеризується посиленням ролі держави як виробника суспільних благ. Збільшення масштабів державного втручання в економіку безпосередньо пов'язано з процесом формування і розподілу бюджетних ресурсів. Для розвинених країнах світу, де через бюджет здійснюється перерозподіл 30–60 % ВВП, характерним є прямий зв'язок між питомою вагою державних витрат

---

[168]Гальчинський А. С. Економічна методологія. Логіка оновлення : курс лекцій К. : АДЕФ-Україна, 2010. 572, [471] с.

[169]Чухно А. А., Леоненко П. М., Юхименко П. І. Інституціонально-інформаційна економіка : підручник / за ред. акад. НАН України А. А. Чухна. К. : Знання, 2010. 687, [625] с.

у ВВП та масштабами тіньової економіки. У країнах з ринками, що розвиваються, до яких відноситься й Україна, цей зв'язок має обернений характер. Тому скорочення витрат держави призводить до збільшення тінізації економіки. За оцінками експертів, на кожен відсотковий пункт зниження частки бюджету у ВВП припадає один відсотковий пункт зростання тіньової економіки[170].

Оскільки бюджет складається з трьох основних частин – доходів, видатків та фінансування бюджету, то принциповою вимогою до бюджетної політики держави є забезпечення збалансованості бюджету та визначення економічно обґрунтованих джерел фінансування дефіциту бюджету у разі його виникнення. Тому затвердження збалансованого бюджету свідчить про проведення урядом виваженої бюджетної політики та є запорукою загальної фінансової стійкості держави за рахунок сприятливого фіскального простору.

Виникнення дефіциту бюджету та, як наслідок, державних запозичень і державного боргу послідовники теорії суспільного вибору, зокрема Дж. Б'юкенен та Г. Таллок, розглядали через призму політичних технологій прийняття фінансових рішень та стверджували, що сучасний демократичний бюджетний процес спричиняє перевищення фактичного обсягу державних бюджетів над їх оптимальною величиною[171]. При цьому увага акцентується на поведінці індивідів-виборців, яка змушує політиків (парламентаріїв та урядовців) йди на зустріч вимогам виборців і збільшувати обсяги надання суспільних благ та послуг, що призводить до необхідності збільшення фіскальних можливостей держави шляхом здійснення запозичень. Для отримання схвалення прийнятих управлінських рішень з боку майбутнього електорату більш популярним серед політиків методом фінансування видатків бюджету є збільшення позик, ніж підвищення ставок податків. Тому в умовах демократичної системи прийняття рішень практично неможливо відмовитися від боргового фінансування видатків держави, що призводить до хронічних дефіцитів бюджетів та обмежує

[170]Методы анализа и оценки (обзор работ западных экономистов). М. : Наука, 2004. 380, [53] с.

[171]Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті: (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) Львів: Каменяр, 2000. 303, [243] с.

можливості уряду в проведенні ефективної бюджетної політики держави.

Таким чином, маємо замкнене коло, коли для реалізації виваженої бюджетної політики, яка відповідає вимогам національної фінансової безпеки держави, уряд змушений приймати непопулярні рішення, які в майбутньому можуть позбавити діючих політиків можливості переобрання в парламент. Однак, як свідчить вітчизняний та зарубіжний досвід, серед політиків майже відсутні альтруїсти, які спроможні відмовитися від власної політичної кар'єри заради добробуту громадян та майбутнього економічного розвитку країни.

За результатами дослідження, проведеного фахівцями МВФ, доведено, що заходи з боку уряду, спрямовані на скорочення державних видатків, мають менш стримуючий вплив на темпи розвитку економіки, ніж заходи, спрямовані на збільшення податкового навантаження на економіку країни. При цьому важливу роль відіграє структура видатків, які підлягають скороченню, так званому «бюджетному стисненню». Якщо збалансування бюджету буде відбуватися за рахунок скорочення статей видатків, що мають «політичне значення», зокрема державні трансферти, або статей державного споживання, наприклад фонд оплати праці державного сектору економіки (бюджетна сфера), то таке корегування буде мати позитивний вплив на економіку[172].

Крім того, скорочення «політично значущих» статей видатків сигналізує для учасників фінансового ринку про зростання довіри до дій уряду щодо зменшення дефіциту бюджету у довгостроковій перспективі, що, в свою чергу, сприятиме зростанню сукупного попиту в країні. З іншого боку, скорочення статей видатків, що мають меншу «політичну значущість», наприклад бюджетні інвестиції, будуть мати менший вплив на ступінь довіри до запроваджених заходів.

Щодо трактування поняття – видатки, що мають «політичне значення», зокрема державні трансферти, то під державними трансфертами у розвинених країнах розуміють безповоротні видатки

---

[172]Перспективы развития мировой экономики: подъем, риски и перебалансирование. Международный валютный фонд. Октябрь 2010. URL : http://www.imf.org/external/russian/index.htm.

на створення суспільних благ, у тому числі й в освіті. Частково до них належать видатки на медицину та пенсійне забезпечення, оскільки у цих державах існує спеціальна система соціального страхування, своєрідні податки на соціальні послуги.

Таким чином, при прийнятті управлінських рішень щодо скорочення бюджетних видатків з метою збалансування бюджету та зменшення його дефіциту переваги повинні мати заходи, спрямовані на скорочення «політично значущих» статей, оскільки це більш позитивно вплине на темпи розвитку економіки, ніж скорочення статей державного споживання або державних інвестицій, особливо в умовах посткризового розвитку економіки.

Обираючи для України найбільш прийнятну концепцію збалансування бюджету, необхідно враховувати той факт, що, за оцінками англійських дослідників, на темпи розвитку економіки нашої країни мають суттєвий вплив інституціональні чинники[173]. Зокрема, було доведено, що за період з 2000 по 2014 роки, крім циклічного спаду в економіці, який відчули всі країни світу з різною глибиною просідання економіки в 2009 році, в Україні відбулися ще два спади – у 2004 та 2014 роках, які мали суто внутрішні причини виникнення, однак наслідки були порівняні з глобальними кризами. Незавершеність структурної перебудови економіки, нерозвиненість демократичних інститутів та блокування проведення реформ у країні слугує підґрунтям посилення протиріч, які періодично потрясають суспільство та економіку держави.

Неможливість розмежування впливу макроекономічних та інституціональних чинників на формування та реалізацію бюджетної політики вимагає враховування співвідношення економічних та політичних циклів у державі під час визначення параметрів бюджетної стратегії в частині планування доходів та складання бюджетних програм.

У сучасних умовах істотно модифікується зміст економічного циклу, що проявляється у зменшенні амплітуди коливань економічної активності (фази спаду (стиснення) стали коротшими, а фази підйому (експансії) – тривалішими). За рахунок державного регулювання

[173]Ukraine before the election. The battle for Ukraine's future / The Econonist. – 23 October 2014. URL : http://www.economist.com/news/europe/21627706-country-running-out-time-overcome-corruption-battle-ukraines-future.

економіки (проведення політики стабілізації) вдається уникати посткризової депресії, внаслідок чого за спадом йде пожвавлення і підйом, що дозволяє зменшувати діапазон коливань обсягів виробництва та рівня зайнятості – основних показників макроекономічної стабільності.

Тому для України доцільно обирати стратегію стабілізації державних фінансів, виходячи з необхідності збалансування бюджету на основі функціонування фінансів та з урахуванням впливу внутрішніх (інституціональних та макроекономічних) та зовнішніх (глобалізаційних) чинників. Тобто пріоритетом для уряду має бути завершення реалізації реформ, спрямованих на модернізацію економіки та розбудову суспільних інститутів. При цьому бюджетна політика має бути спрямована на відновлення політичного простору, що дозволить усунути негативний вплив інституціональних чинників, забезпечення фінансовими ресурсами необхідних трансформацій у суспільстві, з одночасною підтримкою відновлення та перспектив економічного зростання в довгостроковому періоді за рахунок посилення жорсткості бюджетних правил та вимог до виділення бюджетних коштів[174].

В умовах, коли в Україні спостерігається ерозія фіскального простору, особливої актуальності набуває проведення бюджетної консолідації. Прискорення темпів зростання державного боргу та потреба в його рефінансуванні вимагає від уряду рішучих заходів щодо скорочення дефіциту бюджету. При цьому бюджетна консолідація має відбуватися приблизно порівну як за рахунок зростання обсягів мобілізації доходів, так і шляхом реалізації заходів щодо зниження бюджетних витрат. Проекти майбутніх фінансових планів держави повинні акцентувати увагу на заходах щодо підтримки довгострокового потенціалу економічного зростання, у тому числі й за рахунок скорочення дефіциту бюджету, що вимагає балансу між податковою політикою та реформами видатків, заснованих на принципах справедливості.

Хронічний бюджетний дефіцит, який став визначальною характеристикою сучасних державних фінансів більшості країн світу,

---

[174]Коляда Т. А. Джерела фінансування дефіциту бюджету: тенденції у застосуванні та виклики для стабільності державних фінансів України // Бізнес Інформ. 2015. № 2. С. 221.

зумовив розширення сфери застосування бюджетного стратегічного планування за межі бюджетної політики, додавши до неї боргову, грошово-кредитну, інвестиційну та валютну політики щодо обслуговування та управління державним боргом, який є наслідком здійснення державних запозичень для фінансування дефіциту бюджету. У сучасних умовах коректно говорити про формування та реалізацію бюджетно-фінансової політики під час планування та прогнозування видатків бюджету на обслуговування державного та гарантованого державою боргу.

Наявність значного обсягу ресурсів, що контролюються державою, викликало необхідність визначення пріоритетів національного розвитку, розробки сценаріїв, прогнозів та програм розвитку як державного сектору, так і пов'язаних з ним інших секторів економіки через їх взаємозалежність та тісні зв'язки.

Через відсутність одностайності у вирішенні питання щодо визначення оптимального розміру бюджетних витрат для конкретної країни з урахуванням внутрішніх і зовнішніх чинників щорічно, визначаючи основні напрями бюджетної політики України на відповідний рік, науковці та практики дискутують з приводу основного параметру бюджетної політики – частки перерозподілу ВВП через зведений бюджет. Співвідношення обсягу бюджету і ВВП – важлива економічна проблема, зумовлена особливостями функціонування моделі економіки конкретної держави, яку необхідно враховувати під час формування бюджетної стратегії.

У цьому контексті І. Лютий зазначає, що бюджетна політика – це не тільки планування перерозподілу фінансових ресурсів через бюджетний механізм, це насамперед фінансування пріоритетів і проектів інноваційного спрямування на декілька бюджетних періодів. Саме інноваційний розвиток економіки, технологічний цикл реалізації загальнодержавних проектів упродовж ряду бюджетних періодів об'єктивно визначає потребу в розробці й реалізації кожним урядом загальнодержавної бюджетної стратегії[175].

Згідно з економічною теорією довгострокове фінансове планування неможливо без наявності стійких інститутів. З позиції інституціоналізму бюджетна стратегія є сукупністю базових і додаткових

[175]Лютий І. О. Теоретико-методологічні засади бюджетної політики держави // Фінанси України. 2009. № 12. С. 17.

(комплементарних) інститутів, що еволюціонують у часі, зберігаючи свою сутність і модифікуючи форми прояву. У зв'язку цим бюджетна стратегія повинна включати інституціональні умови та механізми її реалізації. До таких механізмів можна віднести такі:

– механізми реалізації стратегії та організаційні структури;

– нормативно-правове забезпечення формування бюджету відповідно до завдань, що вирішуються у рамках реалізації стратегії;

– реструктуризація мережі державних (муніципальних) установ;

– система моніторингу та оцінки ступеня реалізації стратегії[176].

Необхідно також враховувати, що у бюджетній політиці держави вибір цілей і механізмів реалізації залежить від настроїв виборців і поведінки депутатів, яка не завжди логічна. Так, згідно з теоремою К. Ерроу, в умовах незрілої демократії можлива нелогічна поведінка частини виборців і депутатів, що призводить до неефективної бюджетної політики. При цьому може спостерігатися логролінг – ситуація, коли одна група депутатів голосує за законопроект іншої в обмін на певні заохочення. Виходом із цієї ситуації є підвищення правосвідомості громадян та громадянської відповідальності урядовців. Сутність теореми Ерроу: якщо варіантів вибору більше двох, то жодна процедура голосування не забезпечує розумного колективного вибору, який відповідав би умовам оптимального вибору (оптимуму Парето) – раціональності, незалежності від безглуздих альтернатив, позитивному взаємозв'язку, недопустимості диктату[177].

Тому зміна формату складання і затвердження бюджету держави на основі запровадження довгострокового бюджетного планування у бюджетному процесі України, формування програмного бюджету та розширення практики впровадження програмно-цільового принципу організації діяльності органів державної влади має призвести до переосмислення ролі бюджетного сектору у забезпеченні сталого розвитку країни.

Інституційне забезпечення бюджетного процесу, у тому числі й формування бюджетної стратегії, включає формальні, неформальні та

---

[176]Богачева О. В., Лавров А. М., Ястребова О. Д. Міжнародний досвід програмного бюджетування // Фінанси. 2010. № 12. С. 7.

[177]Лютий І. О. Теоретико-методологічні засади бюджетної політики держави // Фінанси України. 2009. № 12. С. 16.

традиційно-ментальні правила, які організують, регулюють та мотивують суспільство та державу до взаємодії у сфері управління процесом формування та витрачання бюджетних коштів.

У сучасних умовах державне регулювання може бути як індикативним, так і директивним. Індикативність має свій прояв у рекомендаційному характері визначених основних показників та тенденцій реалізації державних економічних програм, застосуванні непрямих методів регулювання. Директивність базується на створенні відповідної нормативно-правової бази та регламентації діяльності усіх суб'єктів економіки, а також ефективному контролі використання бюджетних коштів. Для цього необхідне прийняття правових актів, що регламентують розробку, реалізацію та оцінку ефективності державних програм як системи заходів (взаємоузгоджених за цілями, термінами здійснення і наявними ресурсами) та визначення переліку інструментів державної політики, у тому числі й бюджетної, що забезпечують реалізацію основних функцій держави задля досягнення пріоритетів і цілей довгострокового соціально-економічного розвитку країни.

Через особливості реалізації бюджетної політики – наявність часового лагу між прийняттям рішень та їхнім впливом на економіку, а також об'єктивні адміністративні затримки (тривалість бюджетного процесу та регламент щодо внесення змін до чинного законодавства), на сучасному етапі важливо визначити пріоритети державних витрат, обмежити неефективні соціальні видатки та збільшити їх адресність, переорієнтувати державні потоки коштів на заходи, які забезпечать відродження економіки держави[178].

З метою оптимізації бюджетних витрат на надання суспільних благ у сучасних умовах доцільно переглянути перелік гарантованих державою послуг та визначити норматив витрат за кожним їх видом. Це дозволить вирівняти ефективність діяльності державних установ, що надають аналогічні послуги, та, за необхідності, залучати до їх виконання недержавні організації.

В умовах демократичного суспільства під час прийняття управлінських рішень необхідно знаходити компроміс між державою

[178]Коляда Т. А., Прозоров Ю. В. Вплив зміни діапазону функцій держави на рівень довіри до банківської системи в умовах необхідності узгодження пріоритетів фіскальної та монетарної політики // Економічна теорія. 2011. № 2. С. 71.

та населенням країни – платниками податків та отримувачами державних послуг, оскільки вартість суспільного блага визначається суб'єктивно-психологічними оцінками його споживачів. Відсутність довіри до уряду держави з боку населення може призвести до ігнорування виконання запропонованих «правил гри» шляхом зміни юрисдикції платника податку, переходу до тіньових схем ведення бізнесу, зростання споживацьких настроїв у суспільстві тощо, або взагалі перейти до відкритих акцій непокори, що призведе до виникнення загроз для бюджетної стабільності в країні.

На жаль, зміна суспільного укладу життя в Україні не була забезпечена відповідною модернізацією економіки та переосмисленням сутності взаємовідносин між державою та суспільством з приводу обсягів надання гарантованих державних суспільних благ і послуг. Відсутність інвентаризації соціальних пільг (благ), які держава надає своїм громадянам, дозволяє окремим категоріям громадян одночасно користуватися декількома з них, що негативно впливає на реалізацію принципу справедливості, неупередженості бюджетної системи та породжує в суспільстві споживацькі настрої.

В умовах бюджетної консолідації та посткризової рецесії економіки, конче необхідно скоротити перелік соціальних пільг та напрями державної підтримки, що дозволить збільшити обсяги фінансування тих пільг, що залишаться, та підвищити ефективність та якість надання суспільних послуг. При цьому сумарний обсяг соціальних пільг та допомог, отриманих однією особою за місяць, не може бути вище прожиткового мінімуму. Треба законодавчо встановити обмеження щодо максимального обсягу соціальної допомоги на одну особу. Також необхідно чітко визначитися, які категорії громадян потребують від держави соціальної допомоги, за якими ознаками (критеріями) будуть визначатися такі категорії населення.

Пануючою в суспільстві має стати ідеологія, згідно з якою людина повинна працювати, щоб утримувати себе та свою сім'ю, якщо у неї немає обмежень за станом здоров'я або з інших причин. Держава не зобов'язана давати гроші громадянам, а лише має створювати умови для отримання роботи. Тому першочерговим завданням є підготовка громадської думки до переходу до нової моделі відносин з державою. Така ініціатива повинна виходити не лише від держави, треба задіяти громадські організації, науковців для

роз'яснення незворотності та необхідності таких трансформацій, висвітлення переваг, які вже мають громадяни більшості демократичних та ринково розвинених країн світу.

У сучасних умовах державний бюджет не спроможний витримати навантаження на утримання соціальної сфери. Необхідно провести їх оптимізацію та почати запроваджувати систему державного соціального страхування за рахунок доходів самих громадян та роботодавців, як це робиться у більшості провідних країн світу. Не треба чекати, коли це змусить нас зробити економічне становище країни. В умовах кризи провести таке переформатування відносин між державою на суспільством набагато складніше та болісніше для громадян, оскільки це призведе до погіршення соціального захисту населення та спричинить зниження обсягів надання державою гарантованих суспільних послуг. Допустити такий розвиток подій не можливо, оскільки це буде суперечити нормам статті 22 Конституції України, де зазначено, що під час прийняття нових законів або внесення змін до чинних законів не допускається звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод[179].

Перегляду напрямів витрачання бюджетних коштів потребують також витрати на економічну діяльність, що спрямовані на реалізацію інфраструктурних проектів. Оскільки віддача від їх реалізації має певний часовий лаг і не вкладається в терміни одного бюджетного року, то доцільно перевести їхнє фінансування на кредитну основу. Це можуть бути державні кредити або пайове фінансування таких проектів у вигляді надання державних субвенцій. Основна вимога – надання пільгових кредитів на інвестиційні проекти повинно здійснюватися на довгостроковий період. Це буде сприяти розвитку державно-приватного партнерства та запровадженню нової моделі відносин між державою та бізнесом (приватним сектором).

Сучасні дослідження довели неефективність використання урядом політики фіскальної експансії як інструменту стабілізації економіки відповідно до постулатів класичної економічної теорії, оскільки в умовах хронічного зростання державного боргу нарощування бюджетних видатків відіграє контрпродуктивну роль через обмежені можливості держави до мобілізації додаткових надходжень до

[179]Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр.

бюджету. Використання дефіциту бюджету для стимулювання економічного зростання, за умови спрямування його на капітальні видатки, можуть собі дозволити лише країни, що мають ліквідний та місткий внутрішній ринок, який дозволяє використовувати як джерело фінансування дефіциту бюджету внутрішні запозичення. Оскільки навіть успішне проведення реструктуризації боргових зобов'язань держави в довгостроковому періоду призводить до значних фінансово-економічних втрат.

Сьогодні все більше науковців та практиків звертає увагу на те, що однією з основних причин зростання державного боргу є домінування в світі підходів до збалансування бюджету протягом економічного циклу або на основі функціонування фінансів, які не передбачають обов'язковості збалансування бюджету на щорічній основі. Враховуючи, що в умовах глобалізації (відкритої економіки) зростає щільність економічних циклів та уразливість економіки країни від зовнішніх чинників, уряду проблематично точно розрахувати періоди підйому й спаду економічної активності та глибину цих коливань, тому й неможливо визначити обсяги допустимих дефіцитів та можливих профіцитів бюджету з метою їх взаємної компенсації.

В умовах інтеграції України в європейський простір актуальним є питання запровадження спеціальних бюджетних правил «другого покоління», які існують у більшості країн ЄС та передбачають спеціальні норми, що поєднують обмеження розміру дефіциту бюджету та державного боргу. Зокрема, йдеться про використання як додаткового індикатора бюджетної безпеки держави нового показника – процентного відношення структурного дефіциту (профіциту) державного бюджету до ВВП, тобто дефіциту, який був би можливим в умовах повної або високої зайнятості потенційних виробничих і трудових ресурсів та за існуючого рівня державних видатків і податкових ставок.

Перевага правил «другого покоління» полягає у тому, що вони базуються на положенні про недоцільність щорічного збалансування бюджету та передбачають певну гнучкість до визначення допустимого рівня дефіциту бюджету поточного року. При цьому збалансування бюджету необхідно проводити упродовж усього циклу шляхом компенсації дефіцитів бюджету його профіцитами, що будуть отримані в періоди економічного підйому.

Ураховуючи складність реалізації на практиці таких підходів до збалансування бюджету та доведену ефективність використання автоматичних стабілізаторів щодо мінімізації коливань рівнів виробництва та зайнятості, останнім часом зусилля науковців спрямовані на вироблення таких фіскальних правил, де поєднуються максимально допустимі рівні державного боргу із заходами антициклічної політики. Зокрема, йдеться про так звану «третю хвилю в історії фіскальних правил», що описується як «поєднання чисельно визначеного таргетування рівня видатків уряду та процедурних правил щодо дотримання визначеного цією політикою правила та забезпечення додаткової прозорості фіскальної політики"[180]. Сутність цього правила полягає у тому, щоб зафіксувати рівень видатків державного бюджету щодо ВВП, дозволивши коливання у надходженнях до бюджету разом із поведінкою економічного циклу[181].

В сучасних умовах через взаємозалежність бюджетної та боргової політики держави неможливо реалізувати ефективний борговий менеджмент без урахування фіскальних (бюджетних) обмежень. Для запровадження ефективної системи управління державним боргом та оптимізації боргового портфелю в Україні необхідна розробка комплексної довгострокової бюджетної стратегії, спрямованої на забезпечення економічного зростання та стійкості бюджету. Оскільки за своєю суттю бюджетна стратегія складається з трьох складових: стратегії щодо доходів, стратегії стосовно видатків та стратегії з управління боргом, тому необхідно розробити довгострокові прогнози базових фіскальних показників (доходів та видатків бюджету, бюджетного дефіциту, рівня державного боргу) для узгодження пріоритетів і параметрів боргової та бюджетної стратегії з основними векторами розвитку економічної стратегії держави.

Реалізувати на практиці зазначені бюджетні новації можливо лише за рахунок запровадження формальних та традиційно-ментальних правил, а саме: прийняття відповідних законодавчих актів, що є

---

[180]Du Plessis S., Boshoff W. A Fiscal Rule to Produce Counter-Cyclical Fiscal Policy in South Africa // Stellenbosch Economic Working Papers 13/07. Department of Economics and the Bureau for Economic Research. University of Stellenbosch. 2007. P. 17.

[181]Frankel J., Smit B., Sturzenegger F. South Africa: Macroeconomic Challenges after a Decade of Success. Cambridge, MA: CID. CID Working Paper. September. 2006. № 133. P. 16.

прерогативою лише держави, та зміни громадської думки щодо ролі держави у забезпеченні розвитку економіки та соціальної сфери.

Вирішення проблеми впливу трансформації ролі та функцій держави на формування бюджетної стратегії в Україні можливо шляхом розробки позитивного інституціонального підходу, який створює можливості для формування нормативної платформи задля забезпечення вибору ефективної довгострокової бюджетної політики, що відповідає пріоритетам сталого розвитку держави на кожній фазі макроекономічного циклу та дозволяє швидко виявляти та адекватно реагувати на можливі глобальні «провали ринку» в майбутньому[182].

Інституціональний підхід є тим підґрунтям, що дозволяє подолати системні диспропорції, що виникають під час визначення оптимальних обсягів державних функцій та пошуку необхідних джерел їх фінансування з метою забезпечення сталого розвитку країни. Оскільки причини призупинення темпів зростання економіки мають системний характер, подолати їх лише за рахунок корегування прогнозних показників середньо- та довгострокового характеру не можливо. Економіка досягла своєї межі зростання через внутрішні обмеження (інститути). Необхідно або знов вкладати значні обсяги бюджетних коштів у вигляді державних інвестицій в її розвиток, або ліквідувати інституційні обмеження шляхом укріплення базових інститутів економічного розвитку: власності, влади, довіри, управління тощо. Тобто вирішення проблеми результативності економічних реформ перетікає в політичну площину.

Для досягнення бюджетної стабільності необхідна наявність у державі законодавчо визначеної бюджетної стратегії, яка забезпечить передбачуваність реакцій бюджетної системи на виклики й можливості, які можуть виникати під час різних варіантів розвитку світової економіки, передбачити превентивне застосування адекватного набору заходів при негативній дії зовнішніх економічних чинників. Під час формування бюджетної стратегії необхідно враховувати як діючі витратні зобов'язання, так і ті, виникнення яких можна очікувати на основі даних економічних і соціальних прогнозів, оцінки перспективної дії внутрішніх і зовнішніх економічних, соціальних та інституціональних чинників.

---

[182]Коляда Т. А. Вплив трансформації функцій держави на пріоритети та механізми реалізації бюджетної стратегії в Україні в умовах глобалізації: інституціональний вимір // Бізнес Інформ. 2013. № 5. С. 66.

Основою розробки бюджетної стратегії виступає бюджетне прогнозування, яке, у свою чергу, є складовою прогнозування макроекономічних показників соціально-економічного розвитку держави. При цьому бюджетне планування передує процесу бюджетного прогнозування та є складовою процесу розробки бюджетних прогнозів. Оскільки від достовірності розробки коротко- та середньострокових прогнозів, які у вітчизняному бюджетному законодавстві трактуються як середньострокове бюджетне планування, безпосередньо залежить об'єктивність та результативність довгострокових бюджетних прогнозів.

Бюджетний процес складається з чотирьох стадій, при цьому планування, яке охоплює складання, розгляд та затвердження бюджету, є найбільш відповідальним етапом, від якого залежить результативність виконання бюджету, повнота врахування поточних політичних потреб (інтересів) урядової коаліції та вірогідність досягнення стратегічних пріоритетів держави. Оскільки бюджетний період триває один рік, то короткостроковий часовий горизонт не дозволяє уряду ефективно управляти бюджетними ресурсами та призводить до втрати контролю за фіскальною позицією держави, що стала особливо вразливою в умовах небезпечного зростання обсягів державного боргу. Крім того, зазначена ситуація призводить до ігнорування попередніх та поточних рішень під час розробки проекту бюджету на наступний бюджетний період.

Більшість країн світу, в тому числі й Україна, для подолання цієї негативної практики в бюджетному процесі запровадили середньострокове бюджетне планування на трирічний часовий горизонт, який дозволяє здійснювати збалансування бюджету на основі функціональних фінансів і підвищити прозорість управління бюджетними ресурсами держави. Середньострокове бюджетне планування є своєрідним запобіжним засобом для уникнення необґрунтованих майбутніх витрат уряду, що можуть негативно вплинути на темпи розвитку економіки та рівень добробуту населення країни. При цьому показники доходів і видатків бюджету на наступні роки є лише прогнозом, який періодично уточнюється урядом відповідно до тенденцій розвитку економіки та з урахуванням різноманітних чинників впливу.

Враховуючи, що у бюджетному законодавстві України відсутні норми щодо обов'язковості розробки бюджетної стратегії держави, то

доцільно дослідити міжнародну, зокрема, європейську нормативно-правову регламентацію процесу розробки та затвердження планових бюджетних показників на середньострокову перспективу з метою визначення шляхів і способів імплементації правових норм щодо необхідності запровадження процедури розробки бюджетних прогнозів на багаторічний період у бюджетному процесі в Україні.

Ратифікувавши у вересні 2014 року Угоду про асоціацію між Україною та Європейським Союзом[183], Україна взяла на себе зобов'язання щодо запровадження та виконання стандартів ЄС, у тому числі й у фінансовій сфері, що регламентуються міжнародними нормами права. Зокрема, йдеться про середньострокове фінансове планування як стандарт ЄС, де у Рамковій бюджетній директиві (2011 рік) статтею 9 передбачено, що держави-члени ЄС встановлюють достовірні, ефективні середньострокові бюджетні рамки, які передбачають мінімум три роки фінансового планування, з метою забезпечення багаторічної перспективи у національному фінансовому плануванні[184]. При цьому середньострокове фінансове планування охоплює часовий горизонт у п'ять років, де перший рік – це поточний бюджетний рік, другий – це рік, на який складається бюджет, а третій, четвертий та п'ятий роки – це прогноз бюджету.

У Рамковій бюджетній директиві (ст. 9) також визначається перелік процедур, що належать до середньострокових бюджетних рамок, а саме:

– встановлення всеосяжних і прозорих багаторічних бюджетних цілей щодо загальнодержавного дефіциту, рівня заборгованості та інших узагальнюючих фінансових індикаторів;

– складання перспективних оцінок, які базуються на припущенні про незмінність політики, для кожної статті надходжень і видатків у бюджеті держави з детальними даними щодо окремих бюджетних секторів (функцій держави) на центральному (державному) рівні та соціального страхування на поточний бюджетний рік і далі;

---

[183] Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України від 16.09.2014 № 1678-VII URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011.

[184] Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States// Official Journal. 2011. № L 306. P. 41–47.

– складання опису запланованих на середньострокову перспективу заходів, які мають вплив на загальнодержавні фінанси, з розшифруванням головних статей надходжень і видатків з поясненням, як повинно досягатися узгодження з середньостроковими бюджетними цілями порівняно з перспективною оцінкою, яка базується на припущенні про незмінність політики;

– оцінювання питання, як заплановані політичні заходи з урахуванням їхніх безпосередніх довгострокових наслідків для загальнодержавних фінансів імовірно будуть впливати на довгострокову стабільність публічних фінансів;

– використання для розробки перспективних оцінок, на яких базуються середньострокові бюджетні рамки, реалістичних показників макроекономічних та бюджетних прогнозів[185].

Таким чином, запровадження зазначених процедур та правил Рамкової бюджетної директиви має на меті введення у бюджетний процес багаторічного перспективного фінансового планування, яке відповідає середньостроковим бюджетним цілям держави.

Ще одним нормативно-правовим документом, який визначає середньострокове фінансове планування як стандарт ЄС, є Пакт стабільності та зростання (1997 рік), яким регламентуються технічні умови контролю в сфері бюджетно-податкової політики та «процедура надмірного дефіциту» – вимоги щодо обмеження дефіциту бюджету[186]. Економічна та фінансова криза 2009 року посилила тиск на державні фінанси країн-членів ЄС, зокрема в частині зростання державного боргу, та спонукала до внесення ряду нововведень до Пакту стабільності та зростання (2011 рік), спрямованих на посилення економічного та фінансового нагляду.

Якщо у Пакті стабільності та зростання (1997 рік) регламентувалися лише обмеження стосовно максимальних обсягів дефіциту бюджету – не вище 3 % ВВП і державного боргу – не вище 60 % ВВП (відповідають вимогам Маастрихтського договору 1992 року), то починаючи з 2013 року, коли «Фіскальний пакт» набув чинності після

[185]Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States// Official Journal. 2011. № L 306. P. 41–47.
[186]Resolution of the European Council on the Stability and Growth Pact (Amsterdam, 17 June 1997) // Official Journal. 1997. № C. 236.

його ратифікації всіма країнами-членами ЄС, додатково було запроваджено нові обмеження, зокрема:

– середньострокова бюджетна ціль (щорічне зростання державних видатків не повинно перевищувати темпів їхнього зростання в середньостроковому періоді)[187];

– розробка рекомендацій щодо середньострокового прогнозу бюджету в межах дефіцитної процедури[188];

– правило 1/20 для скорочення рівня державної заборгованості (у разі перевищення розміру державного боргу показника 60 % ВВП обов'язковим є щорічне зниження відповідного перевищення на 5 %)[189];

– структурний дефіцит бюджету держави не вище 0,5 % ВВП (для країн, що мають державний борг значно нижчий 60 % ВВП – не вище 1 % ВВП)[190].

Визначені в Пакті вимоги щодо формування бюджетної політики та середньострокового фінансового планування передбачають процедуру обов'язкової імплементації зазначених «європейських бюджетних правил» у національне законодавство країн, що ратифікували цей документ (25 держав). Передбачається, що зазначені новації будуть сприяти забезпеченню економічної стабільності в країні, відновленню довіри економічних агентів до дій уряду та запобіганню виникненню майбутніх криз у зоні євро та ЄС.

Серед основних завдань, які має вирішувати довгострокове бюджетне планування, можна визначити такі[191]:

– політичні: встановлення програмних цілей уряду в загальній перспективі;

---

[187]Regulation 1175/2011 amending Regulation 1466/97: On the strengthening of the surveillance of budgetary positions and the surveillance and coordination of economic policies.

[188]Regulation 1177/2011 amending Regulation 1467/97: On speeding up and clarifying the implementation of the excessive deficit procedure.

[189]Regulation 1173/2011: On the effective enforcement of budgetary surveillance in the euro area.

[190]Directive 2011/85/EU: On requirements for budgetary frameworks of the Member States.

[191]Бауманн Е. Середньострокове бюджетне планування та прогнозування // Матеріали семінару від 28 липня 2015 р., м. Київ. URL : http://pfm.in.ua/files/files/pfm_document_55b26c16c7492.pdf.

– фінансово-економічні: оцінювання бюджетних потреб, необхідних для реалізації визначених цілей та дотримання щорічного балансу між надходженнями та видатками бюджету;

– загальноекономічні: узгодження ймовірних видатків і необхідних для їхнього покриття надходжень із загальними економічними цілями та бюджетними обмеженнями.

Враховуючи, що у чинному законодавстві України вже містяться норми, які запроваджують бюджетні обмеження, що визначені у попередній редакції Пакту стабільності та зростання (1997 рік), то логічно припустити, що найближчим часом до Бюджетного кодексу України будуть внесені зміни стосовно запровадження нових бюджетних обмежень, зокрема щодо скорочення рівня державної заборгованості та обсягу структурного дефіциту бюджету через існування загрози національній безпеці держави та необхідності адаптації вітчизняного законодавства до європейських вимог.

Необхідно наголосити, що у чинній законодавчій базі України щодо запровадження та функціонування в країні системи довгострокового стратегічного планування, у тому числі й у бюджетній сфері, механізм середньострокового бюджетного планування за межами трирічного бюджетного циклу не врегульовано нормативно-правовими актами. Документи державного стратегічного та бюджетного планування не синхронізовані між собою за цілями та термінами їх реалізації, зокрема існує невідповідність тривалості часового горизонту для середньострокового бюджетного планування та прогнозу економічного і соціального розвитку України на середньостроковий період. У першому випадку – це три роки, у другому – п’ять років. Як результат, зберігаються умови для необґрунтованого збільшення бюджетних витрат, що призводить до зниження результативності реалізації бюджетних прогнозів.

Крім того, законодавчо не врегульована процедура ув’язки основних макропоказників, що наведені в прогнозі економічного і соціального розвитку України, з бюджетними обмеженнями, визначеними на середньострокову перспективу. Не передбачено механізм погодження стратегічних планових документів за цілями на напрямами використання бюджетних коштів на державному та регіональному (місцевому) рівнях, а також за термінами їх реалізації – на

середньострокову і короткострокову перспективу (довгостроковий горизонт відсутній взагалі).

Якщо середньострокове бюджетне планування в Україні на рівні державного бюджету регламентовано відповідними нормами чинного законодавства та їхня реалізації відбувається на практиці, то питання щодо обов'язковості складання прогнозів бюджету на місцевому рівні недостатньо врегульовано, в частині відображення середньострокового розвитку суспільних фінансів усіх рівнів бюджетної системи. Йдеться про необхідність розробки прогнозу Зведеного бюджету України, оскільки неможливо досягти стратегічних цілей держави лише за рахунок ресурсів державного бюджету.

Відмінність між бюджетним прогнозом (стратегією) та плановим бюджетом полягає у тому, що прогноз складається на п'ять та більше років, план – лише на один рік; прогнозні показники – не обов'язкові для виконання, вони є лише орієнтирами, а планові показники – обов'язкові для виконання; бюджетний прогноз затверджується постановою Кабінету Міністрів України та щорічно уточняється, плановий бюджет (на поточний бюджетний рік) затверджується Верховною Радою України шляхом прийняттям відповідного закону, зміни до якого є винятком і також затверджуються законом.

Запровадження в Україні довгострокового бюджетного планування або подовження часового горизонту середньострокового бюджетного планування до п'ятирічного періоду має ґрунтуватися на відповідній правовій нормі Основного Закону держави, як це, зокрема, передбачено в Німеччині, або Бюджетного кодексу України. Зазначене положення має регламентувати обов'язковість запровадження процедури складання прогнозу бюджету на п'ятирічний період у бюджетному процесі, де має бути визначено обсяг (у відносних показниках до ВВП) та склад імовірних видатків і доходів бюджету відповідно до сценаріїв розвитку економіки країни, у разі необхідності – із визначення джерел фінансування дефіциту бюджету.

Повноваження щодо складання прогнозу бюджету має покладатися на Міністерство фінансів України, який затверджується Кабінетом Міністрів України та подається на розгляд до Верховної Ради України. При цьому відбувається щорічне корегування прогнозу бюджету та його пролонгація відповідно до тенденцій та динаміки розвитку економіки країни.

Базуючись на попередніх дослідженнях вчених, можна визначити елементи системи бюджетного стратегічного планування, які складаються з трьох великих блоків: прогнозування, програмно-цільове планування та стратегічний контроль[192]. Перший блок включає розробку науково обґрунтованих уявлень про пріоритети та цілі бюджетної стратегії з урахуванням завдань соціально-економічного розвитку та національної безпеки країни, а також індикаторів бюджетних правил. Другий блок – це формування комплексу заходів із визначенням джерел та обсягів їх фінансування, спрямованих на досягнення програмних цілей і пріоритетів. Третій блок – моніторинг реалізації бюджетної стратегії, контроль за виконанням управлінських рішень, прийнятих у процесі бюджетного стратегічного планування, а також досягнення стратегічних цілей з урахуванням ефективності використання державних коштів.

У цьому контексті доцільно законодавчо закріпити такий інструмент державного контролю, як стратегічний аудит. Враховуючи, що Конституцією України на Рахункову палату вже покладено функції проведення державного аудиту виконання поточного Державного бюджету, то доречно й проведення стратегічного аудити закріпити за даним державним інститутом[193].

Вважаємо, що наявність бюджетної стратегії дозволить уряду своєчасно виявляти несприятливі тенденції у бюджетно-податковій політиці держави та запроваджувати превентивні заходи, визначати повний масштаб реакції економіки та бізнес-середовища на запровадження реформ і прийняття нових законів, оцінювати фіскальний простір для реалізації бюджетно-податкової політики на наступні роки, враховувати показники бюджетного прогнозу під час щорічного прийняття бюджетних рішень.

---

[192]Дементьев В. В. Стратегическое планирование – залог успешного развития // Бюджет. 2012. № 7. URL : http://bujet.ru/article/193728.php

[193]Коляда Т. А. Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика: монографія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. 396, [340] с.

## 2.5. Фіскальні стимули ефективності фіскального простору

Базуючись на словниковому тлумаченні поняття «простір», а саме як наданні можливості вільно розвиватися, а його знаходженні як можливості виявлятися якомога повніше, ефективність фіскального простору визначається тим, які інститути та відносини домінують в ньому. Для досягнення цих завдань особливої уваги набуває застосування адекватних фіскальних стимулів.

Різні фіскальні стимули мають неоднаковий мультиплікативний ефект, тому величина фіскальних мультиплікаторів державних доходів і витрат буде залежати від обраного набору і співвідношення різних стимулів, наприклад збільшення трансфертів населенню або витрат на інфраструктуру, скорочення податків на споживання або на доходи компаній щодо.

Так, свого часу в працях американських дослідників С. Ромера, Н. Батіні та ін. був запропонований ряд стимулюючих фіскальних заходів для американської економіки, спрямованих на вихід країни із кризи, зростання ВВП та нових робочих місць[194]. Наприклад, вчені підрахували, що збільшення державних витрат постійно на величину не менше 1 % від ВВП, буде стимулювати його зростання у наступному році до 1,6 %. Загалом, пакет стимулюючих фіскальних заходів у розмірі 700 млрд дол. США спроможний за два роки збільшити ВВП на 3–4 % і створити додатково від 3 до 4 тисяч нових робочих місць[195].

Щодо інших фіскальних стимуляторів – збільшення трансфертних виплат населенню, повернення або зниження податків на доходи домогосподарств тощо, то вони мають низький мультиплікатор. Дослідження засвідчили, що гранична схильність до споживання трансфертних виплат населенню та повернення податків становлять приблизно 0,3 %. Це пояснюється очікуваннями домашніх господарств і підприємств. Вони в умовах невизначеності змінюють свою поведінку у відповідь на стимулюючі заходи бюджетної політики,

[194]Romer, C. The Job Impact 0f the American Recovery and Reinvestment Plan Florida: Tax Watch Research Institute, Inc., 2009. 14 p.
[195]Batini, N. A Simple Method to Compute Fiscal Multipliers // IMF Working Paper. 2014.

розуміючи, що збільшення державних витрат і боргу в кінцевому підсумку потребують підвищення податків у майбутньому.

Щодо збільшення державних витрат на нові об'єкти інфраструктури з метою фіскального стимулювання в кризовий період, то, як правило, вони призводили до незначного впливу у короткостроковій перспективі[196]. Щодо довгострокового періоду, то таке фіскальне стимулювання більше було негативним, ніж позитивним, оскільки такі проекти здійснювалися форсованими темпами.

Тобто конкретна величина фіскальних мультиплікаторів визначається численними факторами і умовами, а також взаємним впливом різноспрямованих факторів, що ускладнює їхню об'єктивну оцінку і часто призводить до абсолютно різних результатів розрахунків.

Ефективність фіскальних стимулів істотно розрізняється і щодо країн з різним рівнем економічного розвитку. Розрахунки показали, що фіскальні мультиплікатори для країн з ринком, що розвивається, мають більш низькі значення, ніж в розвинених країнах, а за деякими оцінками – навіть негативне значення, особливо в довгостроковому періоді і при високому рівні боргу[197]. Більш низький рівень фіскальних мультиплікаторів у країнах з ринком, що формується порівняно з розвиненими країнами, пояснюється низькою ефективністю державних витрат і так званим ефектом розкручування витрат (коли тимчасові стимули стають не тільки постійними, але і зростаючими).

Ефективність того чи іншого фіскального стимулу залежить також від того, на якій стадії економічного циклу вони використовуються. Стимулюючі заходи в період піднесень мають проциклічний характер і гальмують вихід із кризи в період спаду, оскільки попит з боку держави витісняє приватний бізнес. Зважаючи на це, найбільш ефективним фіскальне стимулювання є на піку економічного спаду.

Важливою умовою ефективності фіскальних стимулів є їхній тимчасовий характер. Розмірковуючи про фіскальну підтримку американської економіки, Дж. Сакс і Б. Бернанке зазначали, що без оголошення середньострокових фіскальних меж, пакет стимулюючих заходів може з легкістю принести більше шкоди, ніж користі, тому

---

[196]Pelinescu, E, Fiscal Policy in the Context of the Economic Crisis / E. Pclinescu, P. Caraian // Romanian Journal of Fiscal Policy. 2010. Vol. l. P. 1–21.

[197]Estevão, M. The Economic Effects of Fiscal Consolidation with Debt Feedback / M. Estevão, I. Samake // IMF Working Paper. 2013.

що перспектива великих грошових вливань в економіку плюс довгостроковий дефіцит ляжуть важким тягарем на впевненість споживачів і компаній, підірвуть навіть короткострокову вигоду стимулюючого пакету.

Узагальнено окремі фактори та напрями їхнього впливу на величину фіскальних мультиплікаторів подано на рис. 2.3.

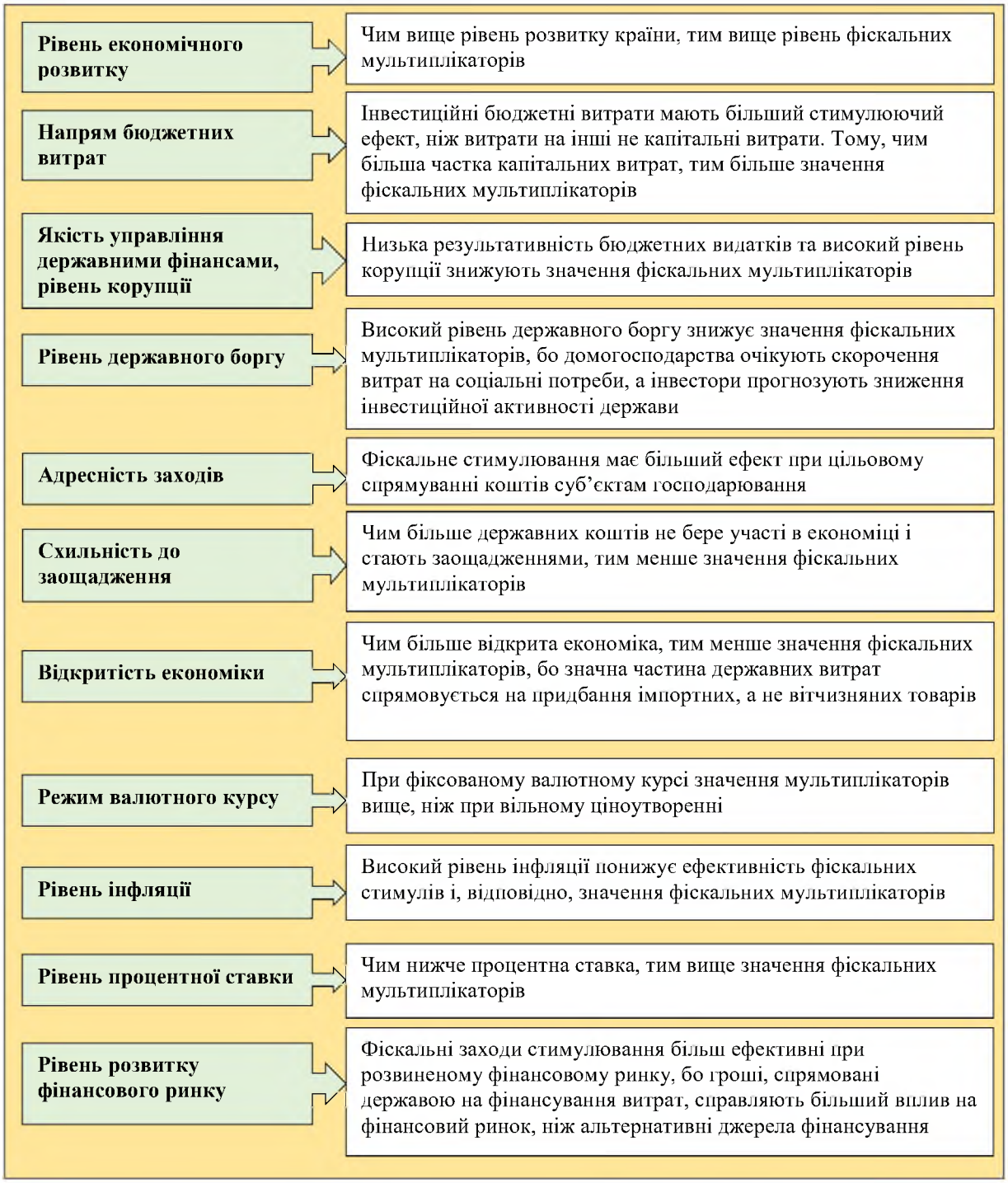



**Рис. 2.3. Фактори і напрями їх впливу на величину фіскальних мультиплікаторів**

Враховуючи вищезазначене, можна сформулювати такі принципи фіскального стимулювання, дотримання яких здатне забезпечити ефективність фіскальної політики, серед них:

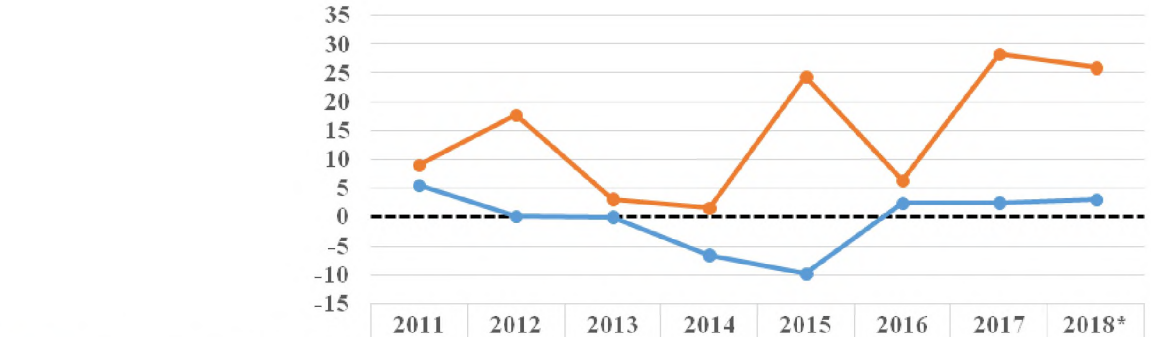
1) своєчасність та необхідність використання фіскальних стимулів у період економічного спаду і відмова від них в період підйому, а також необхідність урахування часу для здійснення певних фінансових стимулів, таких як скорочення податків або збільшення витрат;

2) таргетування та цілеспрямованість означають, що кошти, витрачені на фіскальні стимули, повинні принести максимальну віддачу у вигляді зростання економіки в короткостроковому періоді;

3) часовий характер – фіскальні заходи мають бути короткостроковими і не повинні впливати на дефіцит державного бюджету у довгостроковому періоді.

Очевидно, що зазначені принципи повинні бути враховані державними фінансовими інституціями під час прийняття рішень про застосування фіскальних стимулів для пожвавлення економіки.

Для оцінки ефективності фіскального стимулювання в Україні доцільно порівняти темпи зростання ВВП та бюджетних витрат (рис. 2.4).




| | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018* |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Темп приросту ВВП, % до попереднього року | 5,5 | 0,2 | 0 | -6,6 | -9,8 | 2,4 | 2,5 | 3 |
| Темп приросту витрат державного бюджету, % до попереднього року | 9,0 | 17,7 | 3,1 | 1,6 | 24,4 | 6,3 | 28,3 | 25,9 |

*Попередні дані.

**Рис. 2.4. Співвідношення темпів приросту ВВП до темпів приросту витрат державного бюджету, %**

*Складено за джерелом* [198].

[198] Державний комітет статистики україни. URL : http://www.ukrstat.gov.ua

Так, у період з 2011 по 2018 роки темпи приросту ВВП і темпи приросту витрат державного бюджету відрізняються. Більш того, темпи приросту державних витрат значно перевищують темпи приросту ВВП. Зокрема, зростання витрат держави у 2015 році призвело до оберненого ефекту, коли приріст ВВП становив лише 90,8 % від попереднього періоду. Це пов'язано з тим, що витрати зростали не за рахунок стимулюючих заходів (фінансування економіки, капітальні видатки тощо), а за рахунок збільшення витрат на фінансування АТО, соціальні витрати та утримання держапарату. Втім у 2016 році ситуація вирівнялася. Однак у 2017 і 2018 роках темпи приросту витрат державного бюджету перевищували темпи приросту ВВП майже в 10 разів.

Особливий фіскальний вплив на економічний розвиток країни мають економічні видатки держави. Як свідчить фінансова статистика, найбільший рівень видатків зведеного бюджету на економічну діяльність спостерігався у 2011 році – 13,4 %, а частка у ВВП – у 2012 році – 4,5 % (рис. 2.5).

У наступні 2012–2016 роки ситуація погіршилася – економічні видатки держави скоротилися з 13,4 % у 2011 до 8,3 % у 2014–2015 роках. Аналогічно скоротилася і частка економічних видатків у ВВП країни з 4,5 % у 2012 році до 2,7–2,8 % у 2014–2016 роках.

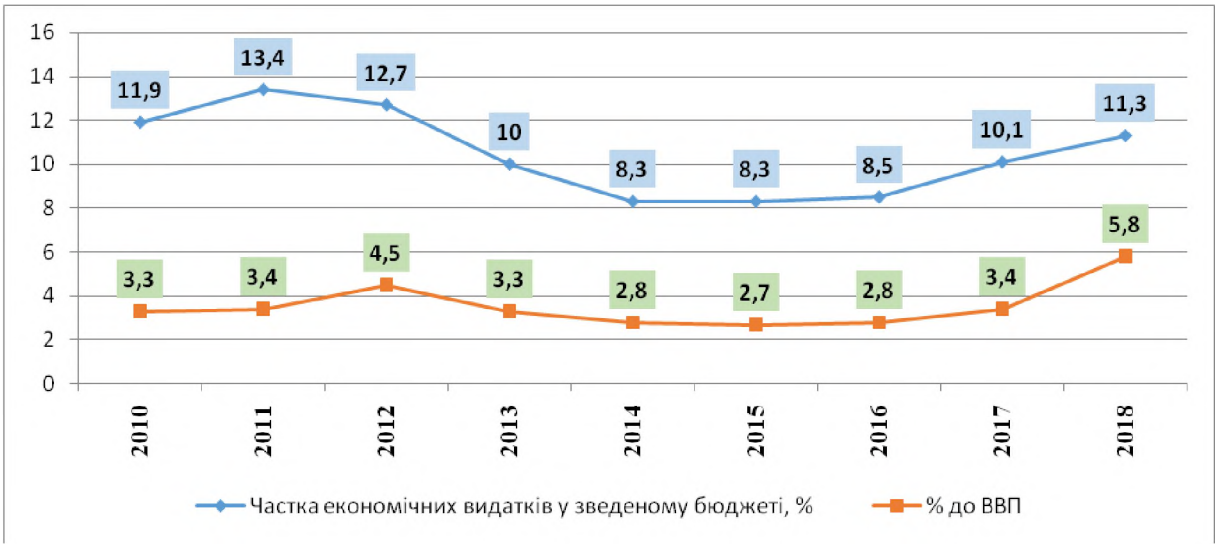



**Рис. 2.5. Видатки на фінансування економіки з бюджету України у 2010–2017 рр.**

*Складено за джерелом* [199].

[199] Державний комітет статистики України. URL : http://www.ukrstat.gov.ua.

Проте, починаючи з 2016 року, частка економічних видатків держави у загальній структурі витрат Зведеного державного бюджету зросла на 33 % з 8,5 % у 2016 році до 11,3 % у 2018 році. Щодо частки таких витрат у ВВП, то вони зросли більше ніж удвічі з 2,7 % у 2015 році до 5,8 % у 2018 році.

Аналізуючи структуру витрат Зведеного бюджету України за останні 5 років, можемо відмітити їх не економічний, а соціальний характер (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Структура витрат Зведеного бюджету України в 2013–2018 рр.**

| Витрати Зведеного бюджету | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Загальнодержавні функції | 12,2 | 14,7 | 17,3 | 16,7 | 7 | 6,1 |
| Громадський порядок, безпека та судова влада | 7,8 | 8,6 | 8,1 | 12,4 | 10,3 | 9,2 |
| Економічна діяльність | 10 | 8,3 | 8,3 | 8,5 | 10,1 | 11,3 |
| Охорона навколишнього природного середовища | 1,1 | 0,7 | 0,8 | 1 | 0,5 | 0,5 |
| Житлово-комунальне господарство | 1,5 | 3,4 | 2,3 | 2,6 | 2,6 | 2,3 |
| Охорона здоров'я | 12,2 | 10,9 | 10,4 | 7,1 | 8,7 | 9,1 |
| Духовний та фізичний розвиток | 2,7 | 2,7 | 2,4 | 2 | 2,1 | 2,2 |
| Освіта | 20,9 | 19,1 | 16,8 | 12,7 | 17,60 | 17,4 |
| Соціальний захист та соціальне забезпечення | 23,7 | 26,4 | 25,9 | 33 | 25,2 | 26,6 |
| Відсотки із запозичень | 6,50 | 9,4 | 12,6 | 11,5 | 10,7 | 10 |

*Складено за джерелом* [200].

Так, частка видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення у 2017–2018 роках становила понад 25 %, на освіту – понад 17 %, духовний розвиток – понад 2 %, охорону здоров'я – близько 9 %. Однозначно позитивною є динаміка щодо скорочення витрат на загальнодержавні функції майже утричі – з 17,3 % у 2015 році до 6,1 % у 2018 році. Крім того, незважаючи на продовження військових дій на Сході країни, спостерігається

[200]Звіт про виконання Зведеного бюджету України. Державна казначейська служба України. URL : http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477.

тенденція до скорочення витрат на громадський порядок та безпеку країни – з 12,4 % у 2016 році до 9,2 % у 2018 році.

Таким чином, можна дійти висновку, що за останні два роки (2017–2018 рр.) держава поступово починає змінювати свої фіскально-економічні вектори. Попри високу частку соціальних видатків більше бюджетних асигнувань спрямовується на економічний розвиток країни.

Однак результативність економічних видатків для забезпечення сталого розвитку країни залежатиме від співвідношення їх часток на поточні та видатки (бюджетні інвестиції).

Головне призначення бюджетних інвестицій – створення та модернізація необоротних активів, призначених для виробництва суспільних послуг та інфраструктури, які позитивно впливають на економічний і соціальний розвиток країни та особливо її регіонів.

Основним джерелом фінансування бюджетних інвестицій є кошти Державного бюджету України; кошти місцевих бюджетів у вигляді капітальних видатків. З погляду предметної спрямованості такі державні капітальні видатки мають інвестиційну скерованість, направлену на: фінансування галузей економіки; фінансування фундаментальних та прикладних наукових досліджень; фінансування соціально-культурних закладів і заходів; фінансування міжнародної діяльності; інші витрати і виплати.

Бюджетні інвестиції спрямовуються в основні фонди і нематеріальні активи, зі створенням державних запасів і резервів, та включають затрати на нове будівництво і розвиток діючих об'єктів державної власності (їхнє розширення, реконструкцію і технічне переоснащення), інвестиційні субсидії, довгострокові бюджетні кредити і державні гарантії інвесторам, що фінансують високоефективні інвестиційні проекти. Сукупність цих видатків формує бюджет розвитку України.

Державне інвестування характеризується специфічними формами надання бюджетних асигнувань, основними з яких є:

− державні гарантії для забезпечення повного або часткового виконання боргових зобов'язань за запозиченнями суб'єктів господарювання державного сектору економіки;

− пряме бюджетне фінансування та співфінансування;

− відшкодування відсоткових ставок за кредитами, отриманими суб'єктами господарювання у комерційних банках;

– часткова компенсація вартості виробництва продукції;

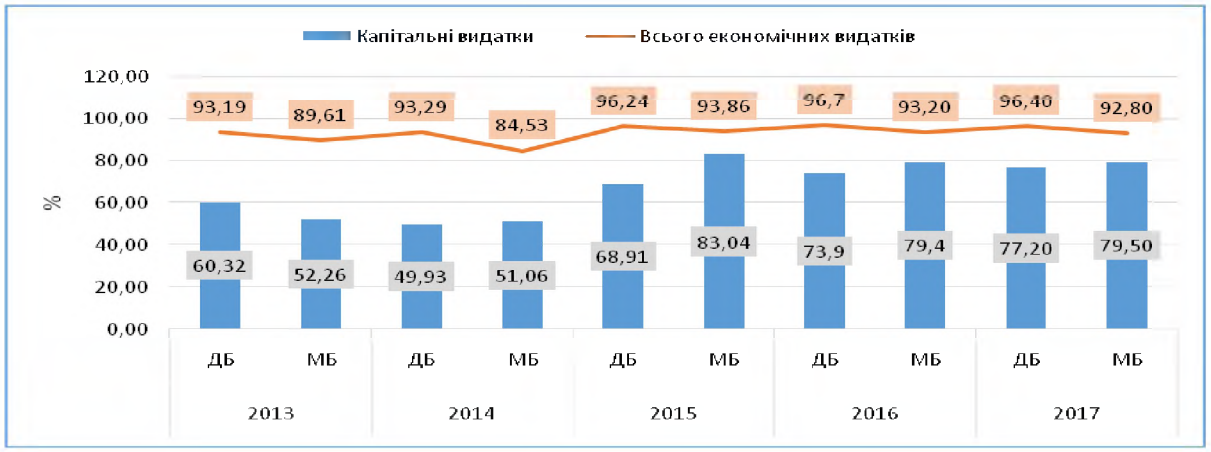
– кредити за рахунок державного бюджету;

– субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам;

– кредити (позики) і гранти міжнародних організацій, залучених державою під державні гарантії;

– податкові, митні та валютні преференції[201].

Якщо проаналізувати фактичне виконання плану за державними інвестиціями (капітальними видатками), то потрібно констатувати, що за останні роки жодного разу він не виконувався ні за державним, ні за місцевими бюджетами (рис. 2.6). Найбільше невиконання плану капітальних видатків спостерігаємо у 2014 році, коли план виконання капітальних видатків за державним бюджетом становив лише 49,93 %, а за місцевими – 51,6 %. У цьому році найнижчим був і план виконання за усіма економічними видатками.




ДБ – державний бюджет.

МБ – місцевий бюджет.

**Рис. 2.6. План виконання капітальних видатків за державним та місцевими бюджетами**

*Складено авторами за джерелом* [202].

Проте, починаючи з 2015 року, ситуація покращується. План виконання капітальних видатків місцевих бюджетів було виконано на 83,04 %.

---

[201]Про затвердження Програми розвитку інвестиційної та інноваційної діяльності в Україні : Постанова Кабінету Міністрів України від 2 лютого 2011 р. № 389. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/389-2011-%D0%BF.

[202]Звітні матеріали Державної казначейської служби України. URL : http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477.

Логічно, що за умов соціально-економічної кризи та військових дій на Сході країни ситуація не покращувалася і в 2016–2017 роках. У ці роки план виконання капітальних видатків становив понад 70 %.

Якщо проаналізувати структуру джерел фінансування капітальних інвестицій в Україні і, насамперед, роль державних джерел, то можемо побачити таку тенденцію (табл. 2.3).

Найбільша частка за усі роки припадає на власні кошти суб'єктів господарювання: від майже 60 % у 2012–2013 роках до 70 % у 2014–2017 роках.

Щодо державних асигнувань на фінансування капітальних інвестицій, то за період 2012–2014 рр. їхня частка скоротилася з 5,8 % до 1,2 %. Проте у наступні 2015–2017 роки держава починає більше спрямовувати коштів державного бюджету на фінансування капітальних інвестицій, відповідно, частка таких джерел становить уже у 2015 році – 2,5 %, а у 2017 році – 3,5 %.

Суттєве зростання за вказані роки спостерігається і за таким джерелом фінансування капітальних інвестицій, як кошти місцевих бюджетів. Якщо у 2013–2014 роках їхня частка становила лише 2,7 %, то уже у 2017 році майже у тричі більше – 9,2 %. В абсолютних величинах, порівняно з 2014 роком, їхня частка у 2017 році зросла з 5918,0 млн грн до 38175,9 млн грн, або майже у 6,5 разів.

На нашу думку, це може слугувати характеристикою вдалої державної регіональної політики та позитивних змін у фіскальному просторі країни. Починаючи з 2015 р., у структурі та кількості місцевих бюджетів відбуваються суттєві зміни, зумовлені процесом децентралізації. За 4 роки понад 3,7 тис. територіальних громад (сіл, селищ, міст) об'єднались і створили 804 об'єднані територіальні громади. Внаслідок об'єднання зменшилася кількість бюджетів міст районного значення, сільських і селищних бюджетів та з'явилися бюджети ОТГ. За обсягом фінансових ресурсів бюджети ОТГ є більшими ніж бюджети окремих громад, які в них увійшли. Це дозволяє фінансувати масштабніші проекти соціального (дитсадки, школи, амбулаторії тощо) та економічного (дороги, туризм, сприяння підприємництву тощо) характеру на локальному рівні.

Таблиця 2.3

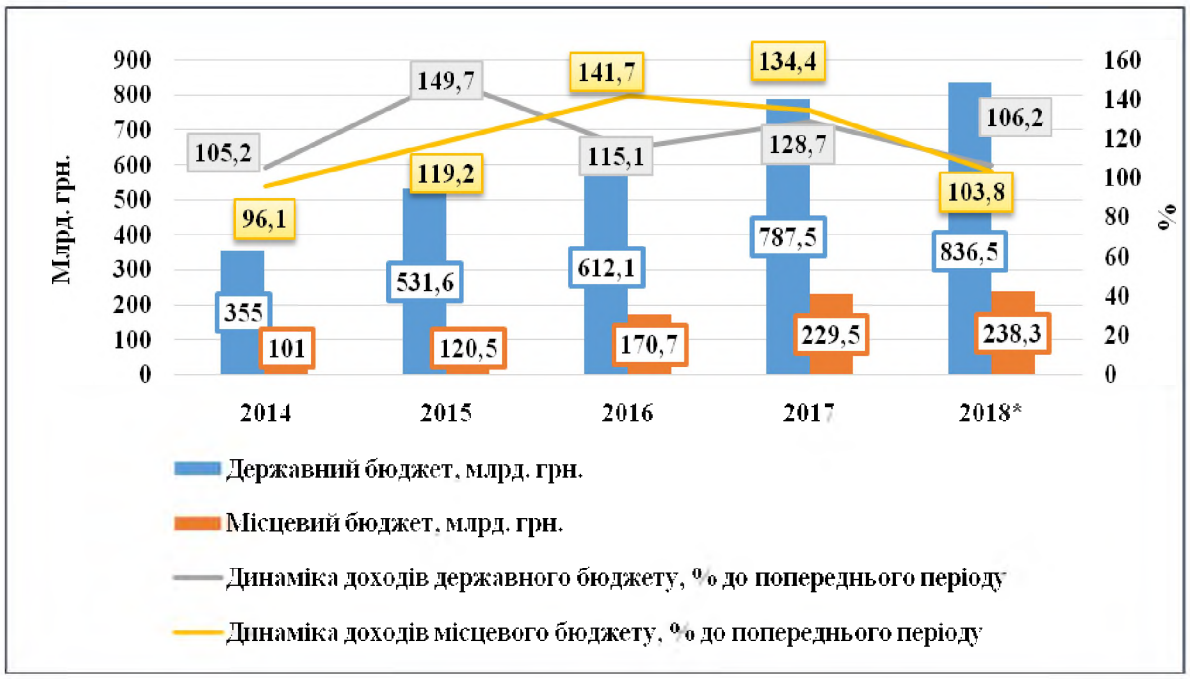
**Структура джерел фінансування капітальних інвестицій в Україні в 2012–2017 роках**

| | 2012 | | 2013 | | 2014 | | 2015 | | 2016 | | 2017 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | млн грн | % | млн грн | % | млн грн | % | млн грн | % | млн грн | % | млн грн | % |
| Власні кошти підприємств | 175424 | 59,7 | 170675,6 | 63,7 | 154629,5 | 70,5 | 184351,3 | 67,5 | 226398,9 | 69,4 | 288644 | 69,9 |
| Кредити банків та інші позики | 50104,9 | 17,1 | 40878,3 | 15,3 | 21739,3 | 9,9 | 20740,1 | 7,6 | 23249,5 | 7,1 | 21826,9 | 5,3 |
| Кошти державного бюджету | 17141 | 5,8 | 6497,8 | 2,4 | 2739,0 | 1,2 | 6919,5 | 2,5 | 7468,9 | 2,3 | 14324,6 | 3,5 |
| Кошти місцевих бюджетів | 9149,2 | 3,1 | 7219,2 | 2,7 | 5918,0 | 2,7 | 14260,0 | 5,2 | 23225,1 | 7,1 | 38175,9 | 9,2 |
| Кошти населення на будівництво житла | 25626 | 8,7 | 28345,0 | 10,6 | 22064,0 | 10,1 | 31985,4 | 11,7 | 29117,9 | 8,9 | 32288,1 | 7,8 |
| Кошти іноземних інвесторів | 5040,6 | 1,7 | 4881,2 | 1,8 | 5639,8 | 2,6 | 8185,4 | 3,0 | 9416,7 | 2,9 | 5667,1 | 1,4 |
| Інші джерела | 11206 | 3,8 | 9231,0 | 3,4 | 6690,0 | 3,0 | 6674,7 | 2,4 | 7286,7 | 2,2 | 11885,9 | 2,9 |
| **Усього** | **293692** | **100** | **267728** | 100 | **219419,9** | 100 | **273116,4** | **100** | **326163,7** | **100** | **412813** | **100** |

*Складено за джерелом* [203].

[203] Державний комітет статистики України. URL : http://www.ukrstat.gov.ua

За даними Центру соціально-економічних досліджень CASE, Україна[204] в останні 6 років через місцеві бюджети перерозподіляє майже половину (від 47% до 51%) коштів загального (зведеного) бюджету України з урахуванням коштів, переданих місцевим бюджетам з Державного бюджету України (рис. 2.7).




*Попередні дані.

**Рис. 2.7. Динаміка доходів державного і місцевого бюджетів у 2014–2018 рр.**

*Складено за джерелом* [205].

Щодо власних доходів місцевих бюджетів, то із запуском реформи децентралізації вони не лише збільшилися, але й демонструють швидші темпи зростання, ніж доходи державного бюджету. Зумовлено це збільшенням джерел надходження коштів до місцевих бюджетів (частини ПДФО, акцизу з пального, рентних платежів). Крім того, ОТГ прирівняні до міст обласного значення, що надає їм значно більші можливості щодо формування доходів свого бюджету, ніж мають районні, сільські та селищні бюджети. Наприклад, такий бюджетоутворюючий податок з доходів фізичних осіб зараховується до бюджетів ОТГ, а до районних, міст районного підпорядкування, сільських та селищних бюджетів – ні.

[204]CASE Україна. URL : http://cost.ua/.

[205]Місцеві бюджети: коротко про головне. URL : http://cost.ua/news/673-local-budgets-briefly.

У наступні 2019–2020 роки кількість місцевих бюджетів має ще зменшитися, у зв'язку із збільшенням територіальних громад у процесі децентралізації. Обсяг коштів, які перерозподілятимуть через місцеві бюджети, має зрости внаслідок розширення повноважень органів місцевого самоврядування.

Таким чином, із зростанням доходів місцевого і державного бюджетів їхні інвестиційний потенціал тільки зростатиме як результат якісних змін фіскального простору.

У цьому контексті особливої уваги заслуговує такий фіскальний інструмент, як *державне кредитування*. Дані Державної казначейської служби України засвідчують, що, починаючи з 2014, сума, на яку здійснено внутрішнє кредитування, має постійну тенденцію до зниження, з 4 972,1 млн грн у 2014 році до 2 122,1 млн грн у 2017 році (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Динаміка кредитування у Зведеному бюджеті України у 2013–2018 рр., млн грн**

| Показники | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|---|---|---|---|---|---|
| **Внутрішнє кредитування** | **535,2** | **4972,1** | **3 057,8** | **1841,3** | **2122,1** |
| **Надання внутрішніх кредитів** | **6115,4** | **6825,4** | **7415,7** | **7387,9** | **8229,2** |
| Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям | 5912,7 | 6667,9 | 7215,8 | 7141,6 | 7923, 8 |
| Надання інших внутрішніх кредитів | 202,7 | 157,5 | 199,9 | 246, 3 | 305,4 |
| **Повернення внутрішніх кредитів** | **-5580,2** | **-1853,3** | **-4357,9** | **-5546,6** | **-6107,0** |
| Повернення кредитів органами державного управління інших рівнів | -0,6 | -0,1 | -0,2 | -0,4 | -0,4 |
| Повернення кредитів підприємствами, установами, організаціями | -5440,9 | -1732,0 | -4229,3 | -5412,1 | -5962,4 |
| Повернення інших внутрішніх кредитів | -138,8 | -121,2 | -128,3 | -134,0 | -144,2 |
| **Зовнішнє кредитування** | **0,0** | **0,0** | **0,0** | **0,0** | **0,0** |
| **Всього кредитування** | **535,2** | **4972,1** | **3057,8** | **1841,3** | **2122,1** |

*Складено авторами за джерелом* [206].

[206]Звітні матеріали Державної казначейської служби України. URL : http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477.

Річний темп зниження цього показника становив 38,5 % у 2015, 39,8 % – у 2016, а протягом 2017 його абсолютне значення дорівнювало 2 122,1 млн грн, що в 4,2 раза менше від планового значення. Проте можемо очікувати, що максимального обсягу за досліджуваний період досягнуто не буде і у 2018.

У структурі бюджетного кредитування левову частку займають кредити, надані підприємствам, установам, організаціям: у 2013 – 96,7 %; у 2014 – 97,7 %; у 2015 – 97,3 %; у 2016 – 96,7 %; у 2017 – 96,3 %.

У цілому в Україні упродовж останніх років спостерігається коливання обсягів державного інвестиційного кредитування. І хоча у 2017 обсяг фінансування інвестицій державою збільшився на 10,2 %, такий темп приросту не можна вважати задовільним. Крім того, у 2017 бачимо позитивну динаміку державного кредитування, проте за деякими напрямами спостерігається скорочення або повне закриття тих чи інших програм розвитку.

Одним з найбільш активних позичальників у державному сегменті ринку інвестиційного кредиту є Міністерство енергетики та вугільної промисловості України. У 2013 році воно отримало кредитів на суму 1 993,95 млн грн, що становило лише 33,3 % із загального обсягу державних кредитів; у 2015 році – вже 3 232,48 млн грн з часткою 44,6 % і у 2016 – 4 052,59 млн грн із часткою 56,9 %, що є найбільшою за досліджуваний період (табл. 2.4).

Другу позицію серед позичальників держави за інвестиційним напрямом займає Державне агентство автомобільних доріг України, що регулярно отримує позики для розвитку автомагістралей та реформи дорожнього сектору. Найбільша частка такого кредиту була у 2013 (44,4 %), однак у 2014 вона зменшилася до 30,2 % за обсягу 2 027,44 млн грн, і вже упродовж наступних 2015–2017 років такі кредити постійно скорочувалися. У Державному бюджеті України на 2018 рік було передбачено за цим напрямом близько 5 208 млн грн, що становило 38 % у загальній структурі наданих державою кредитів.

Таблиця 2.4

**Кредити, надані з державного бюджету України у 2013–2018 рр., млн грн**

| Показники | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018* (попередні дані) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Міністерство енергетики та вугільної промисловості України | 1993,95 | 2402,79 | 3232,48 | 4052,59 | 2016,54 | 3658,18 |
| Державна служба з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва | 9,78 | 0,00 | - | - | - | - |
| Міністерство освіти і науки України | 3,64 | 1,98 | 1,52 | 1,22 | 2,19 | 38,85 |
| Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України | 458,10 | 382,54 | 223,56 | 269,05 | 561,14 | 1917,12 |
| Міністерство аграрної політики та продовольства України | 632,25 | 20,50 | 38,14 | 14,88 | 68,42 | 940,92 |
| Міністерство інфраструктури України | - | - | - | 0,00 | 0,00 | 390,59 |
| Державне агентство автомобільних доріг України | 2661,50 | 2027,44 | 1943,27 | 1874,92 | 1739,35 | 5208,00 |
| Міністерство фінансів України (загальнодержавні витрати) | 240,83 | 1880,70 | 1808,93 | 903,94 | 3471,65 | 1940,66 |
| **Усього** | **5990,27** | **6715,95** | **7247,90** | **7116,6** | **7859,29** | **13703,73** |

2018* – попередні дані.

*Складено авторами за джерелом* [207].

Значною у структурі кредитних коштів є частка кредитів, виділених із державного бюджету Міністерству фінансів України у 2014 – 28 % та у 2017 – 44,2 %. Однак такі кредити пов'язані виключно із виконанням державою гарантійних зобов'язань за

[207]Звітні матеріали Державної казначейської служби України. URL : http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477.

позичальників, що отримали кредити під державні гарантії, і не спрямовуються на фінансування проектів розвитку. Проте позитивною тенденцією є зниження їхньої частки у 2018 році до 1940,66 млн грн, або 14,2 %.

Стрімку тенденцію із зростання обсягів державного кредитування спостерігаємо по Міністерству регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України. Якщо у 2015 році їхній обсяг становив 223,56 млн грн, то у 2018 році ця сума зросла до 1917,12 млн грн, або у 8,5 раза. Це вважаємо позитивною динамікою, оскільки у сфері регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства державні інвестиційні кредити надаються під проекти розвитку міської інфраструктури, проведення реконструкції, капітальних та поточних ремонтів об'єктів житлово-комунального господарства, для індивідуальних сільських забудовників.

Позитивною є тенденція і в аграрному секторі, де держава здійснює кредитування розвитку фермерських господарств, тваринництва, вітчизняної техніки і обладнання для агропромислового комплексу з наступною їх реалізацією сільськогосподарським підприємствам на умовах фінансового лізингу. За рахунок таких кредитів здійснюється також формування державного інтервенційного фонду для придбання матеріально-технічних ресурсів для потреб сільськогосподарських товаровиробників. Якщо у 2015 році їх обсяг становив 14,88 млн грн, то у 2018 році – 940,92 млн грн, або майже у 62 рази.

Узагальнюючи ефективність використання такого фіскального інструменту, як державний кредит, можемо зробити висновок, що держава почала його активніше використовувати як джерело фінансування сталого розвитку країни.

Позитивною є державна фіскальна політика у сфері стимулювання реалізації пріоритетних інвестиційних проектів, які передбачено реалізувати на новоствореному або діючому підприємстві, на якому проведуть реконструкцію чи модернізацію (за обов'язкової умови виділення окремого структурного підрозділу, де реалізовуватиметься інвестиційний проект).

Незважаючи на окремі позитивні тенденції, бюджетна політика ще не повною мірою стала дієвим механізмом реалізації державної стратегії у сфері структурних реформ, а значна частина її рішень усе

ще підпорядковується не стратегічним економічним міркуванням, а є предметом зовнішнього і внутрішнього політичного торгу.

Встановлюючи пріоритетом соціальну спрямованість бюджетних видатків та орієнтуючись на завдання мінімізації дефіциту бюджету, уряд, на жаль, обмежує інвестиційну функцію бюджету, що гальмує оновлення економіки і запровадження інновацій. Як результат – низька ефективність використання бюджетних важелів, структурні деформації середовища ринкової координації та значні дисбаланси розвитку національної економіки завдали суттєвого негативного впливу на інвестиційну діяльність суб'єктів господарювання (рис. 2.8).

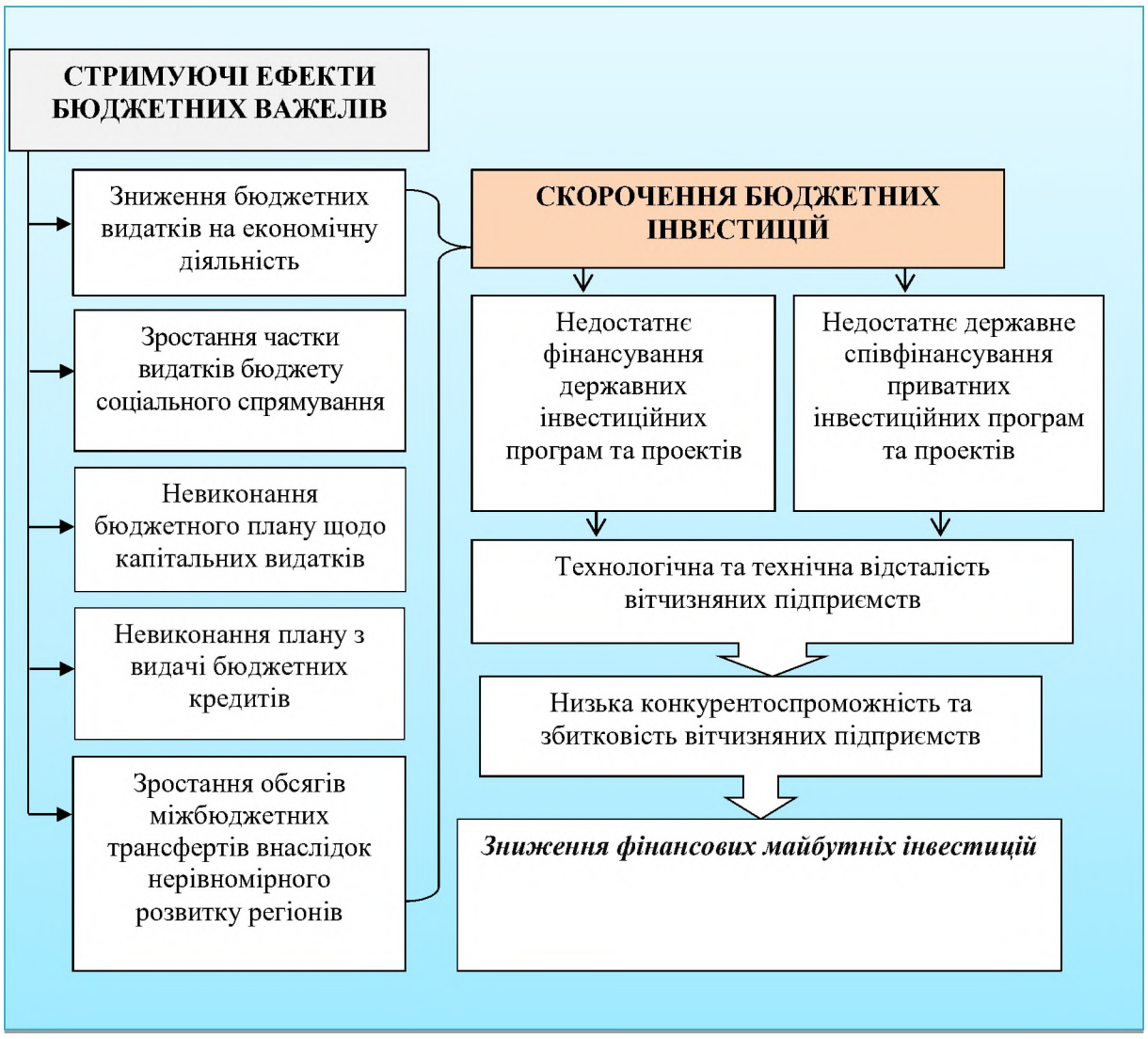



**Рис. 2.8. Стримуючі ефекти фіскальних важелів на активізацію інвестиційного процесу**

Вважаємо, що передумови ефективності та дієвості фіскальних важелів в інвестиційній сфері повинні забезпечувати здатність держави ставити і досягати стратегічні орієнтири розвитку відповідно до національних інтересів, виконувати завдання, пов'язані із впливом на соціально-економічні процеси, дотримуватися визначених пріоритетів, а також нейтралізувати можливі загрози економічній безпеці із застосуванням важелів, властивих ринковій економіці.

Сформованим фіскальним простором мають бути закладені основи державної інвестиційної політики, яка здатна забезпечити адекватне реагування держави на найважливіші виклики, у тому числі пов'язані зі світовими кризовими процесами, провідними тенденціями розвитку світової економіки – глобалізацією та постіндустріальною модернізацією. За таких умов провідним завданням має стати випереджальне нарощування державних інвестицій, що стане важливим свідченням покращення ділової активності в державі та потужним імпульсом для економічного зростання, а стратегічним орієнтиром – виведення обсягу капітальних видатків на рівень не менше ніж 25 % видатків зведеного бюджету.

Обов'язковою умовою нарощування державного інвестування є удосконалення механізмів розподілу інвестиційних коштів та контролю за їх використанням. Це потребує покращення інституційної основи видатків розвитку.

Підвищення ефективності інвестиційних бюджетних видатків, на наш погляд, має відбуватися на основі активного застосування програмно-цільового бюджетування, яке передбачає встановлення та законодавче закріплення системи середньострокових пріоритетів інвестиційної діяльності. Капітальні видатки мають спрямовуватися в галузі, що можуть стати динамічними точками зростання економіки. Раціоналізація таких видатків дозволить ефективніше використовувати наявний бюджетний ресурс без посилення фіскального навантаження на економіку.

Перші шляхи у цьому напрямі держава уже зробила, прийнявши наприкінці 2018 року поправки до Бюджетного кодексу України щодо запровадження середньострокового бюджетного планування[208]. Цей

[208]Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо запровадження середньострокового бюджетного планування. Закон України від 06.12.2018 № 2646-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/2646-19/print.

Закон створює правову основу для впровадження середньострокового бюджетного планування. Зокрема, вводиться складання Бюджетної декларації як документа державного стратегічного планування, який визначатиме основні принципи бюджетної політики на середньостроковий період (замість Основних напрямів бюджетної політики на плановий рік та Прогнозу державного бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди, які скасовуються).

Бюджетна декларація міститиме положення, зокрема, за основними прогнозними макропоказниками економічного і соціального розвитку України на кожен рік середньострокового періоду, основні завдання бюджетної політики, загальні показники доходів, фінансування, витрат і кредитування держбюджету та ін. Серед її складових – загальні граничні показники видатків на 3 роки, граничні показники видатків для кожного з головних розпорядників, цілі державної політики у відповідній сфері, оцінка фіскальних ризиків і проведення оглядів видатків.

Законом установлено, що визначений Бюджетною декларацією показник дефіциту держбюджету на кожен рік середньострокового періоду не може перевищувати 3 % прогнозного номінального обсягу валового внутрішнього продукту України на відповідний рік. Граничний обсяг дефіциту держбюджету, визначений законом про Державний бюджет України, не може перевищувати визначений Бюджетною декларацією показник дефіциту державного бюджету на відповідний бюджетний період.

Стратегія управління державним боргом на середньостроковий період формуватиметься з урахуванням показників, визначених Бюджетною декларацією та законом про Державний бюджет України. Її розробить Мінфін та затвердить Кабмін у двомісячний строк з дня набрання чинності закону про Державний бюджет України.

Також уточнюється термінологічний апарат, встановлюються бюджетні правила щодо дефіциту держбюджету, оновлюється бюджетний календар, впроваджується середньострокове бюджетне планування на місцевому рівні.

Щодо програмно-цільового методу бюджетування, то у законі запропоновано такі напрями його удосконалення шляхом:

– надання якісних публічних послуг;

– підвищення ефективності державної політики в галузях та ефективності використання бюджетних коштів;

– підвищення відповідальності головних розпорядників за результати діяльності у відповідних сферах;

– формування бюджетної програми з урахуванням публічних послуг;

– запровадження оглядів витрат;

– звітування головних розпорядників про досягнення цілей державної політики, формування та/або реалізацію якої здійснює ГРК[209].

Очікуваний результат від зазначених вище заходів буде полягати у такому: передбачувана та збалансована бюджетна і податкова політика, спрямована на реалізацію пріоритетів розвитку; забезпечення передбачуваності реформ, поінформованість громадян і бізнесу в діях влади; покращення якості надання державних послуг, посилення контролю за витратами бюджету; прозорість та відкритість бюджетного процесу; стабільність і прогнозованість зниження інвестиційних ризиків; контроль державного боргу, зниження фіскальних ризиків тощо. Тобто якість фіскального простору забезпечуватиметься формальними та неформальними інститутами.

У цьому контексті варто звернути увагу і на інший напрям державного фіскального стимулювання бізнесу як податкове стимулювання.

Значним недоліком вітчизняного податкового законодавства є брак інвестиційних податкових скидок та кредитів, широко практикованих у регулюванні економічної активності в розвинених країнах. Регулюючий потенціал податку на прибуток підприємств в Україні також послаблюється відсутністю градації ставок податку залежно від організаційно-правових форм та обсягів оборотів підприємств (існує лише незначна диференціація за видами економічної діяльності та статусом відповідно до територіальної приналежності платників).

З метою покращення ситуації у цій сфері потрібні суттєве підвищення ефективності державного інвестування на основі чіткого визначення вичерпного переліку інвестиційних пріоритетів з метою уникнення розпорошення інвестиційних ресурсів, активізація інвестиційної діяльності державних підприємств і підприємств з державною часткою, а також широке запровадження реалізації проектів на засадах

---

[209]Міністерство фінансів починає втілювати середньострокове бюджетне планування. / URL : https://www.minfin.gov.ua/news/view/ministerstvo-finansiv-pochynaie-vtiliuvaty-serednostokove-biudzhetne-planuvannia?category=bjudzhet.

державно-приватного партнерства шляхом: створення Державного банку реконструкції і розвитку та концентрації в його компетенції прямих бюджетних інвестицій та державних гарантій; радикального удосконалення управління державними підприємствами і акціонерними товариствами з контрольним пакетом акцій, виходячи з необхідності спрямування коштів на технологічну модернізацію виробництва; обов'язкового формування в системі видатків на фінансування соціальної сфери коштів на інвестиції в розвиток соціальної інфраструктури.

Вплив податкових методів регулювання на інвестиції може різнитися залежно від галузей економіки та господарської діяльності її суб'єктів: для одних інвесторів наявність податкових стимулів є одним із найважливіших факторів під час прийняття рішень про інвестиції, для інших – менш важливим, оскільки там можуть діяти інші, більш істотні фактори. Однак при інших рівних умовах інвестування наявність сприятливого податкового режиму є яскраво вираженою перевагою.

У формуванні сприятливого фіскального простору для бізнесу, ефективної та децентралізованої системи державних видатків та фінансово потужного уряду варто враховувати особливості реалізації інвестиційного процесу. На відміну від інших пріоритетів державної податкової підтримки, інвестиційна діяльність, як об'єкт податкового регулювання, має специфічні риси, що зумовлюють специфіку використовуваних з цією метою інструментів податкової політики.

Наприклад, звільнення від оподаткування доходу у вигляді інвестицій стосується тільки моменту отримання інвестицій та не вирішує проблему створення стимулюючих умов для подальшої реалізації інвестиційного проекту реципієнтом. Підтримуємо позицію науковців, які вважають, що така ситуація потребує використання додаткових інструментів податкової політики, термін застосування яких зіставний зі строком окупності інвестицій[210,211,212].

---

[210]Іванов Ю. Б., Комарова Г. В. Методика оцінки ефекту від упровадження податкових пільг з податку на прибуток підприємств // Економіка розвитку. 2008. № 3 (47). С. 79–84.

[211]Колесник В. В. Критерии налоговой поддержки инвестиций // Фінансові ринки та інститути: міжнар. науково-практичн. конф., 7–8 грудня 2007 р. : тези допов. Х., 2007. Том ІІ. С. 64–68.

[212]Корецький О. М. Податкова політика як один із важелів інвестиційної діяльності держави // Науковий вісник Академії муніципального управління. 2011. Випуск 3. (Серія «Управління»). URL : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu_upravl/2011_3/45.pdf.

Інструменти податкового механізму повинні не тільки створювати економічні умови і можливості для здійснення платниками податків інвестиційної діяльності, але й цілеспрямовано примушувати їх проводити модернізацію та оновлення основних фондів. Створена в ході багаторічних еволюційних перетворень вітчизняна податкова система в нинішньому вигляді вирішити ці завдання не в змозі. Потрібно змінити методи податкового регулювання і стимулювання інноваційної діяльності. Необхідно передбачити не тільки державну підтримку вітчизняних товаровиробників, але і систему гарантій використання отриманих ними додаткових фінансових ресурсів на модернізацію економіки. Низький рівень технічного озброєння праці, зношеність устаткування (моральна і фізична) є одними з основних проблем сучасної економіки. У зв'язку з цим перед державою неминуче виникає проблема пошуку і вибору форм і методів впливу на розвиток інвестиційної активності та формування інвестиційних ресурсів підприємств. Рішення цієї проблеми неможливе без використання податкових механізмів стимулювання інвестиційної діяльності. Одним із таких стимулів є також надання податкових пільг.

Поряд з первинним інвестуванням важливе значення має створення заохочувальних умов для реінвестування прибутку, отриманого від інвестиційної діяльності. Тому податкова підтримка інвестицій має включати в себе комплекс заходів щодо податкового регулювання корпоративних відносин. Аналіз української практики оподаткування дивідендів свідчить про її в цілому ліберальний характер, але серед недоліків у цій сфері необхідно відзначити, перш за все, дискримінацію інвесторів – фізичних осіб, які, на відміну від юридичних осіб, не звільняються від оподаткування доходів, отриманих у вигляді дивідендів. Це, певною мірою, є перешкодою для залучення інвестиційних ресурсів фізичних осіб, що суперечить світовим тенденціям.

Врахування цих особливостей інвестиційної діяльності як об'єкта податкового регулювання сприятиме ефективному та системному використанню інструментів податкової політики з метою створення сприятливого інвестиційного клімату.

Таким чином, зважаючи на існуючі прорахунки у фіскальній політиці, стратегічними пріоритетами у державній інвестиційній політиці України мають бути:

− спрямування державних інвестицій у структурну перебудову промислового та аграрного комплексів та створення замкнених

ланцюгів виробництва, що сприятиме досягненню конкурентних переваг у довгостроковій перспективі, адаптації виробництва до вимог ринку, а також становленню в Україні ефективного внутрішнього ринку та розвитку імпортозаміщення;

– підвищення інноваційної складової державних інвестицій, що дозволить модернізувати виробничий та науково-технологічний потенціал підприємств, сприятиме розвитку виробництва продукції з високою доданою вартістю та зменшенню технологічного розриву з розвиненими країнами;

– упровадження енергозберігаючих технологій та використання відновлювальних енергоресурсів з метою забезпечення масштабного скорочення обсягів енергоспоживання у виробництві, зниження енергоємності ВВП;

– перехід від селективної державної підтримки окремих галузей до розвитку перспективних міжгалузевих бізнес-мереж, які поєднуватимуть виробничий, науково-технологічний та інноваційний потенціал підприємств. Це дозволить зменшити асиметричність у фінансуванні галузей, стимулюватиме розвиток малих та середніх підприємств, сприятиме виникненню ефективних форм співробітництва, розвитку аутсорсингу та субконтрактингу;

– запровадження державних субсидій на виведення з експлуатації застарілих основних засобів, проведення НДДКР та підвищення кваліфікації персоналу підприємств;

– забезпечення контролю за цільовим використанням наданих державою пільг та субсидій на розвиток та модернізацію шляхом встановлення для їх одержувачів нормативів з виробництва та/або експорту продукції, а також відповідних механізмів звітності та контролю;

– підвищення ролі держави як інвестора інноваційної діяльності шляхом реалізації інноваційних проектів на принципах державно-приватного партнерства, а також запровадження механізмів державного страхування ризиків, пов’язаних з розвитком інноваційних напрямів, що передбачає надання державних гарантій під час кредитування інноваційних проектів, які на початковому етапі є непривабливими для приватних інвесторів через їх ризикованість, але у довгостроковій перспективі забезпечують конкурентні переваги для української економіки;

– створення системи персональної відповідальності та забезпечення ефективного контролю на всіх стадіях виконання цільових програм, що сприятиме підвищенню їх ефективності та унеможливить нецільове використання бюджетних коштів.

– переорієнтація бюджетно-податкової політики на надання державної підтримки галузям господарства, які спроможні в середньостроковому періоді забезпечити підвищення технічного рівня виробництва, зростання продуктивності праці та отримання конкурентних переваг на світових ринках.

Підсумовуючи, можна зробити висновок, що реалізація комплексних реформ у сфері державних фінансів, зокрема виважена та послідовна фіскальна політика, надасть можливість поступово відновлювати темпи економічного та соціального зростання країни, створювати умови для ефективного розвитку малого та середнього бізнесу, знижувати податкове навантаження на економіку, проводити модернізацію економіки держави задля підвищення її конкурентоспроможності на світових ринках; ефективно управляти державним боргом, утримувати бюджетний дефіцит у запланованих економічно безпечних межах, підвищувати якість надання соціальних послуг та посилювати соціальний захист громадян.

## 2.6. Фіскальна децентралізація як індикатор модернізації фіскального простору

Для вирішення проблеми забезпечення ефективного функціонування багаторівневої бюджетної системи важливо вирішити й проблеми фіскальної децентралізації, основне призначення якої полягає у створенні умов для належного виконання органами місцевої влади своїх функціональних повноважень.

В умовах реформування суспільних фінансів, місцевого самоврядування та територіальної організації влади, які переживає Україна, питання бюджетної децентралізації набувають особливого значення у зв'язку з тим, що вона, за своїм змістом, покликана забезпечити перерозподіл дохідних джерел, повноважень між рівнями влади та забезпечити максимальне фінансове забезпечення як соціальних стандартів, так і проектів розвитку підвідомчих територій. З іншого боку, практична затребуваність дослідження цієї

проблематики обумовлена низькою результативністю використання бюджетних коштів, які є бар'єром ефективного управління бюджетними видатками на регіональному та місцевому рівні[213].

Децентралізація (від латинського de – «заперечення», centralize – «середній, центральний») означає «знищення, скасування або ослаблення централізації і розширення прав низових органів управління»[214]. Децентралізаційна теорія виникла під назвою «decentralization», яка передбачала поділ усіх адміністративних прав на ті, що належать тільки до компетенції держави, і такі, що «...надаються громаді шляхом делегації», тобто делеговані. Таке тлумачення ототожнює децентралізацію із самоврядуванням. Пізніше вчені стали розглядати децентралізацію як розширення компетенцій місцевих адміністративних органів, що діють у межах своєї компетенції самостійно та незалежно від центральної влади[215].

На нинішньому етапі Україна залишається надто централізованою країною, де вирішення більшості питань регіонального розвитку, надання адміністративних послуг громадянам залежить від центральних органів влади та її територіальних представників, тоді як місцеве самоврядування не має належних повноважень або необхідних ресурсів для виконання цих функцій. В умовах глобальних викликів і політичної кризи в державі реформа місцевого самоврядування і територіальної організації влади набуває ще більшого значення. Децентралізація влади на принципах субсидіарності, як передбачено в Європейській хартії місцевого самоврядування, мінімізує участь політичної влади у вирішенні місцевих питань, бо цими повноваженнями наділяються виборні представницькі органи[216]. Принцип субсидіарності дуже вдало окреслює одну із основних ідей макрофедералізму: він вимагає, щоб рішення у державі приймалися

---

[213]Возняк Г. В. Переваги та ризики бюджетної децентралізації: теоретико-методологічні аспекти // Проблеми економіки. 2015. № 2. 253–257, [253] с.

[214]Словник іншомовних слів: [близько 10 000 слів] / Нац. ун-т ім Т. Шевченка, Укр. мовно-інформ. фонд НАН України / уклад. С. М. Морозов, Л. М. Шкарапута. Київ : Наукова думка, 2000. 664, [108] с.

[215]Остапчук В. О. Сутність децентралізації в контексті необхідності реформування системи органів виконавчої влади в Україні // Сталий розвиток економіки. 2015. № 3. С. 88–94, [90] с.

[216]Децентралізація в Україні: соціологічний погляд / О. Гарнець, О. Гончарук, Н. Дмитрук, А. Ткачук ; Швейцарсько-український проект «Підтримка децентралізації в Україні – DESPRO». К. : ТОВ «Софія-А», 2013. 160 с.

на найнижчому можливому рівні, і верхні ланки управління вдавалися до будь-яких дій тільки у тому разі, якщо ці дії будуть ефективніші за відповідні дії нижчих ланок[217]. Тобто можливий різний вплив на формування фіскального простору.

Принцип субсидіарності був домінантним під час створення Європейського Союзу та є одним із основних положень Європейської хартії про місцеве самоврядування. Цей принцип покладений в основу побудови вітчизняної бюджетної системи, що констатується у Бюджетному кодексі України, проте не реалізований на практиці. Система міжбюджетних відносин має чітку вертикальну структуру. Регіони через відсутність доступу до фінансових ресурсів (їхні власні доходи становлять незначну частку в дохідній частині місцевих бюджетів) не можуть самостійно визначати параметри соціально-економічного розвитку та приймати незалежні управлінські рішення. Це свідчить про формальний характер повноважень, які надаються місцевим органам влади, а отже, їхня неспроможність виконувати покладені на них функції[218].

У загальних рисах централізація являє собою зосередження керівництва, управління, організації певних суспільних процесів в одних руках, нагромадження будь-чого в єдиному центрі; концентрацію більшості функцій соціального та державного управління, відповідних прав та повноважень у центральних владних структурах (органах, установах тощо). У свою чергу, децентралізація є результатом значних масштабних і послідовних змін у суспільстві та своєрідним ключовим моментом при переході від командної економіки до ринкової[219].

Децентралізація є досить перспективною ідеєю, реалізація якої може піти на благо держави. Вона дозволяє зміцнити центральну владу, надавши їй можливість сконцентрувати увагу і ресурси на завданнях національного рівня і звільнивши її від безлічі поточних питань, які більш ефективно можуть вирішуватися на місцевому рівні.

---

[217]Буряченко А. Є. Фінансовий потенціал регіонального розвитку : монографія // К. : КНЕУ, 2013. 342, [70] с.

[218]Буряченко А. Є. Функціональна децентралізація та вдосконалення системи бюджетних відносин // Фінанси України. 2014. № 2. 17–27, [23] с.

[219]Остапчук В. О. Сутність децентралізації в контексті необхідності реформування системи органів виконавчої влади в Україні // Сталий розвиток економіки. 2015. № 3. 88–94, [91] с.

Децентралізація є одним із фундаментальних принципів системи державного управління розвинених країн. В її основі лежить гіпотеза теорії менеджменту про те, що звуження кола завдань призводить до підвищення якості їх виконання та поліпшення результатів роботи. Однак сама по собі децентралізація не є ознакою ослаблення центральної влади. Децентралізація – це швидше ефективний інструмент поліпшення якості управління державою і фінансовими потоками[220].

З позиції розподілу функцій між рівнями управління виділяють такі види децентралізації: політична, адміністративна, ринкова і фінансова (фіскальна) (табл. 2.5).

Виділені типи децентралізації на рівні держави «… мають певні характерні ознаки, наслідки та умови реалізації, які можуть впроваджуватися як самостійно, так і у взаємозв'язку одна з одною, у різних формах і різноманітних сполученнях як в межах країни, так і в окремих галузях народного господарства»[221].

Оскільки поняття бюджетної, фіскальної, фінансової децентралізації використовуються для дослідження одного й того самого процесу, щоб уточнити дефініцію, звернемося до іноземних джерел. У окремих із них зазначається, що децентралізація – це процес перерозподілу функцій, тобто передання їх частини від центральних органів управління до місцевих[222]. Фіскальна децентралізація є основним компонентом децентралізації. Для ефективного виконання переданих функцій місцеві органи влади повинні мати адекватні надходження – за рахунок збільшення власних коштів або трансфертів[223]. Зважаючи на таке трактування, процес, що відбувається в Україні щодо передання повноважень та перерозподілу ресурсів, відповідає змісту фіскальної децентралізації. Однак залишається невирішеним питання адекватності, достатності ресурсів. Крім того,

---

[220]Молдован А. Зачем Украине нужна децентрализация. URL : http://forbes.ua/nation/1373806-zachem-ukraine-nuzhna-decentralizaciya (дата звернення 27.01.19).

[221]Стукало Н. В., Деркач М. І., Стукало М. В. Теоретико-методологічні засади фіскальної децентралізації // Економічний простір. 2010. № 40. 147–154, [149] с.

[222]Stanford Encyclopedia of Philosophy. URL : https://plato.stanford.edu/entries/risk/#DefRis.; Merriam-Webster Dictionary. Definition of decentralization. URL : https://www. merriam-webster.com/dictionary/decentralization.

[223]Intergovernmental Fiscal Relations / The World Bank Group. URL : http://www.worldbank.org/publicsector/decentralization/fiscal.htm.

навіть збалансування доходів і видатків не гарантує реальну незалежність місцевих органів влади в розпорядженні коштами[224].

Таблиця 2.5

**Характеристика основних видів децентралізації**

| № з/п | Вид децентралізації | Мета | Сутність |
|---|---|---|---|
| 1. | Політична | Надання громадянам або ними обраним представникам більше впливу у розробці та реалізації законів і в політиці. Підвищення ефективності діяльності як центральних, так і місцевих органів влади. Створення сприятливих умов для економічного розвитку країни в цілому та окремих територій | Процес делегування політичної влади утвореним напівавтономним субнаціональним органам управління, які мають визначення права й політично підзвітні місцевим виборцям. Процес забезпечення більшої поінформованості у процесі прийняття рішень і кращої відповідності різноманітним інтересам суспільства |
| 2. | Адміністративна | Створення ефективної політики в інтересах людини і забезпечення нагальних потреб територіальних громад | Процес передачі функцій управління центральними органами влади місцевим, а також розширення повноважень підпорядкованих органів управління |
| 3. | Ринкова | Покращення управління ринковими суб'єктами через приватизацію державних підприємств, передачі низки функцій комерційним структурам | Процеси аналізу і втілення у практику планів, стратегій та дій з оптимізації умов виробництва на засадах ринкових механізмів |
| 4. | Фінансова / фіскальна | Сприяння ефективному забезпеченню суспільними послугами членів громади через узгодження видатків органів влади з найнеобхіднішими місцевими потребами. Збільшення дохідної частини місцевих бюджетів за рахунок місцевих податків і зборів, які самостійно встановлюють органи самоврядування | Процес розподілу функцій, фінансових ресурсів і відповідальності за їх використання між центральним і локальним рівнями управління |

*Джерело: сформовано за https://uk.wikipedia.org/Децентралізація.*

[224]Буряченко А. Є., Філімошкіна І. О. Фіскальна децентралізація та фінансова спроможність місцевого самоврядування в Україні // Фінанси України. 2018. № 5. 56–68, [44] с.

Фіскальна децентралізація дозволяє збалансувати механізми надання суспільних послуг з потребами та вподобаннями місцевих громад та жителів, що підвищує рівень відповідальності місцевих органів за виконання покладених на них функцій та ступінь ефективності діяльності як державного, так і місцевого сектору в цілому. Відповідно, децентралізація фінансових повноважень є основною умовою забезпечення незалежності органів місцевого самоврядування у сфері фінансів і навпаки зміцнення фінансової незалежності місцевого самоврядування необхідно розглядати як наслідок фінансової децентралізації. Зазначимо, що ринкові умови господарювання передбачають оптимальне поєднання централізації та децентралізації в управлінні фінансами.

Положення європейських документів останніх років передбачають підвищення ролі регіональних і місцевих органів влади (на основі розвитку сучасних інститутів децентралізованого управління) з тим, щоб створити умови як для розвитку регіональної політики за стандартами ЄС, так і успішного застосування нових механізмів консолідації державних фінансів. У країнах ЄС основною метою бюджетної децентралізації є формування багаторівневих бюджетних систем, які дозволяють краще забезпечувати населення місцевими суспільними благами та послугами, тобто благами, потреба в яких може мати територіальні відмінності, а споживання – просторові обмеження. Результати таких процесів, як свідчить міжнародний досвід, залежать від форм децентралізації та механізмів, що регулюють їхнє використання та, у кінцевому підсумку, визначають реальну самостійність органів місцевого самоврядування.

У процесі децентралізації здійснюється перерозподіл повноважень (прав та обов'язків) або між органами влади одного рівня (горизонтальна децентралізація), або між центральною та місцевою владою (вертикальна децентралізація). Вертикальна децентралізація може відбуватися у таких основних формах.

Деконцентрація – це перерозподіл повноважень між центральними органами влади або передача адміністративних функцій територіальним підрозділам центральних органів влади. Такий перерозподіл змінює процедури управління, але не забезпечує розвиток демократії. Деконцентрація розглядається як перший крок у напрямі децентралізації влади.

Делегування – це доручення місцевим органам влади виконувати окремі повноваження центральної влади, що забезпечує їм певну адміністративну та фінансову самостійність, але зберігається залежність від центру, який має право відміняти місцеві рішення.

Деволюція – найбільш розвинена форма децентралізації, коли певні функції та повноваження щодо суспільних справ місцевого значення законодавчо закріплюються за органами місцевого самоврядування, які отримують право приймати власні рішення та виконувати їх під власну відповідальність, незалежно від центральних органів влади[225].

У процесі фіскальної децентралізації необхідно враховувати, що оптимальне співвідношення державного управління та місцевого самоврядування у різних країнах світу виражене по-різному, зважаючи на історичні, національні та географічні особливості. Водночас сама структура адміністративно-територіального поділу зарубіжних країн і України передбачає, що місцеве самоврядування – невід'ємна частина єдиного державного устрою країни, при цьому ефективність використання в Україні досвіду зарубіжних країн у системі формування місцевих бюджетів залежить від достовірності його інтерпретації[226].

Пізнання специфіки моделей місцевого самоврядування дозволяє виявити деякі важливі для імплементації найкращі практики зарубіжних країн з питань формування місцевих бюджетів. Моделі місцевого самоврядування є підставою розбудови національної системи місцевого самоврядування в процесі фіскальної децентралізації. Вдосконалюючись в умовах збереження історичних традицій, будь-яка модель місцевого самоврядування перетворюється у загальні нормативні стандарти, що визначають наявність системи цінностей сучасного суспільства. Під час вибору певної моделі місцевого самоврядування необхідно враховувати умови, в яких здійснюється реформа, що залежать від економічної моделі суспільства і відносин у сфері власності, наявності демократичних інститутів на всіх рівнях

---

[225] Розвиток бюджетної децентралізації в Україні: наукова доповідь / за ред. д-ра екон. наук І. О. Луніної; НАН України, ДУ «Ін.-т екон. та прогнозув. НАН України». К., 2016. 70, [10] с.

[226]Корицька В. О. Характеристика та сутність основних моделей місцевого самоврядування: на прикладах розвинених країн світу // Сучасна українська політика. Політики і політологи про неї. – 2008. Вип. 13. С. 224–237, С. 235–236.

влади, демократичних інтересів і цінностей в суспільстві і державі, а також національних, регіональних і місцевих традицій[227].

Очевидно, що фіскальна децентралізація відображає обсяг повноважень місцевих органів влади щодо акумуляції та використання фінансових ресурсів для ефективного надання місцевим самоврядуванням суспільних послуг населенню відповідної території. Сам процес фіскальної децентралізації передбачає систему відносин щодо розподілу владних функцій, фіскальних ресурсів і відповідальності за їх використання, що дає змогу територіальним громадам автономно фінансувати і забезпечувати місцеве населення суспільно необхідними благами. Отже, метою процесу фіскальної децентралізації є створення тісного взаємозв'язку між системою управління і населенням, зміцнивши фінансову систему органів місцевого самоврядування. Це передбачає надання органам місцевого самоврядування певних повноважень у сфері оподаткування і використання коштів, самостійне формування видаткової частини бюджету.[228]

Оскільки забезпечення ефективності розподілу фіскальних ресурсів – основна наукова проблема теорії фіскальної децентралізації, в більшості наукових досліджень зміст фіскальної децентралізації розкривається у трьох напрямах: децентралізація видатків, що передбачає надання фіскальних ресурсів органам місцевого самоврядування для виконання завдань і функцій у сфері соціально-економічного розвитку регіону; децентралізація доходів, що передбачає закріплення за органами місцевої влади достатнього обсягу податкових доходів для ефективного надання місцевим самоврядуванням суспільних послуг; організаційно-процесуальна самостійність, під якою розуміють надання права місцевому самоврядуванню на формування, затвердження, виконання податкових планів і кошторисів тощо[229].

---

[227]Фінансове забезпечення розвитку місцевого самоврядування в Україні: монографія / М. П. Бадида та ін. Ужгород: ТДВ «Патент», 2017. 400, [28] с.

[228]Нехайчук Д. В. Дослідження теоретичних моделей формування фінансових взаємовідносин регіонів та центру // Актуальні проблеми державного управління. 2014. Вип. 3. 16–19, [17] с.

[229] Децентралізація публічної влади: досвід європейських країн та перспективи України / О. М. Бориславська та ін. К. : ТОВ «Софія», 2012. 218, [129–130] с.; Усков И. В. Децентрализация как основа становления финансово самостоятельных местных органов власти // БізнесІнформ. 2012. № 3. С. 107–111, 108–109.

Процес розмежування функцій і повноважень місцевих органів влади щодо збору та використання фінансових ресурсів для ефективного надання суспільних послуг населенню здійснюється із дотриманням базових принципів децентралізації[230]:

1. Принцип відповідності – рішення про надання суспільних благ приймають місцеві мешканці, які отримують ці блага та сплачують податки і збори з метою оплати їх надання.

2. Принцип національно значущих благ передбачає можливість центрального уряду стимулювання цільовим фінансуванням процесу надання деяких місцевих суспільних благ національного значення та / або наданню яких властивий просторовий зовнішній ефект.

3. Принцип централізованого перерозподілу – відповідальність за зміни в розподілі суспільних благ несе центральний уряд, уповноважений проводити політику розподілу таких благ.

4. Принцип фінансового вирівнювання передбачає зобов'язання центрального уряду щодо забезпечення необхідного територіального вирівнювання у випадку відсутності адекватного індивідуального розподілу.

Наслідки втілення вищеперелічених принципів фіскальної децентралізації можна розглядати з двох позицій, а саме: через зіставлення переваг різних способів надання суспільних благ та обґрунтування автономії органів місцевої влади[231].

Як і кожне явище, фінансова децентралізація має свої позитивні й негативні сторони, на які необхідно звернути увагу в процесі її реформування (табл. 2.6).

Використання переваг фінансової децентралізації вимагає забезпечення таких передумов: 1) достатньої автономності органів місцевого самоврядування у питаннях визначення розміру і структури видатків місцевих бюджетів; 2) чіткого розподілу видаткових зобов'язань між рівнями влади з врахуванням економічних критеріїв; 3) достатнього адміністративного і фінансового потенціалу місцевих органів влади для належного виконання покладених на них функцій;

---

[230]Масгрейв Р. А. Государственные финансы: теория и практика; пер. с англ. М. : Бизнес Атлас, 2009. 716, [45–49] с.

[231]Хамініч С. Ю. Особливості фіскальної децентралізації в умовах розвитку національного господарства України // Вісник Дніпропетровського університету. 2011. № 5. С. 20–26, 24–25.

4) дієвих стимулів та механізмів відповідальності органів місцевого самоврядування для забезпечення ефективного надання суспільних благ. Окремо зазначимо, що для успішної реалізації реформи децентралізації потрібні два ресурси – підготовлені кваліфіковані люди і достатній бюджет[232].

Таблиця 2.6

**Переваги та недоліки фінансової децентралізації**

| Переваги | Недоліки |
|---|---|
| Краще забезпечення потреб місцевого населення органами місцевого самоврядування на локальному рівні | Ускладнення процесу перерозподілу коштів через бюджет та управління бюджетним процесом загалом, тому що на центральному рівні легше децентралізувати відповідальність за видатки місцевих бюджетів, ніж за джерелами оподаткування |
| Сприяння розвитку конкуренції між органами місцевого самоврядування, що дає змогу громадянам самим обирати для своєї діяльності адміністративні послуги | В умовах децентралізації складніше узгоджувати локальні потреби окремих територіальних громад із макроекономічними потребами цілої країни |
| Створення механізму врівноваження владних повноважень на різних рівнях управління з метою запобігання їх втручанню в ринкові відносини | Посилення конфлікту інтересів всередині місцевих громад |
| Краща координація діяльності органів фіскальної служби держави, універсалізація податкової системи для платників податків. Це нівелює стан невизначеності та податкові ризики, тобто сприяє прийняттю довгострокових рішень на місцевому рівні | Мають місце ризики порушення принципу територіальної справедливості щодо наявності доступу до суспільних благ |
| Формування місцевих еліт, розвиток людського капіталу в межах конкретної території | Висока ймовірність зрощення влади і бізнесу в регіонах, тобто зберігається ймовірність розвитку явищ корупції на місцевому рівні |

[232]Проект з регіонального врядування та розвитку України «Фіскальна децентралізація в Україні: поточний стан та необхідність реформ». URL : http://www.rgd.org.ua/resources/publications_list/Fiscal_decentralization_in_Ukraine_UKR.pdf (дата звернення 1.02.2019).

Продовження таблиці 2.7

| | |
|---|---|
| Підвищення якості місцевої влади та ефективності виконання її функцій, що уможливлює якісне та обґрунтоване задоволення соціальних потреб місцевого населення | Посилення нерівності розвитку територій |
| Підтримка підприємницької активності та зростання можливостей органів місцевої влади щодо інвестування в соціально-економічний розвиток регіонів. Зростання конкуренції за ресурси (людський капітал, інвестиції) | Ускладнення проведення національної політики просторового розвитку, виникнення потреби пошуку механізмів узгодження інтересів місцевих громад та центральної влади |
| Зміцнення демократичних процедур, посилення захисту прав людини та її свободи | Пасивність значної кількості представників місцевих громад, пручання змінам |
| Сприяє послабленню податкової конкуренції між регіонами та передбачуваності показників забезпеченості місцевих бюджетів у середньостроковій перспективі, тобто місцевої макроекономічної стабільності | Зниження ефективності державного контролю формування та розподілу фіскальних ресурсів на місцевому рівні |
| Скорочення обсягу загальних витрат держави щодо адміністрування податків завдяки делегуванню необхідних повноважень щодо владної вертикалі | Процес фіскальної децентралізації створює передумови непрогнозованої міжрегіональної податкової конкуренції через відмінності місцевого оподаткування |

*Джерело: систематизовано авторами з використанням* [233].

Зазначимо, що реформа децентралізації сфери державного управління в Україні, складовою якої є фіскальна децентралізація,

[233]Кузькін Є. Ю. Теоретичні аспекти фіскальної децентралізації // Наукові праці НДФІ. 2014. Вип. 4. С. 3–12, 8–9; Кузьминчук Н. В. Забезпечення фінансово-бюджетного регулювання розвитку регіонів: підходи, методи, напрямки реалізації: монографія Львів: Ліга-Прес, 2012. 624, [88] с.; Усков И. В. Децентрализация как основа становления финансово самостоятельных местных органов власти // БізнесІнформ. 2012. № 3. С. 107–111, 108; Возняк Г. В. Переваги та ризики бюджетної децентралізації: теоретико-методологічні аспекти // Проблеми економіки. 2015. № 2. С. 253–257, 254; Остапчук В. О. Перспективи фінансової децентралізації в Україні: нормативно-правовий аспект. Економіка та суспільство. 2018. № 15. С. 720–726, 724; Зубко Г. Децентралізація відкриває шлях до дерегуляції бізнесу, створює сприятливий інвестиційний клімат в країні і мотивує територіальні громади. URL : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248124398 (дата звернення: 30.01.19).

один із пріоритетних напрямів Стратегії сталого розвитку «Україна-2020»[234], кінцевою стратегічною метою якої є створення безпечного та комфортного середовища для життя людини в Україні шляхом побудови ефективної системи влади. Для цього у Бюджетний та Податковий кодекси України були внесені ряд змін, спрямованих на досягнення однієї з операційних цілей цієї реформи – створення належних матеріальних, фінансових та організаційних умов для діяльності органів місцевого самоврядування, збільшення фінансових ресурсів та фінансової самостійності місцевих органів влади[235]. Із засобів масової інформації та інтернет-ресурсів можна отримати інформацію про позитивні зміни в розвитку територій, на основі якої робляться висновки про те, що фіскальна децентралізація виконує свої завдання: спостерігаються певні покращення у галузі інфраструктури, житлово-комунального господарства і транспорту[236]. Уряд та експерти центрального офісу реформ при Міністерстві регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства звітують, що завдяки законодавчим змінам доходи місцевих бюджетів з 2014 по 2017 роки зросли в 2,8 раза (з 68,6 млрд до 192 млрд грн відповідно[237]), а частка місцевих бюджетів у Зведеному бюджеті України на кінець 2017 р. становила 51,2 % (проти 45,6 % у 2015 р.)[238]. При цьому оминаються питання видаткової частини місцевих бюджетів, не зазначається, чи достатньо надходжень для

---

[234] Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020: Указ Президента України № 5/2015 : від 12 січня 2015 року. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5/2015 (дата звернення: 28.01.2019).

[235]Анатолій Мельничук, Павло Остапенко. Децентралізація влади: реформа № 1 [аналітичні записки]. К. : ЦОП «Глобус» ФОП Кравченко Я. О., 2016. 35, [4–7] с.

[236]Савицький О. Децентралізація в Україні: заявка на успіх. Децентралізація: веб-сайт. URL : https://goo.gl/BZvWs7, http://decentralization.gov.ua/success-stories (дата звернення: 29.01.2019).; Казюк Я. Є всі підстави стверджувати, що децентралізація виконує поставлені завдання. Децентралізація: веб-сайт. URL : http://decentralization.gov.ua/news/item/id/6583 (дата звернення: 29.01.2019).

[237]Дані експертів ЦОР відрізняються від даних ДКСУ, згідно яких у 2014 році доходи місцевих бюджетів становили 80,23 млрд грн Відповідно, номінальне зростання становить 2,4 раза. Причини відхилень показників, якими оперують експерти ЦОР, від офіційних потребують окремого дослідження та можуть бути зумовлені політичними чинниками.

[238]Державна політика, законодавчі напрацювання, проміжні результати першого етапу децентралізації влади в Україні. Децентралізація: веб-сайт. URL : http://decentralization.gov.ua/about (дата звернення: 29.01.2019).

фінансування видатків, чи все ж таки місцеві бюджети залежні від центру? Не будемо заперечувати існування деяких фіскальних ефектів зазначених змін, проте «більше половини українців досі не відчули позитивних змін від реформ»[239]. Крім того, досі достеменно невідомо, чи отриманих ОТГ фінансових ресурсів дійсно достатньо для досягнення визначених цілей соціального та економічного розвитку. Виникають також деякі сумніви щодо ефективності використання коштів, отриманих ОТГ, та обґрунтованості розподілу податків та інших обов'язкових платежів між різними видами бюджетів. До цього потрібно додати, що згідно з висновками Асоціації міст України, «переважна більшість територіальних громад України, маючи право вирішувати питання місцевого значення, неспроможна їх виконувати через брак власних коштів, занепад або відсутність інфраструктури …, а також брак кадрів відповідної кваліфікації»[240]. Саме тому оцінювання впливу фіскальної децентралізації на фінансову спроможність об'єднаних територіальних громад є актуальним питанням. Крім того, доцільно оцінити зміни в реальній фінансовій спроможності місцевих органів влади та новостворених територіальних громад, чи дійсно доходи місцевих бюджетів зростають та чи достатніми вони є для покриття видатків місцевих бюджетів на виконання власних повноважень. При цьому аналіз варто здійснювати не лише за місцевими бюджетами в цілому по Україні, а й у розрізі видів цих бюджетів. Звернемо увагу, що фіскальна децентралізація – це не самоціль, це інструмент, за допомогою якого має бути вирішене завдання децентралізації влади, адже передача повноважень із «центру» на «місця» повинна супроводжуватися відповідними рішеннями, що стосуються фінансового забезпечення виконання переданих повноважень. Враховуючи, що процес децентралізації влади одночасно відбувається зі збільшенням територій та передачею новоствореним ОТГ певних повноважень, питання достатності фінансових ресурсів розглядається також через забезпечення фінансової спроможності новостворених об'єднаних територіальних

---

[239]Савицький О. Децентралізація в Україні: заявка на успіх. Децентралізація: вебсайт. URL : https://goo.gl/BZvWs7, http://decentralization.gov.ua/success-stories (дата звернення: 29.01.2019).

[240]Формування спроможних територіальних громад: практичний посібник (видання друге) М. Пітцик та ін.; Асоціація міст України. 46 с. URL : http://auc.org.ua/page/detsentralizatsiya (дата звернення: 10.11.2018). – С.7.

громад, яких на початок 2018 року нараховувалось вже 725 (до їх складу увійшли 3372 колишніх місцевих ради з населенням 6,3 млн осіб)[241].

Новоутворені бюджети об'єднаних територіальних громад, як свідчать статистичні дані, хоч і отримали 9 млрд грн податкових надходжень до власних доходів у 2017 році (що в 3 рази вище показника 2016 року), проте це не мало суттєвого впливу на зниження диспропорцій у розподілі фінансових ресурсів між рівнями бюджетів по Україні в цілому. Якщо у 2016 році частка власних податкових надходжень ОТГ становила лише 2,3 % податкових надходжень місцевих бюджетів по Україні в цілому, то за підсумками 2017 року їхня частка зросла лише вдвічі і становила 5 % податкових надходжень загального фонду всіх місцевих бюджетів в Україні.

Це навряд чи свідчить про декларуване урядом суттєве зростання фінансової самостійності та спроможності ОТГ. При цьому потрібно зазначити, що на тенденції зростання фінансових ресурсів ОТГ вплинули зміна кількості ОТГ та двократне зростання мінімальної заробітної плати з січня 2017 року, що призвело до зростання надходжень одного з найбільш фіскально важливих податків не лише для ОТГ, а й для усіх видів місцевих бюджетів – податку на доходи фізичних осіб.

Щодо зміни кількості ОТГ, зазначимо, що протягом 2015 року в Україні було утворено 159 ОТГ (в них об'єднались 792 територіальні громади сіл, селищ, міст із чисельністю 1,4 млн осіб), упродовж 2016 року – ще 207 ОТГ (в них об'єдналось 950 громад сіл, селищ, міст із населенням чисельністю 1,7 млн осіб), а протягом 2017 року утворено ще 299 ОТГ. На початок 2018 року в Україні діє 665 ОТГ, що становить близько половини загальної кількості ОТГ, які, як очікує Уряд, будуть створені в результаті реформи децентралізації.

Як можна бачити, процес утворення ОТГ відбувається досить повільно. Більше того, громади мають об'єднуватися за так званим перспективним планом, який розробляється на обласному рівні. Тобто, по суті, за громаду вирішують, об'єднуватися їй чи ні. Більше того, як інструмент спонукання до об'єднання органами державної

[241]Фінансова децентралізація виконує поставлені завдання – експерт про дані моніторингу реформи за 9 місяців. Децентралізація: веб-сайт. URL : http://decentralization.gov.ua/news/7222 (дата звернення: 10.11.2018).

влади використовується податок на доходи фізичних осіб. Адже тільки за умови об'єднання у бюджеті громади залишатиметься 60 % цього податку.

Коментуючи такий підхід до забезпечення процесу об'єднання, зауважимо, що не ставимося до цього суто негативно. Дійсно, якщо цей план є обґрунтованим, тобто таким, що дійсно може призвести до створення фінансово спроможних ОТГ, то організація цього процесу з обласного рівня (а не з ініціативи жителів територіальних громад, які є необізнаними в цьому питанні, досить інертними та зневіреними в успіху) може бути виправданою. Однак потрібно пам'ятати, що створити сприятливі фінансові умови для соціально-економічного розвитку громад і реалізувати їх – це різні речі. І якщо у перспективі жителі ОТГ не відчують змін у зростанні рівня свого життя, то це посилить їхню недовіру до місцевої влади та здійснюваних реформ.

В основному за рахунок ПДФО, який на 60 % залишатиметься в ОТГ в результаті об'єднання, а не в районному бюджеті, поки що спостерігаються позитивні тенденції в зростанні доходів ОТГ, так як щороку створюються нові громади, а отже, за рахунок них і відбувається найбільш суттєвий приріст надходжень. Така тенденція зумовлює виникнення ризику «розчарування» у процесах децентралізації через кілька років, коли всі громади будуть об'єднані, але суттєвого щорічного зростання доходів вони не будуть спостерігати[242].

Підсумовуючи, можемо зробити висновок, що фіскальна децентралізація хоча і має незначні позитивні ефекти, проте не призвела до суттєвого збільшення власних фінансових ресурсів місцевих органів влади. З одного боку, якщо суспільні послуги надаються на належному рівні і задовольняють жителів територіальних громад, то останнім, скоріш за все, буде байдуже, з якого бюджету фінансується забезпечення цих послуг. Головне, щоб був достатнім саме обсяг фінансових ресурсів. Тобто, якщо так поставлене питання, не має значення співвідношення між власними та переданими коштами. Однак в умовах, коли питання якості суспільних благ стоїть достатньо гостро і відповідальність покладається на місцеві органи

[242]Філімошкіна І. О. Дисонанс бюджетної децентралізації та соціально-економічного і людського розвитку в регіонах України // Ефективна економіка. 2017. № 12. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5979 (дата звернення: 30.01.2019).

влади, то фінансова залежність навряд чи сприяє вирішенню цього питання.

Тут знову потрібно пригадати мету реформи місцевого самоврядування – це забезпечення його спроможності самостійно, за рахунок власних ресурсів, вирішувати питання місцевого значення. У контексті цієї мети і потрібно оцінювати фінансову спроможність об'єднаних територіальних громад. Крім того, зміни у співвідношенні власних і переданих коштів не відбулися на користь перших. Усі процеси, що стосуються формування і використання фінансових ресурсів органами місцевої влади, відбуваються порівняно відособлено від показників соціально-економічного розвитку ОТГ. Перспективні плани розвитку ОТГ з чітким визначенням індикаторів, яких треба досягти, практично відсутні або ж використовуються лише формально. При цьому важливими є не тільки показники розвитку місцевої інфраструктури та якості наданих суспільних благ, а й показники матеріального добробуту громадян, збільшення їхньої купівельної спроможності. Саме ці індикатори (а не факт номінального збільшення сукупних обсягів фінансових ресурсів у розпорядженні місцевих органів влади) слугуватимуть мірилом діяльності представників ОТГ, яким довірена надзвичайна місія – забезпечення людського розвитку. Вирішення зазначених питань сприятиме реальній модернізації фіскального простору.

## 2.7. Фіскальний інструментарій розбудови інституціонального середовища суб'єкт-об'єктної взаємодії на фінансовому ринку

У пошуках чинників, здатних впливати на ефективність формування фіскального простору, не можна обійти увагою потенціал фінансового ринку.

Інституційно закріплений рух фінансових ресурсів (фінансових потоків) у фінансовій системі, як уже зазначалося, є важливою ознакою та умовою забезпечення життєдіяльності суспільства, ключовим атрибутом реалізації державою її соціальної та економічної політики. Такий рух охоплює як акумулювання, так і розподіл і перерозподіл фінансових ресурсів й відбувається у різних сферах економіки. Це – домогосподарства, підприємства нефінансового сектору,

державний сектор, фінансові посередники. Згідно з трактуванням Великого економічного словника, фінансові потоки – це перелив фінансових ресурсів через посередників[243], чим наголошується на особливій ролі останніх у забезпеченні руху фінансових ресурсів від власника до реципієнта. У такій постановці дослідження інституціоналізації фінансових відносин фактично повертає нас до змін, що відбуваються на фінансовому ринку, до його здатності трансформувати вільні фінансові ресурси в реальні інвестиції, що й визначають темпи соціально-економічного розвитку. Це означає, що проблема формування фінансових потоків значною мірою переміщується у площину «заощадження-інвестиції», а її вирішення – у виконання фінансовим ринком забезпечувальної функції, що, в свою чергу, залежить від наявності адекватного інституціонального середовища.

З огляду на реалізацію забезпечувальної функції фінансового ринку постає завдання включення фінансових ресурсів і фінансових посередників в одну взаємодію, завдяки якій та в умовах повноцінного інституціонального середовища відбуватиметься творення обох. Йдеться про налагодження об'єктно-суб'єктної взаємодії, а саме: об'єкта – фінансові потоки (в єдності процесів формування і використання фінансових ресурсів через обіг фінансових інструментів) та суб'єкта – фінансові посередники (безпосередні суб'єкти фінансового ринку, що здійснюють операції з обслуговування обігу цінних паперів і договірні, які акумулюють фінансові ресурси на різних умовах в їх багаточисельності та взаємозв'язку), та, що особливо важливо, – в межах підпорядкування такої взаємодії досягнення суспільно значимої мети – суспільного добробуту.

У контексті такої постановки та перш ніж продовжувати пошук шляхів і методів зазначеної взаємодії важливо оцінити, наскільки розвиток фінансового ринку здатен впливати на економічний розвиток та виявити канали такого впливу. Це пов'язано з існуванням розбіжностей щодо відповідей на поставлені питання як за характером такого впливу (позитивний/нейтральний/негативний), так і за його формою (прямий/опосередкований). На наш погляд, потрібно погодитися з думкою про те, що розвиток фінансового ринку (сприяє забезпеченню економіки необхідними фінансовими ресурсами) і

[243]Большой экономический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. 2-е изд., доп. и перераб. М. : Институт новой экономики. 1997.

економічний розвиток (сприяючи зростанню попиту на фінансові послуги, сприяє розвитку фінансового ринку) є взаємодоповнюючими[244]. Для визначення впливу розвитку фінансового ринку на економічну систему держави, як відомо, світова практика запропонувала використання такого показника, як глибина фінансового ринку, що відображає зв'язок між насиченістю економіки фінансовими ресурсами і темпами економічного зростання. При цьому вважається, що фінансова глибина надає кількісну оцінку діяльності фінансового сектору економіки в короткостроковому періоді та ступеню фінансового розвитку економіки у довготерміновому періоді і свідчить, що більша фінансова глибина означає швидший розвиток економічної системи країни[245]. Крім того, зазначається, що економічно розвинені країни відзначаються більшою фінансовою глибиною порівняно з країнами, де ринки формуються[246].

Один із важливих висновків, які потрібно зробити з вищевикладеного, очевидний – це підвищення рівня фінансової глибини вітчизняної економіки. У контексті предмета нашого дослідження – це адекватний цим потребам рівень розвитку фінансового ринку, що визначається повноцінною організацією на цьому ринку об'єктно-суб'єктної взаємодії, яка, в свою чергу, визначається адекватним інституціональним середовищем. Наголос на останньому особливо вагомий, зважаючи на те, що сьогодні в багатьох випадках у функціонуванні фінансового посередництва часто переважають мотиви накопичення надприбутків, що суттєво знижує позитивний вплив фінансового ринку на економічну динаміку. Усунення такого стану невіддільне, по-перше, від встановлення певних інституціональних обмежень як своєрідної основи такої взаємодії. Адже інституціональні обмеження – це не просто заборона певних дій, але й умови, в яких індивідам (у нашому випадку – учасникам фінансового ринку)

---

[244]Чуницька І. І. Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти: монографія / Державна фіскальна служба України, Університет ДФС України. Ірпінь, 2017. 332, [185] с.

[245]Kulyk A. Inflation and Financial Depth in Transition Economies. Kyiv: National University of Kyiv-Mohylan Academy, 2002. URL : http://kse.org.ua/uploads/file/library/2002/Kulyk.pdf. Назва з екрану.

[246]Мошенський С. З. Значення фінансового ринку в економічному розвитку держави та у забезпеченні її економічної безпеки // Вісник ЖДТУ. 2008. № 2 (44). С. 339-348, 342.

надається можливість здійснювати свою діяльність, тобто це частина процесу інституціоналізації загалом. У підсумку це й визначатиме передумови, здатні впливати на формування інституціонального середовища та обґрунтувати важливість його впливу на інструментарій фінансової політики.

По-друге, під час вирішення цих завдань особливої ваги набуває значимість поєднання державного і недержавного регулювання фінансових потоків. Лише в єдності державної і недержавної складових загального механізму регулювання фінансових потоків можна досягти ефективності цього механізму та його впливу на економічний розвиток. Подібне розуміння не лише безпосередньо корелює з поняттям інституціонального середовища як сукупності інститутів, що втілюють формальні і неформальні обмеження, але й підтверджується накопиченим вітчизняним досвідом трансформаційних змін, зокрема у регулюванні фінансових процесів. Можна повністю погодитися з висновком щодо таких змін, в якому наголошується на тому, що використання традиційного макроекономічного інструментарію в Україні не завжди призводило до очікуваних змін, оскільки не враховувалася та обставина, що реакція макроекономічних змінних на заходи економічної політики залежить від інституціонального середовища. Його недооцінка проявлялася, зокрема, в неузгодженості регуляторної системи, представленої державною владою, та мотиваційної, що формується соціальними інститутами[247].

Це особливо актуально щодо об'єктів і суб'єктів, що відрізняються багатогранними проявами своїх структурно-функціональних характеристик, до яких, зокрема, відносять і фінансовий ринок. У цьому контексті особливими перевагами під час визначення інституціональних підходів до регулювання фінансових потоків є використання інструментів непрямого впливу, зокрема фіскальних, зважаючи на їхню потенційну гнучкість. Засноване на здобутках інституціональних теорій фіскальне регулювання повинне узгодити інтереси суб'єктів влади в ресурсній підтримці реалізації владних повноважень з власними інтересами ділової активності суб'єктів ринку, орієнтуючи у підсумку зазначені інтереси на створення загальних умов функціонування й розвитку суспільства.

---

[247]Паєнтко Т. В. Інституціоналізація фіскального регулювання фінансових потоків : монографія. К. : «ДКС центр», 2013. 294, [47] с.

У зазначеному контексті та повертаючись до пошуку шляхів вирішення фіскальними методами багатоаспектної проблеми «заощадження-інвестиції» як стратегічної для суспільного розвитку, виділимо декілька аспектів розв'язання зазначеної проблеми. Вони витікають із деяких особливостей функціонування фінансового ринку, які тісно взаємопов'язані, проте вимагають їх виокремлення для повнішого врахування під час прийняття рішень в інституціональній площині.

Основною серед них можна вважати, на нашу думку, надмірну банкоцентричність фінансового ринку, монополію банківських установ на фінансові ресурси. Це, в свою чергу, в загальному підході викликане двома обставинами: 1) переважанням уподобань громадян на користь банківського сектору порівняно з фондовим ринком для зберігання своїх заощаджень. Більш того, вкладення у цінні папери також частково розміщуються через систему брокерських рахунків або купівлю цінних паперів, що емітуються банками. Фонди довірчого управління теж існують при банках; 2) нерозвиненістю небанківських інститутів, що суттєво обмежує можливості фінансового ринку в накопиченні фінансових ресурсів та їх трансформації в інвестиції. Водночас світовий досвід свідчить, що саме від рівня розвитку ринку цінних паперів залежить ефективність розподілу фінансових ресурсів як на секторальному рівні, так і на рівні економічних агентів, бо цей ринок здатен забезпечити диверсифікацію інвестиційних ризиків та зменшувати вартість зовнішнього фінансування для суб'єктів господарювання[248]. Вагомими є й результати зарубіжних науковців, згідно з якими підвищення ліквідності фондової біржі забезпечує довготермінове економічне зростання, що в кількісному вираженні виглядає таким чином: зростання ліквідності на 0,3 % забезпечує зростання ВВП на душу населення на 0,8 % щорічно[249]. На підсумок варто навести влучну, на нашу думку, загальну характеристику вітчизняного фінансового ринку, а саме: «… у нас фінансовий ринок замість того, щоб твердо стояти на двох

[248] Чуницька І. І. Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти: монографія; Державна фіскальна служба України, Університет ДФС України. Ірпінь, 2017. 332, [190] с.

[249]Levine R. More on Finance and growth: More Finance more Growth? // FEDERAL RESERVE BANK OF ST. LOUIS/ -JULY/AUGUST 2003. – #07-08. P. 31–46. URL :http://research.stlouisfed.org/publications/review /03/07/Levine.pdf). P. 36.

ногах (банківській і фондовій), … вийшов одноногим із «фондовою милицею». Швидко не побіжиш»[250]. Не складно помітити з цього твердження й розкриття шляхів подальших перспектив розвитку фінансового ринку.

До викладеного необхідно додати й неналежні ресурсно-якісні характеристики фінансового ринку. Можливості останнього обмежуються недостатньою кількістю «довгих грошей», які здатні надати вітчизняній економіці імпульсів довгострокового розвитку, проте за умови ефективного їх розподілу. Це тісно пов'язане з формуванням інституціонального середовища в єдності його формальної та неформальної складових. Йдеться про відсутність як дієвих механізмів, так і відповідного рівня культури для залучення населення в інвестиційні процеси та загалом у розвиток фінансового сектору, що пояснюється значними прогалинами в інституціональному забезпеченні таких процесів. Це означає, що всі виокремленні аспекти мають значний інституціональний потенціал свого вирішення, зокрема й шляхом задіяння фіскального інструментарію, а тому зупинимося на окремих із них детальніше.

Варто наголосити, що питання застосування податкових важелів для регулювання фінансового сектору в останні десятиріччя було предметом значних дискусій, а після останньої глобальної фінансової кризи у багатьох країнах перейшло у площину практичної реалізації. Особливо це стосувалося ринку цінних паперів, коли нарощування масштабів віртуальних фінансових інструментів стало суттєвим імпульсом до розгортання фінансової кризи. У цьому контексті заслуговує на увагу ґрунтовне узагальнення Т. Паєнтко та А. Гуменним зарубіжної практики використання податкових важелів регулювання обігу цінних паперів та стимулювання інвестицій[251]. Вона засвідчила досить значний перелік податкових важелів, застосовуваних у зазначених цілях, їх переваги та недоліки. Найбільш поширеною визнано практику звільнення від оподаткування податком на прибуток дивідендів, отриманих від резидента. Проте наголошено, що цей захід часто мав

[250]Чухно А. Сучасна фінансово-економічна криза: природа, шляхи і методи її подолання // Економіка України, 2010. № 2. С. 4–13, 7.

[251]Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів: монографія / за заг. ред. д.е.н., професора С. В. Онишко. Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2016. 452, [336–339] с.

характер простого усунення подвійного оподаткування в умовах, коли законодавством були передбачені нарахування і сплата авансового внеску під час виплати дивідендів. Щодо звільнень від оподаткування дивідендів, які виплачуються нерезидентам, то, враховуючи, що їх прибутки оподатковуються за правилами країни, місця реєстрації резидента, такий важіль віднесено до технічних, що спрощує адміністрування податку на прибуток нерезидентом за місцем його реєстрації.

Щодо використання інших податкових важелів, то, незважаючи на їх певні переваги, в Україні їх практична реалізація вимагає попереднього інституційного забезпечення. Так, наприклад, зменшення ставок податку на прибуток, що через зміну рівня податкового навантаження на капітал має вагоме значення для активізації інвестицій, в Україні через високий рівень тіньової економіки та значні масштаби ухилення від сплати податку, зростає ризик втрати фіскальної ефективності податку на прибуток. Тобто необхідне суттєве коригування інституціонального середовища, що ускладнить використання фінансової свободи у схемах ухилення від сплати податків та розширення тіньової економіки. Подібне коригування актуальне й для з'ясування доцільності використання ряду інших податкових важелів, про що більш аргументовано йдеться у наступних розділах цієї роботи.

У контексті реалізації об'єктно-суб'єктної взаємодії на фінансовому ринку, зокрема на ринку цінних паперів, принципового значення набуває розмежування операцій на інвестиційні та спекулятивні, а також учасників ринку цінних паперів на інвесторів та спекулянтів. З позиції підпорядкованості зазначеної взаємодії суспільним інтересам, про що зазначалося вище, таке розмежування має особливе значення з огляду на відірваність фінансового сектору від реального, що набуває загрозливих масштабів. Домінування спекулятивних операцій над інвестиційними призводить до недостатнього рівня формування і нарощування капіталу у суб'єктів господарювання з відповідними негативними наслідками для всієї економіки. Вагомий важіль виходу із такої ситуації вбачають у запровадженні оподаткування операцій з цінними паперами, спрямованого на мінімізацію обсягів спекулятивних операцій[252].

---

[252]Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів : монографія / за заг. ред. д.е.н., професора С. В. Онишко. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2016. 452, [348] с.

Перешкодами на шляху практичної реалізації є ряд явищ, що безпосередньо потребують інституціонального врегулювання. Серед них, насамперед, відсутність законодавчого визначення спекулянтів, що фактично урівнює їх з інвесторами та відсутність жодних обмежень щодо трансформації спекулятивного капіталу в інвестиційний поза межами країни, де він був накопичений. За умови масовості таких трансформацій посилюється відрив фінансового і реального секторів економіки, накопичується дефіцит фінансових ресурсів, що призводить до уповільнення розвитку економіки. У зв'язку з цим пропонується під час прийняття рішення про оподаткування як обмеження враховувати термін продажу куплених цінних паперів. Такий термін має становити понад один рік. Решта продажу, здійснених у межах року, повинні оподатковуватися, що призведе до посилення інвестиційних тенденцій в економіці.

Аналогічні інституційні неузгодженості характерні й для операцій, що мають ознаки фіктивності. Однак природа їх виникнення дещо інша. Вони були передбаченими певними регулюючими нормами в Податковому кодексі України (в редакції,чинній до 01.01.2015) та направлені на стримування здійснення операцій з цінними паперами, які мають ознаки фіктивності. Проте спочатку вони мали обмежений характер, а саме: розповсюджувалися лише на операції фізичних осіб, а в подальшій редакції Податкового кодексу такі обмеження взагалі не передбачалися.

Звертають увагу й на певні розбіжності, що мають місце з позиції взаємної узгодженості об'єкта і суб'єкта під час встановлення ознак фіктивності, визначені, зокрема, Положенням про встановлення ознак фіктивності емітентів цінних паперів та включення таких емітентів до списку емітентів, що мають ознаки фіктивності[253]. Логічно, щоб визначені у цьому положенні ознаки фіктивності стосувалися не просто суб'єкта-емітента, а головне об'єкта – операцій з цінними паперами. Тут можна говорити і про суперечність, що полягає у тому, що визначені ознаки фіктивності емітента не мають прямого відношення до ознак фіктивності операцій з цінними паперами, особливо, якщо вони здійснюються без участі емітента.

[253]Положення про встановлення ознак фіктивності емітентів цінних паперів та включення таких емітентів до списку емітентів, що мають ознаки фіктивності від 10.07.2015 № 980 URL : http://zakon2.rada.gov.ua/show/z0861-15.

Саме операції з цінними паперами, коли вони використовуються у схемах ухилення від сплати податків або у схемах легалізації коштів, отриманих злочинним шляхом, здатні призвести до втрати податкових надходжень, а відтак, до недоотримання фінансових ресурсів на суспільні потреби.

Напрями інституційного врегулювання зазначених суперечностей можуть бути окресленими, виходячи з критеріїв віднесення операцій з цінними паперами до таких, що використовуються у схемах мінімізації податків. Водночас висловлюється думка, що під час здійснення операцій з цінними паперами, що мають дві або більше ознак фіктивності, необхідно повернутися до практики справляння податку на відчуження цінних паперів. Це сприятиме поступовому збільшенню обсягів торгів на фондових біржах і відповідному зменшенню на неорганізованих ринках, зменшенню спекулятивних операцій, а також операцій з цінними паперами, які використовуються у схемах ухиляння від сплати податків[254]. Тобто існує цілий спектр можливостей підвищення ефективності інституціонального середовища фіскальним інструментарієм.

Про таку можливість свідчить і зарубіжний досвід. Наприклад, щодо впровадження механізмів участі населення у розвитку фінансового сектору країни шляхом відкриття індивідуальних інвестиційних рахунків, які у світовій практиці функціонують з податковими преференціями. Отримання податкових вирахувань робить привабливішими ці рахунки порівняно із стандартними брокерськими рахунками.

В економічній літературі надана оцінка практики індивідуальних інвестиційних рахунків (далі – ІІР), введених у Росії у 2015 згідно з законом Російської Федерації «Про фондовий ринок» та Податковим кодексом[255]. Зазначається, що власники таких рахунків можуть використовувати два варіанти податкових пільг. Суть першого полягає у тому, що оподатковувана база з податку на доходи фізичних осіб, обрахована за місцем роботи, зменшується на суму внесена на ІІР коштів, і в кінці податкового періоду інвестор має

[254]Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів: монографія / за заг. ред. д.е.н., професора С. В. Онишко. Ірпінь :Видавництво Національного університету ДПС України, 2016. 452, [348] с.

[255]Совершенствование налоговой политики в Республике Беларусь: научный доклад / В. И. Бельский и др.; науч. ред. В. И. Бельский; Ин-т экономики НАН Беларуси. Минск: Право и экономика, 2018. 58, [46] с.

право на отримання податкового вирахування. Другий варіант пов'язаний з пільгою під час оподаткування доходів: при закінченні терміну договору уся сума отриманого інвестором прибутку звільнюється від сплати податку на доходи. Очевидні переваги першого варіанта для громадян, які працюють, а другого – для тих, хто немає постійного місця роботи.

Завдяки пільгам з прибуткового доходу, а також внаслідок встановленого обмеження, що така пільга надається, коли цінні папери у портфелі знаходяться не менше трьох років, з'являються реальні можливості перетворювати спекулянтів в інвесторів, що є важливим завданням для розвитку країни.

У подальших розділах монографії потенційні можливості фіскальних інструментів внаслідок їх відповідної модернізації знайдуть своє подальше висвітлення. У цьому випадку, підсумовуючи, зазначимо, що фіскальні інструменти важливо модернізувати не лише як основне джерело доходів бюджету, але й інструмент регулювання ділової активності економічних суб'єктів, що в перспективі забезпечить розширення дохідної бази держави. Проте зазначена модернізація має відбуватися або супроводжуватися необхідними змінами інституціонального середовища, що відображаються, зокрема, й в удосконаленні процесів адміністрування, здійснюваного фіскальними важелями. Сучасні тенденції свідчать про те, що для України така єдність має особливо принципове значення, зважаючи на накопичені суперечності, що обумовлені у багатьох випадках ігноруванням тієї обставини, що будь-яка діяльність відбувається у певному середовищі й обмежується лише оперуванням його змістом, залишаючи поза увагою таке середовище, як предмет спеціального аналізу, що репрезентує та відтворюється у безпосередніх зразках людської поведінки.

## 2.8. Інститут податкового контролю як прикмета ролі держави в інституціональному забезпеченні соціально-економічного розвитку

У переліку інструментарію формування інституціонального середовища особливе місце належить податковому контролю. Тут доцільно зазначити, що вже у самому трактуванні поняття «інститут»

окремі автори розглядають його як сукупність правил гри і правил контролю, останні з яких означають регламентуючі механізми підтримки правил і спонукання до їх виконання[256]. Наприклад, правила сплати податків неодмінно супроводжуються правилами податкового адміністрування.

Проте, звертаючись до податкового контролю, важливо враховувати, що його роль не зводиться до вирішення фіскальних завдань та формування обґрунтованої фіскальної політики. Це лише один із рівнів такої ролі, наступний лежить у площині господарського правопорядку, а саме в регулюванні фінансової і економічної діяльності господарюючих суб'єктів через владні розпорядження, рекомендації, правила та інші заходи загальноприйнятого і примусового характеру. На більш високому рівні – це роль податкового контролю у вирішенні завдань економічної стабілізації суспільства, зокрема за рахунок зниження рівня економічних злочинів. Тобто на цьому рівні податковий контроль виконує роль суспільного гаранта для певного соціуму.

При всій логічності такого представлення, разом з тим більш детальному зверненні до проблематики податкового контролю, можна констатувати наявність у цій царині багатьох невідпрацьованих, а інколи навіть суперечливих аспектів і не лише щодо практичного застосування принципів організації, форм і методів, але й взагалі щодо визначення його сутності, змістовних характеристик, мети і завдань. Досить зазначити діаметрально протилежні погляди на податковий контроль, з одного боку, як неодмінну складову державного фінансового контролю, а з іншого – як самостійний вид контролю. Крім того, ряд науковців ототожнюють податкову перевірку і податковий контроль, а інші зазначають підпорядкований характер цих понять. Складно спростувати той факт, що подібні неузгодженості перешкоджають не просто інституціоналізації середовища власне податкового контрою, але й виконанню ним загальносуспільної місії формування інституціонального середовища загалом, про що зазначалося вище.

---

[256]Модернизация экономики и выращивание институтов [Текст]: в 2 кн. / отв. ред. Е. Г. Ясин; Гос. ун-т – Высшая школа экономики. М. : Изд. Дом ГУ ВШЭ, 2005. Кн. 1. 434, [12] с.

Методологічно важливим у виконанні цього завдання є розуміння податкового контролю, по-перше, як соціально-економічної категорії. Так, Г. Нестеров зазначає, що податковий контроль, з позиції його впливу на вирішення проблем, які виникають у системі економічних відносин з приводу перерозподілу ВВП, можна розглядати як соціально-економічну категорію. На підтвердження цієї позиції наводиться факт, що податковий контроль часто стає знаряддям переділу власності в інтересах групи осіб чи однієї особи. За допомогою контролю, в т.ч. і податкового, можна вирішувати завдання консолідації суспільства і розвитку суспільної самосвідомості[257].

Іншим методологічно важливим положенням є те, що інститут податкового контролю займає підпорядковане становище в ієрархії більш високого порядку – інститутів фінансів і фінансового контролю[258]. Крім того, не менш вагомим є з'ясування сутності податкового контролю у системі державного управління економікою. У цьому контексті, на нашу думку, обґрунтовано розглядати податковий контроль у широкому і вузькому аспектах. Щодо першого – це сукупність заходів державного регулювання, що забезпечують, з метою реалізації ефективної державної фінансової політики, економічну безпеку держави і дотримання державних і муніципальних фіскальних інтересів, а в другому – це контроль державних компетентних органів за законністю і доцільністю дій у процесі введення, сплати чи стягнення податків і зборів[259]. Зокрема, Д. Французов вважає, що державний податковий контроль (далі – ДПК) – це інститут суспільного (державного) сектору, що забезпечує контроль за процесом формування і використання державних (включаючи муніципальні) фінансових коштів і матеріальних засобів, що здійснює аналіз ефективності використання державних ресурсів усіх видів, здатний законними шляхами захищати фінансові інтереси своєї держави та її громадян, стимулювати більш ефективне

---

[257]Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России: автореф. дисс. на соискание учен.степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» М., 2009. 26 с.

[258]Якупов З. С. Институт налогового контроля в системе государственного финансового контроля // Казанский экономический вестник. 2013. № 2. С. 80–84.

[259]Крохина Ю. А. Налоговое право России М. : Норма, 2003. 303 с.

використання державних і муніципальних коштів[260]. Тобто тут чітко простежується роль податкового контролю в інституціоналізації захисту суспільних інтересів.

Нарешті, ще ряд критично важливих методологічних аспектів полягає у трактуванні податкового контролю – як основного елемента організації і дієвості податкової системи[261], елемента управління оподаткуванням[262]; функціонального елемента податкового процесу[263]. За визначенням Г. Нестерова, податковий контроль є частиною податкової системи (підсистеми), що включає взаємопов'язані елементи, які забезпечують її стійке функціонування і вирішення поставлених завдань, інститути і механізми, нормативно-правову базу, економічні відносини, органи (суб'єкти), які здійснюють податковий контроль, форми і методи його організації[264].

На нашу думку, єдністю перелічених методологічно важливих положень і визначається природа податкового контролю як сукупності його основних якостей та властивостей. Однак у контексті предмета нашого дослідження основну увагу зосередимо на тій групі положень, які розкривають зміст контролю саме як такого, що формує фіскальні детермінанти інституціонального середовища, незважаючи на те, що тут також відсутні однозначні трактування, що простежується з табл. 2.7.

На нашу думку, виходячи з філософського розуміння сутності як основного, визначального у предметі, що зумовлене глибинними зв'язками і тенденціями розвитку, основної уваги заслуговує

---

[260]Французов Д. В. Организация налогового контроля в системе государственного регулирования: автореф. дисс. на соискание учен.степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хазяйством». М., 2008. 23 с.

[261]Черномордов Л. И. Организационно-правовые методы и формы осуществления налогового контроля // Культура народов Причорноморья. 2008. № 144. С. 57–61. (Серия «Экономическая»).

[262]Сибагатуллина Л. Р. Совершенствование налогового контроля в современных условиях: автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» Екатеринбург, 2008. 27 с.

[263]Ногина О. А. Налоговый контроль : вопросы теории СПб. : Питер, 2002. 160 с.

[264]Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России: автореф. дисс. на соискание учен.степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит». М., 2009. 26 с.

визначення сутності податкового контролю як сукупності відносин, за яких і об'єкти, і суб'єкти контролю несуть відповідальність за дотримання чинного законодавства і за виконання своїх зобов'язань. Щодо змісту податкового контролю, то це система дій та заходів в управлінні фінансами країни, які спрямовані на забезпечення додержання суб'єктами господарювання чинного законодавства з оподаткування з метою наповнення фінансовими ресурсами бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів. Зосередження уваги на системі дій та заходів в управлінні фінансами країни є доцільним, оскільки державний податковий контроль здійснюють не лише податкові, але й митні органи і рахункові палати щодо контролю податкових надходжень до дохідної частини державного і місцевих бюджетів і використання наданих суб'єктам господарювання і фізичним особам податкових пільг.

Таблиця 2.7

**Окремі трактування сутності та змісту податкового контролю**

| Визначення | Автор |
|---|---|
| Один із видів фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного управління оподаткуванням, діяльністю уповноважених державою суб'єктів із встановлення стану виконання вимог чинного податкового законодавства особами, на яких покладено обов'язок щодо обчислення, сплати, утримання та перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів), виявлення відхилень у їх діяльності від встановлених вимог, їх припинення й усунення, а також щодо порушених прав держави та територіальних громад на своєчасне і повне одержання відповідних сум податкових платежів і недопущення таких порушень у майбутньому | Д. Рева[265] |
| Організація контрольної діяльності з виконання податкових зобов'язань, запобігання та припинення податкових правопорушень і відшкодування втрат бюджету, понесених через недотримання цих вимог у рамках реалізації встановлених заходів відповідальності | О. Жигаленко[266] |

[265]Рева Д. Р. Правове регулювання податкового контролю в Україні: автореф. дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» Харків, 2005. 20 с.

[266]Жигаленко О. В. Ефективність податкового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук.ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» К., 2009. 24 с.

Продовження таблиці 2.7

| | |
|---|---|
| Система дій та заходів в управлінні фінансами країни, які спрямовані на забезпечення додержання суб'єктами господарювання чинного законодавства з оподаткування з метою наповнення фінансовими ресурсами бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів | А. Чередніченко[267] |
| Діяльність податкових органів із спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-законодавчими актами, виявлення відхилень, допущених під час виконання норм податкового законодавства, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання | П. Буряк[268] |
| Це не лише інструмент нагляду за тим, наскільки суб'єкти податкової діяльності виконують свої зобов'язання перед державою, і не набір прийомів і способів, за допомогою яких компетентні органи забезпечують дотримання податкового законодавства, а сукупність відносин, за яких і об'єкти, і суб'єкти контролю несуть відповідальність за дотримання чинного законодавства, за виконання своїх зобов'язань | С. Богачов[269] |
| Процес реалізації продуктивної функції податкової системи через функції системи (інститути) податкового контролю | Г. Нестеров[270] |
| Діяльність уповноважених державних органів, що забезпечують у рамках законодавства виконання зобов'язань платників податків за платежами і ефективність функціонування податкової системи | Л. Сибагатуліна[271] |

*Джерело: складено авторами.*

---

[267]Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : автореф. дис. на здобуття наук.ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» Одеса, 2005. 20 с.

[268]Буряк П. Ю., Карпінський Б. А., Залуцька Н. С. Податковий контроль: підруч. К. : Хай-Тек Прес, 2007. 608 с.

[269]Богачев С. И. Налоговый контроль в Республике Казахстан и направления его совершенствования : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» Караганда, 2006. 31 с.

[270]Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» М., 2009. 26 с.

[271]Сибагатуллина Л. Р. Совершенствование налогового контроля в современных условиях: автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» Екатеринбург, 2008. 27 с.

Крім того, як наголошує С. Богачов, зважаючи на те, що в самому змісті податкового контролю первісно закладений елемент конфлікту, оскільки цілі у його учасників є діаметрально протилежними[272], при відображенні змісту податкового контролю принципового значення набуває зосередження уваги на діяльності уповноважених державою органів також і у контексті відшкодування частки утриманих податків з метою збалансування інтересів учасників податкових відносин, контролю за реалізацією підконтрольними суб'єктами своїх прав, зниження податкових ризиків держави, територіальних громад, господарюючих суб'єктів і населення, виявлення порушень податкового законодавства, запобігання їх виникненню, підвищення податкової культури і дисципліни платників податків (обов'язкових зборів і платежів).

У контексті масштабів участі податкового контролю у формуванні інституціонального середовища через практичне втілення його сутності важливим постає з'ясування його функцій, адже саме через них найповніше і проявляється така сутність. При цьому важливо враховувати, що сформоване інституціональне середовище, в свою чергу, визначатиме і можливості, і якість виконання податковим контролем його функцій. Така постановка питання зумовлена розмаїттям функцій податкового контролю, що містяться в економічній літературі. Серед них економічна[273], фіскальна, конституційна, координуюча і правова[274], прогнозування, аналітична, нормативна, управлінська, координаційна і профілактична[275]. Не відкидаючи можливості податкового контролю формувати необхідну інформаційну базу для прогнозування, нормування, разом з тим, складно їх

---

[272]Богачев С. И. Налоговый контроль в Республике Казахстан и направления его совершенствования : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» Караганда, 2006. 31 с.

[273]Черномордов Л. И. Организационно-правовые методы и формы осуществления налогового контроля // Культура народов Причорноморья. 2008. № 144. С. 57–61. (Серия «Экономическая»).

[274]Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России: автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» М., 2009. 26 с.

[275]Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України: автореф. дис. на здобуття наук.ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» Одеса, 2005. 20 с.

віднести до функцій саме податкового контролю. Водночас, на нашу думку, правомірно акцентувати увагу поряд з традиційно вживаними і на таких його функціях, як профілактична, політико- і безпекозабезпечуюча. Сутність першої полягає у зниженні внаслідок контролю рівня економічних (податкових) злочинів і податкових ризиків; другої – у реальному впливі державного податкового контролю на реалізацію фінансової, грошово-кредитної, бюджетної, податкової, митної і валютної політик, а третьої – у забезпеченні національної безпеки загалом і фінансової безпеки держави й її регіонів, галузей господарського комплексу, господарюючих суб'єктів і окремих громадян зокрема.

В наявності такого широкого переліку функцій, що, на думку фахівців, притаманні податковому контролю, на наш погляд, і містяться витоки змішування окремих понять, близьких до процесу здійснення такого контролю. Наприклад, це поняття «податкова перевірка», «контрольна робота податкових органів», однак особливо це стосується поняття «податкове адміністрування». При цьому думки вчених-економістів переважно збігаються у тому, що «податкове адміністрування» є більш широким поняттям, ніж «податковий контроль». Це пов'язано із проведенням заходів організаційного й управлінського характеру, здійснюваних податковими органами, а саме: порядок установлення, зміни, скасування сплати податків, облік податкових платежів, їх планування і прогнозування, вжиття заходів із забезпечення виконання зобов'язань, стягнення податків й інші[276].

Щодо організації податкового контролю, то на перший план виходить вияснення принципів такої організації. Серед них: законності, об'єктивності, єдності, гласності, дотримання податкової таємниці, неприпустимості завдання шкоди і втручання, ефективності[21], група загальних, серед яких – безоплатність здійснення, правомочність, професіоналізм, визначеність предмета контролю, координація і взаємодія органів контролю, повнота, превентивність та група специфічних – дотримання процесуальної форми, презумпція невинності платника податків і правоти платника податків, дотримання податкової таємниці, забезпечення оптимального поєднання

[276]Артамонова Л. Г. Совершенствование методов контрольной работы налоговых органов РФ: автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» М., 2010. 25 с.

фіскальної і регулюючої спрямованості податкового контролю (принцип недопущення завдання шкоди платнику податків)[277]. Інші автори наголошують на таких принципах, як чітке законодавче визначення повноважень, меж та способу здійснення податкового контролю; встановлення прозорого правового статусу учасників контрольної діяльності; достатній рівень урегульованості процедурно-процесуальної регламентації контрольної діяльності; встановлення різних адміністративних процедур податкового контролю згідно з його напрямами; здійснення податкового контролю відповідно до чітко визначених цілей, завдань, форм та строків контролю[278]. Цей перелік можна продовжувати, але не складно помітити, що нерідко перелічені принципи не розкривають, по перше, власне сутності терміна «принцип», одне з трактувань якого, згідно з Тлумачним словником української мови, це – правило, покладене в основу діяльності якої-небудь організації, товариства або переконання, норма, правило, яким керується хто-небудь у житті, поведінці, а, по-друге, відірвані від сутності податкового контролю, про яку зазначалося вище, і, нарешті, по-третє, не відзначаються чіткістю, яка має забезпечувати ефективність податкового контролю. У підсумку це свідчить про недосконаліть інституційного середовища, яке визначає організацію податкового контролю, а остання – ефективність такого контролю.

Для усунення подібних неузгодженостей, на нашу думку, важливо враховувати неоднорідність податкового контролю, існування його окремих підвидів, що вимагають певної специфіки їх організації. Це не означає відсутності загальних принципів податкового контролю, які власне й повинні відображати його сутність, але важливе також виокремлення відповідних принципів щодо проведення окремих, відносно самостійних підвидів податкового контролю. Такий підхід узгоджується з позицією О. Жигаленко, яка виокремлює три групи принципів податкового контролю: 1) загальні,

---

[277]Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» М., 2009. 26 с.

[278]Литвинчук І. В., Бурківська Н. М. Податковий контроль: напрями удосконалення URL : http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/2_48/43.pdf.

які відповідають нормам правової діяльності країни; 2) спеціальні принципи здійснення податкового контролю; 3) спеціальні принципи організації податкового контролю[279]. Привертає увагу розмежування цим автором процесів здійснення і організації податкового контролю, що, на нашу думку, є досить обґрунтованим з огляду на нетотожність цих процесів, хоча й взаємно пов'язаних.

У такому розумінні науковий інтерес становить запропонований перелік загальноправових принципів: законності, юридичної рівності, пріоритету захисту прав і інтересів платників податків, гласності, відповідальності[280], які можна доповнити принципом створення умов незворотності покарання за скоєння порушення[281]. Серед принципів організації податкових перевірок це принципи: загальності податкового контролю; єдності податкового контролю; територіальності податкового контролю; обмеження сфери податкового контролю лише питаннями виконання особою обов'язків, передбачених податковим законодавством; презумпції добросовісності платників податків, податкових агентів; дотримання податкової таємниці; відшкодування збитків, завданих неправомірними діями посадових осіб під час проведення податкових перевірок[25].

У низці принципів здійснення контрольної діяльності податкових органів це: чітке законодавче визначення повноважень, меж та способу здійснення податкового контролю; встановлення прозорого правового статусу учасників контрольної діяльності; достатній рівень урегульованості процедурно-процесуальної регламентації контрольної діяльності; встановлення різних адміністративних процедур податкового контролю відповідно до його напрямів; здійснення податкового контролю відповідно до чітко визначених цілей, завдань, форм та термінів контролю[282].

---

[279]Жигаленко О. В. Ефективність податкового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» К., 2009. 24 с.

[280]Суворов М. А. Правовые принципы проведения налоговых проверок // Известия Томского политехнического университета. 2003. Т. 306. № 2. С. 133–142.

[281]Айтхожина Г. С. Случайный выбор в планировании налоговых проверок // Вестник Омского университета. 2010. № 1. С. 36–38. (Серия «Экономика»).

[282]Литвинчук І. В., Бурківська Н. М. Податковий контроль : напрями удосконалення URL : http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/2_48/43.pdf

Тому, коли сьогодні виникає питання причин недосконалості й неефективності окремих інституційних змін, припускаємо, що у процесі їх втілення у ділову практику має місце недооцінка складності інституціонального середовища, у якому інститути перебувають у взаємозв'язку, проте їх склад неоднорідний. Аргументуючи подібний висновок і торкаючись аспекту здійснення податкового контролю, привертає увагу відсутність єдиного підходу до визначення характеру і сутності у розрізі його окремих різновидів (наприклад, поточний, наступний, попередній). Формуванню інституціонального середовища перешкоджає відсутність чіткого розуміння уже сутності різновидів податкового контролю. Досить порівняти окремі визначення, наприклад, попереднього податкового контролю: 1) це виключно до інформування і проведення роз'яснювальної роботи[283]; 2) до попереднього переліку додається планування проведення податкових перевірок, а також профілактика і попередження порушень чинного податкового законодавства[284]; 3) сукупність щодо самостійних форм податкового контролю, здійснюваних суб'єктами контролю (податковими, митними і фінансовими органами) до проведення платниками податків фінансово-господарських операцій і спрямованих на попередження (профілактику) податкових правопорушень і злочинів, а також на планування контрольних заходів стосовно платників податків. При цьому виокремлюють такі функції попереднього державного фінансового контролю, як державна реєстрація платників податків, ведення їх обліку, облік податкових надходжень, реєстрація контрольно-касової техніки, ведення реєстру лотерей, а також попереджувальна (превентивна) функція[285].

Очевидно, що лише виважена класифікація податкового контролю за окремими критеріями дозволить виробити найефективніший з практичної точки зору підхід до досягнення його кінцевих цілей. З цієї позиції звертає увагу виділення таких критеріїв: 1) суб'єкти, які

---

[283]Гостева М. Налоговое администрирование и налоговый контроль // Финансовая газета. 2007. № 3.

[284]Овчинников Г. В. Система государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплины: дис. … канд. экон. наук: 08.00.10 М., 2004. 169 с.

[285]Спирина Л. В. Государственный предварительный налоговый контроль: сущность и функции // Вестник ПАГС. 2010. № 3. С. 156–161.

здійснюють контроль – на державний і недержавний; 2) час здійснення – попередній, поточний, наступний; 3) обсяг контрольованої діяльності – комплексний, цільовий, тематичний; 4) джерела отримання відомостей і даних – документальний і фактичний; 5) місце проведення – камеральний і виїзний; 6) ступінь охоплення предметів – суцільний і вибірковий; 7) план проведення – плановий і позаплановий; 8) методи – перевірка, інвентаризація і обстеження[286].

Для формування раціонального інституціонального середовища, як зазначалося у попередніх розділах, критичного значення набуває потреба гармонізації відносин учасників соціально-економічних процесів, а в контексті податкового контролю – учасників податкових відносин. З цієї позиції під час формування інституціонального середовища важливим серед напрямів податкового контролю (крім групи тих, що охоплюють контроль за дотриманням обов'язків платників податків) є група напрямів, пов'язаних із контролем за реалізацією платниками податків своїх прав, а також група напрямів, що певною мірою є об'єднуючими, а саме: профілактичні контрольні заходи. У розрізі виокремлених груп щодо контролю за дотриманням обов'язків платників податків важливими є контроль повноти, своєчасності, правильності обчислення і сплати податків і зборів; контроль дотримання податкового законодавства банківськими установами; контроль за повнотою обліку і відображення грошової виручки; контроль за дотриманням своїх обов'язків податковими агентами; контроль за валютними операціями; контроль за правильністю складання і своєчасністю надання платниками податків податкових декларацій; контроль за оборотом алкогольної продукції. У групі напрямів з контролю за реалізацією платниками податків своїх прав потрібно виділити: контроль правомірності застосування податкових пільг; контроль за дотриманням критеріїв, що дозволяють застосовувати спеціальні податкові режими; контроль за правомірністю використання права відшкодування податкових вирахувань; контроль за здійсненням розрахунків за інвестиційними податковими кредитами і відстрочками зі сплати податків в і зборів. І, нарешті, в групі профілактичних контрольних заходів це: контрольні заходи

[286]Черномордов Л. И. Организационно-правовые методы и формы осуществления налогового контроля // Культура народов Причорноморья. 2008. № 144. С. 57–61. (Серия «Экономическая»).

щодо великих платників податків; контрольні заходи з аналізу фінансово-господарської діяльності платника податків; контроль «проблемних» платників податків; попередження і припинення порушень податкового законодавства; контрольні заходи з роз'яснення податкового законодавства; контрольні заходи зі стимулювання платників податків щодо дотримання законодавства з податків і зборів. У загальному підході перелічені напрями контролю й формують інституціональне середовище, у якому і за допомогою яких інституціональних інструментів здійснюється податковий контроль.

Отже, потрібно зазначити, що на сьогодні ступінь розробленості системи планування податкового контролю як об'єкта інституціонального регулювання є недостатньою. Разом з тим обґрунтування інституціонального підходу до системи податкового контролю дозволяє забезпечити під час її розвитку взаємозв'язок різних інститутів і їх елементів, реалізувати синтез комплексного, системного і ситуаційного підходів. Оскільки податкові інститути впорядковують податкові відносини в державі, діяльність і поведінку суб'єктів податкових правовідносин, то інституціональний підхід забезпечує процес пізнання і розвитку планування податкових перевірок у системній цілісності податкового адміністрування, складності його системної організованості, в усьому розмаїтті притаманних йому зв'язків і відносин[287]. Одночасно з цим і актуалізується проблематика модернізації податкових інститутів. Сьогодні наголошується на важливості концепції модернізації податкових інститутів, створення якої вимагає уточнення можливостей і компетенцій усіх учасників податкових відносин. При цьому податковий інститут потрібно розглядати як єдиний комплекс правил дій і санкцій за невиконання дій держави і гаранта з виконання правил, а також дій платників податків з точки зору відповідності встановленим правилам. Тобто податкові інститути включають і систему податків, і спосіб організації податкових органів, і дію інших механізмів державного регулювання, пов'язаних з податковою сферою[288].

---

[287]Айтхожина Г. С. Концептуальные основы формирования системы планирования налоговых проверок // Управленец. 2013. № 3. С. 69–73.

[288]Вазарханов И. С. Компетентностно-сервисная концепция мордернизации российских налоговых институтов: автореф. дисс. на соискание учен. степени

Щодо інституційного інструментарію, то він має спрямовуватися як на посилення фіскальної функції оподаткування, так і на реалізацію нових векторів податкової діяльності, що пов'язані з антикризовим і антитіньовим впливом на економічні процеси, а також на формування кращих моделей дій платників податків у рамках законодавчо встановлених правил, які для них є зрозумілими та усвідомлюються як важливий обов'язок і дотримання яких їм вигідне, порівняно з ризиком санкцій внаслідок ухилення від них. За умови втілення таких підходів буде реалізована роль інституту податкового контролю в інституціоналізації захисту суспільних інтересів загалом.

д-ра экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит». Ростов-на-Дону, 2012. 43 с.

# РОЗДІЛ 3
# ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА І ПОДАТКОВА СИСТЕМА В КАТЕГОРІЯХ МОДЕРНІЗАЦІЇ ТА ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО РОЗВИТКУ

3.1. Інституціональні ефекти оподаткування та їх оцінка.

3.2. Податкові інструменти низьковуглецевого розвитку України.

3.3. Інституційне забезпечення підвищення ефективності податку на прибуток підприємств.

3.4. Розбудова інституту акцизного оподаткування.

3.5. Інституціональна сутність екологічного оподаткування.

3.6. Зарубіжний досвід майнового оподаткування та можливості його використання в Україні.

3.7. Перспективні напрями модернізації персонального прибуткового оподаткування у контексті попередження девіантної поведінки платників.

## 3.1. Інституціональні ефекти оподаткування та їх оцінка

Незважаючи на тривалу історію застосування, податки є одним із найскладніших інструментів макроекономічного регулювання. Застосування податкового інструментарію не завжди дозволяє отримати очікуваний результат, навіть якщо попередньо аналогічні податкові інструменти були успішно застосовані в інших країнах. Отримання очікуваного результату залежить від того, наскільки впливовими є формальні і неформальні інститути в суспільстві, як економічні агенти реагують на зміни у формальних інститутах та наскільки неформальні інститути вносять диспропорції в інституціональне середовище.

Під формальними інститутами розуміються правила, що створюються та підтримуються спеціально уповноваженими на те особами (державною бюрократією)[289]. Формальний інститут податку – система

[289]Олейник А. Институциональная экономика : учеб. пособие М. : ИНФРА-М, 2000. С. 55.

правових норм, що упорядковують податкові відносини економічних агентів – це законодавчо-нормативна база оподаткування (правила нарахування податкових платежів, їх справляння, механізми забезпечення дотримання податкових правил тощо)[290].

Формальні і неформальні норми в оподаткуванні мають кілька форм проявів. По-перше, податок – це обов'язковий платіж на користь держави, який має сплатити кожний економічний суб'єкт для того, щоб держава могла виконувати свої функції. Сплата податків обов'язково закріплюється законодавчо, за їх несплату нормами права передбачені відповідні покарання. Це є проявом формальних інститутів оподаткування. По-друге, висока ефективність оподаткування досягається тільки тоді, коли податок сприймається як громадянський обов'язок. Це є одним з проявів неформального інституту оподаткування, який можливий тільки у демократично розвинених суспільствах. У таких суспільствах громадяни розуміють, що податки – це плата за можливість жити у тій державі, яку вони обирають, голосуючи за конкретну політичну силу.

Неформальний інститут податку утворюють норми, правила і стереотипи поведінки, які регулюють податкові відносини економічних агентів, що склалися і реально діють на практиці[291]. Наявність неформальних інститутів оподаткування не є ознакою неефективності податкової складової макроекономічного регулювання. Усе залежить від того, які саме аспекти податкової поведінки економічних агентів регулюють неформальні інститути. Якщо неформальні інститути оподаткування являють собою позитивні фіскальні традиції, норми податкової культури у сплаті податків, то такі неформальні інститути природним чином підтримують функціонування формальних інститутів. Якщо неформальні інститути являють собою традиції і звичаї з ухилення оподаткування – це свідчить про конфлікт між формальним і неформальним інститутом оподаткування. Формальні та неформальні інститути оподаткування формуються у процесі еволюції оподаткування, від тривалості процесу еволюції частково залежить результат формування інститутів оподаткування.

---

[290]Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посібник / під ред. д-ра екон. наук, проф. Іванова Ю. Б., д-ра екон. наук, проф. Майбурова І. А. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2010. С. 62.

[291]Там само.

Важливість неофіційних обмежень самих по собі, а не просто як додатка до офіційних правил можна зрозуміти із спостережень за тим, як однакові офіційні правила і (або) конституції в різних суспільствах дають різні результати. А безперервна інституційна зміна, як, наприклад, революція або військове завоювання і підкорення, безперечно, веде до нових наслідків. Однак найдивніше те (хоча на це рідко звертають увагу, особливо прихильники революцій), що багато аспектів суспільства зберігають свою тривалість усупереч певній зміні правил[292].

Про важливість збалансування офіційних і неофіційних обмежень зазначав ще А. Сміт, який зауважив, що до платників податків не варто застосовувати репресії, оскільки вони можуть стати причиною відпливу капіталу в інші країни. «Капітал, – писав А. Сміт, – обороняє землю, дає роботу. Податок, що призводить до відпливу капіталу з будь-якої країни, веде, таким чином, до зникнення усіх джерел доходів власника та суспільства. Внаслідок перенесення капіталу в іншу країну неминуче зменшується більшою чи меншою мірою не лише прибуток з нього, а й земельна рента і заробітна плата»[293]. Виходячи з цієї тези, інвестиційну активність у країні можна вважати одним з інституціональних ефектів оподаткування. Зростання інвестицій можливе і за порівняно високого рівня оподаткування, якщо платники податків (виборці) погодились на високі податки, а держава (в особі уряду) виконує взяті на себе зобов'язання, проголошені на виборах.

Інституціональну сторону оподаткування досліджував і К. Віксель. Він уперше розглянув податки у тісному взаємозв'язку з державними витратами на вигідні суспільству заходи. Він обґрунтував важливість таких принципів оподаткування як еквівалентність та корисність для платників податків. Потрібно зазначити, що еквівалентність та корисність не можна розглядати як універсальні вимірники оподаткування, вони є суб'єктивними оцінками громадян. Не існує однорідних суспільств, тому формальні інститути оподаткування формуються у демократичних суспільствах під впливом

---

[292]Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки; пер. з анг. І. Дзюбка. К. : Основи, 2000. С. 51.

[293]Смит А. Исследование о природе и причинах багатства народов ; пер. с англ.; предис. В. С. Афанасьева. М. : Изд-во «Эсмо», 2007. С. 605.

більшості, а у недемократичних під впливом тих, хто має реальну владу або може нею маніпулювати (диктатора, олігархів тощо).

К. Віксель вважав за доцільне розширити публічний сектор із метою забезпечення послугами населення з низькими доходами. Податки, за його твердженням, не повинні порушувати добробут окремих соціальних груп, якщо за рахунок публічних послуг добробут окремих верств населення не підвищується, то вони мають бути звільнені від податків[294]. Така теза також є дискусійною, оскільки, наприклад, американська модель економіки побудована на інших постулатах – помірні податки за мінімального втручання держави в економіку, тобто публічний сектор має бути порівняно невеликий, а суспільні послуги обмежені лише колом тих, хто не може себе забезпечити з об'єктивних причин.

Важливе місце серед неформальних інститутів оподаткування належить податковій культурі. Податкова культура – це високий рівень правосвідомості та відповідальності громадян за повне і своєчасне виконання покладених на них конституцією країни обов'язків брати участь частиною своїх доходів у формуванні загальнонаціонального фонду грошових коштів (консолідованого бюджету держави). Податкова культура виражається у соціальній причетності громадян до фінансування загальнонаціональних, регіональних та місцевих завдань через сплату відповідних податків[295]. Однак податкова культура не формується в односторонньому порядку. Вона є і результатом реакції платників податків на дії уряду. Безперечно, у формуванні та розвитку податкової культури важливе значення відіграє рівень економічної та фінансової грамотності громадян, проте не менш важливий вплив на формування податкової культури має культура політична.

Як зазначає Д. Норт, «неофіційні обмеження беруть початок від суспільно передавальної інформації як частини спадщини, яку називаємо культурою. Спосіб обробки інформації розумом залежить від здатності мозку навчатися завдяки запрограмованості в рамках однієї

[294]Демиденко Л. М. Розвиток теорії оподаткування вченими Заходу // Фінанси України. 2004. № 5. С. 115.

[295]Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посібник / під ред. д-ра екон. наук, проф. Іванова Ю. Б., д-ра екон. наук, проф. Майбурова І. А. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2010. С. 394.

або декількох добре розвинених живих мов, спроможних закодувати інформацію про відчуття, ставлення, мораль (поведінку) і факти. Культуру можна визначити як передачу від одного покоління до іншого шляхом навчання і наслідування знань, цінностей та інших чинників, що впливають на поведінку. Культура створює концептуальну, побудовану на мові основу для кодування і тлумачення інформації, яку органи відчуття передають мозку»[296]. Тобто формування культури, у тому числі і податкової, відбувається постійно під впливом політичних та економічних процесів, а також під впливом державної ідеології та релігії. Ідеологія та релігія формують основу поняття етики та етичної поведінки. У суспільствах, де ухилення від сплати податків свідомий обман платниками податків держави, а держави – платників податків, релігія, як правило, має слабкий вплив на виховання у суспільстві, а ідеологія або відсутня, або ж часто змінюється. І навпаки, у суспільствах з високим рівнем свідомої сплати податків релігія часто є основою суспільної етики, тому ухилення від сплати податків є явищем неетичним, а, значить, неприйнятним.

Як зазначає А. Крисоватий, «у податковій психології немає якоїсь улюбленої ідеї, що, безумовно, приймається за доведену істину, досягнення якої є абсолютною метою фіскального будівництва, й яка все виправдовує на шляху до неї. Вона лише намічає маршрути податкової практики, постійно вишукує способи й орієнтири такої модифікації податкової системи, щоб перетворити її на ефективний фактор соціально-економічного розвитку, а не на його баласт чи гальмо»[297]. Тобто податкова психологія та податкова культура фактично пов'язані з глибинними основами формування суспільних традицій. Тому у суспільствах зі слабким базисом, відсутністю ідей, які б об'єднували громадян, шанси на формування податкової культури, яка б підтримувала формальні інститути оподаткування, а не руйнувала їх, набагато вищі, порівняно із суспільствами, які мають сильний суспільний базис.

---

[296]Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки ; пер. з анг. І. Дзюбка. К. : Основи, 2000. С. 52.

[297]Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2005. С. 100.

Систематизація інституціональних норм ілюструє наявність у податку первинних ознак інституту. Виходячи з цього, податкова система та система оподаткування також є інституціональними утвореннями, яким властиві не тільки первинні ознаки інституту податку, але специфічні, які проявляються через ціннісні і когнітивні норми.

Врахування інституціональної природи податку дозволяє полегшити дослідження поведінки платників податків та податкових реакцій економічних агентів. Часто неадекватна поведінка податкоплатників пов'язується з відсутністю податкової культури, менталітетом нації та фіскальними традиціями[298]. Однак, як вважає І. Таранов, «Втеча від податків не є національною рисою ні українців, ні будь-якого іншого народу, і лише від держави, від її розумної податкової політики залежить, щоб кримінальні форми ухилення від податків були витіснені легальним, правильним і раціональним податковим плануванням»[299].

Відсутність фіскальних традицій та податкової культури часто називають основними причинами такого явища, як ухилення від сплати податків. Серед інших причин називають високий рівень податкового навантаження та природне бажання платника податків максимізувати свій прибуток. Ми схиляємося більше до першої позиції, оскільки у протилежному випадку важко пояснити, чому надання масштабних податкових пільг для СЕЗ і ТПР не спричинили бурхливого економічного розвитку на цих територіях, а поведінка ВВП щодо податкового навантаження не показує високої еластичності.

Оподаткуванню притаманні специфічні макроекономічні характеристики, які дозволяють йому впливати на перерозподіл усіх видів ресурсів. Використовуючи податки як важіль регулювання економічного розвитку, варто враховувати, що їх вплив може бути як позитивний, так і негативний. Складність оцінки такого впливу полягає у тому, що з позицій різних економічних суб'єктів критерії як позитивного, так і негативного впливу будуть різними.

---

[298]Валігура В. Соціально-економічне підґрунтя ефективності податкових реформ // Вісник ТНЕУ. 2009. № 1. С. 191–192.

[299]Таранов І. М. Організаційні аспекти міждержавної податкової гармонізації // Вісник Технічного університету Поділля. Ч. 2. Т. 1: Економічні науки. 2004. № 1. С. 90.

Основна макроекономічна концепція, з позицій якої розглядається ефективність впливу оподаткування, – це концепція рівноваги на ринку. Податки можуть порушувати рівновагу на ринку через такі властивості:

– податки впливають на рівень чистої заробітної плати і таким чином зумовлюють зміну сукупного попиту;

– рівень оподаткування впливає на рішення платника податку щодо обсягу заощаджень;

– зміна ринкової рівноваги через застосування податків може прямо або опосередковано впливати на відносну заробітну плату та ставку доходу на капітал.

Крім порушення макроекономічної рівноваги через названі властивості, рівень оподаткування здійснює вплив на рішення платника щодо того, платити чи не платити податки – тобто може спонукати його до мінімізації податкових платежів. Реалізація такого бажання є одним із джерел формування неформального (нелегального) сектору економіки та перерозподілу фінансових потоків на його користь. Наслідками такого перерозподілу є не тільки недоотримання податкових надходжень до бюджету, але і деформація фінансової системи, неефективність фіскальної та монетарної політики через неможливість дати реальну оцінку економічним процесам в країні, а отже, і помилковість прогнозів.

Порушення макроекономічної рівноваги сприяє виникненню стійких інституціональних деформацій (пасток, розривів, ям, провалів), які обов'язково призведуть до формування одного з наймогутніших неформальних інститутів – неофіційної економіки, існування якої негативно позначатиметься на перерозподілі фінансових потоків, у тому числі інвестицій. Передусім такий інституціональний ефект оподаткування проявляється у бажанні платників податків вивести капітал з країни з метою не платити податки.

З метою оцінки інституціональних ефектів оподаткування під час аналізу динаміки сплати основних бюджетоутворюючих податків (поквартально) та динаміки інвестицій в Україні нами було висунуто дві гіпотези:

Перша гіпотеза – рівень оподаткування негативно впливає на динаміку іноземних інвестицій в Україні.

Друга – рівень оподаткування негативно впливає на динаміку капітальних інвестицій в Україні.

Для аналізу була використана інформація про динаміку сплати податків, обсяги наданих податкових пільг та динаміку податкового боргу, а також інформація про динаміку іноземних інвестицій в Україну та капітальних інвестицій в Україні. Статистична інформація доступна на сайтах Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

Для тестування першої гіпотези, як результуючої величини, визначено приріст іноземних інвестицій в економіку України, а як незалежних змінних – обсяги сплачених податку на прибуток, ПДВ, акцизного податку, обсяги податкових пільг, наданих за цими податками, та суми податкового боргу у розрізі зазначених податків за 2013–2018 рр. Аналіз виконувався за допомогою програмного продукту R. На першому етапі тестування було виявлено, що вплив акцизного податку, обсягів наданих пільг з акцизного податку, а також розмір податкового боргу не мають суттєвого впливу на динаміку іноземних інвестицій в Україну. Крім того, виявлено взаємну кореляцію динаміки ПДВ та акцизу, тому з подальшого аналізу змінні, які характеризують рівень оподаткування специфічними акцизами, були виключені. Результати статистичного аналізу представлені в таблиці 3.1.

Як видно з даних, представлених у таблиці, отримані результати є статистично значущими, про що свідчать високий коефіцієнт детермінації, а також критерій Фішера. Найбільш вагомий влив на динаміку іноземних інвестицій має податок на прибуток. Вплив позитивний, що порівнюється порівняно низькою ставкою оподаткування корпоративного прибутку, порівняно із країнами ЄС та США. Крім того, Україна підписала з багатьма країнами угоди про уникнення подвійного оподаткування, тому податок на прибуток негативно впливати на рішення іноземного інвестора щодо інвестицій в Україну не може. Негативно на динаміку іноземних інвестицій впливає ПДВ, що може бути пов'язано зі складною процедурою отримання бюджетного відшкодування в Україні. Крім того, рівень оподаткування ПДВ в Україні є порівняно високий, тому іноземним інвесторам вигідно експортувати вироблені в Україні товари, однак за умови, що ПДВ буде відшкодовано вчасно. Порівняно незначним виявився вплив таких факторів, як обсяги наданих податкових пільг з ПДВ та обсяги податкового боргу з ПДВ.

Таблиця 3.1

**Результати статистичного аналізу впливу оподаткування на динаміку іноземних інвестицій в Україні**

| | Dependent variable: |
|---|---|
| | FOREINGINVEST |
| CORPORATETAX | 0.4*** |
| | (0.1) |
| VAT | -0.01** |
| | (0.04) |
| CORPORATETAXPREF | 0.3 |
| | (0.1) |
| VATPREF | 0.4* |
| | (0.1) |
| CORPORATETAXDEBT | -0.05 |
| | (0.1) |
| VATDEBT | 0.4* |
| | (0.1) |
| Constant | 0.1* |
| | (0.03) |
| Observations | 28 |
| R2 | 0.7 |
| Adjusted R2 | 0.7 |
| F Statistic | 346.7*** (df = 5; 202) |
| Note: *p < 0.1; **p < 0.05; ***p < 0.01 | |

*Джерело: розраховано авторами.*

Виходячи з отриманих результатів, перша гіпотеза підтверджується лише частково, оскільки податок на прибуток негативно на динаміку іноземних інвестицій не впливає, акцизний податок не має впливу взагалі, вплив ПДВ негативний, однак ступінь впливу менший, порівняно зі ступенем впливу податку на прибуток.

Для тестування другої гіпотези, як результуючої величини, визначено приріст капітальних інвестицій в економіку України, а як незалежних змінних – обсяги сплачених податку на прибуток, ПДВ, акцизного податку, обсяги податкових пільг, наданих за цими податками, та суми податкового боргу у розрізі зазначених податків. Аналіз виконувався за допомогою програмного продукту R. На першому етапі тестування було виявлено, що вплив акцизного податку, обсягів наданих пільг з акцизного податку, а також розмір податкового боргу не мають суттєвого впливу на динаміку іноземних інвестицій в Україну. Як і під час тестування першої гіпотези, виявлено взаємну

кореляцію динаміки ПДВ та акцизу, тому з подальшого аналізу змінні, які характеризують рівень оподаткування специфічними акцизами, були виключені. Результати статистичного аналізу подані в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**Результати статистичного аналізу впливу оподаткування на динаміку капітальних інвестицій в Україні**

| | Dependent variable: |
|---|---|
| | CAPITALINVEST |
| CORPORATETAX | -0.1** |
| | (0.1) |
| VAT | -0.01*** |
| | (0.04) |
| CORPORATETAXPREF | 0.3** |
| | (0.1) |
| VATPREF | 0.3 |
| | (0.1) |
| CORPORATETAXDEBT | -0.05 |
| | (0.1) |
| VATDEBT | 0.4** |
| | (0.1) |
| Constant | 0.1* |
| | (0.03) |
| Observations | 28 |
| R2 | 0.68 |
| Adjusted R2 | 0.68 |
| F Statistic | 326.7*** (df = 5; 202) |
| Note: *p < 0.1; **p < 0.05; ***p < 0.01 | |

*Джерело: розраховано авторами.*

Як видно з даних, поданих у таблиці, отримані результати є статистично значущими, про що свідчать високий коефіцієнт детермінації, а також критерій Фішера. Результати розрахунків засвідчують, що обсяги сплати податку на прибуток негативно впливають на динаміку капітальних інвестицій. Частково це можна пояснити відсутністю вагомих пільг інвестиційного характеру та обмеженнями на витрати, які накладаються обов'язком враховувати податкові різниці платниками податку, які мають обсяг більше 20 млн грн. Так, негативний вплив здійснюють податкові різниці, пов'язані з нарахуванням амортизації, які обмежують прискорену амортизацію з метою

оподаткування. Також до податкових різниць потрапляють забезпечення, які створюються під майбутні витрати, у тому числі інвестиційного характеру (наприклад, для обтяжливих контрактів у будівництві).

Найбільший негативний вплив на динаміку капітальних інвестицій чинить ПДВ. Негативний вплив пов'язано не тільки з порівняно високою стандартною ставкою справляння ПДВ, але і з механізмом адміністрування, який вимагає депонування коштів на казначейському рахунку у системі електронного адміністрування ПДВ для своєчасної реєстрації податкових накладних на користь покупця. Фактично у підприємств – платників ПДВ, відбувається вимивання обігових коштів, особливо, коли вони працюють на умовах відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг) з відстрочкою платежу. У них зобов'язання виникають до надходження оплати, як і обов'язок зареєструвати податкову накладну на покупця. Вимивання обігових коштів та необхідність залучення овердрафту для забезпечення реєстраційного ліміту в системі електронного адміністрування ПДВ призводять до звуження можливостей вітчизняних підприємств здійснювати капітальні інвестиції.

Позитивно на динаміку капітальних інвестицій впливають обсяги наданих пільг з податку на прибуток. Потрібно зазначити, що більшість таких пільг є цільовими, і їх позитивний вплив пов'язаний з інвестиційним характером пільг. Наприклад, пільги, які надаються IT-сфері, а також підприємствам, які здійснюють інвестиції у розробку альтернативних джерел енергетики.

Пільги з ПДВ суттєвого впливу на динаміку капітальних інвестицій не мають. Це пов'язано з тим, що більшість пільг з ПДВ в Україні є технічними виключеннями, тому впливати на капітальні інвестиції не можуть. Виключення становлять звільнення від ПДВ розробки та постачання програмного забезпечення, проте на капітальні інвестиції такі пільги мають обмежений вплив.

Позитивно на динаміку капітальних інвестицій впливає збільшення податкового боргу з ПДВ. На нашу думку, це явище можна пояснити намаганням переорієнтувати фінансові потоки платниками податків та уникнути сплати ПДВ, оскільки до розрахунків було включено дані за 2013 та 2014 рр., коли ще не було впроваджено електронну систему адміністрування ПДВ. Зважаючи на досить

високу ефективність функціонування електронної системи ПДВ, позитивний вплив податкового боргу з ПДВ буде зменшуватися, і має згодом перейти на нейтральний.

Таким чином, друга гіпотеза підтверджується частково, оскільки вплив податків на динаміку капітальних інвестицій є змішаним.

Зважаючи на те, що інституціональні ефекти оподаткування пов'язані не тільки з величиною ставок податків та механізмами їх справляння, але і зі ставленням суспільства до оподаткування, нами було проаналізовано вплив фіскальної свободи (складової індексу економічної свободи, що розраховується і публікується Heritage Foundation), а також свободи від корупції та гарантії права власності на динаміку сплати податків та обсяги іноземних інвестицій. Аналіз проводився за 2013–2018 рр. Результати аналізу наведені в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Результати статистичного аналізу впливу фіскальної свободи, гарантії права власності, свободи від корупції на динаміку іноземних інвестицій та обсяги сплати податків**

| | Dependent variable: | |
|---|---|---|
| | FOREINGINVEST | TAXPAYS |
| FISCALFREEDOM | 0.2*<br>(0.1) | 0.2**<br>(0.1) |
| FREEDOMFROMCORRUPTION | 0.07***<br>(0.04) | 0.1***<br>(0.04) |
| PROPERTYRIGHTS | 0.3***<br>(0.1) | 0.3**<br>(0.1) |
| Constant | 0.1*<br>(0.03) | 0.1*<br>(0.03) |
| Observations | 28 | 28 |
| R2 | 0.74 | 0.69 |
| Adjusted R2 | 0.72 | 0.69 |
| F Statistic | 288.7*** (df = 5; 202) | |
| Note: *p < 0.1; **p < 0.05; ***p < 0.01 | | |

*Джерело: розраховано авторами.*

Як видно з даних, поданих у таблиці, отримані результати є статистично значущими, про що свідчать високий коефіцієнт детермінації, а також критерій Фішера. Як видно з результатів розрахунків, для іноземних інвесторів вагомішою є гарантія прав власності, порівняно з фіскальною свободою. Тобто вони погоджуються з вищим

рівнем оподаткування за умови високої гарантії прав власності. Так проявляється один із основних інституціональних ефектів оподаткування – сплачуючи податки, платник очікує від держави певний обсяг послуг, у тому числі і гарантування права власності та свободи від корупції. Із зростанням рівня оподаткування обсяг послуг від держави має збільшуватися. Потрібно зазначити, що ступінь впливу гарантії прав власності навіть більший, порівняно із впливом свободи від корупції.

Подібні результати отримали і для динаміки сплати податків, однак ступінь впливу фіскальної свободи та свободи від корупції у цьому випадку є вагомішим. Такий результат також є одним з інституціональних ефектів оподаткування – сплачуючи податки, платники очікують, що держава не буде діяти опортуністично, а спрямовуватиме кошти платників податків на розвиток держави, у тому числі і на забезпечення інституціональних свобод – захист від корупції та гарантію прав власності.

Отже, прояви інституціональних ефектів оподаткування в Україні є досить сильними і з розвитком демократичних традицій та зростанням рівня політичної та економічної обізнаності населення вони будуть посилюватися. Це свідчить про те, що будь-які зміни в оподаткування мають вноситися з урахуванням інституціональних ефектів. Маніпулювання ставками і базою оподаткування поступово вичерпують податковий потенціал держави і вимагають зміни підходів до його нарощування. Нарощування податкового потенціалу передбачає врахування інституціональних ефектів оподаткування, а особливо – важливість складових економічної свободи (у тому числі свободи від корупції та гарантії прав власності), що вимагає від держави в особі уряду фокусу на платника податків не з точки зору, що «він є потенційний злочинець», а з позицій, що саме платник податків віддає частину своїх коштів в управління державі і очікує, що такі кошти будуть використані ефективно, на розбудову держави та зростання добробуту платників податків.

## 3.2. Податкові інструменти низьковуглецевого розвитку України

Завдяки своєму стратегічному значенню енергетична політика знаходиться у центрі уваги на порядку денному забезпечення конкурентного та сталого економічного зростання як європейських країн, так і України. В останні роки ЄС зіткнувся з декількома важливими енергетичними проблемами, які підштовхнули енергетику до вершини національних і європейських політичних програм. Енергія є невід'ємною частиною стратегії «Європа-2020», яка націлена на «розумне, стійке, всеосяжне зростання» з більшою координацією національної і європейської політики. Так, країни ЄС можуть вільно розробляти будь-які джерела енергії, які вони бажають, враховуючи цілі в галузі поновлюваних джерел енергії. Енергетична політика цих країн, в першу чергу, спрямована на забезпечення енергопостачання Європи (з гарантуванням, що ціни на енергоносії не роблять її менш конкурентоспроможною, а енергія залишається доступною для споживачів); захист навколишнього середовища; поліпшення енергетичної інфраструктури.

У цьому аспекті важливим у комплексі інших заходів є формування ефективної та прозорої системи енергетичних податків, які у світовій практиці представлені специфічними акцизами. Як зазначає А. Соколовська, енергетичні продукти є оптимальним об'єктом акцизного оподаткування[300], оскільки їхнє споживання викликає побічні зовнішні ефекти (екстерналії) у вигляді забруднення навколишнього середовища (викиди в атмосферу).

Поточні правила ЄС щодо оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії визначені Директивою щодо енергетичних податків 2003/96 / ЕС, яка набрала чинності з 1 січня 2004 року та включає: спільну систему ЄС щодо оподаткування моторного палива, опалювального палива та електроенергії; мінімальні ставки для енергетичних продуктів, що використовуються як моторне паливо; мінімальні ставки для комерційних та промислових цілей, таких як сільське господарство, стаціонарні двигуни та машини, що використовуються у будівництві та громадських роботах; деякі варіанти

[300]Соколовська А. М. Основи теорії податків: навч. посібник Київ. Кондор. 2010. 326, [279] с.

звільнення від податку на використання енергетичних продуктів та електроенергії; спеціальні положення щодо комерційного дизельного палива тощо. До набрання чинності зазначеної директиви рамки Співтовариства щодо податку на енергію охоплювали лише мінеральні масла. Ця директива розширила сферу застосування системи мінімальних ставок для включення до всіх енергетичних продуктів вугілля, коксу, природного газу та електроенергії. Відповідно до всіх характеристик такі енергетичні податки встановлені у вигляді специфічних акцизів[301].

Метою цих законодавчих змін було зменшення викривлень, спричинених розбіжністю національних податкових ставок, усунення конкурентних перекосів між мінеральними маслами та іншими енергетичними продуктами і створення стимулів для енергоефективності та скорочення викидів.

На відміну від європейських країн в Україні до об'єктів оподаткування енергетичних податків відносять електроенергію, нафтопродукти та скраплений газ. Одним із фіскально-ефективним та перспективним для України є акцизне оподаткування нафтопродуктів, що використовуються як паливо для різних видів транспорту. Так, за даними Державної казначейської служби України у структурі надходжень акцизного податку на енергоресурси нафтопродукти та газ протягом 2015–2018 рр. займають найбільшу частку – майже 90 %. За розрахунками Н. В. Новицької[302], подібна ситуація і в європейських країнах. Так, в Греції, Польщі, Латвії, Угорщині, Болгарії, Словенії, Чехії, Словаччині, Румунії, Великобританії, Португалії, Франції, Люксембурзі частка становить понад 90 %. Найменша їхня частка у Данії (47,2), Швеції (67,1), Фінляндії (69,8) та Італії (77,7). Проте збільшення надходжень акцизного податку за вказаною товарною категоріє в Україні пов'язане із зростанням частки реалізованих на митній території України імпортних паливно-мастильних матеріалів. Якщо з загальної суми акцизного податку з нафтопродуктів у 2008 у 3,7 млрд грн 51,4 % становили надходження від оподаткування вітчизняної продукції, то вже в 2018 вказаний показник знизився приблизно до 20 % (рис. 3.1).

---

[301]Новицька Н. В. Екологічне оподаткування в Україні: стан та перспективи розвитку : дис. канд. ек. наук : 08.00.08. Ірпінь, 2016. 274 с.
[302]Там само.

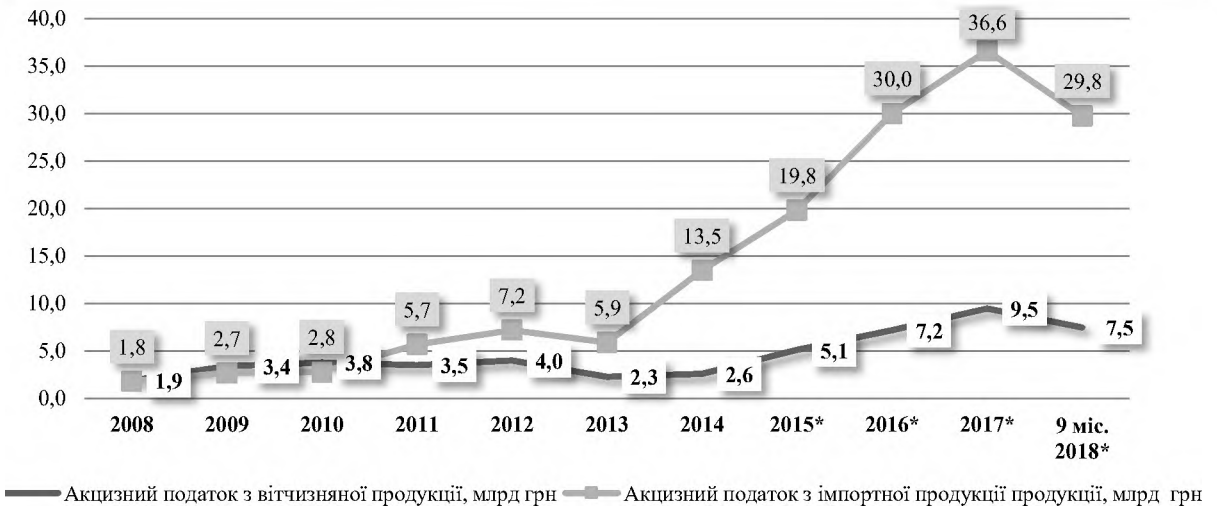



**Рис. 3.1. Динаміка надходжень акцизного податку з нафтопродуктів в Україні упродовж 2008–2018 рр.**

*Джерело: складено авторами за даними Державної казначейської служби України.*

Залежність нафтопереробних підприємств від імпортної сировини є особливістю, що викликає проблеми функціонування ринку нафтопродуктів в Україні. Так, нафти, видобутої в країні, вистачає для завантаження потужностей національних нафтопереробних заводів лише на 8–10 %. При цьому 90 % вітчизняного видобутку нафти та газового конденсату в Україні припадає на групу компаній НАК «Нафтогаз України», зокрема, 68 % – на ПАТ «Укрнафта», 22 % – «Укргазвидобування».

У зв'язку із неналежним рівнем інвестування в обслуговування, модернізацію основних фондів, технічним переоснащенням, бурінням нових свердловин на фоні природного спаду продуктивності родовищ, зниження світових цін на нафту, суттєвим рівнем податкового навантаження український ринок недостатньо забезпечений нафтопродуктами вітчизняної переробки. Так, обсяги видобутку нафти та газового конденсату в Україні протягом 2014–2017 рр. (без врахування тимчасово окупованої території АР Крим і м. Севастополь та зони проведення АТО) скоротився на 22 %, з 2,7 млн т до 2,1 млн т (рис. 3.2). Таке негативне явище, що пов'язане із падінням видобутку, імпорту та переробки вуглеводнів, призвело до збільшення частки імпорту нафтопродуктів.

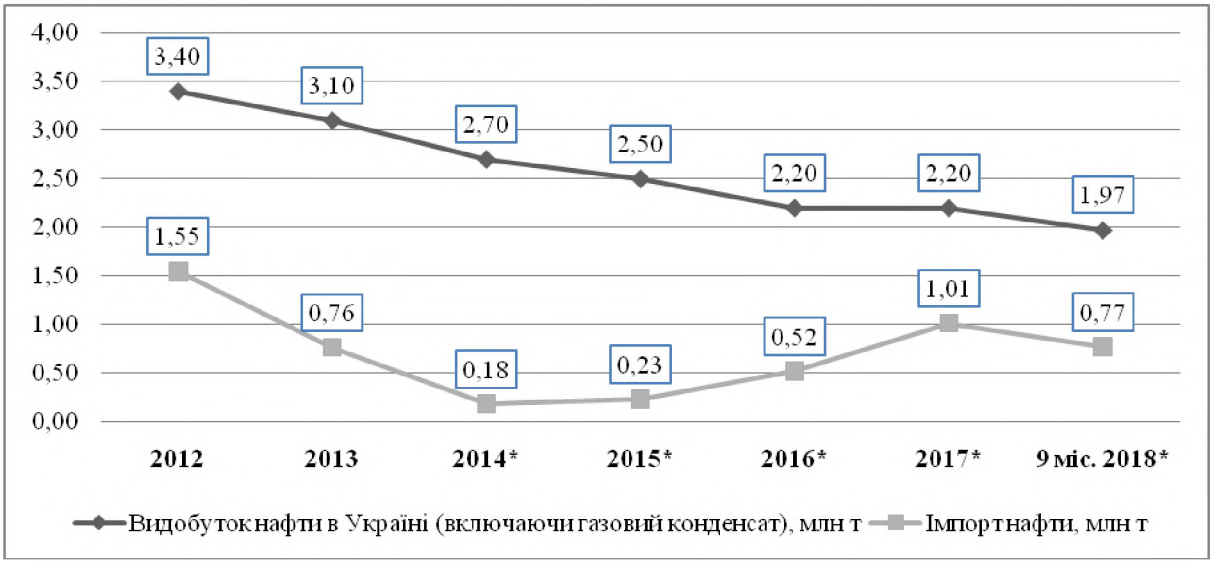



**Рис. 3.2. Динаміка обсягів видобутку та імпорту нафти в Україні (включаючи газовий конденсат) упродовж 2012–2018 рр., млн т**

**Дані вказані без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополь.*

*Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики України.*

Незважаючи на достатні потужності для виробництва нафтопродуктів, вітчизняні нафтопереробні підприємства простоюють та не є конкурентоспроможними, порівняно з європейськими підприємствами. Так, сучасна нафтопереробна промисловість України представлена шістьма нафтопереробними заводами (далі – НПЗ) (Дрогобицький, Кременчуцький, Лисичанський, Надвірнянський, Одеський та Херсонський) та одним газопереробним заводом (далі – ГПЗ) (Шебелинський), а також близько 30 міні-НПЗ (їх кількість налічувала близько 120) – сумарною потужністю переробки у 51,31 млн т вуглеводневої сировини на рік, які здатні забезпечити не лише потреби національної економіки в широкому асортименті нафтопродуктів, але й експорті[303]. Проте переробку нафтової сировини в України здійснює лише Кременчуцький та Шебелинський НПЗ у обсязі близько 2,5 млн т на рік – переважно це нафта і газовий конденсат вітчизняного видобутку. Інші вітчизняні НПЗ не переробляють нафти та в

[303]Енергетична галузь України: підсумки 2015 року // Центр Разумкова. 2016. URL : http://razumkov.org.ua/uploads/article/2016_ener_gal_pidsumky_2015.pdf.

короткостроковій перспективі відновлення їх роботи є малоймовірним[304].

Крім того, розвитку вітчизняних НПЗ перешкоджає стимулювання внутрішньої нафтопереробки в сусідніх країнах, які є експортерами нафти та нафтопродуктів, шляхом застосування митних та податкових важелів. У зв'язку з цим спостерігається відповідне збільшення імпорту нафтопродуктів[305].

Отже, через неможливість виробляти необхідну кількість якісних нафтопродуктів близько 70 % Україна вимушена імпортувати (рис. 3.3).

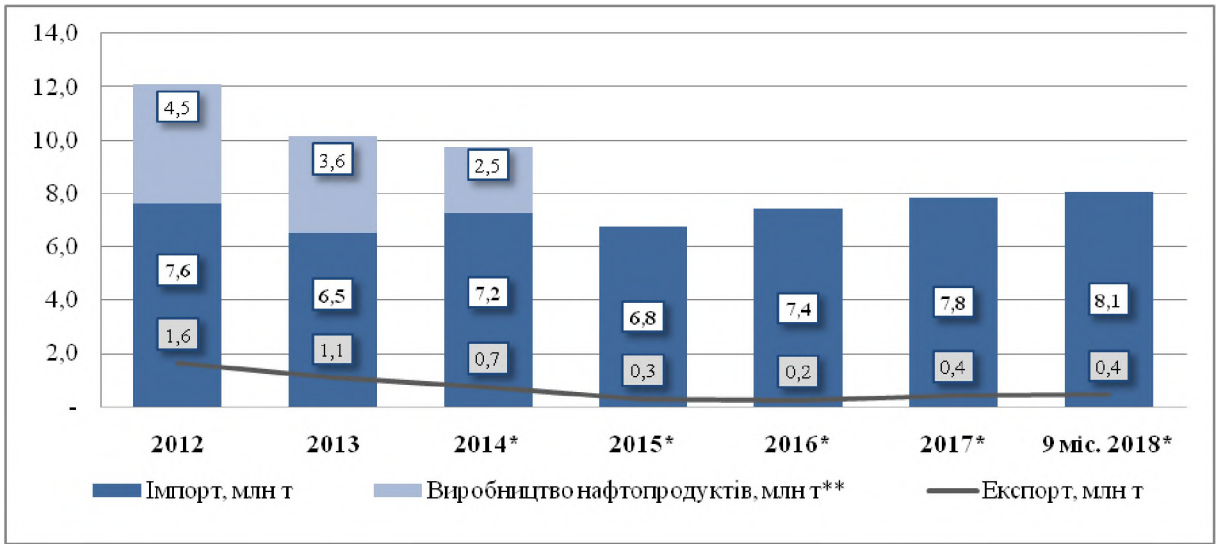



**Рис. 3.3. Виробництво, імпорт та експорт нафтопродуктів України упродовж 2012–2018рр., млн т**

**Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополь та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.*

***Дані не оприлюднюються з метою забезпечення виконання вимог Закону України «Про державну статистику» щодо конфіденційності статистичної інформації.*

*Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики України.*

---

[304]Ринок нафти і нафтопродуктів // Річний звіт / НАК «Нафтогаз України». 2016. URL : http://annualreport2016.naftogaz.com/ua/de-mi-zaraz/rinok-nafti-i-naftoproduktiv/.

[305]Звіт про результати перевірки обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з бензину моторного для автомобілів, затверджений постановою Колегії Рахункової палати від 09.06.2015 № 10-4 // Рахункова палата. 2015. URL : http://www.ac-rada.gov.ua/ doccatalog/document/16746491/.

Основними експортерами нафти та нафтопродуктів до України є Литва – 11 %, Російська Федерація – 25 % та найбільший постачальник Білорусь – 45 %, країна, яка має тривалі проблеми з поставки російської сировини (рис. 3.4)[306].

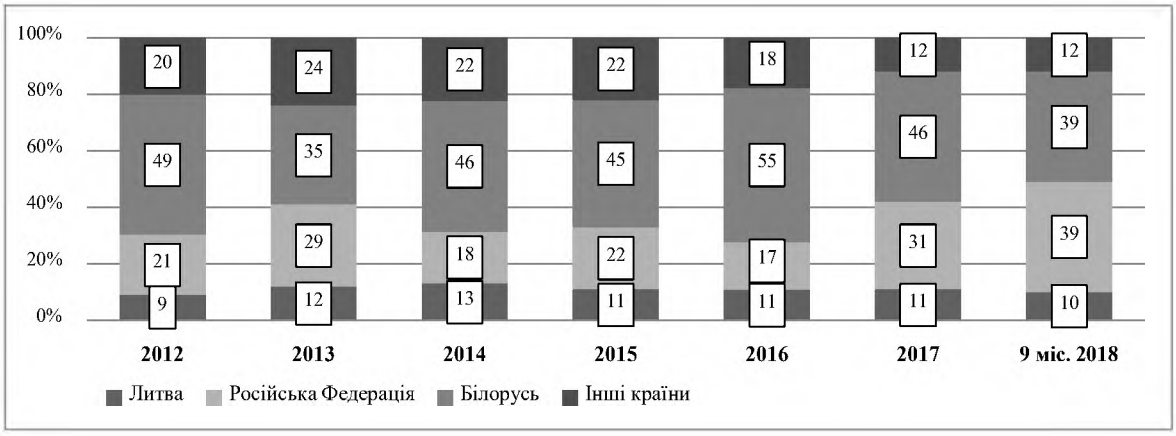



**Рис. 3.4. Питома вага основних країн-контрагентів у торгівлі нафтою та нафтопродуктами України упродовж 2012–2018 рр., %**

*Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики України.*

Імпорт бензинів в Україні здійснювало понад 70 імпортерів, серед лідерів – дочірній підрозділ ЗАТ «Білоруська нафтова компанія», на який в 2017 припало близько 46 % усього вітчизняного бензинового імпорту[307].

Щодо ринку дизельного палива, то в 2017 було імпортовано 88 % їх обсягів із Білорусі, Росії, Литви, Греції, Ізраїлю, Польщі, Угорщини, Румунії, Болгарії, Туркменістану та інших країн. Основними постачальниками дизельного палива стали Білорусь і Росія, на які разом припало 76 % усіх імпортних поставок[308].

Через фактори, зазначені вище, внутрішній ринок України недостатньо насичений нафтопродуктами вітчизняної переробки, що,

---

[306]Зовнішня торгівля України із зазначенням основних країн-контрагентів (тисяч доларів США) // Державна фіскальна служба України. URL : http://sfs.gov.ua/ms/f3.

[307]Рынок бензинов 2016: не все потеряно // Профессиональный интернет-дайджест «НефтеРынок». 2017. URL : http://www.nefterynok.info/analytics.phtml?art_id=389.

[308]Енергетична галузь України: підсумки 2016 року // Центр Разумкова. 2017. URL : http://razumkov.org.ua/uploads/article/2017_ENERGY-FINAL.pdf.

в свою чергу, призвело до збільшення частки їх імпорту. Відповідно, імпорт зумовив зростання цін на паливно-мастильні матеріали майже втричі (рис. 3.5), що відобразилося на платоспроможності автомобілістів і дещо спричинило скорочення споживання.

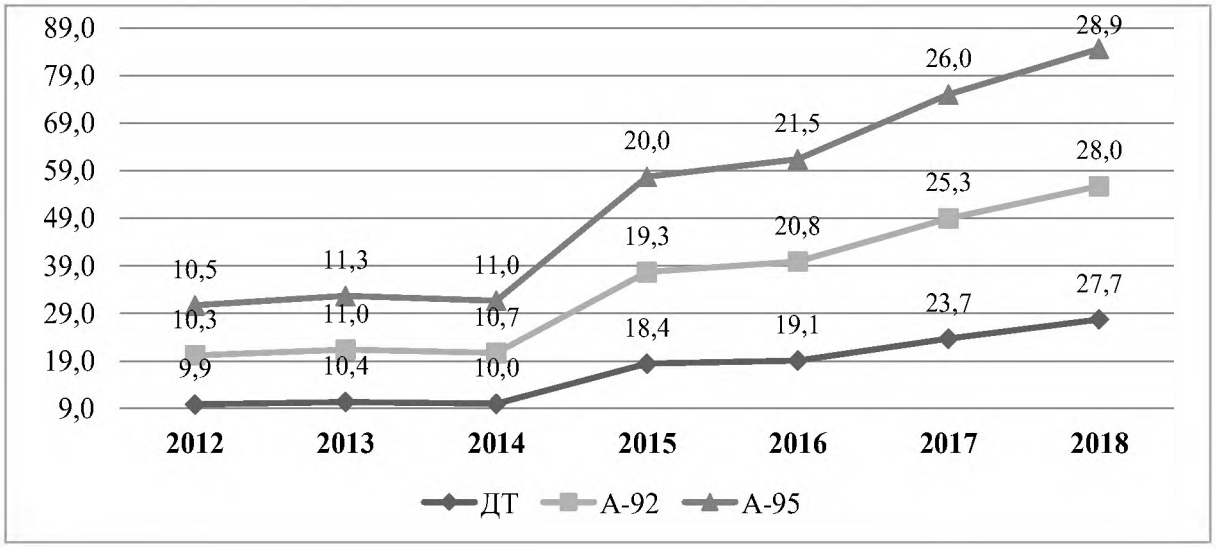



**Рис. 3.5. Динаміка роздрібних цін на паливо на АЗС в середньому по Україні упродовж 2012–2018 рр., грн за л**

*Джерело: складено авторами за даними*[309].

Важливим фактором у формуванні роздрібних цін на нафтопродукти є акцизний податок, який також сплачується у валюті. Загалом, близько 40–45 % вартості українського палива становлять податки та акциз[310], інші 55 % – закупівельна вартість нафтопродуктів, логістика та націнка власників мереж автозаправних станцій, у яку трейдери закладають наявні економічні, політичні, валютні та фінансові ризики (рис. 3.6)[311].

[309]Цены на бензин, дизтопливо, газ на АЗС Украины / Минфин. URL : https://index.minfin.com.ua/markets/fuel/2015-12.

[310]Необхідно зазначити, що Україна, відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС, у невизначений чітко термін зобов'язалася привести частку акцизного податку у вартості палива до середнього європейського рівня (60 %).

[311]Індикативні роздрібні ціни на АЗС та їх структура на другу декаду січня 2016 року // Міністерство енергетики та вугільної промисловості України. 2016. URL : http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/control/uk/publish/article?art_id=245080887&cat_id=35109.

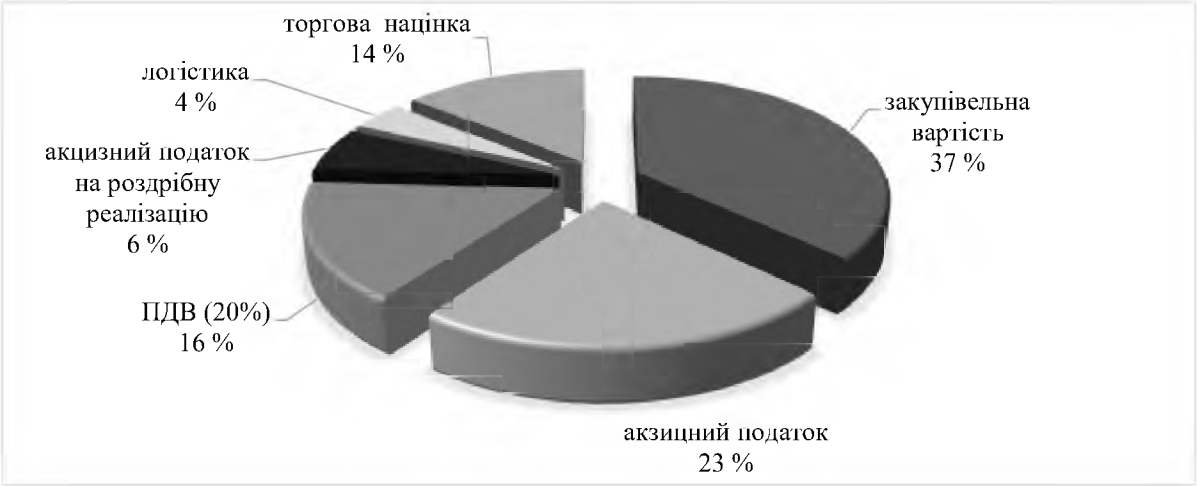



**Рис. 3.6. Структура індикативних цін на паливо по Україні, %**
*Джерело: складено авторами за даними* [312].

Необхідно зазначити, що рівень податків у ціні палива в Україні недалекий від європейського. Так, за даними Eurostat, в Болгарії частка податків у літрі бензину – 47 %, у Румунії та Польщі – 48 %, у Словаччині – 56 %. Найбільша в Європі частка податків у вартості палива у Великій Британії, що становить 70 %[313].

При чому рівень ставок акцизних податків на моторне паливо в Україні є значно нижчий ніж в європейських країнах. Акцизи на паливо в Європі різні та коливаються від 363 до 770 євро за 1000 кг. Найвищі податки і ціни на паливо – в Нідерландах, Італії, Фінляндії, Великобританії, Греції, Данії (рис. 3.7).

З метою дослідження регулятивної ефективності акцизного податку на нафтопродукти проаналізуємо його вплив на процеси споживання. Необхідно зазначити, що регулятивні ефекти специфічного акцизу залежать від цінової еластичності попиту на нафтопродукти, яка відображає поведінкову реакцію платників податків на зміну ціни[314].

---

[312]Індикативні роздрібні ціни на АЗС та їх структура на другу декаду січня 2016 року / Міністерство енергетики та вугільної промисловості України. 2016. URL : http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/control/uk/publish/article?art_id=245080887&cat_id=35109.

[313]Офіційний сайт Eurostat. URL : http://ec.europa.eu/.

[314]Новицька Н. В. Екологічне оподаткування в Україні: стан та перспективи розвитку : дис. канд. ек. наук: 08.00.08. Ірпінь, 2016. 274 с.

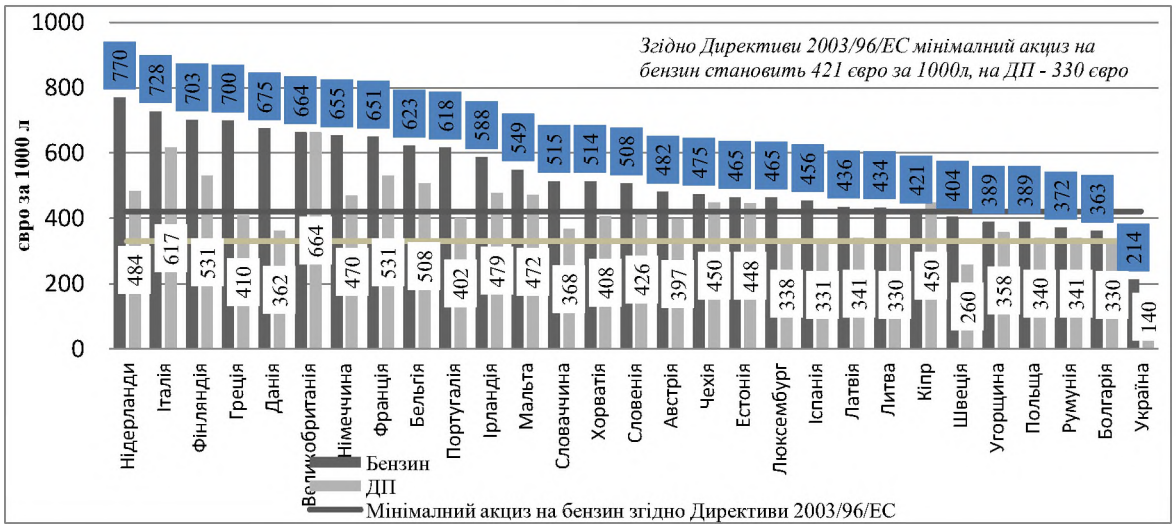



**Рис. 3.7. Мінімальні ставки акцизного податку на бензин та дизельне паливо в ЄС та Україні станом на 01.01.2018, євро за 1 000 л**

*Джерело: складено авторами за даними [315] та ПКУ.*

За даними Державної служби статистики України, у період 2012–2018 рр. роздрібний продаж бензину на автозаправних станціях (далі – АЗС) України (без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополь з 2015) скоротився на 26 %, порівняно з 2014 – до 1,800 млн т. Реалізація дизельного палива на вітчизняних АЗС знизилася на 25 % – до 1,780 млн т. Крім того, у 2015, порівняно з 2014, скоротилося промислове споживання бензинів на 17 % – до 542 тис. т, а дизельного палива – на 7 % – до 3,220 млн т (рис. 3.8).

[315] Excise duty tables Part II Energy products and Electricity // European Commission. 2017. URL : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/ excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf.

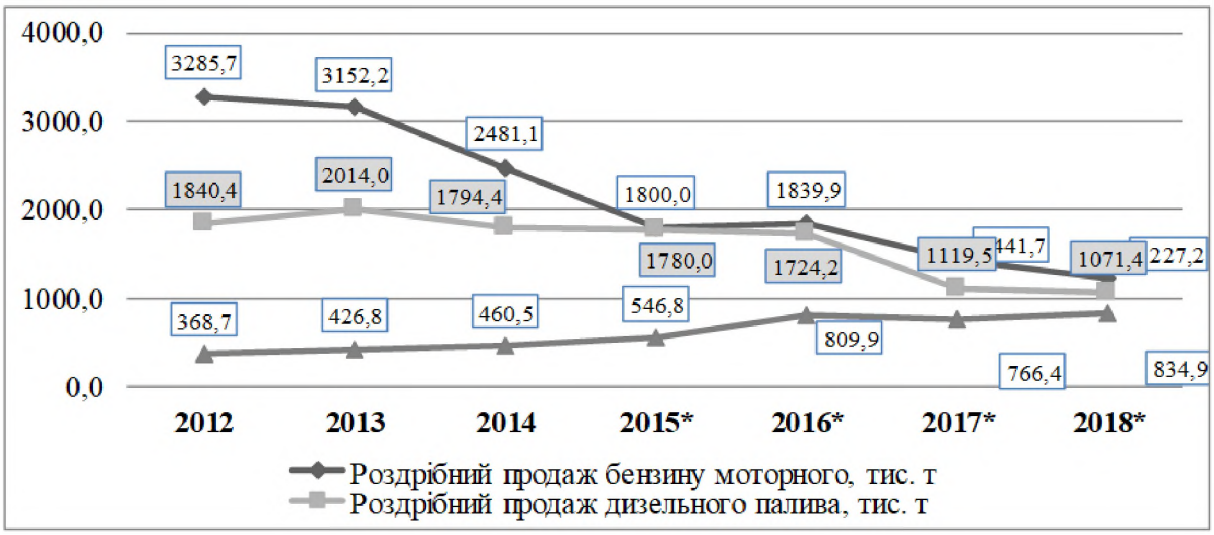



**Рис. 3.8. Роздрібний продаж світлих нафтопродуктів і газу через АЗС упродовж 2012–2018 рр.**

** Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополь.*

*Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики України.*

Загалом споживання бензину в Україні (без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополь з 2015) за період дослідження скоротилося на 58 % – до 1747,7 тис. т, а дизельного палива – на 11 % – до 5331,2 тис. т. Сумарне споживання палива у 2018 становило 7 512,7 тис. т, що на 29 % менше ніж у 2012 (рис. 3.9).

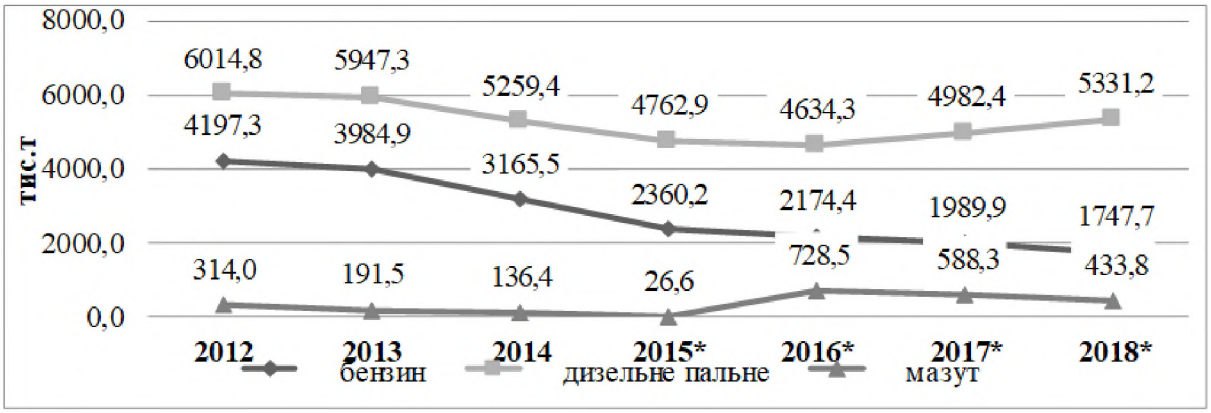



**Рис. 3.9. Споживання нафтопродуктів в Україні упродовж 2012–2018 рр., тис. т**

**Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополь.*

*Джерело: складено авторами за даними Міністерства енергетики та вугільної промисловості України.*

Зменшення рівня споживання нафтопродуктів в Україні, в першу чергу, пов'язано із втратою Криму та тимчасовою окупацією частини територій у Донецькій та Луганській областях, а також дедалі більшим падінням рівня платоспроможності населення[316].

З метою аналізу впливу зміни ставки акцизного податку на кінцеве споживання нафтопродуктів застосуємо показник ефективної ставки енергетичних податків (Implicit Tax Rate on Energy). Так, протягом 2012–2017 рр. під час зростання ефективної ставки акцизного податку в 3,9 раза спостерігається незначне скорочення споживання нафтопродуктів – на 17 % (рис. 3.10). Отже, отримані результати доводять низьку цінову еластичність попиту на нафтопродукти.

Попри позитивні фіскальні наслідки, підвищення ставок акцизного податку на пальне у гривневому еквіваленті в умовах економічної кризи й зниження рівня життя населення, на нашу думку, не можна вважати економічно й соціально виправданим кроком. В умовах стрімкого знецінення гривні щодо євро доцільніше знизити ставки акцизу на пальне, що зменшило б його негативні ефекти як для добробуту, так і для ринку пального.

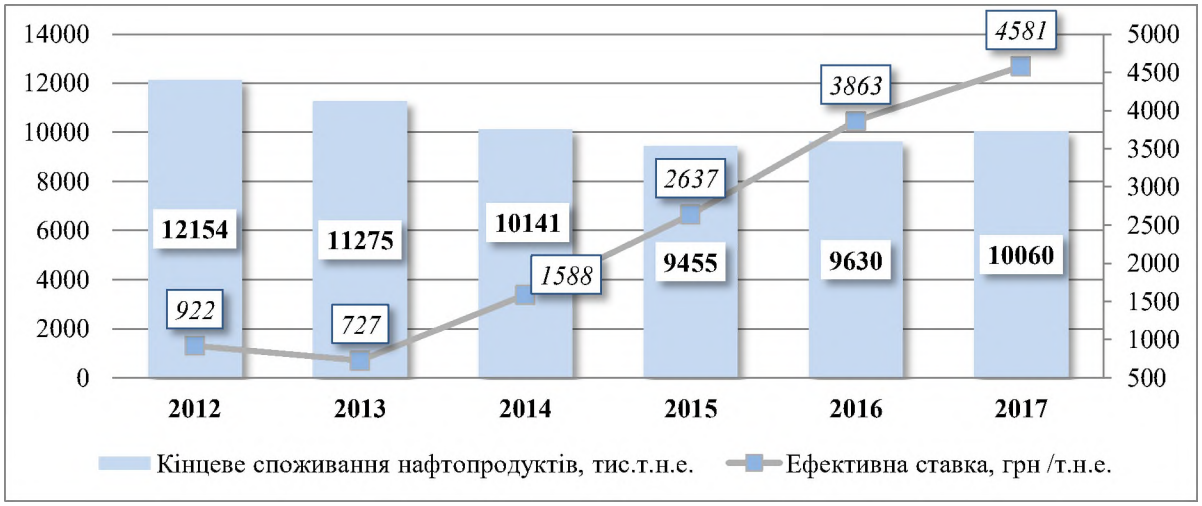



**Рис. 3.10. Ефективна ставка акцизного податку на нафтопродукти і кінцеве споживання нафтопродуктів в Україні протягом 2012–2017 рр., грн т.н.е.**

*Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики України та Державної казначейської служби України.*

[316]Енергетична галузь України: підсумки 2016 року / Центр Разумкова. 2017. URL : http://razumkov.org.ua/uploads/article/2017_ENERGY-FINAL.pdf.

Також необхідно звернути увагу на проблему контрабанди на ринку нафтопродуктів. Відповідно до даних представників Міністерством енергетики та вугільної промисловості близько 30 % нафтопродуктів в Україні продаються без сплати акцизного податку до державного бюджету[317]. Така ситуація пов'язана, перш за все, з неефективним адмініструванням акцизного податку, відсутністю дієвого державного контролю за якістю автомобільного бензину в Україні, а також недосконалим законодавством у зазначеній сфері. Таке негативне явище відображається на конкурентоспроможності трейдерів, які платять податки.

Враховуючи вищезазначене, можна дійти висновки про складну і напружену ситуацію на ринку нафтопродуктів України, що зумовлено особливостями кризових явищ останніх років у нафтовій галузі в цілому. Низька платоспроможність населення призвела до збільшення споживання дешевого палива. Відсутність державного контролю якості, наявність нелегального виробництва та реалізації нафтопродуктів призвели до процвітання учасників тіньового сегменту ринку. У свою чергу, недосконала політика призвела до зниження конкурентоспроможності вітчизняних НПЗ, непрозорості ринку нафтопродуктів, відсутності у підприємств стимулів до реконструкції і модернізації, що стало причиною важкого фінансового стану галузі.

Водночас очевидними стали певні позитивні зміни на ринку нафтопродуктів. Насамперед, зазначимо про відповідність виробництва нафтопродуктів українських виробників стандартам якості імпортних аналогів. У 2016 український ринок бензинів і дизельного палива активізував поліпшення якості вітчизняної продукції.

Нині до основних законодавчих ініціатив, які позитивно вплинули на ефекти акцизного оподаткування палива, можна віднести такі. По-перше, скорочення частини тіньового ринку – з 440 тис. т бензину у 2015 до 215 тис. т у 2016 стало можливим завдяки впровадженню системи електронного адміністрування реалізації пального (далі – СЕАРП). Відтепер юридичні та фізичні особи – підприємці, які здійснюватимуть реалізацію пального, підлягають обов'язковій реєстрації як платники акцизного податку з реалізації пального (далі –

[317]Обсяг тіньового ринку нафтопродуктів в Україні становить близько 30 % // finance.ua. 2015. URL : http://news.finance.ua/ua/news/-/363462/obsyag-tinovogo-rynku-naftoproduktiv-v-ukrayini-stanovyt-blyzko-30.

платники АП РП) до початку здійснення реалізації пального. Поряд з цим з 1 січня 2018 року було введено в дію Єдиний державний реєстр витратомірів-лічильників та рівнемірів – лічильників рівня пального у резервуарі, передачі облікових даних з них електронними засобами зв'язку[318].

По-друге, з метою забезпечення збалансованості бюджетних надходжень Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» (далі – Закон № 1791) від 20.12.2016 № 1791-VIII з 1 квітня 2017 року за рахунок зменшення ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, а саме нафти, збільшено ставки акцизного податку на паливо. Розширено перелік нафтопродуктів, які використовують як сировину для нафтохімічної промисловості (для виробництва етилену) та можуть ввозити на митну територію України без сплати акцизного податку (з оформленням податкового векселя на суму акцизного податку) за рахунок скрапленого газу, бутану та ізобутану, а також деяких видів важких дистилятів.

По-третє, спрощено адміністрування акцизного податку з реалізації палива за рахунок скасування акцизного податку з роздрібного продажу палива в розмірі 0,042 євро за 1 л реалізованого палива та відповідного підвищення розміру ставок акцизного податку на паливо, зокрема бензини, дизельне паливо і скраплений газ, на 42 євро за 1 000 л. Отже, з метою недопущення втрат доходів бюджету фактичне зростання ставок акцизу з імпорту та виробництва палива запроваджено на суму, рівну скасованому роздрібному акцизу.

Отже, важливим етапом стало затвердження законодавчих змін щодо спрощення адміністрування акцизного податку з реалізації палива, що дозволить зменшити частку тіньового ринку. Також запроваджене зниження рентних ставок дозволить збільшити видобуток нафти, інвестиції у розвідку та застосування нових технологій видобутку, підвищити привабливість галузі, тим самим покращити

[318]Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників і рівнемірів – лічильників рівня пального у резервуарі, передачі облікових даних з них електронними засобами зв'язку: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.11.2017 № 891. URL : https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/250448610.

показник завантаження українських НПЗ, а також знизити імпорт нафтопродуктів.

Крім застосування акцизів на паливно-мастильні матеріали, в світовій практиці існує можливість застосування одноразового оподаткування транспортних засобів. Використання такого акцизного оподаткування є менш ефективним з погляду впливу на рівень емісії забруднюючих речовин в атмосферне повітря, проте такі податки відіграють особливу роль, яка проявляється у впливі на рішення щодо придбання транспортного засобу, а також на загальну структуру автопарку в країні[319].

Наступним важливим кроком на шляху гармонізації вітчизняного законодавства до вимог директив ЄС та пріоритетним напрямом збільшення фіскальної ефективності акцизного оподаткування стало включення до переліку підакцизних товарів електроенергії. У країнах ЄС практика встановлення податків на споживання енергії не є популярною серед споживачів, проте її застосування сприяє найбільш ефективному досягненню екологічних цілей. Рівень ставок акцизів на електроенергію залежить від споживачів енергоресурсів, зокрема встановлюються ставки для комерційного і некомерційного споживання. Зазначимо, що податки на електроенергію функціонують у більшості країн ЄС, в інших країнах негативний вплив на навколишнє природне середовище, який спричиняє електроенергетика, вирішується за рахунок податків на агентів забруднення або на забруднюючі речовини, які емітуються в атмосферне повітря у процесі виробництва.

Упродовж останнього десятиліття Україна намагається диверсифікувати способи виробництва електроенергії, які б забезпечували не тільки економічне зростання господарського комплексу, але й сприяли підвищенню якості життя населення, за одночасної мінімізації негативного впливу генерації електроенергії на здоров'я людей і довкілля. Так, за даними ДССУ викиди забруднюючих речовин та діоксиду вуглецю в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення від постачання електроенергії у 2016 становитиме 46 % та 52,2 % відповідно.

---

[319]Трансформація акцизної політики України: монографія / Коротун В. І. та ін.; за заг.ред. В. І. Коротуна. Ірпінь: Видавництво університету ДПС України, 2015. 404, [221] с.

2012–2018 рр. відзначилися в Україні скороченням генерації електроенергії. Так, виробництво електричної енергії електростанціями, які входять до Об'єднаної енергетичної системи (далі – ОЕС) України, у 2018, порівняно з 2015, скоротилося майже на 20 %, з 198,1 млрд кВт-год до 159,4 млрд кВт-год (рис. 3.11).

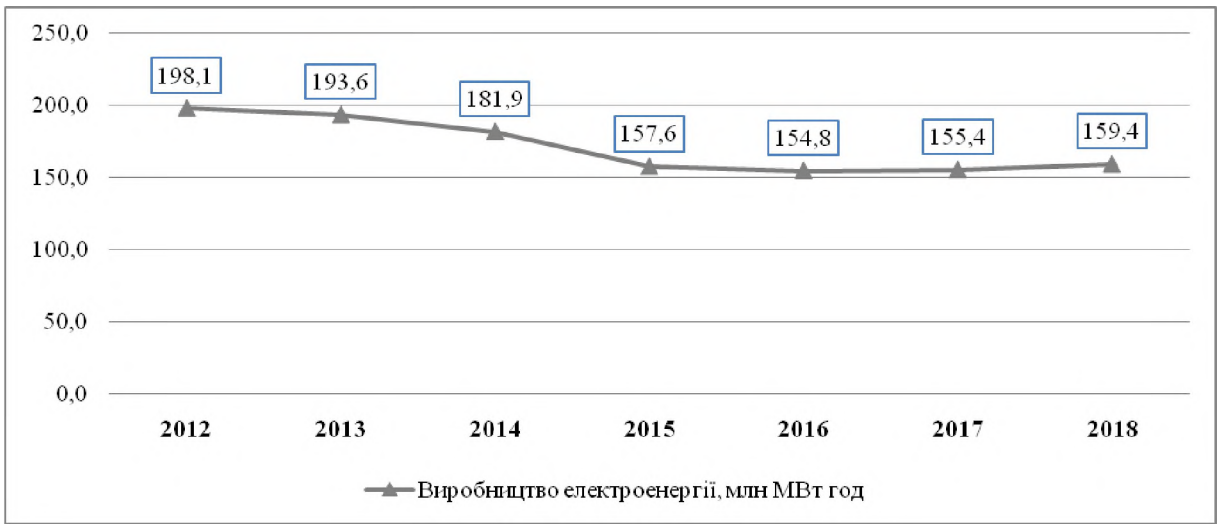



**Рис. 3.11. Виробництво електроенергії в Україні упродовж 2012–2018 рр., млн кВт-год**

*Джерело: складено авторами за даними Міністерства енергетики та вугільної промисловості України.*

При цьому частка атомних електростанцій (далі – АЕС) у структурі виробництва електроенергії упродовж 2015–2018 рр. в середньому становить 52,7 %, теплових електростанцій (далі – ТЕС) – 36,7 %, гідроелектростанцій (далі – ГЕС) – 6,6 %, відновлюваних джерел енергії (далі – ВДЕ), а саме: вітрових та сонячних електростанцій (далі – ВЕС та СЕС) – 1% (рис. 3.12).

Попри зниження рівня генерації електроенергії АЕС 2015, вони поки що є одними з основних джерел виробництва електроенергії, і саме: ядерна енергетика залишається надійною базою національної економіки та основою енергетичної безпеки держави. ТЕС і ГЕС у 2016 збільшили виробництво електроенергії, зафіксувавши тим самим найбільше зростання серед генеруючих електроенергію станцій. Переваг експлуатації АЕС перед, зокрема ТЕС, багато, проте недоліком залишається складність утилізації радіоактивних відходів.

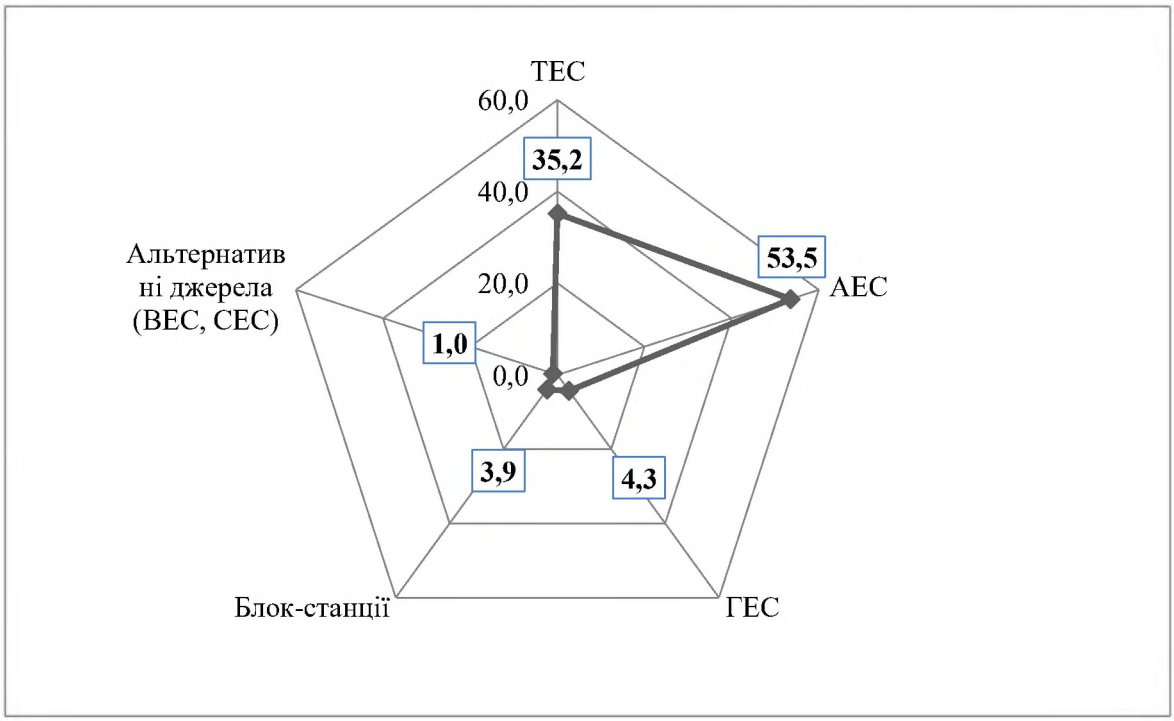



**Рис. 3.12. Структура виробництва електроенергії по ОЕС України в середньому упродовж 2015–2018 рр., %**

*Джерело: складено авторами за даними Міністерства енергетики та вугільної промисловості України.*

Виробництво електроенергії відновлювальними джерелами (ВЕС, СЕС, біомаса), хоча і зросло в 2018 на 0,2 %, продовжує балансувати на рівні 1 % у загальній структурі виробництва електроенергії[320]. Наприклад, у ЄС в 2017 частка енергії з відновлюваних джерел у валовому кінцевому споживанні енергії становила 17,5 %, що вдвічі перевищує частку у 2004 (8,5 %), перший рік, для якого доступні дані (рис. 3.13). Цей показник базується на визначеннях, включених до Директиви 2009/28 / ЕС, щодо сприяння використанню енергії з відновлюваних джерел та вимірює, наскільки великим є використання поновлюваних джерел енергії і ступінь, якою відновлюване паливо замінило викопне та ядерне паливо і, отже, сприяло декарбонізації економіки ЄС. Він також показує, який прогрес на рівні ЄС стосовно цільової стратегії «Європа-2020» щодо відновлювальних джерел енергії для збільшення частки відновлюваних джерел

[320]Динаміка і структура виробництва електроенергії в ОЕС України // ЕнергоВсесвіт. 2018. URL : https://vse.energy/news/pek-news/electro/573-electricity-2017-06.

енергії у валовому кінцевому споживанні енергії до 20 % у 2020 та не менше 27 % до 2030.

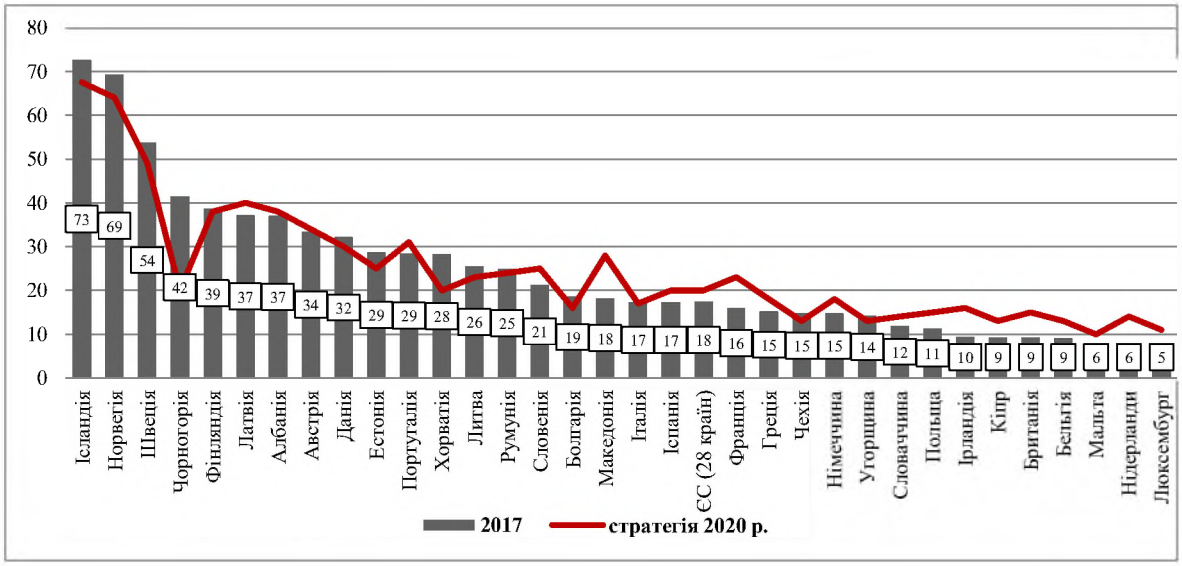



**Рис. 3.13. Частка відновлюваних джерел енергії у валовому кінцевому споживанні енергії ЄС в 2017, %**

*Джерело: складено авторами на основі* [321].

Необхідно зазначити, що розвиток відновлювальної енергетики та зменшення використання викопних видів палива є одним із пріоритетних напрямів енергетичної політики України, оскільки має здатність впливу щодо зменшення екологічного навантаження на довкілля та структуру енергетичного балансу країни. Так, на виконання міжнародних зобов'язань України згідно з пунктом 19 ст. 4 Паризької угоди[322], пунктом 35 Рішення 1/CP.21 Конференції Сторін Рамкової конвенції ООН про зміну клімату, а також на виконання розпоряджень КМУ від 7 грудня 2016 року № 932-р «Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері зміни клімату на період до 2030 року» та від 28 березня 2018 року № 244-р «Про затвердження плану пріоритетних дій Уряду на 2018 рік» розроблено та схвалено Стратегію низьковуглецевого розвитку України до 2050 року (далі – СНВР). Відповідно до СНВР вдосконалення системи оподаткування є одним із дієвих ринкових механізмів скорочення

[321]Share of energy from renewable sources // Eurostat. 2019. URL : http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=nrg_ind_ren&lang=en.

[322]Про ратифікацію Паризької угоди: Закон України від 14.07.2016 № 1469-19 URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1469-19/paran2#n2.

викидів парникового газу та стимулювання ВДЕ. Так, у країнах-членах ЄС виробникам електроенергії, що генеруються з відновлювальних джерел енергії, надаються податкові пільги з акцизного податку. Деякі пільги мають галузеве призначення, наприклад, спрямовуються на підтримку сільського господарства, яке в сучасних умовах не здатне повноцінно конкурувати з іншими видами економічної діяльності.

Україна має достатній потенціал для підвищення енергоефективності та розвитку відновлюваних джерел енергії, щоб дозволити собі поступово зменшувати залежність від атомної енергії. На сьогодні електроємність ВВП України вдвічі більша за середній показник у європейських країнах, що забезпечує широкі можливості для зниження споживання і, відповідно, до скорочення попиту на електроенергію. Динаміку показників електроємності ВВП України протягом 2012–2017 рр. наведено на рис. 3.14.

Поясненням такого явища є структура української економіки, яка здебільшого складається з електроємних галузей, і надмірно високі витрати електроенергії на виробництво одиниці продукції. Висока електроємність також викликана істотним технологічним відставанням багатьох галузей промисловості та житлово-комунального господарства, а також високим зношенням основних фондів.

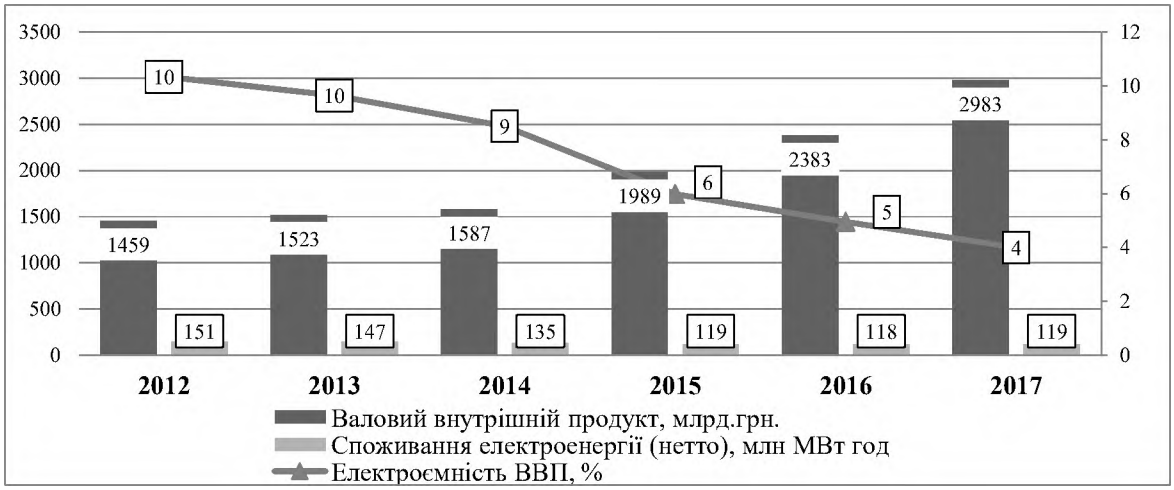



**Рис. 3.14. Динаміка показника електроємності ВВП України за 2012–2017 рр.**

*Джерело: складено авторами за даними Держаної служби статистики України та Міністерства енергетики та вугільної промисловості України.*

Аналізуючи податкові надходження від галузі електроенергії, а саме: частку цільової надбавки до тарифів на електроенергію, яка діяла в Україні до 2015, та акцизного податку з 2015, маємо досить високий рівень мобілізації доходів до зведеного бюджету (рис. 3.15).

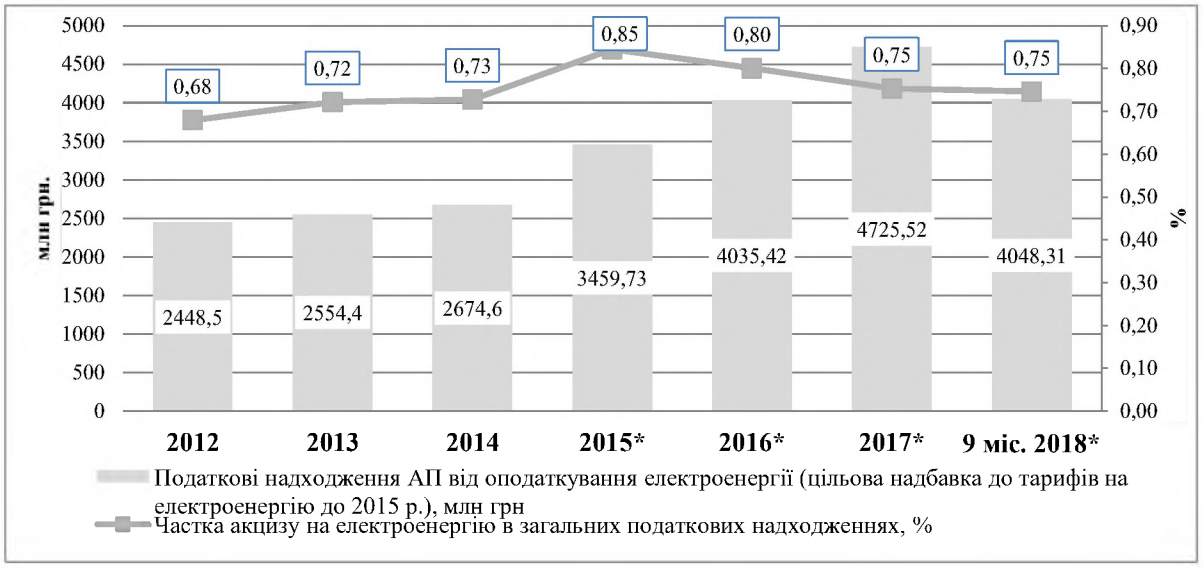



**Рис. 3.15. Частка акцизного податку на електроенергію в податкових надходженнях бюджету України за 2012–2018 рр.**

*Джерело: складено авторами за даними Державної казначейської служби України.*

Н. Новицька, порівнюючи частку акцизів на електроенергію в доходах бюджету в країнах ЄС та в Україні, зазначає високий рівень податкових надходжень від вітчизняного ринку електроенергії (в 1,2 раза більше від середнього рівня у країнах ЄС) при нижчій ефективній ставці оподаткування електроенергії [66].

За нашими розрахунками ефективна ставка акцизу на електроенергію в Україні протягом періоду дослідження зросла майже в 4 рази та становить 34,04 грн/МВт в 2017, що в перерахунку на євро становить 1,11 євро/МВт (рис. 3.16).

З рис. 3.16 видно, що в Україні протягом періоду дослідження під час зростання ставки акцизу на електроенергію у національній валюті спостерігається скорочення кінцевого споживання на 15 %.

Найбільше скорочення рівня споживання було зафіксовано в паливній, хімічній та нафтохімічній промисловості, а також серед населення, на транспорті та в комунальному господарстві. Водночас

енергоспоживання збільшилося у будівництві, сільському господарстві та харчовій промисловості[323].

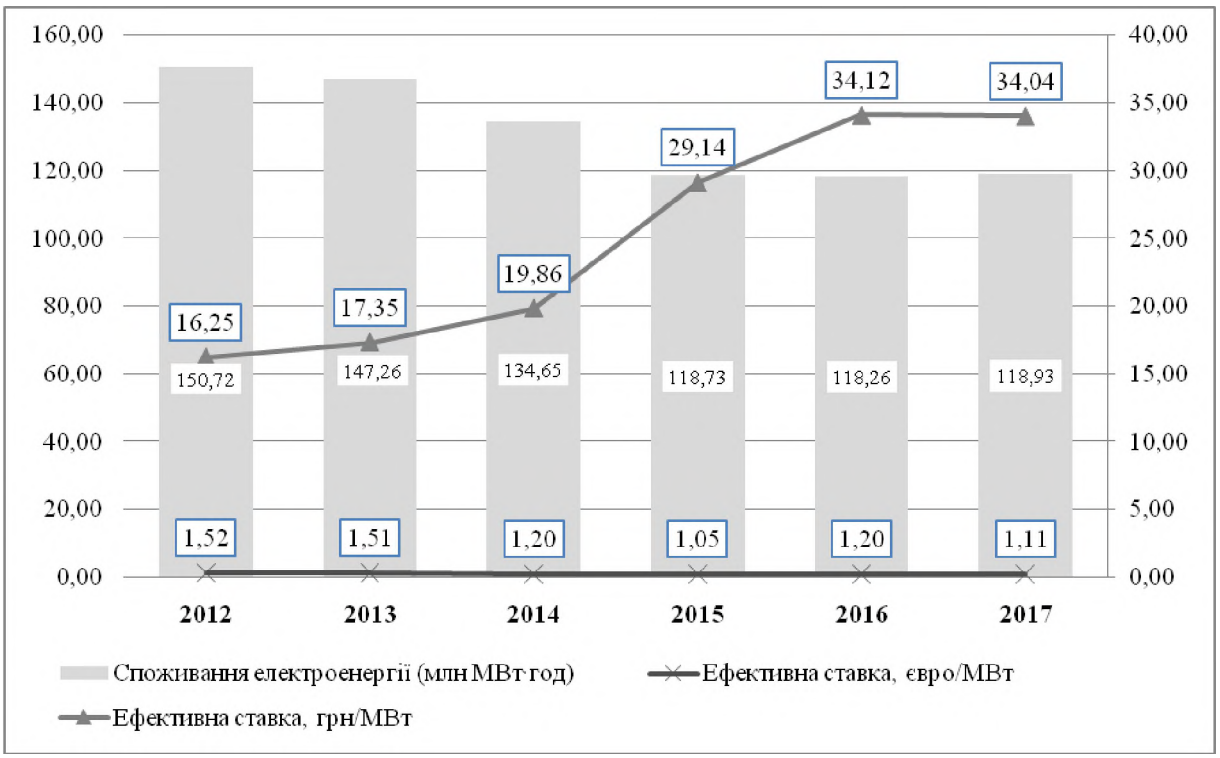



**Рис. 3.16. Ефективна ставка та кінцеве споживання електроенергії упродовж 2012–2017 рр.**

*Джерело: складено авторами за даними Державної казначейської служби України та Міністерства енергетики та вугільної промисловості України.*

Наприклад, у країнах ЄС ставки акцизу на електроенергію коливаються у межах від 0,99 до 122,2 євро/МВт при врахуванні встановленої Директивою 2003/96 / ЕС мінімальної ставки для некомерційних організацій 1 євро / МВт (рис. 3.17).

Погоджуємося з висновками вітчизняних науковців про досить високе та неефективне використання енергоресурсів в економіці України[324].

Як вже зазначалося, ефективність функціонування акцизного податку на електроенергію зумовлена економічною природою акцизу,

[323]Енергетична галузь України: підсумки 2016 року / Центр Разумкова. 2017. URL : http://razumkov.org.ua/uploads/article/2017_ENERGY-FINAL.pdf.

[324] Трансформація акцизної політики в Україні : Звіт з НДР № держреєстрації 0113U000278 / Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін. ; кер. авт. кол. В. І. Коротун. Ірпінь : Національний університету ДПС України, 2014. 480 с.

яка полягає у виконанні не лише фіскальної функції, а й регулятивної, що полягає в обмеженні споживання продукції, шкідливої для навколишнього середовища.

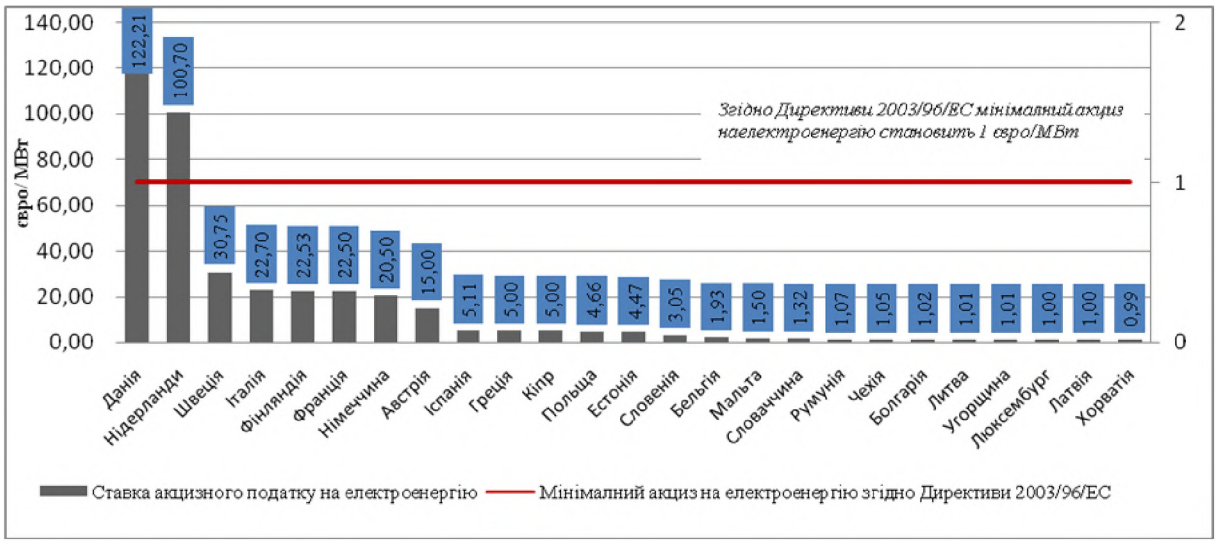



**Рис. 3.17. Мінімальні ставки акцизного податку на електроенергію в ЄС станом на 01.01.2018**

*Джерело: складено авторами за даними* [325].

Країни-члени ЄС, зважаючи на те, що енергоресурси вичерпні, проводять політику енергозбереження. Відповідно до цього Європейська комісія 25 лютого 2015 року прийняла Стратегію Енергетичного союзу (The Energy Union Package), метою якої є забезпечення зростання енергетичної безпеки, стійкості та конкурентоспроможності. Одним із механізмів реалізації цієї стратегії є акцизне оподаткування, яке впливає на ціни енергоресурсів. До інших факторів впливу відносять попит та пропозицію, геополітичну ситуацію, диверсифікацію імпорту, мережеві витрати, витрати на охорону навколишнього середовища, несприятливі погодні умови.

Для того щоб краще зрозуміти взаємозв'язок між ціною на енергію та акцизною політикою, необхідно розглянути структуру ціни. Основним фактором розбіжності цін на рівні ЄС є різні податкові режими в державах-членах ЄС. Аналіз європейських енергетичних цін свідчить про те, що європейська структура для

[325]Excise duty tables Part II Energy products and Electricity // European Commission. 2018. URL : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf.

енергетичного оподаткування не передбачає повної гармонізації, тому держави-члени ЄС можуть встановлювати податки і податкові ставки самостійно. Іншим фактором є розбіжність білінгових систем/систем рахунків (billing system). При цьому склад податків та зборів, що включаються до споживчих рахунків, також відрізняються серед країн ЄС.

Структуру ціни, до якої входять і податки, часто неможливо прямо порівняти між країнами. Наприклад, вітчизняний ринок електроенергії ще не пройшов лібералізації, а це означає, що підходи до ціноутворення в Україні та Європі відрізняються. Нині на оптовому ринку електричної енергії (далі – ОРЕ) України реалізована модель «єдиного покупця» закріплена на законодавчому рівні та передбачає існування оптового постачальника, що зобов'язаний купувати і продавати електричну енергію в межах оптового ринку на основі двосторонніх договорів купівлі-продажу з іншими суб'єктами ринку[326]. Крім того, вартість електроенергії для кінцевого споживача залишається чітко регульованою державою, зокрема Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг. Наприклад, у країнах-членах ЄС ціна на електроенергію встановлюється ринком, залежно від попиту і пропозиції. При цьому остаточні ціни для споживачів складаються з таких компонентів: ціни на виробництво електроенергії (оптові ціни); мережеві витрати (передача і розподіл); податки, збори, мита (рис. 3.18).

Розглянувши структуру середньозваженого роздрібного тарифу на електроенергію для промислових споживачів в Україні та країнах ЄС, можна стверджувати, що частка оптової ціни електроенергії в Україні, яка становила 83 % у 2017, є вищою ніж у європейських країнах. Крім того, ринок електроенергії в Україні є монополізованим, а отже, відповідно до його правил така оптова ринкова ціна (далі – ОРЦ) формується шляхом визначення середньозваженої вартості електроенергії в ОРЕ. Тобто усі виробники електроенергії здійснюють її продаж за встановленою на певний період (10 днів) для окремої генерації ціною, потім постачальники електроенергії купують її на ОРЦ за встановленими цінами (за регульованим/нерегульованим тарифом). Різницю між ціною продажу та ціною купівлі електроенергії

[326]Модель енергоринка України // Енергетична компанія «Укренергоекспорт». URL : http://www.ukrenergoexport.com/.

становить націнка, яка охоплює витрати на диспетчеризацію та передачу електроенергії магістральними та міждержавними мережами, акцизний податок, витрати на інфраструктуру ДП «Енергоринок» та ряд інших додаткових загальнодержавних витрат (акцизний податок на електричну енергію, компенсація пільгових тарифів для деяких категорій споживачів, насамперед населення)[327].

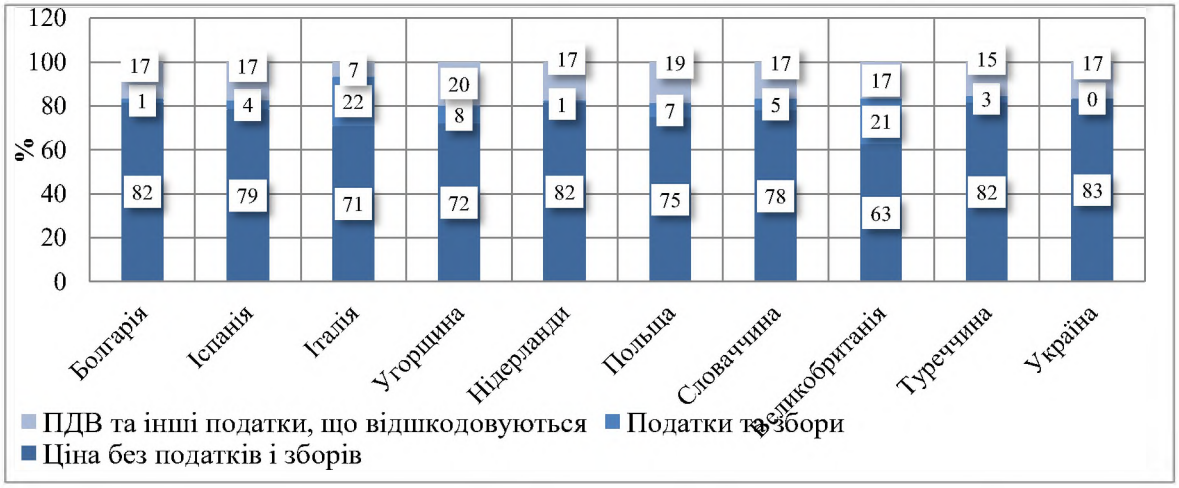



**Рис. 3.18. Структура кінцевих тарифів на електроенергію для промислових споживачів (> 150 000 МВт·год) в Україні та країнах ЄС за І півріччя 2017, %**

*Джерело: складено авторами за даними Eurostat.*

На нашу думку, основними негативними факторами збільшення тарифів на електроенергію в Україні є високий рівень зношування електроенергетичного обладнання, пов'язаного з виробництвом, передачею та розподілом електричної енергії; неефективне використання паливно-енергетичних ресурсів; недосконала та застаріла нормативно-правова база і методи регулювання; відсутність належного рівня інвестицій у галузь; викривлена система ціноутворення на ринку електричної енергії; відсутність ринкових механізмів формування цін; глибокий рівень перехресного субсидіювання, особливо побутових споживачів. Отже, акцизний податок на електроенергію в Україні лише збільшує тариф, у тому числі і для населення, що не сприяє

[327] Динаміка зміни цін на електричну енергію // Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг. 2016. URL : http://www.nerc.gov.ua/?id=19533.

модернізації об'єктів електроенергетики або закупівлі палива для її виробництва.

Важливим підходом до прояву регулятивних ефектів акцизного оподаткування продуктів енергії в країнах ЄС є застосування диференційованих ставок акцизного податку залежно від цілей їх використання. Доцільно зазначити, що оподаткування акцизами енергоносіїв та електроенергії в ЄС має на меті не тільки зменшення залежності країн Європи від імпортованих енергоносіїв, а також заохочення використання відновлюваних джерел енергії. Рівень оподаткування енергоносіїв та електроенергії не може бути меншим ніж мінімальні ставки акцизів, встановлені відповідно до ст. 4 Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії (далі – Директива 2003/96/ЄС). Потрібно враховувати, що під час визначення мінімальної ставки акцизу використання енергоносіїв та електроенергії поділяють на комерційне та некомерційне. В Україні платники акцизного податку, до яких віднесено оптових постачальників електричної енергії, зокрема державне підприємство «Енергоринок», та виробників електричної енергії, які виробляють електричну енергію і продають її поза оптовим ринком електричної енергії (за винятком реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та з відновлюваних джерел енергії), сплачують акцизний податок на ставкою 3,2 % від вартості електроенергії (без ПДВ).

Разом із цим держави-члени ЄС можуть надавати податкові пільги чи звільнення від акцизного оподаткування енергопродуктів шляхом безпосереднього звільнення, застосування під податковим наглядом зменшеної ставки акцизів на енергопродукти залежно від цілей їх використання, а також повного або часткового відшкодування сплачених податків. Директива 2003/96/ЄС встановлює обов'язкові та факультативні (на розсуд уряду країни) пільги з акцизного оподаткування (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

## Пільги з акцизного оподаткування продуктів енергії та електроенергії відповідно до Директиви Ради 2003/96/ЄС

| Обов'язкові звільнення (стаття 14) | Факультативні звільнення (стаття 15) |
|---|---|
| Енергопродукти або електроенергія, використані для генерації електроенергії. Проте держави-члени ЄС можуть оподаткувати ці продукти з екологічних причин, не дотримуючись мінімальних ставок оподаткування | Комбіноване вироблення тепла та енергії (когенерація) з метою сприяння використанню альтернативних джерел енергії, перевагу можна надавати відновлюваним видам енергії (сонячної, вітрової, хвильової, припливної, геотермальної, з біомаси, метану, який виділяється з покинутих вугільних шахт, на основі паливних елементі або що виробляється водними електростанціями) |
| Енергопродукти, що постачаються для використання у вигляді пального для потреб повітряного сполучення, за винятком приватної некомерційної авіації. У випадку, коли держава-член ЄС уклала двосторонню угоду з іншою державою, можна не брати до уваги дане звільнення. При цьому вони можуть встановлювати рівень оподаткування нижчий за мінімальний | Електроенергія, вироблена малими установками з електрогенерації за умови оподаткування енергопродуктів, що використовуються для виробництва цієї електроенергії (на вході) |
| | Продукція, що використовується у сфері пілотних проектів з технологічної розробки більш екологічно-сприятливих продуктів або у сфері пального з відновлювальної сировини |
| | Енергопродукти і електроенергія, що використовуються для:<br>– комбінованого виробництва тепла і електроенергії (когенерації);<br>– електроенергії, виробленої на основі когенерації, якщо установки когенерації є екологічно сприятливими |
| | Енергопродукти і електроенергія, що використовують як моторне пальне для перевезення товарів і пасажирів залізницею, метро, трамваєм і тролейбусом; для судноплавства у *внутрішніх водах* (включаючи рибний промисел), за виключенням приватного некомерційного судноплавства |
| Енергопродукти, що постачаються для використання у вигляді пального для судноплавства в межах *морських вод* європейського співтовариства (включаючи рибний промисел), за винятком приватного некомерційного судноплавства, в електроенергії, що виробляється на борту суден | Електроенергія, природний газ, вугілля і тверде паливо, що використовують у приватних домогосподарствах і благодійних організаціях |
| | Природний газ і зріджений нафтовий газ, які використовують як моторне пальне |
| | Моторне пальне, що використовують у сфері виробництва, розробок, випробувань і обслуговування повітряних та водних суден; для днопоглиблювальних робіт на водних шляхах і портах |
| | Енергопродукти за кодом Комбінованої номенклатури 2705, які використовують для отримання тепла (газ з кам'яного вугілля, водний газ, генераторний газ, малокалорійний газ та подібні гази, які виникають у процесі переробки вугілля (за винятком природного газу та інших газоподібних вуглеводнів) |
| | Енергопродукти та електроенергія, що використовують для робіт у сільському господарстві, садівництві, рибництві і лісництві |

*Джерело: складено авторами на основі Директиви 2003/96/ЄС.*

Звільнення від оподаткування або податкові пільги надаються суб'єктам господарювання через дозволи, видані органом державної влади. Доцільно зазначити, що на практиці факультативні звільнення від акцизного податку на електроенергію країни-члени ЄС використовують досить обмежено.

В Україні відсутні як диференціація ставок акцизного податку, так і система податкових пільг, що не створює стимули до збільшення енергоефективності ринку, а також заохочення використання екологічно чистих продуктів. Нині основними проблемними питаннями в системі акцизного оподаткування електоенергії, які мають бути вирішенні, є, по-перше, справляння акцизного податку за адвалорною ставкою, рівень якої значно нижчий за мінімальні ставки в ЄС, по-друге, зловживання у сфері застосування податкових пільг.

Зважаючи на заявлені євроінтеграційні наміри, Україна не може залишатися осторонь процесів трансформації податкових систем країн ЄС. В Україні зазначені процеси мають відбуватися і в акцизному оподаткуванні енергопродуктів, розвиток якого повинен спрямовуватися на підвищення його фіскального та регулятивного потенціалу. Проте під час прийняття рішень щодо реалізації фіскального потенціалу акцизних податків на енергопродукти має бути враховано вплив зазначених заходів на рівень купівельної спроможності населення (значно нижчий від європейського) та конкурентоспроможність підприємств, виробництво яких пов'язане зі значним обсягом споживання енергоресурсів, а також зміщення попиту в «тіньовий сектор» економіки.

Отже, лише збалансоване поєднання економічних, екологічних та соціальних факторів розвитку країни допоможе їй стати на шлях сталого розвитку і досягти європейського рівня якості життя. Орієнтуючись на вибір продукції з покращеними екологічними характеристиками, органи державної влади, бізнесові та інші організації можуть зробити свій важливий внесок у розвиток сталого споживання та виробництва, тим самим стимулюючи розвиток у нашій країні екологічних інновацій, технологій більш чистого виробництва та поліпшення екологічних характеристик продукції упродовж життєвого циклу.

## 3.3. Інституційне забезпечення підвищення ефективності податку на прибуток підприємств

В Україні в умовах наявності суттєвих диспропорцій у системі державних фінансів, значних обсягів боргових виплат України у найближчі три роки (згідно з умовами реструктуризації державного боргу у 2015 за зовнішніми запозиченнями та гарантованим державою боргом) виникає необхідність визначення стратегічних напрямів модернізації податкової системи, що є ключовим пріоритетом забезпечення стійкого розвитку національної економіки та здатності держави виконувати боргові зобов'язання. Важливим джерелом державних доходів України багато років був податок на прибуток підприємств, який у 2003–2008 рр. забезпечував більше 20–25 % податкових доходів бюджету України, тоді як за останні роки на нього припадає менше 10 %.

Після фінансово-економічної кризи 2008–2009 рр., що призвела до збільшення бюджетного дефіциту та державного боргу багатьох країн, питання забезпечення стійкості державних фінансів належать до пріоритетних напрямів фінансової політики. У багатьох країнах світу, як і в Україні, важливим напрямом податкових реформ стало удосконалення політики оподаткування прибутку суб'єктів господарювання. Потреба у такому реформуванні обумовлена, зокрема, необхідністю зменшення ризиків мінімізації податку, підвищення прозорості доходів та видатків корпорацій. Як свідчить міжнародний досвід, використання можливостей отримання податкових пільг та інших видів державної допомоги підприємствам на території своєї країни за одночасної реєстрації його підрозділів в інших країнах світу дозволяє виводити активи, що генерують дохід[328], а у подальшому – знижувати ефективні ставки оподаткування прибутку[329].

За висновками Дж. Стігліца, використання можливостей глобалізації, зокрема вільного руху капіталу та активів, дозволяє – у

[328]Walczak J. State Corporate Income Tax Rates and Brackets for 2015. 2015 (April 21. URL : http://taxfoundation.org/article/state-corporate-income-tax-rates-and-brackets-2015.

[329] Barro J. Corporate tax reform: focusing on where the money is, not where the jobs are // The New York Times. – 2015 (Feb. 4). Url : http://www.nytimes.com/2015/02/05/upshot/corporate-tax-reform-focusing-on-where-the-money-is-not-where-the-jobs-are.html?_r=0.

випадках недосконалості системи оподаткування прибутку – уникати сплати податків[330]. Такі явища сформували нові ризики зменшення податкових надходжень у наслідок неспроможності держави своєчасно протидіяти процесам ухилення та уникнення сплати податків. Якщо попередження ризиків податкової оптимізації потребує, зокрема, посилення контролю (з боку незалежного наглядового органу) за результативністю податкових стимулів[331], то мінімізація ризиків, пов'язаних із зміною поведінки суб'єктів господарювання, вимагає удосконалення податку на прибуток підприємств шляхом зміни розміру податкових ставок та умов формування податкової бази[332]. Завданням держави є формування таких умов оподаткування, які б дозволяли державі найкращим чином фінансувати виконання своїх функцій.

Останнім часом в Україні обговорюється питання заміни податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал. Такий податок запроваджено в Естонії з 2000 з метою створення сприятливих умов для економічної діяльності, в першу чергу, малого бізнесу[333]. Нова система оподаткування прибутку підприємств знизила витрати бізнесу та податкових органів на його адміністрування, стимулювала ділову активність малого та середнього бізнесу. Щодо доцільності використання в Україні такого підходу до реформування податку на прибуток, то необхідно звернути увагу на таке:

– у результаті реформи податку на прибуток в Естонії відбулося істотне зниження його надходжень – з 2 % ВВП у дореформеному 1999 до 0,9 % в 2000, 0,7 % у 2001 та 1,1 % ВВП у 2002, тобто у середньорічному обчисленні більш ніж у 2 рази. У наступні роки (2003–2006 рр.) середньорічний рівень бюджетних надходжень

---

[330]Stiglitz J. Tax avoidance fuels global inequality. – 2015 (October 9). URL : http://edition.cnn.com/2015/10/09/opinions/stiglitz-tax-avoidance-globalization/.

[331]Chapman J., Zahradnik R. Reducing Budget Risks / Report «Economic Development Tax Incentives, States' Fiscal Health». – 2015 (Dec. 01). URL : http://www.pewtrusts.org/en/research-and-analysis/reports/2015/12/reducing-budget-risks.

[332]Kopits G. Coping with fiscal risk. Analysis and practice // OECD Journal on Budgeting. – 2014 (22 Dec.). – Vol. 14. – № 3. – P. 47-71. URL : http://www.oecd-ilibrary.org/governance/coping-with-fiscal-risk_budget-14-5jxrgssdqnlt.

[333]Prohorovs A., Fainglozs L., Jonina V. Introduction of Corporate Income Tax Deferral as an Essential Factor for Economic Development of Latvia. University of Business, Arts and Technology RISEBA. Riga, 2016. P. 23–26.

податку прибуток підприємств (1,6 % ВВП) не перевищував 75 % відповідного показника дореформених (1995–1999) років (2,1 % ВВП). Отже, упродовж 7 років надходження податку на прибуток підприємств суттєво відставали від бюджетних надходжень податку до реформи;

– важливий недолік звільнення нерозподіленого прибутку від оподаткування полягає у тому, що це може призвести до економічної неефективності, оскільки створює стимул не розподіляти прибуток, а інвестувати його навіть у низько продуктивні проекти [334];

– в Україні вже із 1999 діє спрощена система оподаткування, обліку та звітності. З 2016 для юридичних осіб – суб'єктів господарювання, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 млн грн, ставка єдиного податку становить 3 відсотки доходу (у разі сплати податку на додану вартість) та 5 відсотків доходу (у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку (ПКУ, п. 293.3). Платники єдиного податку звільняються від обов'язку сплати та подання податкової звітності, зокрема, з податку на прибуток підприємств та податку на майно (у контексті земельного податку) (ПКУ п. 297.1);

– на період до 31 грудня 2021 року в Україні застосовується ставка нуль відсотків для платників податку на прибуток, у яких річний дохід, визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період, не перевищує трьох мільйонів гривень та розмір нарахованої кожному працівнику за кожний місяць звітного періоду заробітної плати є не меншим ніж дві мінімальні заробітні плати, а також відповідають критеріям щодо середньооблікової кількості працівників підприємств за різних часів їх створення (ПКУ п. 44 підрозділу 4 «Особливості справляння податку на прибуток підприємств» розділу XX «Перехідні положення»);

– за даними Всесвітнього економічного форуму в Україні – на відміну від Естонії початку 2000 років – найважливішими факторами, що знижують конкурентоспроможність української економіки, є не ставки податків, а корупція, нестабільність економічної політики, інфляція, неефективна бюрократія. Порівняно із 2007 збільшився

[334]Martin Finkenzeller and Christoph Spengel Measuring the effective levels of company taxation in the new member States: A quantitative analysis. Working papers: Nr. 7. 2004. P. 15.

негативний вплив зазначених факторів, які у 2015 створювали основні проблеми для розвитку економічної діяльності в Україні (рис. 3.19);

– заходи щодо подальшого зниження ставки податку на прибуток або його заміни податком на виведений капітал не можуть застосовуватися в Україні за існуючих складних умов, оскільки вони створюватимуть додаткові ризики зменшення бюджетних надходжень, а отже, загострення проблем бюджетного дефіциту та фінансування основних функцій держави. У 2017 видатки Зведеного бюджету України з обслуговування державного боргу становили 110,6 млрд грн, що перевищує видатки на охорону здоров'я (102,4 млрд грн) та на підтримку економічної діяльності (102,9 млрд грн).

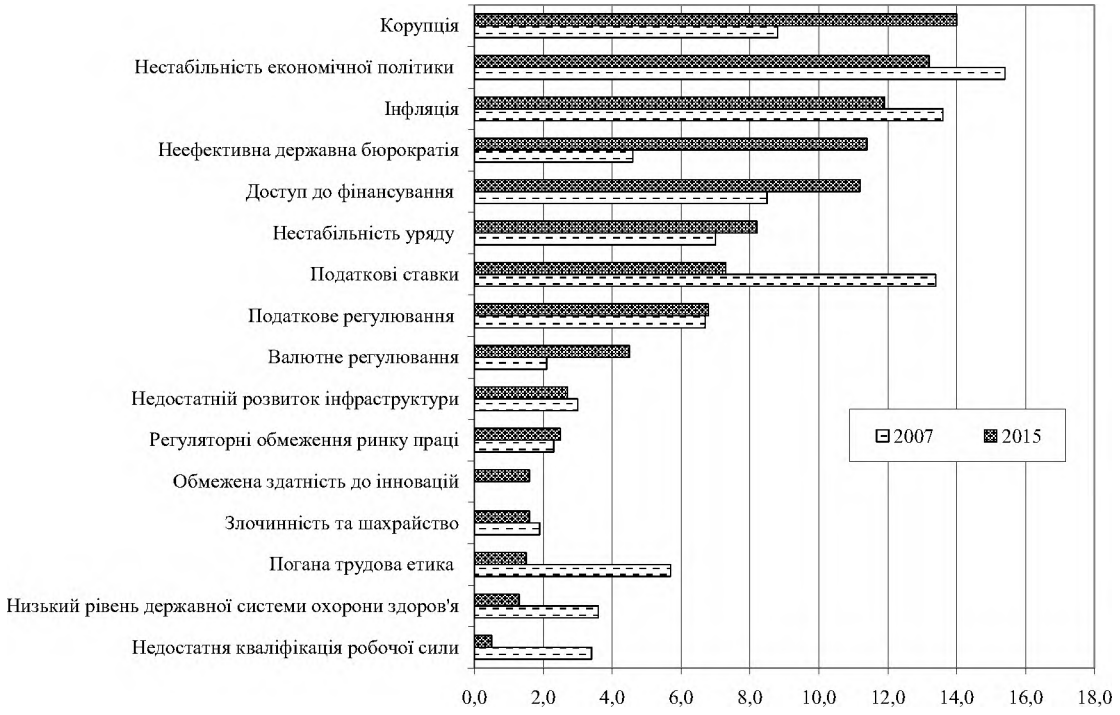



**Рис. 3.19. Основні фактори, що створювали проблеми для ведення бізнесу в Україні у 2007 та 2015 рр.**

*Джерело: складено авторами за даними: The Global Competitiveness Report 2008–2009, 2016–2017.*

Для країн, що хочуть стати інтегрованими у світову економіку, – за висновками В. Танзі та Х.Зі, побудова ефективної та справедливої податкової системи має забезпечити зростання доходів без надмірних

державних запозичень, а також суттєво не відхилятися від податкових систем інших країн[335].

Важливою тенденцією останніх десятиліть щодо вдосконалення податкових систем у багатьох країнах світу стало зниження ставок податку на прибуток корпорацій під час одночасного розширення податкової бази. За висновками експертів ОЕСР, поєднання низьких ставок і широких податкових баз забезпечує мінімальне спотворення економічних рішень суб'єктів господарювання, а також краще адміністрування податку[336].

У 2016 середня ставка податку на прибуток у 188 країн світу знизилася до 22,5 % порівняно із 30 % у 2003[337]. Зниження ставки корпоративного податку спостерігається у всіх регіонах світу, що обумовлено прагненням країн залучити додаткові інвестиції за рахунок поліпшення конкурентних умов економічної діяльності. У країнах ЄС встановлені законодавством ставки податку на прибуток знизилися у середньому на 5,3 процентних пункти – з 27,8 % у 2003 до 22,5 % у 2016, при цьому надходження податку на прибуток зросли в середньому з 2,3 до 2,5 % ВВП. Ставки були скорочені у 20-ти з 28-ми країн ЄС, а збільшилися тільки у Франції (із 35,4 до 38 %, але у 2016 зменшилися до 34,4 %), на Кіпрі (з 10 до 12,5 %) і в Угорщині (з 19,6 до 20,6 %) (табл. 3.5).

При цьому потрібно звернути увагу на те, що у багатьох країнах зменшення ставок супроводжувалося або збільшенням надходжень податку (Португалія, Словаччина, Латвія, Німеччина, Швеція), або збереженням рівня надходжень (Австрія, Велика Британія, Польща), або меншим скороченням надходжень, ніж зменшення ставки податку (Болгарія, Данія, Італія, Нідерланди, Словенія, Румунія, Чехія) завдяки здійсненню заходів щодо розширення бази оподаткування.

---

[335]Tanzi V., Zee H. Tax Policy for Developing Countries / International Monetary Fund. – 2001. URL : http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/.

[336]B. Brys, S. Matthews., J. Owens, "Tax Reform Trends in OECD Countries", *OECD Taxation Working Papers*, 2011, No. 1, OECD Publishing, Paris. – C. 15. http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0xxmz8t-en.

[337]https://taxfoundation.org/corporate-income-tax-rates-around-world-2016/.

Таблиця 3.5

## Податок на прибуток підприємств країн ЄС у 2003–2015 рр.

| | Ставка податку на прибуток, % | | | | Бюджетні надходження податку на прибуток, % ВВП | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2003 | 2015 | 2016 | Зміна 2015–2003 | 2003 | 2015 | Зміна 2015–2003 |
| Австрія | 34 | 25 | 25 | -9,0 | 2,3 | 2,3 | 0 |
| Бельгія | 34 | 34 | 34 | 0,0 | 2,8 | 3,4 | 0,6 |
| Болгарія | 23,5 | 10 | 10 | -13,5 | 2,7 | 2,1 | -0,6 |
| Велика Британія | 30 | 20 | 20 | -10,0 | 2,5 | 2,5 | 0 |
| Греція | 35 | 29 | 29 | -6,0 | 2,7 | 2,2 | -0,5 |
| Данія | 30 | 23,5 | 22 | -6,5 | 2,8 | 2,6 | -0,2 |
| Естонія | 26 | 20 | 20 | -6,0 | 1,6 | 2,1 | 0,5 |
| Ірландія | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 0,0 | 3,6 | 2,7 | -0,9 |
| Іспанія | 35 | 28 | 25 | -7,0 | 3,1 | 2,4 | -0,7 |
| Італія | 38,3 | 31,3 | 31,3 | -7,0 | 2,2 | 2 | -0,2 |
| Кіпр | 10 | 12,5 | 12,5 | 2,5 | 3,9 | 5,9 | 2 |
| Латвія | 19 | 15 | 15 | -4,0 | 1,4 | 1,6 | 0,2 |
| Литва | 15 | 15 | 15 | 0,0 | 1,4 | 1,5 | 0,1 |
| Люксембург | 30,4 | 29,2 | 29,2 | -1,2 | 7,3 | 4,5 | -2,8 |
| Мальта | 35 | 35 | 35 | 0,0 | 4,1 | 6,7 | 2,6 |
| Нідерланди | 34,5 | 25 | 25 | -9,5 | 2,9 | 2,7 | -0,2 |
| Німеччина | 39,6 | 30,2 | 30,2 | -9,4 | 1,7 | 2,4 | 0,7 |
| Польща | 27 | 19 | 19 | -8,0 | 1,8 | 1,8 | 0 |
| Португалія | 33 | 29,5 | 29,5 | -3,5 | 2,7 | 3,1 | 0,4 |
| Румунія | 25 | 16 | 16 | -9,0 | 2,8 | 2,3 | -0,5 |
| Словаччина | 25 | 22 | 22 | -3,0 | 2,7 | 3,7 | 1 |
| Словенія | 25 | 17 | 17 | -8,0 | 1,7 | 1,5 | -0,2 |
| Угорщина | 19,6 | 20,6 | 20,6 | 1,0 | 2,2 | 1,7 | -0,5 |
| Фінляндія | 29 | 20 | 20 | -9,0 | 3,3 | 2,2 | -1,1 |
| Франція | 35,4 | 38 | 34,4 | 2,6 | 2,1 | 2,6 | 0,5 |
| Хорватія | 20 | 20 | 20 | 0,0 | 1,9 | 1,9 | 0 |
| Чехія | 31 | 19 | 19 | -12,0 | 4,2 | 3,4 | -0,8 |
| Швеція | 28 | 22 | 22 | -6,0 | 2,1 | 3 | 0,9 |
| ЕС-28 | 27,8 | 22,8 | 22,5 | -5,0 | 2,3 | 2,5 | 0,2 |

*Джерело: складено та розраховано авторами за даними Єврокомісії.*

Як відомо, згідно із документами ЄС, зокрема Директиви про створення єдиної консолідованої бази корпоративного податку[338] та пропозицій Європейського парламенту щодо застосування загальних підходів до оподаткування прибутку корпорацій[339], здійснюється уніфікація норм формування бази оподаткування прибутку підприємств, створюються умови для упередження «агресивного податкового планування» та підвищення ефективності фінансового контролю[340].

Директива № 2016/1164 від 12.07.2016 Ради Європейського Союзу визначає заходи, спрямовані на протидію та попередження ухилень від сплати податків[341]. Положення Директиви обмежують можливості платників корпоративного податку вираховувати витрати на виплату відсотків по кредитах в розмірі понад 30 % показника EBITDA (прибуток до вирахування відсотків, податків, амортизації). Це обмеження спрямоване проти застосування схеми фінансування, у рамках якої надається позика дочірньому підприємству та відповідно збільшуються його витрати, а отже, зменшується податок на прибуток[342].

---

[338]Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM/2016/0683 final – 2016/0336 (CNS). https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0683# document2

[339]Tax policy in the EU. IN-DEPTH ANALYSIS / C. Remeur; European Parliamentary Research Service. Members' Research Service. – 2015. – № PE549.001. URL : http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA (2015)549001_EN.pdf. Coughlan V. Europe's Push For Tax Transparency Picks Up The Pace. New York: Law360, 2015. URL : https://www.cov.com/~/media/files/corporate/publications/2015/12/europe_push_for_tax_ transparency_picks_up_the_pace.pdf. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action. Brussels, 17.6.2015 COM (2015) 302 final. URL : http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/.

[340]Commission proposes major corporate tax reform for the EU. 25/10/2016. https://ec.europa.eu/ireland/news/t%C3%A1-athch%C3%B3iri%C3%BA-m%C3%B3r-ar-ch%C3%B3ras-c%C3%A1nach-corpar%C3%A1id%C3%AD-ae-molta-ag-gcoimisi%C3%BAn_en.

[341]Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG.

[342]ЄС продовжує боротьбу з ухилянням від оподаткування. URL : https://fbs-tax.com/uk/mediacenter/blog-uk/yes-prodovzhuye-borotbu-z-uxilyannyam-vid-opodatkuvannya/.

До переліку податкових обмежень, визначених у Податковому кодексі Франції (стаття 39), включено обмеження щодо збитків від операцій з цінними паперами, частини витрат на операційну оренду, амортизацію основних засобів і нематеріальних активів (програмного забезпечення, патентів тощо), непогашених боргів, фінансових витрат, витрат на проїзд та винагороди найманим працівникам, необов'язкові види соціального забезпечення, витрат на подарунки, харчування і розваги, благодійних внесків, штрафні санкції, частини витрат на фінансові інвестиції за кордоном тощо[343]. Разом з тим широко застосовуються податкові стимули (щодо інвестування у запатентовані або патентоспроможні технології, амортизації окремих видів капітальних витрат тощо)[344].

Законодавство Польщі обмежує вирахування витрат під час визначення бази оподаткування з податку на прибуток (стаття 16 Закону), зокрема щодо відсотків, нарахованих за недотримання термінів погашення боргів; списання безнадійної дебіторської заборгованості; нарахованих, але несплачених відсотків; відсотків, комісійних та курсових різниць за кредитами, що спрямовуються на капітальні інвестиції; штрафів, зборів, а також відсотків за цими зобов'язаннями, що нараховані за недотримання екологічних норм, невиконання розпоряджень компетентних органів нагляду та контролю за охороною праці і техніки безпеки на виробництві; формування резервів, витрат на заходи, не пов'язані з основною діяльністю підприємства, благодійні внески, податкові штрафи і пені тощо. Крім того, під час визначення бази оподаткування не враховуються амортизаційні відрахування та страхові премії, інші втрати на використання автомобіля, вартість якого перевищує 20 тис. євро[345].

У Чехії встановлено обмеження щодо врахування витрат на оплату процентів за борговими зобов'язаннями та інших фінансових витрат, якщо розрахунки відбуваються між пов'язаними сторонам або отримувач доходу звільняється від оподаткування (чи оподатковується

---

[343]Code général des impôts. Version consolidée au 1 mars 2018. URL : http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577.

[344]Worldwide Tax Summaries. URL : https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries.html.

[345]Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Art. 16. 1). 22/02/2018. http://www.przepisy.gofin.pl/przepisy,3,14,14,673,174959,20180222,art-15-16m-koszty-uzyskania-przychodow.html

за нижчою ставкою). Не враховуються прибутки або збитки від курсових різниць, а також штрафи і пені, передбачені господарськими договорами[346].

У Словаччині для мінімізації ухилень від податку на прибуток запроваджено (на період з 2015 до 01.01. 2018) стягнення мінімального податку на збиткові або низькоприбуткові підприємства (у 2012 за даними податкових органів податок на прибуток не сплачували близько 60 % підприємств). Його розмір становив 480–2880 євро на рік (залежно від обсягів доходу від реалізації підприємства)[347].

Більш високі ставки податку на доходи корпорацій (у 2016 в США 38,9 %, в Японії – 32,26 %[348]) зберігалися в економіках країн, які проводять активну роботу з деофшоризації доходів і підвищення ефективності оподаткування корпорацій. Як відомо, у США прийнято рішення (PL № 115-97, 22.12.2017) щодо зниження з 01.01.2018 ставки корпоративного податку до 21 %[349] (Part I «Corporate Provisions», Sec. 13001). У новій редакції Податкового кодексу США та інших нормативно-правових документів з питань оподаткування встановлено значний перелік обмежень щодо врахування витрат, які зменшують базу оподаткування, зокрема це стосується: амортизації, яка нараховується на дорогі автомобілі; витрат на оренду основних засобів, адвокатські збори за визначеним переліком справ; витрат на розваги, корпоративний відпочинок та інші соціальні цілі, членські внески до будь-якого бізнес-клубу, проїзд працівників (до місця роботи), грошові подарунки та іншу нематеріальну особисту власність, що кваліфікується як доходи працівників; штрафи та пені за порушення законодавства; благодійну допомогу юридичним і фізичним особам, фондам; а також обсягів втрат від надання позик, участі в капіталі, сумнівних боргів[350].

---

[346]Worldwide Tax Summaries. URL : https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries.html.

[347]Tax licence compromise reached. http://spectator.sme.sk/c/20048889/tax-licence-compromise-reached.html

[348]Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2016. Berlin, mai 2017. S. 19.

[349]Pl № 115-97H.R.1 – an act to provide for reconciliation pursuant to titles ii and v of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018. https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1.

[350]U.S. Code. Charitable, etc., contributions and gifts. URL : https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/170; Organizational expenditures. URL : https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/248. Instructions for Form 1120 / U.S.

У податковому законодавстві Республіки Корея, Китаю, Швеції, Норвегії, Фінляндії, Японії та інших країн також встановлено обмеження щодо витрат, які забезпечують розширення бази оподаткування прибутку підприємств[351].

Разом з тим потрібно звернути увагу на те, що поряд із обмеженим врахуванням певних видів витрат у багатьох країнах – з метою стимулювання інноваційної діяльності приватного сектору, формування національних інноваційних систем та підвищення продуктивності національної економіки – застосовується збільшене вирахування витрат на наукові дослідження і розробки та відповідне зменшення бази оподаткування прибутку підприємств, що виконують інноваційні проекти[352].

Узагальнення підходів різних країн щодо оподаткування прибутку корпорацій свідчить про широке застосування під час визначення податкової бази різних обмежень щодо складу та обсягу витрат, визначених у системі бухгалтерського обліку. Такі обмеження призначені для формування бази стягнення податку на прибуток, що дозволяє краще попереджувати зловживання та забезпечувати врахування платоспроможності суб'єктів господарювання.

В Україні ставка податку на прибуток підприємств також скоротилася з 25 % у 2003 до 18 % у 2014–2016 рр., однак, на відміну від більшості країн ЄС, це супроводжувалося зниженням бюджетних надходжень податку із 5 % ВВП у 2003 до 2 % у 2015 та 2,5 % ВВП у 2016–2017 рр. Зменшення бюджетних надходжень (на 50–60 %) суттєво випереджає зниження податкової ставки (на 28 %), оскільки зниження ставки не супроводжувалося розширенням податкової бази.

В Україні до 2015 для визначення бази оподаткування прибутку також застосовувався перелік витрат, на які здійснювалося корегування фінансового результату для усіх платників податку.

---

Corporation Income Tax. URL : https://www.irs.gov/. https://www.irs.gov/pub/irs-prior/i1120--2014.pdf. https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p538.pdf. Worldwide Tax Summaries. [Електронний ресурс]. – Доступний з: https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries.html.

[351]Worldwide Tax Summaries. URL : https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries.html.

[352]Straathof B., Ladinska E. G., Kox H. LM, Mocking R., et al. «A study on R&D tax incentives: Final Report» EU Taxation Paper No. 52 (2014) Available at: http://works.bepress.com/henk_kox/66/ - P. 5.

У період 2003–2010 рр. Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» (у редакції від 22.05.1997) було встановлено обмеження щодо витрат на потреби, не пов'язані з веденням господарської діяльності, а саме: організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків; придбання лотерей, участь в азартних іграх; фінансування особистих потреб фізичних осіб; придбання, будівництво, реконструкцію, модернізацію, ремонт та інші поліпшення основних фондів; сплату штрафів та/або неустойки чи пені; утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання холдингових компаній, які є окремими юридичними особами; витрати на рекламу (понад 2 % від прибутку, що підлягає оподаткуванню платника податку за звітний період); гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, реалізованих платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів (понад 10 % від сукупної вартості таких товарів); внески на довгострокове страхування життя або будь-який вид недержавного пенсійного забезпечення тощо.

У Податковому кодексі України від 02.12.2010 № 2755-VI було збережено перелік основних обмежень (скорочено деякі положення, які ускладнювали облік та контроль за формуванням податкової бази з податку на прибуток підприємств). Податковим кодексом України (пп. 134.1.1 п. 134.1. ст. 134) передбачено, що об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства. Однак з 2015 суттєво зменшено перелік витрат, а також коло платників податку на прибуток, які здійснюють корегування – це підприємства, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн грн. Обмеження витрат встановлено лише щодо сум облікової амортизації основних засобів або нематеріальних активів; уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів; залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта тощо.

Це означає, що для багатьох підприємств податок на прибуток сплачується з бази оподаткування, під час визначення якої можуть враховувати усі витрати підприємства (без будь-яких обмежень).

Під час застосування методології формування бази оподаткування (із встановленням обмежень щодо врахування витрат) у період 2003–2013 рр. надходження податку на прибуток становили 3,5–5,3 % ВВП (4,7–5,3 % ВВП у 2003–2008 рр.). Перехід на інший методологічний підхід (зняття обмежень щодо врахування витрат та звуження податкової бази), а також зниження ставки податку на прибуток у 2014–2015 рр. призвели до скорочення доходів від податку на прибуток до 2,0–2,5 % ВВП у 2015–2017 рр., а також їх частки у загальній сумі податків та обов'язкових платежів сектору загального державного управління (у податкових доходах держави) із 12,3–14,7 % у 2003–2008 рр. до 5,7–7,7 % у 2015–2017 рр. (рис. 3.20), незважаючи на зменшення у цей період обсягів податкових пільг.

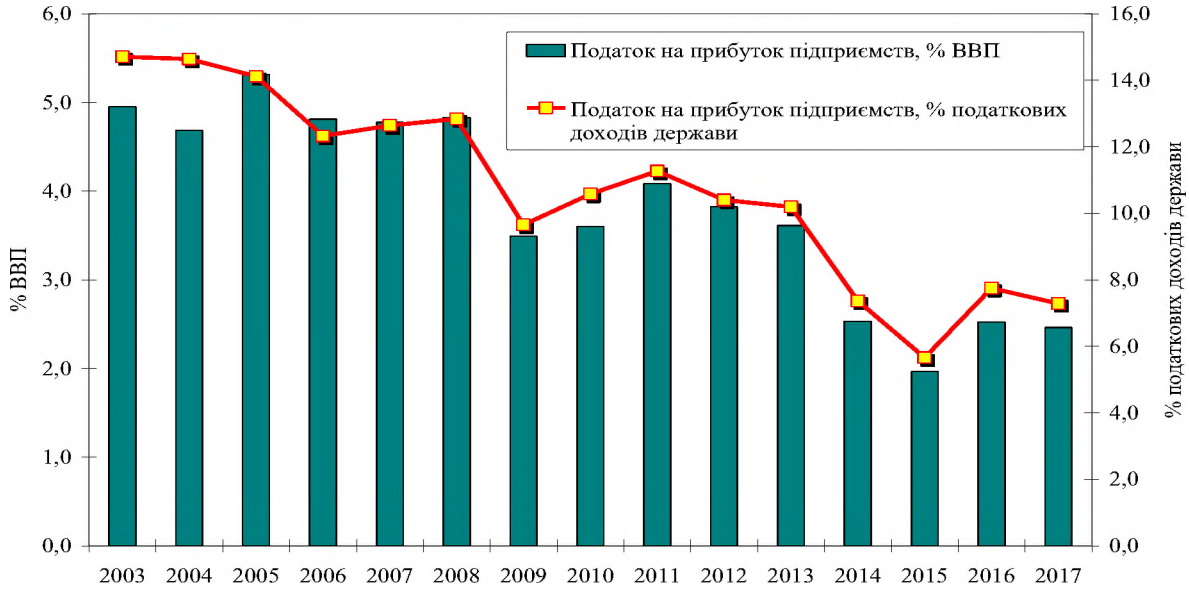



**Рис 3.20. Доходи від податку на прибуток в Україні, 2003–2017 рр.**

*Джерело: розраховано авторами за даними Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України.*

Таким чином, формування бази оподаткування прибутку, виходячи із показників системи бухгалтерського обліку без встановлення належних обмежень витрат, призвело до зменшення бюджетних

надходжень від податку на прибуток підприємств та його ролі у формуванні державних доходів.

Конвергенція бухгалтерського та податкового обліків під час оподаткування прибутку не означає відмову від встановлення обмежень на врахування витрат при визначенні бази оподаткування податком на прибуток, а також потребує забезпечення прозорості, достовірності та спрощення обліку і контролю.

Реформування податку на прибуток підприємств України – в умовах необхідності забезпечення стійкості державних фінансів у довгостроковій перспективі та підвищення конкурентоспроможності національної економіки – потребує інституційного закріплення належного обмеження витрат при визначенні бази оподаткування для всіх платників податку на прибуток та одночасного запровадження податкових пільг з метою державної підтримки інноваційно-інвестиційних проектів підприємств.

Узагальнення міжнародного досвіду стимулювання науково-технічної діяльності та реалізації інноваційних проектів суб'єктів господарювання дозволяє виокремити два основні підходи до надання пільг з податку на прибуток:

– зменшення бази оподаткування прибутку шляхом вирахування проіндексованої суми допустимих витрат на науково-технічні розробки та інноваційну діяльність;

– зменшення податку на прибуток шляхом застосування податкового кредиту для підприємств, що проводять науково-технічні розробки та інноваційну діяльність, а також додаткової (преміальної) амортизації основних засобів для здійснення такої діяльності.

Оцінки результативності застосування зазначених податкових стимулів в умовах України, що базувалися на даних міжгалузевого балансу та враховували пропорції формування фінансового результату і структуру витрат інноваційної діяльності у машинобудуванні, виявили доцільність застосування податкових пільг у вигляді податкового кредиту та додаткової (преміальної) амортизації[353], що дозволятиме спрямувати звільнені від оподаткування ресурси на придбання нових технологій, основних засобів та нематеріальних активів суб'єктів господарювання.

---

[353]Луніна І. О., Білоусов О. С., Булана О. О. Бюджетно-податкове стимулювання інноваційної діяльності в Україні // Економіка і прогнозування. 2016. № 1. С. 41–56.

До важливих напрямів підвищення ефективності податку на прибуток підприємств в Україні потрібно віднести:

– активізацію заходів з деофшоризації доходів та упередження «агресивного податкового планування»;

– законодавче визначення складу витрат, які за своїм змістом та обсягом не мають зменшувати базу оподаткування (мають додаватися до чистого прибутку (збитку) до оподаткування, розрахованого за даним бухгалтерського обліку) для всіх без винятку платників податку. До таких витрат потрібно віднести: витрати на оплату штрафів за господарськими договорами, за недотримання екологічних норм, невиконання розпоряджень компетентних органів нагляду та контролю за недоліками в галузі охорони праці і техніки безпеки на виробництві та за інші порушення законодавства; виявлення та виправлення браку; витрати на розваги та відпочинок; страхування, утримання і амортизацію дорогих легкових, нерухомості невиробничого призначення; сплачені членські внески до будь-якого клубу, організованого для ведення бізнесу, відпочинку чи інших соціальних цілей; грошові подарунки, подарункові картки, страхування працівників у недержавних пенсійних фондах інших країн; інші витрати на стимулювання працівників та керівників апарату управління; заробітну плату та інші види виплат керівникам державних підприємств; оплату адвокатських послуг за справами, що не стосуються операційної діяльності підприємства; витрати на рекламу; обсяги втрат від надання позик, участі в капіталі, сумнівних боргів; нараховані, але несплачені відсотки, процентні відрахування в розмірі понад 30 % показника EBITDA (прибуток до вирахування відсотків, податків, амортизації); витрати на проценти за борговими зобов'язаннями та інші фінансові витрати. Альтернативою зазначеним обмеженням можуть бути:

– встановлення обмежень щодо частини інших витрат операційної, інвестиційної та фінансової діяльності у прибутку до вирахування відсотків, податків, амортизації;

– уточнення порядку перенесення збитків: податкові збитки можуть бути перенесені протягом наступних п'яти податкових років; у податковому році платник податку не може вираховувати більше 50 % збитків, понесених протягом року, у якому збитки було задекларовано;

– запровадження податкового стимулювання наукових досліджень, розробок, інновацій та реалізації інноваційно-інвестиційних проектів підприємств.

## 3.4. Розбудова інституту акцизного оподаткування

Особливе місце в умовах розбудови соціально орієнтованої ринкової економіки належить інституту акцизного оподаткування. Адже суспільне призначення акцизу проявляється не лише як інструмент наповнення бюджету, а й ефективний регулятор соціально-економічних процесів у державі, зокрема регулюванні попиту і пропозиції, стримуванні інфляції, інвестиційно-інноваційного розвитку тощо.

Самостійною ланкою у системі непрямих податків на товари і послуги переважно широкого вжитку в формі надбавки до ціни є специфічний акциз. Він виступає невід'ємним елементом податкових систем країн світу, який в Україні має своє втілення у функціонуванні акцизного податку.

З точки зору теорії інституціоналізму під акцизним оподаткуванням варто розуміти «систему правових норм, що впорядковують поведінку платників та носіїв акцизного податку, механізмів її реалізації щодо справляння частини доходів платників податку до бюджету держави з метою регулювання соціально-економічних процесів в країні[354]».

Інститут акцизного оподаткування обумовлений формальними правилами, неформальними обмеженнями та механізмами їхнього примусового здійснення. Структурно-логічна схема інституту акцизного оподаткування зображена на рис. 3.21.

Разом з податковою політикою механізм реалізації акцизного оподаткування відображає суб'єктивну діяльність держави, що пов'язана з акцизним податком як з економічною категорією, тому його роль полягає у забезпечені функцій акцизного податку.

[354]Сидорович О. Інститути оподаткування: форми прояву та логіка функціонування // Світ фінансів. 2016. № 2. С. 28–42.

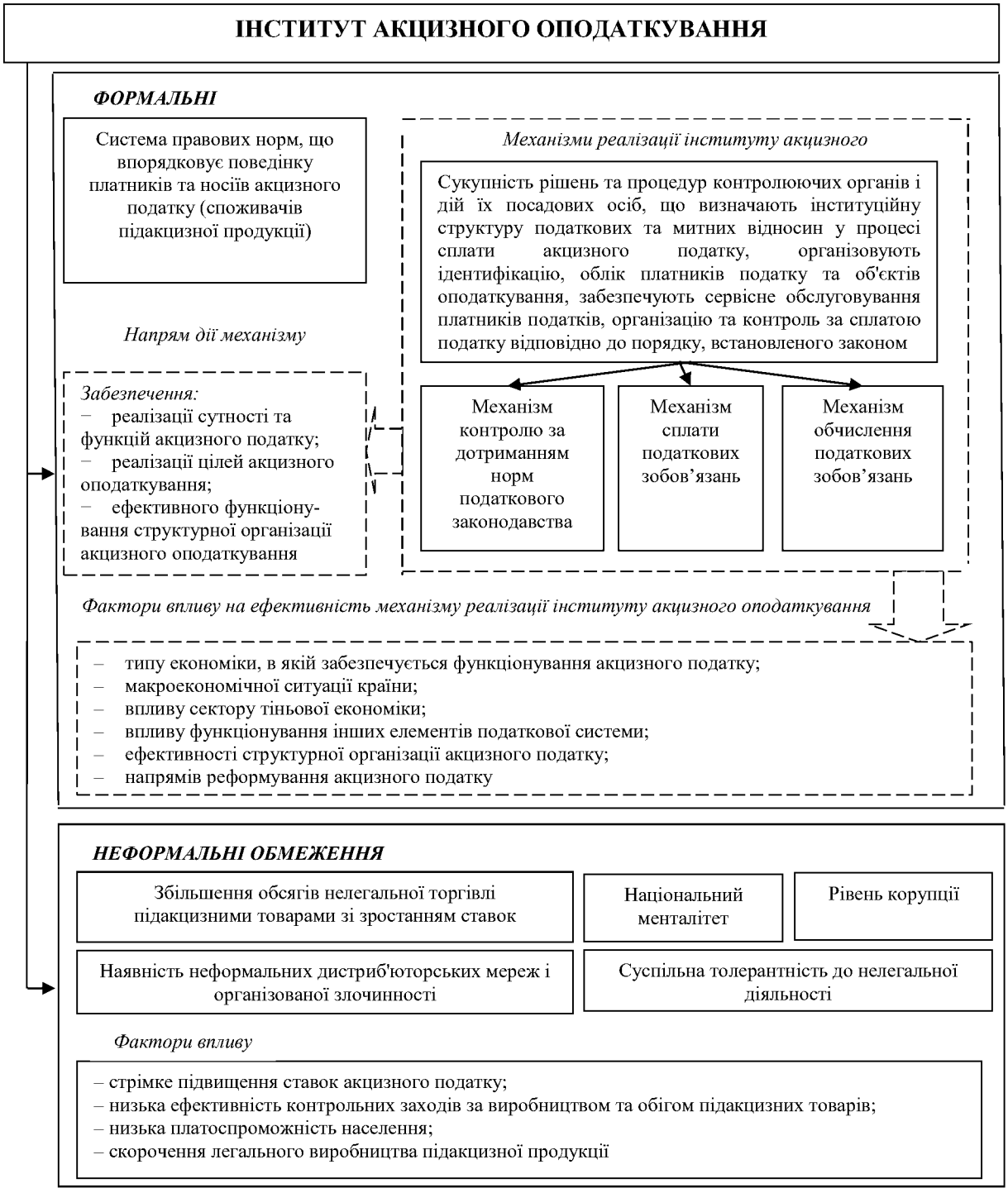



**Рис. 3.21. Структурно-логічна схема інституту акцизного оподаткування**

*Джерело: складено авторами.*

Акцизний податок має важливе фіскальне значення та відіграє одну з провідних ролей у регулюванні споживання шкідливих для здоров'я населення / навколишнього середовища товарів. Крім того, він має важливе соціальне значення, оскільки дозволяє державі виконувати перерозподільну функцію, а також генерувати ефекти у

сегменті так званого «вторинного перерозподілу доходів», сприяючи таким чином соціальній справедливості та суспільній стабілізації. При цьому для ефективного функціонування акцизного податку, забезпечення прояву його функцій та ролі у суспільстві важливе значення відіграє дослідження складових акцизного оподаткування.

Розглядаючи формальні правила інституту акцизного оподаткування, вважаємо за доцільне визначати їх організаційні та функціональні складові (рис. 3.22). Кожна з них регулює податкові відносини між економічними суб'єктами в процесі сплати акцизного податку. При цьому до організаційних складових інституту акцизного оподаткування відносять законодавчу базу та інструктивно-методичне забезпечення з питань акцизного оподаткування, організацію загального управління у сфері акцизного оподаткування. До функціональних складових належать – елементи акцизного податку та його адміністрування.

Основним законодавчим актом, що регулює відносини у сфері акцизного оподаткування, є Податковий кодекс України (далі – ПКУ) від 2 грудня 2010 року № 2755-VI[355]. Розділ VI «Акцизний податок» ПКУ визначає порядок обчислення і сплати акцизного податку, коло платників, ставки, терміни сплати, пільги в оподаткуванні та інші норми щодо оподаткування підакцизної продукції. Крім того, основні засади державної політики щодо регулювання виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів затверджено Законом України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» № 481/95-ВР (далі – Закон № 481)[356]. З метою ефективного справляння акцизних податків та контролю за виробництвом, імпортом та реалізацією підакцизної продукції цей законодавчий акт встановлює використання додаткового комплексу інструментів, а саме: ліцензування, атестацію виробництв, функціонування акцизних складів, застосування марок акцизного податку тощо.

---

[355]Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

[356]Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України від 19 грудня 1995 р. № 481/95-ВР URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80.

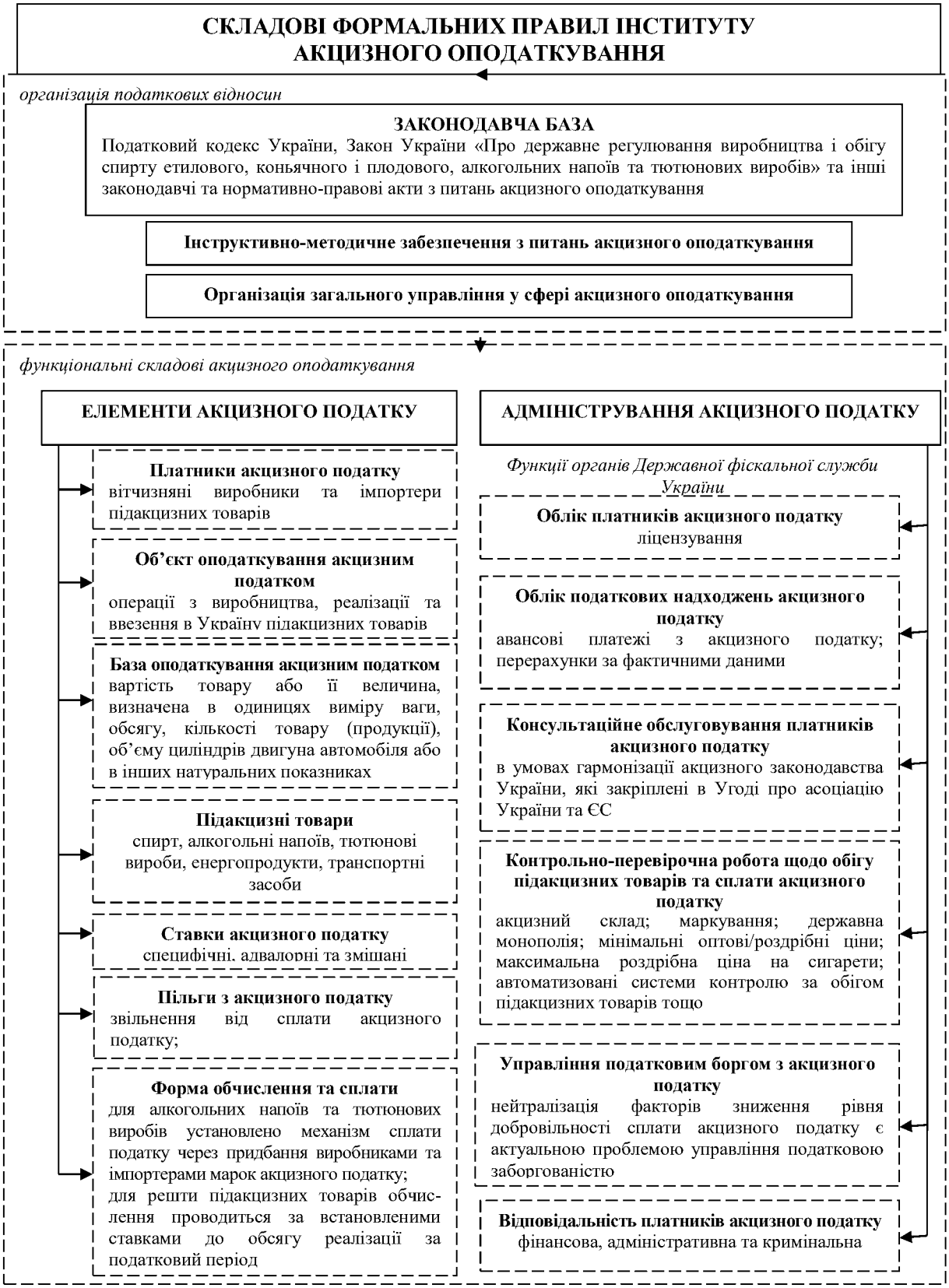



**Рис. 3.22. Організаційні та функціональні складові формальних правил інституту акцизного оподаткування**

*Джерело: складено авторами.*

У контексті теорії інституціоналізму акцизне оподаткування включає ряд важливих складових механізму реалізації, спрямованих на виконання податкового законодавства. Механізм реалізації формальних правил інституту акцизного оподаткування являє собою сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин у процесі сплати акцизного податку, організовують ідентифікацію, облік платників податку та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податку відповідно до порядку, встановленого законом.

Функціональна складова інституту акцизного оподаткування поєднує у собі, по-перше, інструменти податкового регулювання, що визначається вибором елементів податку та відповідним порядком обчислення податкових зобов'язань, а по-друге, податкове адміністрування.

Інструменти податкового регулювання, які створюють спеціальні умови акцизного оподаткування, визначенні складом платників податків та об'єктів оподаткування, структурою та асортиментом підакцизних товарів, рівнем і структурою ставок акцизного податку, а також іншими елементами акцизного податку, які встановлюють залежно від необхідності та ступеня державного втручання в певні господарські процеси.

Акцизне оподаткування і його ефективність, у першу чергу, залежить від переліку потенційних платників, до яких в Україні віднесено виробників, імпортерів та суб'єктів господарювання роздрібної торгівлі підакцизними товарами. Сума акцизного податку включається до вартості товару ще до початку його обліку в оптовій та роздрібній торгівлі. Перелік платників та об'єктів оподаткування акцизним податком визначено ПКУ. Важливим аспектом в акцизному оподаткуванні є механізм обрахунку акцизного податку, оскільки він побудований на визначенні не об'єкта оподаткування, а податкової бази, яка представлена на рис. 3.23.




**Рис. 3.23. База оподаткування акцизним податком**

*Джерело: складено авторами на основі Податкового кодексу України.*

Необхідно наголосити, що згідно з пп. 14.1.145 п. 14.1 статті 14 ПКУ підакцизні товари (продукція) – товари за кодами згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТ ЗЕД), на які ПКУ встановлено ставки акцизного податку. На сьогодні в Україні до товарів, на які розповсюджується акцизний

податок, відносять спирт, лікеро-горілчану продукцію, виноробну продукцію, пиво, тютюн та тютюнові вироби, окремі транспортні засоби, деякі нафтопродукти, скраплений газ та електричну енергію (рис. 3.24).




**Рис. 3.24. Перелік підакцизних товарів в Україні**
*Джерело: складено авторами за даними ПКУ.*

Існуюча структура акцизного оподаткування в Україні майже повністю відповідає науковим уявленням щодо оптимальної структури такого оподаткування, рекомендованого Міжнародним валютним фондом (далі МВФ). До того ж з 1 січня 2015 року відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 № 71-VIII[357] до переліку підакцизних товарів віднесено електричну енергію, внаслідок чого було скасовано збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову

[357]Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19.

енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками. Запровадження вказаних платежів у формі акцизів задовольняє вимоги Директиви Ради «Про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергоносіїв та електроенергії» 2003/96/ЄС від 27.10.2003 Доцільність функціонування вказаних платежів у пропонованій формі зумовлено економічною природою акцизів, особливістю яких є, крім виконання фіскальної функції (отримання податкових надходжень), виконання також регулятивної. Дія цієї функції проявляється у зниженні споживання підакцизних товарів[358].

Безперечно, серед підакцизних товарів є ті, виробництво яких однозначно треба стимулювати (транспортні засоби, нафтопродукти з високими показниками екологічної безпеки), і такі, споживання яких завдає незаперечної шкоди людині (алкогольні напої та тютюнові вироби), а отже, потребує стримування виробництва заради соціальної цілі акцизного оподаткування.

У цьому контексті теоретична і практична проблема оподаткування акцизним податком полягає у тому, що як ціна, так і обсяг продажу залежать від ставок акцизів. Підвищення ставок акцизного податку впливає на: ціни підакцизних товарів; рівень інвестиційної привабливості; рівень легального виробництва; обсяг споживання. Вдосконалення вітчизняного законодавства акцизного податку спрямовується на поступове наближення національних ставок до ставок країн ЄС та гармонізації їх структур. Європейським законодавством для всіх країн-членів ЄС установлюється мінімальна ставка акцизного податку як відсоток від роздрібної ціни найбільш популярної цінової категорії.

Відповідно до податкового законодавства України акцизний податок обчислюється за специфічними, адвалорними та змішаними (адвалорними та специфічними одночасно) ставками. Специфічна і адвалорна ставки акцизного податку мають різну дію на ціни, прибуток, податкові надходження, якість товару, його асортимент, методи адміністрування, розподіл доходу. Відносні переваги кожного виду ставок залежать від того, з якої точки зору оцінюється ця дія.

---

[358]Трансформація акцизної політики України: монографія / Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.; за заг.ред. В. І. Коротуна. Ірпінь: Видавництво університету ДПС України, 2015. 404 с.

Споживача цікавить ціна, якість і асортимент товару, виробника – прибуток і частка зайнятого цим товаром ринку, а державу – сума надходжень до бюджету, простота адміністрування, ефективність оподаткування і добробут споживача.

Адвалорні ставки акцизного податку, на відміну від специфічних, захищають податкову базу від інфляції[359]. Це пояснюється тим, що при зміні курсу валюти будь-які надходження до державного бюджету втрачають частину своєї цінності. Встановлення і зміна ставок можуть не встигати за знеціненням валюти і зростанням цін, тому частка акцизного податку в ціні продукції значно швидко падає. Інший спосіб вирішення цієї проблеми – встановлення ставки не у національній валюті, а у певній (очевидно, що більш стабільній) – іноземній. Такий підхід застосовується в Україні для встановлення ставок акцизного податку з паливно-мастильних матеріалів та транспортних засобів і забезпечує коригування відповідно до інфляції у тій мірі, в якій це забезпечується валютним курсом. Це має бути непоганим наближенням у довгостроковому періоді, але не завжди дає хороші результати на короткостроковий період. Оскільки в умовах нестабільності курсу національної валюти такі дії можуть спричинити ризики зростання фіскального навантаження з боку держави на суб'єктів господарювання та споживачів продукції, а також збільшення зловживань у сфері справляння акцизного податку. Останні пов'язані з попитом споживачів з низьким рівнем доходів, який робить привабливим застосування різних схем ухилення від оподаткування та податкову оптимізацію. До них варто віднести нелегальний обіг тютюнових виробів, форстолінг (накопичення на складах виробників тютюнових виробів із акцизними марками, придбаними до підвищення ставок) та демпінг, що не дають змоги повною мірою реалізувати фіскальний і регулятивний потенціал акцизного оподаткування.

Специфічні ставки встановлюються до фізичних одиниць підакцизних товарів, а тому у разі їхнього застосування зростання ціни не впливає на величину податкових зобов'язань акцизного податку до бюджету. Регулятивне значення акцизного податку також полягає в диференціації ставок за видами та якістю підакцизної

[359]Соколовська А.М. Основи теорії податків: навчальний посібник. К., 2010. 326, [282] с.

продукції, що обумовлює послаблення регресивної дії непрямих податків[360].

Встановлення диференційованих ставок специфічного акцизу дозволяє впливати на структуру виробництва та підвищення якості підакцизних товарів. Так, згідно з п. 215.3 ст. 215 ПКУ встановлено ставки акцизного податку на товари за кодами УКТ ЗЕД, яка складається на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів та затверджується законом про Митний тариф України[361]. Відповідно, в ПКУ підакцизні товари систематизовано за розділами, групами, товарними позиціями, товарними підпозиціями та найменуваннями. Отже, з метою ідентифікації підакцизного товару його потрібно, зокрема, класифікувати згідно з УКТ ЗЕД. Правильне визначення коду товару має велике значення, оскільки від цього безпосередньо залежить розмір ставки акцизного податку.

У деяких випадках раціонально справляти акцизний податок за змішаною формою, тобто поєднанні специфічних та адвалорних ставок, або зберігати специфічні ставки для деяких товарів.

В Україні специфічні ставки застосовують для спирту, алкогольних напоїв, пива, тютюну, тютюнової сировини і встановлені в національній грошовій одиниці – гривнях, а також для нафтопродуктів і транспортних засобів і встановлені в іноземній грошовій одиниці – євро. Адвалорні ставки встановлено для електричної енергії у відсотках від вартості (без ПДВ) відпущеної електричної енергії для оптового постачальника та електричної енергії, що продається поза оптовим ринком.

Сукупний акцизний податок від реалізації тютюнових виробів залежить від обсягів продажу тютюнових виробів (специфічна складова), ціни і обсягів продажу (адвалорна складова) і самих ставок акцизів. При цьому акцизне зобов'язання на сигарети одного найменування не повинне бути меншим встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання. Одночасне застосування фіксованої та відсоткової складової акцизу відповідає тенденції на світовому ринку тютюнових виробів.

---

[360]Соколовська А. М. Основи теорії податків: навчальний посібник / А. М. Соколовська. К. : 2010. 326, [278–279] с.

[361]Про Митний тариф України: Закон України від 19 вересня 2013 року № 584-VII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584%D0%B0-18.

У системі використання акцизів, як і за сплати інших податків, використовують податкові пільги, які перераховані в ПКУ. У цьому зв'язку А. Соколовська зазначає, що, враховуючи специфічну характеристику підакцизних товарів, пільги з акцизного податку або взагалі не повинні бути, або повинні мати особливе призначення. За її словами «специфіка пільг з акцизного податку зумовлена природою цього податку, що базується на «штрафній» філософії, тобто його призначенням «карати» за споживання товарів, яке з позиції суспільного добробуту бажано обмежити. Звідси система пільг з акцизного податку спрямована на стимулювання споживання товарів, а також меншої кількості енергетичних ресурсів, що вичерпуються»[362].

Згідно з ПКУ звільнення від сплати акцизного податку та операції, які не є об'єктом оподаткування, умовно можна поділити на такі групи:

1) звільнення, які не виконують регулятивної функції, а надаються у контексті дипломатичних чи консульських відносин та на виконання норм міжнародних угод;

2) звільнення операцій із підакцизними товарами, що ввозяться на територію внутрішнього ринку у невеликій кількості в некомерційних цілях. Фактично – це технічні звільнення, оскільки товари, що ввозяться у такий спосіб, не призначені для продажу, отже, не є об'єктом оподаткування;

1) звільнення експортних операцій, продаж підакцизних товарів, що прирівнюється до експорту та розміщення підакцизних товарів (продукції) у економічних митних режимах;

2) звільнення соціального характеру, які спрямовані на стимулювання певних галузей виробництва та надання додаткових можливостей споживачам та виробникам підакцизної продукції.

Гармонізована система акцизного оподаткування в країнах ЄС передбачає використання пільгових режимів оподаткування лише для енергопродуктів, спирту та алкогольних напоїв. Для інших підакцизних товарів звільнення не передбачені. Дослідження питання в цьому контексті дають підстави зазначати про домінування у системі специфічних акцизів цілеспрямованих підходів до пільгового оподаткування. Передусім йдеться про його застосування у природоохоронних

[362]Соколовська А. М. Основи теорії податків: навчальний посібник / А. М. Соколовська. К. : 2010. 326, [283] с.

цілях з метою енергозбереження, обмеження негативних зовнішніх ефектів для соціуму тощо.

Ще одна із особливостей оподаткування акцизним податком – застосування нульової ставки на спирт етиловий залежно від напряму його використання, а також на нафтопродукти, вироблені в Україні, та використовувані як сировина для нафтохімічної та хімічної промисловості. Так, акцизний податок за ставкою 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту застосовується до операцій з реалізації спирту етилового, спирту етилового денатурованого (спирту технічного), біоетанолу, а також 0 євро за 1000 кг – до операцій з реалізації легких дистилятів (код 2710 12 11 10, 2710 12 11 20, 2710 12 11 90 згідно з УКТ ЗЕД) та важких дистилятів (код 2710 19 31 30 згідно з УКТ ЗЕД) у випадках, визначених ст. 229 ПКУ.

У цьому питанні необхідно звернути увагу на те, що нульова ставка на спирт етиловий, який використовується для виробництва харчового оцту; спирту етилового денатурованого, який використовується для виробництва косметики і парфумерії; спирту етилового-сирцю, який використовує одна компанія для виробництва біоетанолу; етиловий спирт, який компанія перевозить з однієї філії до іншої, почне діяти з 1 липня 2019 р.[363]

Однією з умов отримання спирту та пального за нульовою ставкою акцизного податку або його ввезення на митну територію України без сплати такого податку виробником підакцизних товарів є видача податкового векселя, авальованого банком.

При цьому варто зазначити, що згідно з Податковим кодексом України податковий вексель – це простий вексель, авальований банком, що видається векселедавцем: до отримання з акцизного складу спирту етилового; до отримання з нафтопереробного підприємства нафтопродуктів, речовин, що використовуються як компоненти моторних палив або до ввезення нафтопродуктів на митну територію України і є забезпеченням виконання ним зобов'язання сплатити суму акцизного податку у визначені строки.

---

[363]Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів: Закон України від 23.11.2018 № 2628-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19.

Податковий вексель може бути виданий: виробниками алкогольних напоїв (горілки); підприємствами первинного виноробства, які є виробниками виноградних, плодово-ягідних та інших виноматеріалів і сусла; виробниками лікарських засобів; виробниками продуктів органічного синтезу; нафтопереробними заводами (чи іншими суб'єктами господарювання), які використовують біоетанол для виробництва бензинів моторних сумішевих зі вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру (ЕТБЕ), інших добавок на основі біоетанолу; виробниками біопалива; виробниками, які ввозять в Україну нафтопродукти з метою їхнього використання як сировини у виробництві в хімічній промисловості.

До основних умов погашення податкового векселя відносять:

– по-перше, дотримання строку його погашення – до 90 календарних днів, а для підприємств первинного виноробства та виробників лікарських засобів – 180 календарних днів;

– по-друге, документальне підтвердження цільового використання підакцизних товарів (у випадку оподаткування за нульовою ставкою акцизного податку) або самостійну сплату акцизного податку, суму якого зазначено у векселі, виробником чи банком-авалістом, який є гарантом погашення виробником векселя у визначений строк.

З метою забезпечення контролю за цільовим використанням спирту та нафтопродуктів встановлено певний перелік вимог до підприємств, які отримують такі підакцизні товари за нульовою ставкою акцизного податку. Зокрема, передбачено, що такі суб'єкти господарювання повинні бути обладнані витратомірами отриманого спирту і витратомірами обсягу виробленої продукції, інформація з яких щоденно буде передаватися в контролюючі органи.

Вважаємо, що запровадження звільнень з акцизного податку для етилового спиту та відповідних механізмів контролю забезпечить не лише гармонізацію законодавства України відповідно до Директиви 92/83/ЄЕС, а й сприятиме розширенню сфери застосування спирту; збільшенню його споживчого попиту; розвитку діяльності спиртових заводів, зокрема, додатковому завантаженню їхніх потужностей; покращенню фінансового стану, інвестиційної та приватизаційної привабливості; відновленню виробництва оцту харчового, нарощуванню вітчизняної парфумерно-косметологічної та продукції технічного призначення, побутової хімії тощо; створенню додаткових робочих

місць; збільшенню податкових надходжень до державного та місцевого бюджетів та розвитку регіональної інфраструктури в цілому.

Наступна функціональна складова інституту акцизного оподаткування – податкове адміністрування акцизного податку має також специфічні риси та особливості, про які детально буде розглянуто в наступному розділі.

Зрушення у сфері контролю за обігом підакцизних товарів могли б розцінюватися як позитивні щодо визначення фіскальних та регулятивних ефектів акцизного податку. Однак підвищення ставок акцизного податку нерідко пов'язують зі збільшенням обсягів нелегальної продукції та податковою оптимізацією, що й обумовлює *неформальні обмеження інституту акцизного оподаткування.* Варто зазначити, що ризики розвитку таких неформальних обмежень значно посилились у період значного підвищення рівня ставок акцизних податків. Проблема нелегального обігу характерна для ринків усіх підакцизних товарів та набула суспільного резонансу. Так, протягом останніх років споживання сурогатів алкоголю спричинило значну кількість летальних отруєнь, а нелегальний обіг тютюнових виробів зумовлює значні проблеми як для правоохоронних органів України, так і країн-партнерів. Крім того, наявність на ринку нелегальної продукції, яка є значно дешевшою за легальну, підвищує доступність зазначених шкідливих товарів, що створює перешкоди для реалізації державної політики у сфері здійснення контролю над тютюном та алкоголем.

У цій сфері актуальними питаннями залишаються контрабанда алкогольних напоїв та тютюнових виробів як в Україну, так і за її межі (як правило, в країни ЄС), контрафактна алкогольна та сигаретна продукція, яка надходить з непідконтрольної території України, нелегальний «кустарний алкоголь» / алкоголь домашнього виробництва, за який не сплачено податки; продукція, яка не відповідає вимогам; сурогат; добавки; фальсифікати; розбавлені алкогольні напої, підроблення сигарет без фільтру тощо[364].

---

[364]Оборот нелегального алкоголя на российском рынке: условия, тенденции, основные факторы, влияющие на оборот нелегального алкоголя // Аналитический отчет. 2016. URL : http://tppzkam.ru/download.php?GET=6LPAY%2F81BmybD7NDNv5lpQ%3D%3D.

Емпіричні дослідження в багатьох країнах, включаючи Україну, свідчать про те, що рівень оподаткування підакцизних товарів сам по собі ще не спричиняє нелегальний обіг та контрабанду. Остання залежить також від таких чинників, як значне податкове навантаження; низький рівень податкової дисципліни; рівень корупції; низький рівень доходів населення; суспільна толерантність до нелегальної діяльності; наявність неформальних дистриб'юторських мереж і організованої злочинності, складність податкової системи та непрогнозованість підвищення рівня ставок податків; протекціоністські заходи; недостатньо ефективну роботу правоохоронних органів; надмірно м'які санкції; обсяг вуличного продажу, який не оподатковується тощо.

Крім нелегального обігу підакцизних товарів, значне підвищення ставок акцизного податку зумовило виникнення іншого негативного явища, таке як податкова оптимізація, одним з різновидів якої є форстолінг. Це явище набуло особливого поширення, починаючи з 2015 р., та є побічним негативним ефектом сформованого щорічного підвищення ставок акцизного податку з тютюнових виробів. У відповідь на такі виклики з 2017 р. запроваджено заходи протидії форстолінгу у вигляді обмеження придбання марок акцизного податку у IV кв. Обсяг продажу марок акцизного податку підприємству-виробнику або імпортеру тютюнових виробів за місяць не повинен перевищувати 115 % середньомісячного показника обсягу реалізації на митній території України за попередні три календарні місяці. Проте розв'язати проблему накопичення запасів тютюнових виробів не вдалося. Платники акцизного податку перенесли використання форстолінгу з IV кв. року на III кв.

З огляду на це НДІ фіскальної політики розробило пропозиції щодо вдосконалення антифорстоліногових заходів[365]. Вони полягають в обмеженні продажу марок акцизного податку, починаючи з III кв. звітного року. Крім того, пропонується розрахунок максимального обсягу закупівлі, який повинен визначатись на основі середньомісячного обсягу реалізації тютюнових виробів попереднього року з коригуванням на темпи зростання тютюнового ринку попередніх

[365]Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 102 с.

періодів. Як додатковий захід рекомендується обмежити термін обігу тютюнових виробів в оптовій та роздрібній торгівлі з марками акцизного податку, придбаними в попередньому році, до трьох місяців.

Підсумовуючи, зазначимо, що формальні правила інституту акцизного оподаткування охоплюють усі важливі компоненти податкового механізму, що спрямовані на виконання податкового законодавства. Неефективне функціонування формальних правил та механізмів їхнього примусового здійснення обумовлює існування неформальних обмежень. Останні проявляються у вигляді нелегального обігу підакцизних товарів та податкової оптимізації, які є важливою проблемою сучасності у сфері оподаткування. Нехтування закономірностями функціонування неформальних обмежень до зниження фіскальних та регулятивних ефектів інституту акцизного оподаткування зумовить негативні соціально-економічні наслідки, адже неякісна нелегальна підакцизна продукція створює високі ризики для здоров'я населення та навколишнього середовища.

## 3.5. Інституціональна сутність екологічного оподаткування

Потреба у трансформації національних податкових систем зумовлена викликами сучасності. Світова економічна криза та наростання глобальних екологічних проблем значно похитнули стійкість економічних систем різних країн та стимулювали наукові пошуки у сфері розробки податкової системи, яка б продукувала сприятливі умови для економічного зростання з урахуванням екологічного імперативу. Такі умови створюються в результаті зміщення податкового навантаження з праці та капіталу на споживання, майно та об'єкти екологічного оподаткування. Завдяки цьому проблеми екологічного оподаткування привертають все більше уваги в різних країнах світу. Зважаючи на це, Україна також повинна залучитись до сучасних трансформаційних процесів податкових систем щодо розвитку екологічного оподаткування у напрямі реалізації його основного суспільного призначення – зниження надмірного навантаження на навколишнє природне середовище (далі – НПС). Нині це набуває особливої актуальності через складну екологічну ситуацію,

виснаження природних ресурсів, що зумовлюють погіршення стану здоров'я населення. Надзвичайно своєчасними є питання визначення перспектив розвитку і формування ефективних екологічних податків. При цьому екологічне оподаткування – це процес встановлення та стягнення екологічних податків з урахуванням при визначенні їхніх ставок, об'єктів, платників та порядку сплати ступеня їхнього впливу на рівень навантаження на НПС, нераціональне природокористування тощо.

У чинному податковому законодавстві еконологічні податки (ЕП) не виділено в окрему групу. В ЄС, ОЕСР та МЕА до екологічних відносять податки, базою оподаткування яких є фізична одиниця або її еквівалент (умовна одиниця), що зумовлює доведене навантаження на НПС[366]. За цим критерієм до ЕП було віднесено такі вітчизняні платежі, запроваджені Податковим кодексом України (далі – ПКУ)[367]: акцизний податок з електроенергії, нафтопродуктів, скрапленого газу, з легкових автомобілів, кузовів до них, причепів та напівпричепів, мотоциклів; екологічний податок, мито на нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них; збір за першу реєстрацію транспортного засобу; транспортний податок; збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження; рентна плата (без плати за користування вуглеводними корисними копалинами; збір за спеціальне використання рибних та інших водних живих ресурсів; плата за спеціальне використання диких тварин.

Суспільне призначення екологічного оподаткування також полягає в узгодженні податкової та екологічної політик[368] держави. Відповідно, однією з основних цілей останньої є врахування екологічного імперативу[369] під час розробки стратегій економічного зростання, що

---

[366]Environmental taxes and green tax reform / OECD. Paris: OECD, 1997. 57 p. P. 13.

[367]Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010. URL : Інформаційно-правова система Ліга: Закон.

[368]Екологічна політика – сукупність принципів і заходів, які реалізуються на рівні держави, суспільства, а також окремих суб'єктів господарювання з метою охорони НПС, раціонального та «стійкого» використання природних ресурсів [Справочник по управлению в области охраны окружающей среды / [под ред. Штайнера А., Мартонаковой Г. и Гузиовой С.]. Братислава: Региональное бюро ПРООН для стран Европы и СНГ. 380 с.]

[369]Екологічний імператив – це сукупність умов взаємодії суспільства та природи, порушення яких буде мати катастрофічні наслідки для людства. Він є усвідомленням об'єктивної необхідності рахуватись не просто з законами

забезпечується через більш ефективне використання ресурсів, скорочення економічних і екологічних витрат, пов'язаних з виснаженням ресурсів і навантаженням на НПС[370]. Досягнення таких цілей забезпечується через дивергенцію[371] зв'язків економічного зростання, споживання ресурсів і навантаження на НПС (decoupling natural resource use and environmental impacts from economic growth – розрив зв'язків між ресурсоспоживанням, навантаженням на НПС та економічним зростанням) (далі – дивергенція зв'язків). На рис. 3.25 показано висхідну траєкторію економічного зростання і одночасне зменшення навантаження на НПС та скорочення рівня споживання природних ресурсів.

Фахівці ПРООН виділяють два аспекти цього процесу: дивергенція ресурсного зв'язку − зниження темпів використання ресурсів на одиницю економічної активності; дивергенція зв'язку навантаження − збереження обсягу виробництва при скороченні надмірного навантаження на НПС будь-якої економічної діяльності. Є два типи індикаторів дивергенції:

– відносна дивергенція ресурсного зв'язку або навантаження на НПС, яка проявляється у тому, що темпи зростання використовуваних ресурсів або надмірного навантаження на НПС стають нижчими від

---

природи, а й з висунутими з її боку «технічними» умовами. Екологічний імператив виражає необхідність оцінювати наслідки будь-якої діяльності, пов'язаної з втручанням у природні процеси з точки зору загальних умов взаємовідносин суспільства та природи, збереження умов біологічного існування людини і вимагає уникнення будь-якої можливості руйнації природних екосистем [Александрович И. М. Устойчивое инновационное развитие как экологический императив / И. М. Александрович, А. С. Шеулин // Устойчивое развитие. Наука и практика. 2003. № 3. С. 79–82].

[370]Decoupling natural resource use and environmental impacts from economic growth. A Report of the Working Group on Decoupling to the International Resource Panel. M. Fischer-Kowalski, M. Swilling, E.U. von Weizslcker, Y. Ren, Y. Moriguchi, S. Crane, W., Krausmann, F., Eisenmenger, N., Giljum, S., Hennicke, P., Romero Lankao, P., Siriban Manalang, A., Sewerin. UNEP. 2011. 174 p.

[371]Застосування для ідентифікації процесу розриву зв'язків між економічним зростанням, навантаженням на НПС та ресурсоспоживанням (decoupling natural resource use and environmental impacts from economic growth) терміна «дивергенція» обумовлено його розумінням в економіці як індикатора, що відображає кількісну динаміку розходження трендів [Кравчук Н. Дивергенція глобального розвитку: сучасна парадигма формування геофінансового простору / Н. Кравчук. К. : Знання, 2012. 782, [ 9] с.].

темпів економічного зростання, що призводить до підвищення ресурсної продуктивності;

– абсолютна дивергенція ресурсних зв'язків або навантаження на НПС, яка є наслідком відносної дивергенції ресурсних зв'язків і відбувається за умови перевищення темпів зростання ресурсної продуктивності над темпами зростання економіки[372].

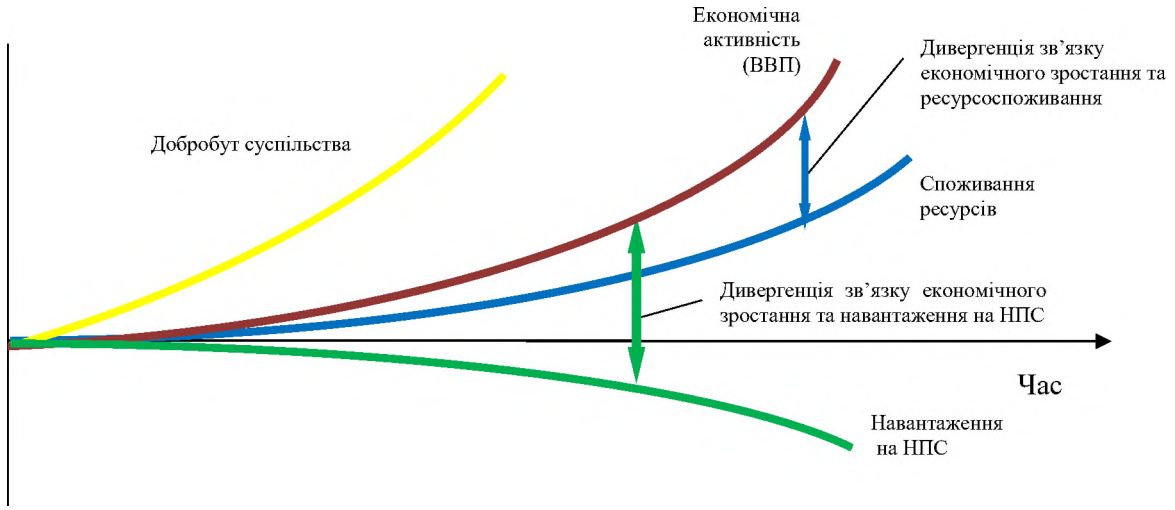



**Рис. 3.25. Процес дивергенції зв'язків економічного зростання, споживання природних ресурсів та навантаження на НПС**

*Джерело:* [373].

Підвищення рівня дивергенції зв'язків вимірюється через зіставлення результатів економічної діяльності (наприклад, ВВП, валової доданої вартості) з кількістю використаних природних та енергоресурсів, емісією забруднюючих речовин та ін. Такі індикатори відображають ефективність виробництва і споживання, раціональність експлуатації ресурсів, обсяги перевиробництва та сектори економіки, країни зі значним навантаженням на НПС.

За висновками експертів ООН, процес дивергенції вже розпочався в багатьох країнах світу, зокрема і в Україні. Так, глобальне економічне зростання перевищило темпи споживання природних

[372]Decoupling natural resource use and environmental impacts from economic growth. A Report of the Working Group on Decoupling to the International Resource Panel. M. Fischer-Kowalski, M. Swilling, E.U. von Weizslcker, Y. Ren, Y. Moriguchi, S. Crane, W., Krausmann, F., Eisenmenger, N., Giljum, S., Hennicke, P., Romero Lankao, P., Siriban Manalang, A., Sewerin. UNEP. 2011. 174 p.

[373] Там само.

ресурсів поряд зі зменшенням негативних екологічних наслідків. Споживання матеріалів на одиницю реального ВВП у XXI ст. скоротилося на 25 % порівняно з 80-ми рр. XX ст. Але для відчутного зниження надмірного навантаження на НПС та підвищення ефективності використання ресурсів необхідне прискорення цього процесу. Не вдаючись до детального аналізу всіх факторів забезпечення процесу дивергенції зв'язків, звернемо увагу на те, що екологічне оподаткування має здатність до його прискорення.

Це стає можливим завдяки тому, що ЕП надають вартісної форми навантаженню на НПС і сприяють його трансформації у витрати виробництва та споживання. Базуючись на припущенні, що раціональна поведінка економічних агентів передбачає перманентний пошук ними шляхів скорочення витрат, ЕП призводить до добровільного зниження рівня навантаження на НПС через впровадження природоохоронних технологій, зміну технологічного процесу, зміну факторів виробництва та ін. У цьому процесі проявляється спрямованість екологічного оподаткування на скорочення бази. Тим самим відбувається одночасно зниження рівня надмірного навантаження на НПС, ресурсоспоживання та зростання економічної активності. Здатність екологічного оподаткування до прискорення дивергенції зв'язків обумовлюється його статичною та динамічною ефективністю.

Статична ефективність екологічного оподаткування визнається його здатністю забезпечувати зменшення надмірного навантаження на НПС найменш витратним способом[374]. Порівняно із застосуванням субсидій екологічне оподаткування не потребує виплат з державного бюджету. Відповідно до встановлених адміністративних нормативів природоохоронні заходи повинні запроваджуватись усіма економічними агентами незалежно від їхньої вартості для кожного з них. У випадку ж застосування екологічного оподаткування витрати на природоохоронні заходи фінансують ті економічні агенти, для яких це вигідно, а інші, для яких вжиття таких заходів є занадто дорогими, – сплачують ЕП. У підсумку сукупна вартість для економіки покращення якості НПС є меншою ніж у разі застосування інших методів зниження надмірного навантаження при тому ж самому рівні його зниження.

---

[374]Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and strategies. OECD, 2001. 100, [22] p.

Динамічна ефективність екологічного оподаткування обумовлюється його впливом на процес технологічних змін і досягається через створення стимулів до розробки та впровадження інновацій та розвитку «чистих» технологій[375,376,377]. У контексті забезпечення довгострокового економічного зростання з урахуванням екологічного імперативу зазначена здатність екологічного оподаткування особливо важлива, адже процес глибоких технологічних трансформацій є одним із найбільш значимих факторів не тільки зниження навантаження на НПС, але й, що головне, підвищення конкурентоспроможності економіки, дематеріалізації виробництва, поступового переходу до постіндустріальної стадії цивілізаційного розвитку України. Завдяки інноваціям внаслідок економії на витратах, залучення внутрішніх резервів, мультиплікативного ефекту підвищується ефективність соціально-економічної системи, утверджуються і розвиваються сучасні соціально-економічні відносини, зростає економічний добробут[378]. За висновками А. Яффе і Р. Ставінса[379], якщо розраховувати вартість зниження навантаження на НПС з урахуванням застосування існуючих технологій і методів, то витрати можуть бути надмірними. Однак здатність компаній і населення використовувати нові методи і технології, що знижують навантаження на НПС та його наслідки, дозволяє у майбутньому значно знизити вартість таких заходів.

Позитивний вплив екологічного оподаткування на активізацію інноваційної діяльності зумовлений тим, що економічні агенти

---

[375]Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and strategies. OECD, 2001. 100, [23] p.

[376]Taxation, Innovation and the Environment, 2010. – Paris: OECD Publishing. URL : www.sourceoecd.org/taxation/9789264087620.

[377]Fullerton D. Environmental Taxes / D. Fullerton, A. Leicester, S. Smith // Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century; IFS, London – 2008. – 66 p. Sate of Institute for Fiscal Studies. URL : www.ifs.org.uk/mirrleesreview/press_docs/ environment.pdf.

[378]Онишко С. В. Фінансове забезпечення інноваційного розвитку / С. В. Онишко: [монографія]; Нац. академія ДПС України. Ірпінь: Видавництво Національної академії ДПС України, 2004. 434 с.

[379]Jaffe A. B. Evaluating the Relative Effectiveness of Economic Incentives and Direct Regulation for Environmental Protection: Impacts on the Diffusion of Technology / A. B. Jaffe, R. N. Stavins // Paper for the WRI/OECD Symposium Toward 2000: Environment, Technology and the New Century, 13-15 June 1990, Annapolis, Maryland.

здійснюють перманентний пошук шляхів зниження податкових зобов'язань. Так, досвід розвинених країн доводить, що комерційна привабливість інвестицій у наукові розробки у сфері екологічно чистих технологій та продукції як підприємствами, так і незалежними дослідниками забезпечується економією від скорочення податкових зобов'язань з екологічних податків. Але в Україні екологічне оподаткування досі фактично не стимулює розробку та впровадження таких інновації через низький рівень ставок ЕП, недостатній обсяг фінансових ресурсів та інші чинники.

Після дослідження спроможностей екологічних податків варто також дослідити їхню класифікацію. Адже ефективність екологічного оподаткування залежить, на думку Д. Фуллертона (яку ми підтримуємо), від адресності стимулів, які створюють податки для зниження рівня надмірного навантаження на НПС або інших екологічних проблем[380]. Екологічні податки з невизначеною метою можуть збільшити трансакційні витрати оподаткування, не досягнувши при цьому екологічних цілей. Це питання вирішується через запровадження різних типів екологічних податків, призначених для досягнення конкретних, чітко визначених екологічних цілей. Отже, класифікація екологічних податків дозволить структуризувати основні їхні характеристики, а саме: мету запровадження, сферу застосування, об'єкти оподаткування. Одним із підходів до класифікації ЕП є їхній розподіл за критерієм виду об'єкта оподаткування на такі групи: енергетичні податки, транспортні податки (без податків на споживання нафтопродуктів) і група, в які об'єднані податки на забруднення та ресурсні податки. Нині ця класифікація є загальноприйнятою і використовується в ЄС, ОЕСР та МЕА. Вказані групи податків та об'єкти їхнього оподаткування представлені на рис. 3.26.

[380]Fullerton D. Environmental Taxes / D. Fullerton, A. Leicester, S. Smith // Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century; IFS, London 2008. 66 p. Sate of Institute for Fiscal Studies. URL : www.ifs.org.uk/mirrleesreview/press_docs/ environment.pdf. – p. 13.

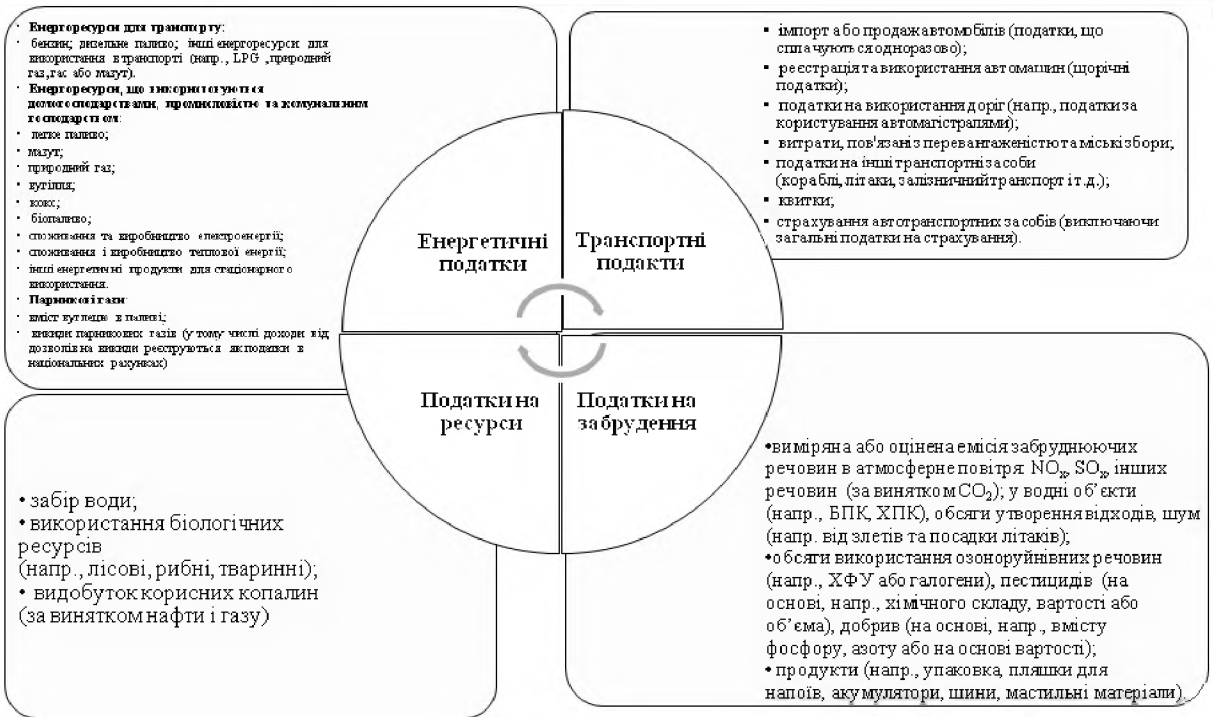



**Рис. 3.26. Класифікація екологічних податків за критерієм виду об'єкта оподаткування**

*Джерело: складено на основі*[381].

До енергетичних податків належать акцизні податки на енергоресурси, що використовуються в транспорті: бензин, дизельне паливо та енергоресурси, що використовуються домогосподарствами, промисловістю та комунальними господарствами – рідкі палива, природний газ, вугілля та електроенергія. До групи енергетичних податків також відносять і податки на викиди CO2. Це обумовлено тим, що в більшості країн ці податки є непрямими і встановлюються у вигляді надбавки до енергетичних податків і виділяти їх окремо в податковій статистиці неможливо. Ця група податків включає також податки на потенційно екологічно небезпечні виробництва, такі як виробництво електроенергії (включаючи ядерну). ЕП цієї групи є фіскальнозначущими. Цільовим призначенням податків цього виду є створення джерела фінансового забезпечення видатків на транспортну інфраструктуру, а також цінових сигналів щодо вартості негативних екстерналій, зумовлених емісією забруднюючих речовин в атмосферне повітря внаслідок спалювання енергоресурсів, перевантаженістю доріг, нещасними випадками і шумом. Тому превалюючою

[381]Environmental taxes. A statistical guide. – Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013. 48 p. URL : http://bookshop.europa.eu.

функцією цього виду податків є регулівна, яка реалізується шляхом маніпулювання розміром податкового навантаження та диференціацією ставок. Бажаним наслідком дії екологічних податків є ефект заміщення, спрямований на покращення поведінки економічних агентів на ринку, обіг на ринку більш якісних видів палива. До короткострокових бажаних ефектів податків на нафтопродукти відносять зменшення енергоспоживання, а до довгострокових – вплив на поведінку користувачів приватних автомобілів для скорочення відстані між роботою та житлом, заміщення автомобілів на менш енергоємні, раціональний вибір щодо тривалості та довжини поїздок приватним транспортом, заміщення приватного транспорту громадським. Цей вид податків найбільш ефективно функціонує спільно з екологічними стандартами щодо якості палива, податковими пільгами, спрямованими на стимулювання впровадження заходів з енергоефективності, збільшення частки альтернативних видів палива в енергобалансі країни та заходами з раціоналізації енергетичних субсидій.

До групи транспортних податків відносять податки, пов'язані з володінням і використанням автотранспорту та інших транспортних засобів (наприклад, літаків, човнів та ін.), а також податки на послуги, пов'язані з транспортом (наприклад, збори на чартерні або регулярні авіаційні рейси), за умови, якщо вони відповідають загальному визначенню екологічних податків. До транспортних податків належать податки, що сплачуються одноразово, пов'язані з імпортом або продажем транспортних засобів, і періодичні податки на їхнє володіння, користування автодорогами, збори з пасажирів літаків.

Як інструмент зниження емісії забруднюючих речовин в атмосферне повітря, транспортні податки є менш ефективними, ніж податки на паливо для транспортних засобів. Проте вони також відіграють свою роль у зниженні надмірного навантаження на НПС. Цілями екологічного оподаткування придбання та володіння транспортними засобами є створення стимулів до оновлення автопарку країни, заміщення транспортних засобів на більш енергоефективні, менш карбоноінтенсивні, а також ті, які споживають альтернативні енергоресурси. У сфері приватного транспорту додатковими цілями є вплив на рішення споживачів про придбання автомобіля, забезпечення цінових конкурентних переваг через податкові фактори

на користь нових автомобілів перед тими, які використовувались, а також громадського транспорту перед приватним. Податки на першу реєстрацію транспортного засобу призначені для створення ефекту „шоку від цінника", що не властиво іншим податкам[382], а також впливу на якісний склад автомобілів, які поповнюють автопарк країни. Податки на володіння повинні впливати на вже існуючий автопарк, стимулювати заміщення тих автомобілів, які використовуються, на більш екологічні. До важелів цих податків, відповідно, належить рівень податкового навантаження та податкова диференціація за віком транспортного засобу та екологічними характеристиками. У країнах, залежно від обраних пріоритетів транспортної політики, можуть встановлюватись додаткові критерії диференціації ставок податків, наприклад, розмір, вага транспортного засобу, кількість мостів та ін. Податкове навантаження на комерційні автомобілі є меншим для того, щоб не знижувати конкурентоспроможність продукції вітчизняних підприємств, підвищуючи транспортні витрати. Найбільш ефективно ці податки функціонують у комплексі з податковими пільгами для придбання автомобілів, які споживають альтернативні енергоресурси, та пільгами на переобладнання транспортних засобів для споживання скрапленого газу, екологічними стандартами щодо двигунів автомобілів, бюджетними видатками на розвиток інфраструктури громадського транспорту для підвищення його привабливості для пасажирів.

Хоча фахівці Єврокомісії об'єднують податки на забруднення та ресурси в одну групу, вважаємо за доцільне досліджувати їх окремо, зважаючи на зовсім інший склад об'єктів оподаткування.

Податки на забруднення – це податки на виміряну або оцінену емісію забруднюючих речовин у повітря, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, шумовий вплив, платежі за діяльність, пов'язану з управлінням твердими відходами. Ця група податків належить до традиційних податків Пігу. Їхнім завданням є стимулювання скорочення надмірного навантаження на НПС шляхом зміни поведінки виробників через задіяння механізмів заміщення технологій, факторів виробництва та готової продукції. Застосування цього виду податків є складним з точки зору контролю за правильністю розрахунку

[382]Taxation, Innovation and the Environment, 2010. Paris: OECD Publishing. URL : www.sourceoecd.org/taxation/9789264087620.

податкових зобов'язань платниками податків. Тому їхньому запровадженню повинно передувати чітке встановлення цілей щодо скорочення видів певних речовин на чітко визначений рівень.

Ресурсні податки – платежі, пов'язані з видобутком або використанням природних ресурсів. Склад об'єктів оподаткування ЕП цієї групи є обмеженим, адже нині вплив на НПС діяльності з видобутку природних ресурсів є недоведеним. До цієї групи відносять також плату за ліцензії на полювання, риболовлю тощо через те, що ці види діяльності виснажують природні ресурси. Податки на землю не належать до екологічних. Зазначені платежі класифікують як майнові податки. Цільовим призначенням цього виду податків є стимулювання природокористувачів до раціонального використання природних ресурсів.

Отже, проведення класифікації екологічних податків за критеріями податкового навантаження та виду об'єкта оподаткування дозволило структуризувати основні їхні характеристики, а саме: мету запровадження, сферу застосування, об'єкти оподаткування, адресність стимулів до зниження рівня забруднення НПС. Побудова ефективної системи екологічних податків є неможливою без визначення особливостей сутнісних характеристик екологічних податків, усвідомлення яких дозволить найбільш ефективно знижувати надмірне навантаження на НПС.

Незважаючи на незначний фіскальний потенціал, ЕП широко використовуються в розвинених країнах для вирішення сучасних екологічних проблем. Мета їхнього запровадження досягається через реалізацію регулюючого потенціалу. У зв'язку з цим бажаною податковою реакцією платників ЕП є ефект заміщення, спрямований на покращення поведінки економічних агентів на ринку (зміна поведінки на більш екологічно сприятливу), зменшення надлишкового податкового тягаря[383] внаслідок більш досконалого розподілу ресурсів і дестимулювання екологічно шкідливих виробничих процесів. Останнє є важливою особливістю сутнісних характеристик ЕП, оскільки при застосуванні фіскальних податків ефект заміщення є небажаним наслідком оподаткування; він викликає викривлення ринкової поведінки, втрату ефективності та надлишковий податковий

[383] Додатковий тягар, який утворюється внаслідок ефекту заміщення, порівняно з податковим тягарем, створеним ефектом доходу.

тягар[384]. Внаслідок впливу екологічного оподаткування на споживчу поведінку ефект заміщення проявляється через цінові переваги, які забезпечує ЕП субститутам екологічно шкідливих товарів, і споживчий вибір змінюється на їхню користь. При цьому розмір такого ефекту залежить від цінової еластичності оподатковуваного товару, граничної ставки податку і частки оподатковуваного товару в споживчому кошику до оподаткування[385]. Без існування товарів-субститутів неможливо реалізувати регулюючий потенціал екологічних податків. У цьому випадку замість бажаного ефекту заміщення матиме місце ефект доходу. Прикладом такої ситуації є екологічне оподаткування енергоресурсів, попит на які не залежить від доходу домогосподарств. У випадку, коли енергоресурси не можуть бути швидко та ефективно замінені іншими неоподатковуваними, екологічне оподаткування зумовить зменшення добробуту та може призвести до енергетичної бідності[386], не досягнувши при цьому цілей зі зниження надмірного навантаження на НПС. Для нівелювання небажаного ефекту доходу, зумовленого ЕП у практиці розвинених країн світу, використовуються бюджетні інструменти, а саме: субсидії для незахищених верств населення, компенсації вартості відсотків за кредитами на проекти з підвищення енергоефективності та ін. Причому застосування бюджетних інструментів, які повинні посилити регулюючий потенціал ЕП у напрямі створення ефекту заміщення, передує їхньому введенню або підвищенню ставок податків. У зв'язку з цим, на нашу думку, недавні ініціативи, впроваджені урядом А. П. Яценюка щодо підвищення тарифів на енергоресурси, не матимуть бажаних ефектів у вигляді дивергенції зв'язків. Швидше всього, зазначені заходи сприятимуть зменшенню навантаження на НПС, але поряд з цим відбудеться значне зниження добробуту населення через різке зростання частки

---

[384]Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [И. А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбурова. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 519, [68] с.

[385]Crawford I. Value added taxes and excises / I. Crawford, M. Keen, S. Smith // Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century, IFS, London. 2008. 148 p.

[386]Нездатність громадян задовольнити свої базові енергетичні потреби, необхідність витрачати левову частку доходів на опалення й рахунки за електроенергію. У країнах ОЕСР та ЄС вважається, що енергетична бідність настає у разі, якщо частка витрат на енергоресурси становить 10 %.

витрат на енергоресурси у сукупних витратах населення. Для досягнення дивергенції зв'язків оголошення щодо підняття тарифів повинно бути зроблене за більш тривалий термін і одночасно з такими відтермінованими заходами необхідне запровадження програми пільгового кредитування населення для фінансування заходів з енергозбереження. Так, у країнах ОЕСР близько 16 % інвестицій домогосподарств в енергоефективність було профінансовано через різні програми державної підтримки[387]. У комплексі з запровадженими ЕП ці заходи значною мірою сприяли екологізації споживання.

Погоджуючись із С. Смулдерсом та Г. Воленбергом, зазначимо, що для виникнення ефекту заміщення внаслідок впливу екологічного оподаткування на поведінку виробників необхідне задіяння податком таких механізмів: 1) заміщення технологій. У цьому механізмі регулюючий потенціал ЕП реалізується через зміну технологічних процесів на більш енергоефективні, безвідходні та маловідходні, запровадження технологій, які зменшують надмірне навантаження на НПС; 2) заміщення факторів виробництва, яке проявляється через використання у виробничому процесі субститутів екологічно шкідливих факторів виробництва. Наприклад, використання вугілля з низьким вмістом сірки замість високого, заміщення традиційних енергоресурсів на альтернативні; 3) заміщення у випуску готової продукції, через яке здійснюється зміна асортименту продукції, випуск екологічно чистих товарів-замінників[388]. Ефективність реалізації регулюючого потенціалу ЕП у напрямі зниження навантаження на НПС значною мірою залежить від кількості задіяних ним механізмів.

Крім прояву ефектів, до особливостей сутнісних характеристик ЕП варто віднести пріоритетність принципів оподаткування. Так, більшість фіскальних податків формується на основі принципу платоспроможності, відповідно до якого податкове навантаження розподіляється згідно з економічними можливостями платників, що

---

[387]Greening Household Behaviour: Overview from the 2011 Survey – Revised edition, OECD Studies on Environmental Policy and Household Behaviour, OECD Publishing, OECD. 2014. 307 p. URL : http://dx.doi.org/10.1787/9789264214651-en.

[388]Smulders S. Green Taxes and Administrative Costs: The Case of Carbon Taxation / S. Smulders, H. R. J Vollebergh. Behavioral and Distributional Effects of Environmental Policy. Chicago: Chicago University Press. 2001. P. 91–130.

відповідає поширеним уявленням про справедливість[389]. Для екологічного оподаткування основним є принцип «забруднювач платить», який стоїть на вищому щаблі ієрархії принципів, ніж принцип платоспроможності. Податкове навантаження екологічних податків розподіляється між платниками відповідно до їхнього внеску у забруднення НПС, незважаючи на їхні економічні можливості. Отже, превалювання принципу «забруднювач платить» над принципом платоспроможності є особливістю сутнісних характеристик екологічних податків.

Основою для формування міжнародного принципу екологічної політики «забруднювач платить» стали наукові підходи А. Пігу до інтерналізації екстерналій через коригуюче оподаткування. Вперше принцип був сформульований 1972 р. ОЕСР, а потім включений до тексту Римського договору про формування Європейського співтовариства і 1992 р. внесений до Декларації Ріо 1992 р. «Про концепцію стійкого розвитку». Реалізації цього принципу дозволяє досягати дві взаємопов'язані цілі: раціональне використання обмежених екологічних ресурсів шляхом примушення забруднювача до компенсації завданого збитку, покриття витрат, пов'язаних з охороною НПС та попередження порушень у системі міжнародної торгівлі і конкуренції, що обумовлені можливістю державного субсидування природоохоронних заходів.

До особливостей сутнісних характеристик ЕП треба віднести також визначення оптимального рівня ЕП як орієнтиру в процесі подальшого його розвитку. Ці особливості сутнісних характеристик полягають у розширенні умов, за яких рівень ставки є оптимальним. Ці умови були розширені А. Сандмо та формалізовані у вигляді теореми адитивності. Вчений, досліджуючи оптимальні ставки ЕП, дійшов висновку, що для товарів, виробництво або споживання яких створює надмірне навантаження на НПС, ставка повинна встановлюватись не тільки залежно від суспільних витрат забруднення, але й з урахуванням еластичності попиту оподатковуваних товарів.[390,391]

---

[389]Якобсон Л. И. Государственный сектор экономики (экономическая теория и политика) / Л. И. Якобсон. М. : Издательский дом ГУ ВШЭ, 2000. 366 с. с. 154.

[390]Sandmo A. Optimal Taxation in the Presence of Externalities / A. Sandmo // The Swedish Journal of Economics. 1975. Vol. 77. № 1. P. 86–98.

Згідно з правилом Рамсея[392] оптимальна податкова ставка встановлюється обернено пропорційно ціновій еластичності попиту на товари, які є базою оподаткування, тобто чим більш нееластичний попит, тим вища ставка податку, що дозволяє мінімізувати надлишковий податковий тягар. Дослідник довів, що ставка непрямого ЕП повинна складатися з компонентів Пігу і Рамсея, частка яких визначається потребою у реалізації фіскального потенціалу.

Вважаємо, що висновки, зроблені дослідниками щодо необхідності встановлення оптимальної ставки ЕП залежно від граничних суспільних витрат забруднення, є суто теоретичними. Ставка екологічного податку, встановлена на такому рівні, буде оптимальною за умови, що в економіці немає податкових викривлень до запровадження екологічного податку; природоохоронні органи мають точну інформацію про функції суспільних витрат забруднення та витрат на скорочення його рівня і платники екологічного податку не ухиляються від його сплати.

Т. Р. Сандлер[393] до основних перешкод встановлення екологічного оподаткування на оптимальному рівні відносить значний вплив на розмір суспільних витрат забруднення непередбачуваності природних умов та асиметрію інформації щодо розміру витрат на скорочення рівня забруднення НПС.

Д. Хоел у своїх дослідженнях дійшов висновку, що встановлення ставок ЕП на неоптимальному рівні через асиметрію інформації про функції витрат на скорочення забруднення призводить як до надмірних, так і до полегшених вимог щодо здійснення природоохоронних заходів порівняно з суспільно ефективним рівнем забруднення НПС[394]. Результатом цього може бути негативний вплив на конкурентоспроможність підприємств.

---

[391]Brons M. Meta-analysis of the price elasticity of gasoline demand. A SUR approach / M. Brons, P. Nijkamp, E. Pels, P. A. Rietveld // Energy Economics. 2008. № 30. P. 2105–2122.

[392]Ramsey F. A contribution to the theory of taxation / F. Ramsey // The Economic Journal. 1927. Vol. 37, No. 145. (Mar., 1927). P. 47–61. Site of JSTOR digital library. URL : http://links.jstor.org/sici?sici=0013-0133%28192703%2937%3A145%3C47%3AA CTTTO%3E2.0.CO%3B2-K.

[393]Sandler T. R. Environmental Taxation in an Optimal Tax Framework / T. R. Sandler // Atlantic Economic journal. 2001. Vol. 29. № 2. P. 215–231.

[394]Hoel M. Emissions Taxes versus Other Environmental Policies // Scandinavian Journal of Economics. 1998. № 100 (1). P. 79–104.

До проблем визначення оптимального рівня ставок екологічного податку відносять також наявність податкових викривлень, зумовлених фіскальними податками. А. Л. Бовенберг та Л. Г. Гулдер, досліджуючи взаємозв'язки між екологічними та іншими податками, дійшли висновку, що останні зменшують ефективність ЕП. Крім того, оптимальна ставка екологічного податку повинна бути тим менша, чим більшими є викривлення, пов'язані із загальним механізмом оподаткування[395]. Також дослідники встановили, що у разі нецільового використання коштів від надходження ЕП їхня ставка може збільшуватись, адже таким чином скорочуються викривлення, яких завдають звичайні фіскальні податки.

Отже, підсумовуючи вищесказане, зазначимо, що наявність значної кількості ускладнюючих факторів зумовлює потребу у встановленні ставки ЕП на такому рівні, щоб стимулювати скорочення емісії забруднюючих речовин на певний цільовий рівень. Чим більшим є необхідний рівень скорочення, тим більшою повинна бути встановлена ставка (за інших рівних умов). Саме такий підхід було використано Шведським агентством з екологічного оподаткування при запровадженні податку на викиди оксидів азоту[396]. Було визначено цільовий рівень скорочення емісії – 30 % у період між 1980 і 1995 рр. і встановлено ставку ЕП на рівні, що відповідає річним граничним витратам на заходи щодо зниження рівня викидів $NO_x$ близько 5 000–7 000 тонн на рік – обсяг, необхідний для зниження емісії на цільовий рівень.

Зазначимо, що в іншій праці А. Бовенберг разом з Р. де Муіджі дійшов висновку, що екологічне оподаткування також може зумовлювати викривлення, зокрема здійснювати негативний вплив на пропозицію праці. Більше того, непрямий екологічний податок є прихованим податком на працю: збільшення ціни на споживчі товари через екологічне оподаткування знижує реальну чисту заробітну плату, що впливає на пропозицію праці.

---

[395]Bovenberg A. L. Optimal Environmental Taxation in the Presence of Other Taxes : General Equilibrium Analyses / A. L. Bovenberg, L. H. Goulder // NBER Working Paper Series. No. 4897. Cambridge, 1994. 37 p.

[396]The Swedish Tax on Nitrogen Oxide Emissions Lessons in Environmental Policy Reform [OECD Environment Policy Paper № 2]. December 2013. URL : http://dx.doi.org/10.1787/23097841 2309-7841.

Зокрема, вищий екологічний податок спонукає домогосподарства змінювати споживчий вибір з екологічно шкідливих товарів на екологічно чисті. Цей поведінковий ефект зменшує базу оподаткування ЕП і, як наслідок, справляє негативний ефект на сукупні податкові надходження, зменшує реальну заробітну плату після оподаткування (мається на увазі скорочення обсягу товарів, які можна придбавати на заробітну плату).

Уряд неспроможний компенсувати негативний вплив екологічного оподаткування на реальну заробітну плату після оподаткування шляхом зниження ставок податків із доходів фізичних осіб, адже необхідне забезпечення сукупних податкових надходжень, достатніх для фінансування суспільних благ. У результаті більш низький дохід від додаткової одиниці роботи не стимулює пропозицію праці[397].

А. Бовенберг і Р. де Муіджі довели існування двох поведінкових ефектів, які впливають на пропозицію праці: від оподаткування доходів фізичних осіб і екологічного оподаткування. Розмір другого ефекту буде залежати від реакції пропозиції на ринку праці у відповідь на зміну ціни внаслідок екологічного оподаткування і рівня викривлень від оподаткування доходів фізичних осіб.

Зазначимо, що в результаті розвитку теорії екологічного оподаткування вченими розроблено декілька видів екологічних податків. «Першим кращим рішенням» для досягнення суспільно ефективного рівня забруднення є застосування прямого податку на викиди, при запровадженні якого задіюються всі вищевказані механізми заміщення як для виробників, так і для споживачів. Тому він є найбільш ефективним для досягнення екологічних цілей. Але у процесі розрахунків трансакційних витрат[398] на реалізацію податкового

---

[397]Bovenberg A. L. Environmental levies and distortionary taxation / A. L. Bovenberg, R. A. De Mooij // American Economic Review. 1994. Vol. 94. № 4. P. 1085–1088.

[398]Витрати, пов'язані з розрахунком податкових зобов'язань, стягненням податків і забезпеченням; та всі інші витрати, понесені будь-якою стороною, які дозволяють, сприяють і забезпечують стосунки між платниками податків та податковими органами. Зазначені витрати включають ex ante витрати (наприклад, витрати на стягнення) and ex post costs витрати (наприклад, витрати на моніторниг). Витрати є спільними витратами як податкових органів (адміністративні витрати, витрати на обробку податкових декларацій та забезпечення дотримання вимог законодавства), так і платників податків (витрати дотримання, витрати на виконання податкових зобов'язань, на розрахунок і сплату податків).

обов'язку як платниками податків, так і податковими органами було виявлено значний їхній рівень. Крім того, гетерогенність галузей промисловості, технологій, що використовуються, та рівня навантаження, спричиненого ними, значно ускладнює можливості перевірки повноти виконання податкового обов'язку суб'єктів господарювання податковими органами [196]. Через зазначені проблеми у практичній реалізації прямих податків на викиди зросла увага до непрямих податків, які дозволяють досягати «другого кращого рішення» суспільно ефективного рівня забруднення. Причому екологічному оподаткуванню підлягає як готова продукція, так і фактори виробництва. Останнє є також особливістю сутнісних характеристик ЕП, оскільки у випадку застосування фіскальних податків умовою оптимальності податкової системи є стягнення податків з готової, а не проміжної продукції (відповідно до теореми виробничої ефективності П. Даймонда і Дж. Мірліса)[399]. Екологічне оподаткування є винятком із цих правил. Адже необхідність коригування зовнішніх екстерналій виправдовує порушення умов виробничої ефективності.

Той факт, що пряме оподаткування викидів ідеально підходить для зниження надмірного навантаження в теорії, але дороге для практичної реалізації, є ще однією суперечністю між екологічною та податковою політикою.

Д. Фуллертон, досліджуючи екологічне оподаткування, дійшов висновку, що непрямий екологічний податок у поєднанні із заходами бюджетно-податкової підтримки товарів-субститутів[400] може забезпечити оптимальну альтернативу прямого оподаткування викидів[401]. Справляння ЕП зазначеного виду може забезпечити менші трансакційні витрати, ніж прямих податків, встановлених на основі виміряних викидів. Зокрема, таке скорочення витрат забезпечується через

---

[399]Crawford I. Value Added Taxes and Excises / I. Crawford, M. Keen, S. Smith // The Mirrlees Review [by eds. J. Poterba]. Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies, 2010.

[400]Прикладом реалізації зазначених теоретичних розробок є запровадження підвищеної ставки акцизу на етилований бензин і зниженої на неетилований. Внаслідок вжитих заходів з податкової диференціації етилований бензин було практично витіснено з ринку.

[401]Fullerton D. Garbage, recycling, and illicit burning or dumping / D. Fullerton, T.C. Kinnaman // Journal of Environmental Economics and Management. 1995. P. 78–91.

можливість перекладання виконання податкових обов'язків на податкових агентів, тобто не тих суб'єктів господарювання, які використовують фактори виробництва, а їхніх постачальників (наприклад, виробників або імпортерів нафтопродуктів, постачальників електроенергії), скоротивши тим самим кількість податкових декларацій. У більшості випадків обсяги використання факторів виробництва та виробництва готової продукції простіше вимірювати, обліковувати та розраховувати податкові зобов'язання, ніж рівень виміряної емісії забруднюючих речовин[402].

Незважаючи на переваги непрямих податків, необхідно зазначити також і їхні недоліки, до яких варто віднести меншу орієнтованість на викиди, ніж у податків на виміряну емісію. Крім того, зазначені податки задіюють обмежену кількість механізмів заміщення. Так, екологічні податки на продукцію задіюють тільки механізм заміщення випуску, а екологічні податки на фактори виробництва – механізм заміщення факторів виробництва (за умови існування податкової диференціації за екологічними характеристиками). Таким чином, у виборі між прямими і непрямими екологічними податками необхідно порівнювати трансакційні витрати на реалізацію прямих податків та втрати добробуту, пов'язані з непрямими податками.

Вважаємо, що наступною особливістю сутнісних характеристик ЕП, притаманною непрямим екологічним податкам на готову продукцію або фактори виробництва, є імперативна вимога щодо застосування специфічної ставки податку. Це обумовлено тим, що в цьому випадку оподаткування поширюється лише на діяльність, яка безпосередньо зумовлює надмірне навантаження на НПС.

Варто також торкнуться питання щодо перекладання податкового навантаження та перерозподільчих ефектів. У зв'язку з тим, що податки на енергоресурси є непрямими податками, податкове навантаження частково перекладається на споживачів. Ця частка залежить від цінової еластичності попиту і пропозиції оподатковуваних товарів. Чим менша еластичність попиту і більша еластичність пропозиції, тим більша частка податкового навантаження перекладається на

---

[402]Smulders S. Green Taxes and Administrative Costs : The Case of Carbon Taxation / S. Smulders, H. R.J Vollebergh. Behavioral and Distributional Effects of Environmental Policy. – Chicago: Chicago University Press. 001. P. 91–130.

споживачів. У випадку, якщо попит є еластичним, а пропозиція – нееластичною, податкове навантаження несуть виробники[403].

При розкритті особливостей сутнісних характеристик ЕП важливо також визначити чинники посилення та зниження регулюючого потенціалу. Впроваджуючи тільки ЕП, неможливо досягти зниження надмірного навантаження на НПС, ефективність їхнього застосування залежить від інструментів, спільно з якими їх запроваджують. До останніх відносять як бюджетно-податкові, так і адміністративні інструменти. Поділяючи погляди О. Веклич[404], зазначимо, що позитивний вплив екологічного оподаткування на процеси екологізації виробництва посилюється за умови спільної цілеспрямованої його дії в комплексі з податковим стимулюванням охорони НПС, інструментами якого є екологічні податкові пільги.

До чинників посилення регулюючого потенціалу екологічного оподаткування варто також віднести адміністративні нормативи, які запроваджуються одночасно з ЕП і посилюють вплив один одного на поведінку економічних агентів в напрямі зниження рівня надмірного навантаження на НПС. За висновками В. Баумоля, нераціонально покладатися на один підхід до вирішення проблеми зниження надмірного навантаження на НПС. Для суспільства доцільніше (дешевше) використовувати змішану систему регулювання, яка поєднує в собі екологічне оподаткування з безпосереднім контролем рівня викидів/скидів забруднюючих речовин[405].

До чинників, які нейтралізують вплив екологічного оподаткування на рівень надмірного навантаження на НПС, відносять енергетичні субсидії – будь-які види державної підтримки енергетичних ВЕД, що приводять до зниження витрат на виробництво енергоресурсів, підвищують ціну, отримувану виробниками, або знижують ціну, яку платять споживачі[406]. Їхнє надання зумовлює значні негативні

---

[403]Kosonen K. Regressivity of environmental taxation : myth or reality? // Taxation Papers, Working Paper № 32. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2012. 28 p.

[404]Веклич О. О. Удосконалення системи екологічного оподаткування // Фінанси України. 2001. № 2. С. 3–9, 7.

[405]Baumol W. J. The theory of environmental policy / W. J. Baumol, W. E. Oates. Cambridge: University press, 1988. 299 p.

[406]World Energy Outlook – 1999 insights. Looking at Energy Subsidies: Getting the Prices Right. Paris: International Energy Agency. URL : http://www.iea.org.

ефекти як для НПС, так і для економіки, до яких можна віднести: заохочення нераціонального споживання енергоресурсів; прискорення зниження експорту; створення диспропорцій у розподілі прибутків на користь середнього класу і багатих; збільшення навантаження на державний бюджет; створення загроз енергетичній безпеці за рахунок збільшення імпорту; викривлення ринку і створення перешкод (або їхнє витіснення) для інвестицій у ресурсозберігаючі технології; стимулювання шахрайства та корупції в субсидуванні[407]. Субсидії виробникам або споживачам приводять до зниження ціни на енергоресурси для кінцевих користувачів, зумовлюють зростання рівня споживання енергоресурсів і, відповідно, збільшення обсягів емісії забруднюючих речовин. Раціоналізація енергетичних субсидій передбачає комплекс заходів з їхньої інвентаризації, аналізу та оцінки для пошуку ефективних механізмів їхнього надання. Перехід від надання пільг зі споживання енергетичних ресурсів на адресну підтримку малозабезпечених верств населення сприятиме зниженню навантаження енергетичних субсидій на державний бюджет, більш ефективному розподілу фінансових ресурсів, а також зменшенню надмірного навантаження на НПС.

Особливості сутнісних характеристик екологічних податків загалом представлено на рис. 3.27. Серед них: превалювання регулюючої функції над фіскальною; спрямованість на узгодження податкової та екологічної політик, зменшення бази оподаткування; забезпечення комерційної привабливості впровадження інновацій та розвитку «чистих» технологій; бажаність прояву ефекту заміщення; превалювання принципу «забруднювач платить» над принципом платоспроможності. У ході дослідження доведено, що умовами оптимальності ставок ЕП є мінімізація надлишкового податкового тягаря та інтерналізація негативних екстерналій. Наступними особливостями сутнісних характеристик екологічних податків є імперативність запровадження специфічних ставок непрямих ЕП та залежність від чинників підвищення та зниження регулюючого потенціалу екологічного оподаткування.

---

[407]Новицька Н. В. Енергетичні субсидії : світові тенденції та українська практика" / Д. М. Серебрянський, Н. В. Новицька // Наукові записки. Серія „Економіка" : збірник наукових праць. 2012. Вип. 19. С. 56–60.




**Рис. 3.27. Особливості сутнісних характеристик екологічних податків**

*Джерело: розроблено авторами.*

Сутнісні характеристики екологічних податків значним чином відрізняють їх від інших – фіскальних. Врахування визначених особливостей при формуванні податкової політики держави сприятиме ефективності реалізації фіскального та регулюючого потенціалу екологічного оподаткування в напрямі зниження надмірного навантаження на НПС.

## 3.6. Зарубіжний досвід майнового оподаткування та можливості його використання в Україні

Податок на майно фізичних осіб за своєю природою є стабільним джерелом бюджетів муніципальних утворень, оскільки його податкова база найменше піддається змінам протягом податкового періоду. Відмінною рисою податків на майно є те, що їхнє стягування не враховує індивідуальну платоспроможність платника податків і визначається тільки характеристиками майна. З метою згладжування соціальної напруженості в суспільстві такі податки слід вводити і реформувати обережно і поетапно, оскільки можливе невдоволення з боку верств населення з низькими доходами.

У зарубіжних державах податок на нерухоме майно стягується практично в усіх економічно розвинених країнах. У більшості з них цей податок є місцевим, а надходження від нього становлять основну статтю доходів бюджетів місцевих органів влади. Цим пояснюється велика увага багатьох зарубіжних дослідників[408,409] до проблем оподаткування майна і особливо – німецьких юристів[410,411,412,413].

В Україні активна дискусія щодо податку на майно ведеться практично починаючи з 1991 року. Тут варто наголосити, що власне сама ідея введення податку на майно запозичена законодавцем з досвіду європейських країн. Сьогодні даній проблематиці присвячена значна кількість робіт вітчизняних дослідників, зокрема, досліджуються питання щодо регулювання податку на нерухоме майно в Україні[414], вдосконалення системи оподаткування як основи формування місцевих бюджетів[415] як з точки зору вітчизняної практики, так і з позиції зарубіжного досвіду, особливо щодо з'ясування перспектив його удосконалення[416]. Щодо останнього особливий інтерес

---

[408]Assessing the Theory and Practice of Land Value Taxation / Richard F. Dye and Richard W. England. URL : https://www.lincolninst.edu/sites/default/ files/pubfiles/ assessing-theory-practice-land-value-taxation-full_0.pdf

[409]Evidence on the distributional effects of a land value tax on residential households / Elizabeth Plummer. URL : https://www.ntanet.org/NTJ/63/1/ntj-v63n01p63-92-evidence-distributional-effects-land.pdf?v=%CE%B1

[410]Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen / Clemens Fuest, Lea Immel, Volker Meier, Florian Neumeier. URL : https://www.cesifo-group.de/DocDL/ifo-studie-2018-fuest-etal-grundsteuer.pdf

[411]Eigenthaler, T. (2018): Wesentliche Parameter einer Grundsteuerreform. Wirtschaftsdienst, 98.Jg., Nr. 3/2018, S. 159–162.

[412]Grundsteuerreform in Deutschland: eine unendliche Geschichte? / Gisela Färber, Marco Salm, Stephanie Hengstwerth. Homburg, S. (2018): Ein Vorschlag zur Grundsteuerreform. Wirtschaftsdienst, 98. Jg., Nr. 3/2018, S. 169–175.

[413]Möglichkeiten der Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland und denkbare Alternativen / Victor van Kommer Lambert F. Kosters. (2013). URL : https://www.boeckler.de/wsi_kurzgutachten_kommer_kosters.pdf

[414]Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15–16, № 17, ст.112

[415]Налогообложение недвижимого имущества в зарубежных странах / И. В. Горский, О. В. Медведева, Т. Г. Лебединская Е. А. Юдин. М. : Магистр: ИНФРА-М, 2010. 176 с.

[416]Токар В. В. Оподаткування майна в Україні: зарубіжний досвід та перспективи удосконалення / В. В. Токар, Є. С. Хорошаєв // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2012. № 1. С. 395–407.

заслуговує досвід Федеративної Республіки Німеччини. Слід зазначити, що основна мета оподаткування, зокрема земельної власності, в Німеччині полягає у поповненні місцевих бюджетів. Земельний податок є місцевим податком і дохід від податку на землю становить основну частину надходжень від податків до місцевих бюджетів.

В умовах фіскальної децентралізації в Україні нарощування фінансових ресурсів місцевих органів влади як основи їхньої фінансової спроможності постає одним із найпріоритетних завдань, вирішення яких безпосередньо пов'язане із задіянням потенціалу оподаткування. Варто зазначити, що зростання доходів місцевих бюджетів становить важливий результат фіскальної децентралізації. Разом з тим оцінка зміни стану фінансових ресурсів у 2009–2017 рр. засвідчує, що при номінальному зростанні доходів місцевих бюджетів їхня частка у Зведеному бюджеті країни залишається майже незмінною. Це пов'язане з тим, що основним чинником збільшення доходів місцевих бюджетів є зростання міжбюджетних трансфертів. Так, у 2009–1017 р. останні зросли більше ніж у 4 рази. Тобто рівень зменшення реальної залежності місцевих бюджетів від державного бюджету був недостатнім. Частка податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів без урахування трансфертів характеризується значними коливаннями: у 2014–2017 рр. відповідно 86,4 %; 81,5 %; 86,1 %; 87,6 %. Це підтверджується й рівнем покриття видатків місцевих бюджетів власними доходами – відповідно у аналізованому періоді: 42,6 %; 43,5 %; 52,0 %; 49,1 %.

Слід визнати позитивним включення плати за землю до складу місцевих податків і зборів, що забезпечило зростання податкових надходжень місцевих бюджетів. При цьому якщо у 2008 р. частка податку на землю у податкових надходженнях місцевих бюджетів становила 11,3 %, у 2014 р. – 13,8 %, то в 2016 р. – 15,9 %, однак у 2017 р. – лише 13,1 %. Плата за землю складає понад 90 % у структурі надходжень податку на майно, основними платниками якої є юридичні особи. Водночас фіскальна роль цього податку та інших податків та платників податків є незначною, володіючи значним невикористаним потенціалом. У підсумку це актуалізує проблематику усунення диспропорцій у структурі податкових надходжень, зокрема на основі обґрунтованих законодавчих змін та вдосконалення

фінансового менеджменту на місцевому рівні, що передбачає, зокрема, й повніше використання зарубіжного досвіду.

Податок на майно фізичних осіб належить до місцевих податків, регулюється Податковим кодексом України та його стягнення визначається виключно наявністю майна у власності особи, безвідносно до індивідуальної платоспроможності платника податків.

В Україні цей податок включає в себе три різновиди податку: плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок (ст. 265 ПКУ)[417]. Розглянемо ці податки послідовно та проаналізуємо можливості їхнього вдосконалення, спираючись на досвід і порівняння податкового регулювання в Україні та Німеччині.

В Україні цей податок регулюється Розділом XIII Податкового кодексу України (далі – ПКУ) «Плата за землю», а у ФРН – Німецьким цивільним укладенням, що регулює основи земельного законодавства.

Як зазначають експерти, земельний податок є другим за обсягом дохідним джерелом податкових надходжень, середнє значення цього обов'язкового платежу у податкових надходженнях місцевих бюджетів України становить в останні роки 12 % від усього обсягу надходжень. Водночас в Німеччині частка земельного податку (який може стягуватися як самостійно, так і в складі податку на нерухомість) у доходах місцевих бюджетів значно вище і досягає 30,0–45,0 %. Високий рівень податкових надходжень від податку на нерухомість, зокрема земельного податку, в деяких країнах обумовлений високими податковими ставками (від 1 до 5 %), які диференціюються залежно від вартості нерухомості і землі, а також розвиненістю ринку нерухомості, низьким рівнем тіньових операцій і корупційних схем (за рахунок більш лояльної податкової політики) і ефективною системою оподаткування і, як результат, високим ступенем збирання земельного податку[418].

---

[417]Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13–14, № 15–16, № 17, ст. 112.

[418]Assessing the Theory and Practice of Land Value Taxation / Richard F. Dye and Richard W. England. URL : https://www.lincolninst.edu/sites/default/ files/pubfiles/ assessing-theory-practice-land-value-taxation-full_0.pdf.

Що стосується України, то відносно низька частка земельного податку у загальній сумі податкових зборів на місцевому рівні визначається складністю і неоднозначністю визначення ринкової вартості землі як бази оподаткування. При цьому ігнорується найважливіший принцип «справедливої ціни» земельної ділянки, який є основою оцінної діяльності в країнах Європейського Союзу, і свідчить, що вартість земельної ділянки включає в себе не тільки економічно обґрунтовані витрати, пов'язані з її придбанням, експлуатацією, категорією землі, але також і прибуток, який отримує власник від використання землі, «престижність» розташування земельної ділянки, можливість вести відокремлений спосіб життя в умовах щільної забудови.

В Україні законодавцем не приділяється належна увага принципу дотримання конкурентних умов під час оцінки земельної ділянки, відповідно до якого всі суб'єкти господарювання повинні мати рівні можливості ведення економічної діяльності, що випливають з практики оцінної діяльності.

Цей висновок ґрунтується на тому, що відповідно до Податкового Кодексу України з числа платників земельного податку виключений ряд земельних ділянок (ст. 283 ПКУ), необхідність звільнення яких від оподаткування викликає сумнів, наприклад від сплати земельного податку звільнені практично всі ділянки, на яких розташовані об'єкти державної власності, зокрема майданчики для стоянки транспорту і відпочинку, склади, гаражі, резервуари для зберігання паливно-мастильних матеріалів, комплекси для зважування великогабаритного транспорту, виробничі бази та ін., які перебувають у власності держави. Цілком зрозуміло, що ці споруди так чи інакше виконують комерційну функцію, мають певний фінансовий дохід, у зв'язку з чим, на нашу думку, звільнення цих підприємств від сплати земельного податку призводить до порушення умов конкуренції між різними суб'єктами господарювання, а також до зниження надходжень до місцевих бюджетів. При цьому цей фактично додатковий дохід нерідко надходить не в бюджет, а використовується як фінансовий ресурс для додаткового стимулювання персоналу державних підприємств, дорогих ремонтів, закупівлі автомобілів, оплати відряджень, відпочинку тощо.

У зв'язку з цим у вітчизняній практиці доцільно використовувати досвід Німеччини, де плата за землю, у разі якщо на цій землі розташовані комерційні об'єкти, стягується з урахуванням того прибутку, який отримують власники цих об'єктів, оскільки в цій країні в кінці минулого століття мали місце аналогічні проблеми[419].

У § 94 Німецького цивільного укладення – основі земельного законодавства – визначено, що до земельної власності відносять речі, які нерозривно пов'язані з землею, в першу чергу будівлі. Одиницею земельної власності є земельна ділянка, яка включає в себе складові частини та приладдя. Принципово важливо, що у Німеччині будівля не розглядається як самостійний об'єкт власності, а є складовою частиною земельної власності[420].

При цьому в практиці оподаткування ФРН всі ділянки землі, які належать державі, зайняті будівлями, використання яких приносить дохід, або ці ділянки приносять дохід самі по собі (наприклад, у результаті передачі в оренду), оподатковуються згідно з нормою так званої «комерційної можливості». Цей показник включає збільшений у 18 разів валовий дохід, отриманий від ведення діяльності на землі, що належить державі, і ця сума є базою для нарахування земельного податку[421].

На нашу думку, такий підхід доцільно реалізувати й в Україні, особливо зважаючи, що в нашій країні близько 90,0 % землі перебуває у державній власності, при тому, що частина цієї землі зайнята об'єктами, використовуваними для отримання доходу державними підприємствами, що мають можливість сплачувати земельний податок. Такий підхід, на нашу думку, може значно підвищити обсяги надходжень земельного податку до місцевих бюджетів.

Під час оподаткування земельної власності у Німеччині важлива точна інформація про ціни на неї на конкретній території і визначення вартості завжди здійснюється на принципах оцінки за справедливою вартістю. При цьому враховуються правила забудови в даній

---

[419]Möglichkeiten der Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland und denkbare Alternativen / Victor van Kommer Lambert F. Kosters. (2013). URL : https://www.boeckler.de/wsi_kurzgutachten_kommer_kosters.pdf.

[420]https://ru.wikisource.org/wiki/%.

[421]Möglichkeiten der Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland und denkbare Alternativen / Victor van Kommer Lambert F. Kosters. (2013). URL : https://www.boeckler.de/wsi_kurzgutachten_kommer_kosters.pdf.

місцевості, наявність зв'язку вартості земельної ділянки з правом забудови і правилами забудови конкретної території; розташування земельної ділянки щодо інших земельних ділянок; призначення і категорія земель цієї місцевості; ступінь і щільність забудови ділянок; наявність дозволу на будівництво; обтяженість різними сервітутами[422]. Ці відомості розміщені у поземельній книзі і кадастрі і аналогічну практику оцінки вартості землі для цілей оподаткування доцільно використовувати і в Україні.

Слід зазначити, що в Україні для оцінки земельної ділянки використовується інший підхід. Відповідно, наприклад, до Методики нормативної грошової оцінки земель населених пунктів вартість землі залежить від витрати на освоєння та облаштування території у розрахунку на квадратний метр; норми прибутку; норми капіталізації; коефіцієнта, який характеризує функціональне використання земельної ділянки (під житлову та громадську забудову, для промисловості, транспорту тощо); коефіцієнт, який характеризує місце розташування земельної ділянки[423].

Ця методика була прийнята у 1995 році і сьогодні потребує оновлення, оскільки в ній не враховуються традиційні для європейської практики фактори, що впливають на вартість землі як об'єкт оподаткування. Наприклад, при оцінці вартості не враховуються такі важливі фактори, як розташування земельної ділянки щодо інших земельних ділянок, що дає можливість зберігати конфіденційність (усамітнюватися) на ділянці в умовах щільної міської забудови; ступінь і щільність забудови ділянок, що впливає на вартість землі з точки зору її конкурентного потенціалу; обтяженість різними сервітутами, що впливає на вартість ділянки землі в плані її юридичної надійності, що знижує оподатковану базу. При цьому слід мати на увазі, що ці фактори відносять переважно до земельних ділянок, зайнятих під «престижне» індивідуальне або комерційне будівництво, і, відповідно, цілком можуть бути взяті до уваги під час розрахунку бази оподаткування.

---

[422]Besteuerung von Immobilien in Deutschland. URL : https://www.frag-einen-anwalt.de/Besteuerung-von-Immobilien-in-Deutschland-f182856.html.

[423]Про Методику нормативної грошової оцінки земель населених пунктів: Постанова Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 р. № 213. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/213-95-%D0%BF#n15.

Доцільно, на нашу думку, українському законодавцю вивчити і досвід ФРН, який визначає «прозорість» оцінки землі з метою оподаткування.

У нашій країні в практиці оцінки для визначення розміру земельного податку, використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок (ст. 5 Закону України «Про оцінку землі»)[424]. Цю оцінку проводять юридичні особи, які є розробниками документації із землеустрою, а органи місцевого самоврядування виступають замовниками робіт з нормативної грошової оцінки земельних ділянок та на пленарних засіданнях затверджують технічну документацію з нормативної грошової оцінки землі, розроблену відповідно до вимог чинного законодавства[425].

Фактично оцінку вартості землі здійснюють особи, пов'язані між собою певними інтересами: органи місцевого самоврядування зацікавлені в оцінці землі за вартістю, яка відповідає не лише інтересам громади, але, в окремих випадках, і інтересам чиновників; оцінювач, який так чи інакше може бути включений у такі схеми і також має певний зиск від «некоректної» оцінки. Такі випадки, на жаль, є в нашій країні частою практикою, в результаті чого вартість землі є заниженою, а надходження до місцевого бюджету також знижуються порівняно з можливими обсягами надходжень.

У зв'язку з цим також доцільно звернутися до досвіду Німеччини, де власник землі сам обирає оцінювача. Оцінку земельних ділянок проводять незалежні експерти, фахівці, які перебувають на державній службі, або фахівці, які значаться в штаті банків і страхових компаній. Якщо, на думку податкових органів, вартість землі занижена або завищена, допускаються спори щодо оцінки, при цьому чиновники муніципалітету, фактично, виключені з процесу оцінки[426].

---

[424]Про оцінку земель: Закон України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2004, №15, ст. 229 (Редакція від 01.01.2019).

[425]Роз'яснення щодо застосування органами місцевого самоврядування вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» при прийнятті рішень про затвердження нормативної грошової оцінки земель // Державна регуляторна служба України. URL : http://www.drs.gov.ua/.

[426]Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen / Clemens Fuest, Lea Immel, Volker Meier, Florian Neumeier. URL : https://www.cesifo-group.de/DocDL/ifo-studie-2018-fuest-etal-grundsteuer.pdf

Такий підхід доцільно використовувати і в Україні, що призведе не лише до зростання податкових надходжень, а й до зниження рівня корупції в нашій країні.

Що стосується податку на авто (транспортного податку, ст. 267 ПКУ), то варто згадати, що в різні періоди такими були: транспортний збір, який підлягав сплаті під час перереєстрації автомобіля, а також техогляду, збір за першу реєстрацію транспортного засобу, яким обкладалися автомобілі при першій реєстрації в Україні. На сьогодні власники автотранспорту платять виключно транспортний податок.

Відповідно до Податкового кодексу України (ст. 267 ПКУ) платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні, згідно з чинним законодавством, власні легкові автомобілі. Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати (1 396 125 грн у 2019 році), встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Така вартість визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, станом на 1 січня податкового (звітного) року, виходячи з марки, моделі, року випуску, об'єму циліндрів двигуна, типу пального (ст. 267 ПКУ).

Фактично йдеться про порівняно дорогі автомобілі, вартість яких перевищує 43,5 тис. євро, при цьому ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль.

Слід зазначити, що транспортний податок у Німеччині за своїм внутрішнім змістом відрізняється від українського податку. У ФРН податки, які сплачують за володіння автомобілем, включають податок, який сплачується за період користування автомобілем (річний автомобільний податок, який сплачують всі власники автомобілів), а також страховий збір. Як правило, їхні розміри встановлюються щорічно і залежать від потужності двигуна, ваги, року випуску автомобіля та інших показників. При цьому у Німеччині цей податок має екологічну спрямованість: ставки річного автомобільного податку

вище для дизельних авто, ніж тих, що використовують бензин. Крім екологічної складової, за допомогою такого підходу німецький законодавець створює умови для того, щоб компенсувати різницю в оподаткуванні акцизним збором двох видів пального. При цьому власникам старих дизельних позашляховиків з великим об'ємом двигуна (які користуються підвищеним попитом в Україні), у Німеччині доводиться платити податок у розмірі близько тисячі євро на рік[427].

Таким чином, у трактуванні цього податку в Німеччині та Україні є принципова відмінність: в Україні цей податок, фактично, є податком на розкіш, тоді як в Європі він розглядається, по-перше, як екологічно важливий, стимулюючий виробництво за рахунок відмови від володіння старими автомобілями, та, по-друге, як важливий засіб наповнення муніципального бюджету завдяки масовому володінню автотранспортними засобами громадянами Німеччини.

Безумовно, що вводити повсюди оподаткування власників транспортних засобів в Україні на сьогодні недоцільно. Це створить додаткову соціальну напруженість, особливо зважаючи, що в противників такої форми оподаткування є вагомі аргументи: якість українських доріг, сервісу, палива далека від європейських стандартів, що збільшує витрати власників порівняно з європейськими автолюбителями.

Разом з тим, на нашу думку, цілком обґрунтованим буде оподаткування ввезених в Україну автомобілів із великим об'ємом двигуна, які на сьогодні не відповідають нормам Євро-5, проте використовуються власниками як засіб пересування.

Наступним податком, який належить до групи податків на майно, є податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (ст. 266 ПКУ). Цей податок в європейських країнах виконує фіскальну функцію (забезпечує значні надходження до місцевих бюджетів), соціальну (скорочує розрив між майновим становищем найбільш і найменш забезпечених верств населення), а також регулюючу (сприяє більш ефективному використанню майна). Реалізація перерахованих вище функцій можлива при розумному, економічно обґрунтованому підході до оподаткування, до співвідношення всіх

[427]Kfz-Steuer berechnen: So viel kostet sie 2019. URL : https://www.allianz-autowelt.de/kfz-steuer/rechner/.

його складових частин з урахуванням соціальних і економічних наслідків його введення.

Оподаткування нерухомості у Німеччині базується на ретельному аналізі особливостей держави і податкової системи в цілому. Перш ніж вводити цей податок, німецький законодавець ретельно зіставляв його ефект та наслідки для економіки, формулював основні принципи оподаткування нерухомості. Зокрема, до таких принципів відносять такі:

1) податок на нерухоме майно є, переважно, місцевим податком і надходить до місцевих бюджетів. Він може бути також федеральним, але кошти від його сплати можуть розподілятися між бюджетами всіх рівнів;

2) у більшості країн податок сплачується власниками нерухомості, однак платниками майнового податку можуть бути також орендар або обидві вищезазначені особи;

3) об'єктом оподаткування, як правило, є земля, будівлі та споруди, оскільки, на відміну від рухомого майна, вони можуть бути легко виявлені та ідентифіковані. Однак законодавства деяких країн передбачають виключення з цього правила;

4) при визначенні бази оподаткування майнового податку зазвичай використовується вартість оподатковуваних об'єктів, яка найбільше відповідає ринковій, що стимулює економічно раціональне їхнє використання;

5) об'єктом оподаткування податком на нерухомість у німецькій практиці оподаткування найчастіше є єдиний комплекс – земля і будівлі та споруди, що безпосередньо розташовані на ній і визнаються як «поліпшення якості земельних ділянок».

В Україні, згідно з нормами ст. 266 ПКУ, об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його частка. Земля під будівлями оподатковується окремо, що є цілком виправданим, адже в цьому випадку йдеться про зовсім різні об'єкти оподаткування. Принциповим питанням є база оподаткування. У Німеччині податковою базою щодо такого податку, як правило, є ринкова вартість нерухомості[428].

---

[428]Прокопенко В. Ю. Особливості визначення вартості нерухомості для цілей оподаткування: світовий досвід та висновки для України / В. Ю. Прокопенко // Бізнес Інформ. 2015. № 3. С. 231–236.

Сама методика визначення вартості нерухомого майна ґрунтується або на порівнянні продажу, тобто на вивченні цін ринкових угод з об'єктами нерухомості, або на капіталізації доходу від потенційного найкращого і вигідного використання нерухомого майна, або на рівні витрат, тобто на розрахунку витрат, які потрібні були б на повне відновлення цього об'єкта нерухомості, або на поєднанні всіх трьох перерахованих методів. Зазначена методика знайшла широке застосування у північноамериканських державах, а також на пострадянському просторі (наприклад, у Молдові).

В Україні застосовується інший підхід. Відповідно до ст. 266 ПКУ базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, зокремайого часток, при тому, що існують пільги для квартир незалежно від їхньої кількості (60 кв. метрів); для житлових будинків – незалежно від їхньої кількості (120 кв. метрів).

Такий похід вже критикувався в юридичній літературі, оскільки його використання зрівнює (в плані оподаткування) власників «елітного житла», які, наприклад, будують на орендній ділянці два будинки загальною площею 238 кв. м, і власників житла, побудованого, наприклад, багатодітною сім'єю ще в минулому столітті.

Відповідно експерти вважають, що для того, щоб цей податок був справедливим і адекватним, за базу оподаткування слід брати не метри, а вартість нерухомості. Логічно, що власник елітної квартири в центрі Києва повинен платити більше, ніж власник аналогічної за площею «хрущовки» на околиці.

Проте існує й інша точка зору: Україна ще «не доросла» до того, щоб прив'язувати ставки оподаткування до вартості об'єктів, оскільки сама система оцінки нерухомість в Україні не досконала, відомі факти заниження вартості майна, у зв'язку з чим модель з оподаткуванням площі більш оптимальна для таких країн, як Україна.

Водночас у роботах дослідників[429, 430] українському законодавцеві, за прикладом європейських колег, рекомендується розглянути можливості впровадження «податку на розкіш», що є частиною

---

[429]Атаманчук Н. І. Актуальність податку на розкіш в Україні: проблеми та перспективи впровадження / Атаманчук Н. І. //Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. Вип. 4. Том 2. С. 9–13.

[430]Кравчун А. С. Оподаткування предметів розкоші в Україні: стан та перспективи. URL : http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/Choasp/2012_1/12kasstp.pdf.

податкової системи більшості європейських країн з урахуванням практики використання цього податку і його обґрунтованої критики.

Доречно зазначити, що податок на розкіш в Європі з'явився у XVII–XVIII ст. та в тій чи іншій формі він зберігся у багатьох країнах, наприклад, у Франції, Великобританії, Хорватії, Італії, Греції та ін., хоча слід констатувати відсутність єдиної думки щодо доцільності застосування цього податку. Так, у Франції існує податок на багатство, або «солідарний податок на майновий стан», який існує вже 30 років і його сплачує значна частина населення[431].

На території Німеччини такий податок (Wealth Tax) не діє і німецькими юристами цей підхід критикується. Ми поділяємо аргументи німецьких юристів щодо цього податку і стисло викладемо їх з урахуванням українських реалій:

1. Одна з головних небезпек такого фіскального заходу в Україні полягає в тому, що найчастіше він буде застосовуватися до середнього класу, який і так не може остаточно сформуватися під гнітом податкового тягаря. Середній клас практично не використовує офшори, не реєструє майно в юрисдикції інших країн, не використовує інших схем володіння дорогою власністю. Водночас практично у кожного представника середнього класу є квартира, площа якої може бути досить великою, заміський будинок і вони, в першу чергу, можуть потрапити під оподаткування. Крім того, дозволити собі придбати порівняно дорогу нерухомість представники середнього класу можуть за рахунок кредитів, а впровадження додаткового податку здатне підвищити кількість прострочених і безнадійних кредитів, що в підсумку негативно позначиться на розвитку банківської системи України.

2. Не вирішеним є питання про методику оцінки і порядок розрахунку вартості майна, яка буде використовуватися під час розрахунку цього податку. На сьогодні в Україні відсутній інститут оцінки, здатний обґрунтовано прорахувати вартість тієї чи іншої власності, та чітке уявлення про те, якими будуть ставки. Труднощі в оцінці, наприклад елітних заміських будинків, полягають у тому, що єдиного об'єкта нерухомості, що складається з котеджу і земельної ділянки,

[431]Налогообложение недвижимого имущества в зарубежных странах / И. В. Горский, О. В. Медведева, Т. Г. Лебединская, Е.А. Юдин М. : Магистр: ИНФРА-М, 2010. 176 с.

сформувати не вдається у зв'язку з тим, що, як правило, земля записана на одну особу, а котедж – на іншу. Податок на розкіш повинен обчислюватися лише після затвердження кадастрової вартості єдиного об'єкта нерухомості, що складається з земельної ділянки та самого об'єкта. Робота з постанови всіх об'єктів на кадастровий облік складна і займе не один рік, особливо зважаючи, що методика визначення кадастрової вартості ще допрацьовується. З іншого боку, отримати реальну оцінку вартості об'єктів розкоші в країні, в якій значна частина економіки є «тіньовою» і стабільно високим залишається рівень корупції, складно, а інколи – взагалі неможливо.

Слід зазначити, що й за кордоном основним способом ухиляння від сплати податку на дорогу нерухомість, який досі застосовується у багатьох країнах, є заниження офіційної вартості придбаного об'єкта нерухомості. Отже, варіант прив'язки податку до оцінної вартості предмета розкоші складно визнати оптимальним. Таким чином, при розрахунку податку на володіння дорогою нерухомістю неминуче виникнуть технічні й організаційні труднощі, пов'язані з проведенням кваліфікованої оцінки вартості нерухомості. Незважаючи на те, що на сьогодні сформоване певне розуміння оцінки вартості майна, питання, хто буде його оцінювати, залишається відкритим.

3. Залишаються незрозумілими і критерії оподаткування. Якщо вводити податок на надмірне споживання благ, то виникає питання, що застосовувати як базу – вартість багатства (наприклад, житлової нерухомості) або площу квартири чи заміського будинку? Якщо брати за основу вартість, то питань виникає ще більше. Якою вона повинна бути? Який той поріг, при якому про майно можна говорити, що воно є «розкішшю»? Особливістю класу власників житлової нерухомості є недавня історія його існування (близько 20 років) і специфічний шлях її отримання. Переважна частина власників житла отримала його не шляхом купівлі на ринку нерухомості, а за допомогою приватизації житла, тобто практично задарма.

У зв'язку з цим ринок нерухомості в Україні і клас власників житлової нерухомості є досить специфічними та диференційованими. Власниками житла виступають як забезпечені громадяни з високими доходами, так і населення із низьким доходом. Як розраховувати податок, якщо в одному будинку можуть проживати люди з різною платоспроможністю, але які мають абсолютно однакові права на житло? Крім того, податок повинен мати диференційований характер,

що має враховувати регіональні особливості ринку нерухомості, який істотно відрізняється у територіальному розрізі.

4. Великі сумніви породжує питання про те, яким чином буде відбуватися адміністрування цього податку. Законодавче введення податку на розкіш зовсім не означає його збирання.

Інших перешкод для збору цього податку також достатньо. Існує безліч схем ухилення від сплати податку на нерухомість, а саме: оформлення нерухомості на третіх осіб, на юридичні особи, особняки не будуть офіційно вводитися в експлуатацію (а з недобудованих об'єктів податок не стягується) та ін. Яким чином перекривати можливі канали уникнення сплати податку? Відповідь на ці питання залишається поки що незрозумілою.

За кордоном проблема збору зазначеного податку вирішується, зокрема, так, що податкові інспектори влаштовують спеціальні рейди, щоб знайти предмети розкоші. Саме за рахунок такого адміністрування забезпечується високий рівень податкових надходжень, проте в нашій країні цей підхід стане лише додатковими фактором корупції.

5. Одне з основних питань, на яке потрібно відповісти, – який механізм роботи нового податку? Чи має такий податок сплачувати кожна людина, фінансове становище якої законодавчо буде визнано досить високим або ж податок буде сплачуватися під час купівлі «супердорогих» квартир і будинків?

Обидва підходи мають свої плюси і мінуси. Насправді в більшості країн Європи, де діє подібна система, податок стягується саме під час купівлі відповідних товарів, що дозволяє зробити всю систему адресною. З точки зору збирання податків таке рішення є найбільш ефективним.

6. Наступне важливе питання: куди будуть спрямовуватися кошти, отримані з податку на розкіш, і як вони будуть витрачатися? Чи буде цей податок цільовим, спрямованим на фінансування соціальних програм, відновлення охорони здоров'я, освіти або стане ще однією статтею наповнення бюджету. Чіткої відповіді не існує. Отже, зазначати про «потрібність» податку для пересічних громадян немає достатніх підстав. Чекати ефективності від податку на розкіш в Україні, в тому числі і на дуже дорогу нерухомість, можна лише у разі, якщо кошти від нього будуть спрямовані в місцевий бюджет і під суворим контролем витрачатися на розвиток місцевої соціальної

інфраструктури. Таким чином, впровадження такого податку в Україні на сьогодні навряд чи можна визнати обґрунтованим.

Що стосується Німеччини, то, незважаючи на те, що в цій країні не стягується податок на багатство (Wealth Tax), все ж встановлено податок на нерухоме майно фізичних осіб (Property Tax). Цей податок є місцевим, об'єктом якого визнаються об'єкти нерухомості.

Законодавство Німеччини розділяє всю процедуру щодо обчислення підсумкової суми податку на два основних етапи.

1. Перший етап полягає у визначенні оцінної вартості нерухомості на основі положень спеціального акта про податкову оцінку. Після встановлення оцінної вартості її величина множиться на базову ставку податку. Найбільш часто застосовується базова податкова ставка у розмірі 0,35 %. Але ця ставка не єдина в системі податку на нерухоме майно. Для обчислення базової суми податку передбачена невелика шкала податкових ставок, яка поділяється щодо двох категорій нерухомості: для будинків на одну сім'ю і для будинків на дві сім'ї. У межах категорії «будинок для однієї сім'ї» податкова шкала утворює прогресію, згідно з якою величина податкової ставки збільшується зі зростанням податкової бази (оцінної вартості нерухомості).

Так, величина оцінної вартості в сумі, що не перевищує 38 347 євро, обкладається за мінімальною базовою ставкою 0,26 %. У разі перевищення названого параметра ставка податку збільшується до 0,35 %, але за цією ставкою обкладається тільки сума перевищення над величиною оцінної вартості, що обкладається за мінімальною базовою ставкою. Щодо «будинків на дві сім'ї», встановлена єдина пропорційна податкова ставка у розмірі 0,31 %, яка не залежить від величини оцінної вартості нерухомості. Отже, перший етап закінчується розрахунком базової суми податку на нерухоме майно.

2. Після завершення першого етапу починає діяти другий етап процедури обчислення підсумкової суми податку. Цей етап передбачений для обліку так званого муніципального фактора, який потрібен для відображення особливостей кожного окремого муніципального утворення, на території якого розташовані оподатковані об'єкти нерухомості. Офіційно муніципальний фактор виражається у відсотках, величину яких встановлює орган місцевого самоврядування. Нині розмір муніципального фактора, виходячи з аналізу всіх

муніципальних утворень, перебуває в межах від 150 до 660 %, або від 1,5 до 6,6 в абсолютному вираженні. Загальна сума податку на нерухоме майно, що підлягає сплаті до бюджету окремо взятого муніципального утворення, визначається шляхом множення базової суми податку на конкретний муніципальний фактор[432, 433].

Таким чином, цей підхід, по-перше, має переваги, які дозволяють диференціювати суму податку, а по-друге, має явну соціальну спрямованість, що також робить його привабливим з точки зору можливостей запозичення даного досвіду і розробки ринкового підходу до оцінки нерухомості для цілей оподаткування в Україні.

Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що ФРН має суттєві досягнення у регулюванні цієї групи податків, які є основним джерелом наповнення місцевих бюджетів. Цьому сприяє ринковий підхід до оцінки майна як бази оподаткування, рівні умови оподаткування для всіх суб'єктів податкових відносин, а також ефективна система оцінки вартості майна, яка не дає можливості маніпулювання, виключає з цього процесу елементи корупції.

Впровадження окремих елементів німецької системи оподаткування майна в практику оподаткування в Україні здатне підвищити фіскальну ефективність такого податку, створити умови для зниження рівня корупції в органах місцевого самоврядування, надати цій групі податків більшої соціальної спрямованості.

## 3.7. Перспективні напрями модернізації персонального прибуткового оподаткування у контексті попередження девіантної поведінки платників

У контексті пошуку оптимальної моделі податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) у податкове законодавство в Україні вносяться зміни, направлені на зростання не лише фіскальної, але й

[432]Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen / Clemens Fuest, Lea Immel, Volker Meier, Florian Neumeier. URL : https://www.cesifo-group.de/DocDL/ifo-studie-2018-fuest-etal-grundsteuer.pdf.

[433]Die Grundsteuer und ihre Berechnung: Was Eigentümer wissen müssen. URL : https://ratgeber.immowelt.de/a/die-grundsteuer-und-ihre-berechnung-was-eigentuemer-wissen-muessen.html.

регулятивної ефективності, підвищення рівня добровільності сплати податку та зменшення можливостей для уникнення оподаткування.

Законодавче відображення трансформаційних процесів у сфері персонального прибуткового оподаткування в Україні характеризувалося динамічністю та непослідовністю, що, відповідно, не сприяло дотриманню норм законодавства щодо персонального прибуткового оподаткування. При цьому варто наголосити на тому, що, незважаючи на те, що однією із задекларованих цілей реформування персонального прибуткового оподаткування є забезпечення офіційної зайнятості та заохочення отримання офіційних трудових доходів, більш видимим наслідком стало підвищення фіскальної ефективності ПДФО.

Одним із державних пріоритетів є побудова конкурентної податкової системи із високими стандартами дотримання податкового законодавства та високим рівнем податкової культури. Утім частими є прояви девіантної поведінки платників у сфері персонального оподаткування громадян. Девіантна поведінка являє собою тип соціальної поведінки, який суперечить прийнятим у суспільстві правовим, моральним і соціальним нормам та стереотипам. Вона може проявлятися у різних формах, таким як хабарництво, бюрократизм, ухилення від сплати податків тощо[434].

А. Алексєєва зазначає, що податкова культура українців перебуває «на незначному рівні»[435]. Одночасно О. Воронкова доводить існування високого темпу зростання добровільності сплати податків[436], що є одним із важливих індикаторів підвищення рівня податкової культури. Особливо характерним це є для сфери персонального прибуткового оподаткування, де більшість надходжень до бюджету від ПДФО здійснюється податковими агентами за рахунок утримань з фонду заробітної плати.

У контексті підвищення рівня податкової культури, та, відповідно, підвищення рівня дотримання податкового законодавства необхідні публічні акції. Податкова культура створюється під впливом

---

[434]Девіантна поведінка. URL : http://esu.com.ua/search_articles.php?id=23844 (дата звернення: 26.11.2018).

[435]Алексєєва А. О. Обґрунтування основних організаційно-психологічних перешкод щодо підвищення рівня добровільності сплати податків. Управління розвитком. 2013. № 21. С. 74–76.

[436]Воронкова О. М. Сучасний стан сплати податків в Україні. URL : http://eztuir.ztu.edu.ua/6977/1/155.pdf (дата звернення: 28.11.2018).

моралі, закону й сили[437]. Мораль може формуватися і змінюватися під впливом дій еліти суспільства. Зокрема, публічне декларування представниками еліти своїх доходів позитивно впливає на позицію громадян щодо необхідності декларування доходів та сплати податків повною мірою. Прикладом є Всеукраїнська акція «День відкритого декларування», що сприяє декларуванню доходів громадян через різноманітні заохочення (презентації та безкоштовне поширення тематичної продукції, заклики представників української еліти). Представники еліти своєю публічною позицією щодо сплати податків з одного боку відображають позицію соціуму, а з іншого – впливають на неї. Це є дуже актуальним і в контексті запобігання девіантної поведінки платників ПДФО.

Загальне декларування доходів громадян на сучасному етапі може розглядатись як індикатор високої податкової культури і унеможливлювати девіантну поведінку платників. Це продиктовано не лише вимогами часу, а й об'єктивним ставленням населення до дотримання норм податкового законодавства. Проте перехід до загального декларування доходів повинен бути зумовлений не лише зобов'язанням фізичної особи, а й певними вигодами. Наприклад, у Німеччині дев'ять з десяти осіб, що декларують доходи, отримують повернення коштів за підсумками календарного року у розмірі 900 EUR[438].

Часто загальне декларування доходів громадян ототожнюють зі значними витратами на адміністрування. Це справді є значущим фактором, але для вирішення цього питання повинні запроваджуватися ризик-орієнтовані системи попередньої перевірки декларацій. Але першим і найголовнішим елементом системи загального декларування доходів громадян повинна бути поетапність.

Можливість моделювання девіантної поведінки суб'єктів господарювання у своїй роботі представив О. Фрадинський. На основі функції корисності Вишневського-Вєткіна було запропоновано модель визначення ймовірності виявлення порушення при сплаті

[437]Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція). Київ: Алерта, 2013. – С. 338.

[438]Income tax declaration. URL : http://www.make-it-in-germany.com/en/for-qualified-professionals/working/guide/ taxes#income-tax-declaration (дата звернення: 23.07.2018).

окремих податків. При цьому у моделі важливим елементом виступали штрафні санкції[439].

Із метою стимулювання дотримання норм податкового законодавства застосовується ряд інструментів, із яких достатньо важливим є штрафні санкції. Відповідно до норм податкового та адміністративного законодавства України за порушення правил утримання, сплати податків передбачені штрафи. Зокрема, відповідно до ст. 127 ПКУ ненарахування, неутримання та/або несплата (перерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків тягнуть за собою накладення штрафу. Розмір штрафу залежить від того, чи вперше вчинене таке правопорушення, чи воно є повторним. Зокрема, перше таке порушення тягне за собою накладення штрафу, що становить 25 % суми податку, який підлягає нарахуванню та сплаті до бюджету. Якщо такі дії вчинені повторно протягом 1 095 днів, то розмір штрафу становитиме 50 % несплаченого податку; якщо протягом зазначеного терміну дії вчинені втретє та більше, то розмір штрафу становитиме 75 % суми податку, який підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Ефективність заходів контрольно-перевіркової роботи підтверджується фактом встановлення у 2017 р. 3 тис. суб'єктів господарювання, які порушували законодавство під час виплати доходів громадян. Як наслідок, донараховано 664 млн грн ПДФО, 122 млн грн ЄСВ та більше 33 млн грн військового збору[440]. Проте потрібно вказати на малий розмір штрафів за неподання або порушення порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків. Він становить 85 грн (повторні дії, вчинені протягом року, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 170 грн). Неподання звітності чи подання із порушенням строків, чи з помилками може мати наслідком накладення штрафу у розмірі 510 грн (повторні дії, вчинені протягом року, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 1 020 грн)

---

[439]Фрадинський О. А. Фінансові домінанти тіньової економіки: автореф. дис. … канд. екон. наук: 08.04.01 / Фрадинський Олександр Анатолійович. Тернопіль, 2006. 20 с.

[440]Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. URL : http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF (дата звернення: 29.11.2018).

відповідно до ст. 119 ПКУ. Встановлені штрафні санкції не можна вважати ефективним стимулом дотримання податкового законодавства та упередження девіантної поведінки платників податків.

Законодавством України також передбачено адміністративну відповідальність за порушення вимог щодо утримання та перерахування сум ПДФО при виплаті фізичній особі доходу. Зокрема, це регламентується ст. 163-4 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Відповідно, може бути застосоване попередження або накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій та на громадян – суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від двох до трьох неоподатковуваних мінімумів громадян (від 34 грн до 51 грн). Якщо ж ці дії вчинені повторно протягом року, то розмір штрафу збільшується і варіюється від 3 до 5 неоподатковуваних мінімумів громадян (від 51 грн до 85 грн). Аналізуючи розмір штрафів, можемо прийти до висновку, що вони не виконують превентивну функцію, а саме не заохочують платників податків слідувати нормам податкового законодавства.

Таким чином, штрафні санкції за порушення законодавства в частині персонального прибуткового оподаткування є достатньо ліберальними та не створюють належних умов для дотримання податкового законодавства, тобто потребують модернізації. Ефективна система адміністрування будь-якого податку повинна включати штрафні санкції як необхідний інструмент стимулювання підвищення рівня податкової культури.

Натомість у ряді розвинених держав розмір штрафів є вищим, що зумовлює врахування цього факту платниками податків при виникненні ситуацій, що можуть призвести до їхнього застосування. Для оцінки диференціації штрафів, пов'язаних із утриманням персонального прибуткового податку, в тому числі й щодо подання звітності, звернемось детальніше до практики США, Ірландії, Австралії, Канади, Норвегії, Іспанії та Фінляндії.

У США штрафні санкції, пов'язані із заповненням податкової звітності, регламентуються Податковим кодексом США, зокрема параграфами 6721 та 6722. Розмір штрафу за невчасне подання звітності залежить від приналежності платника податків до малого чи великого бізнесу, та у випадку подання звітності із запізненням враховується строк запізнення. При цьому найвищі штрафи застосовуються

у випадку навмисного ігнорування платником необхідності подання звітності. Зазначимо, що така диференціація штрафів додатково стимулює дотримуватися норм податкового законодавства. У період 2011–2018 рр. розмір штрафів зростає, що, зокрема, пов'язано із врахуванням інфляції під час визначення максимального розміру штрафу. У 2018 р. розмір штрафу за прострочення строків подання звітності варіювався від 50 USD до 530 USD за 1 форму. Відмінність між великими підприємствами (із доходом більше 5 млн USD за 3 останні періоди), урядових установ та малого бізнесу полягає у граничному розмірі штрафу, який для малого бізнесу є меншим, про що свідчать табл. 3.6 і табл. 3.7.

Таблиця 3.6

**Штрафні санкції, які застосовувалися до великих підприємств (із доходом більше 5 млн USD за 3 останні періоди) та урядових установ**

| **Заповнення / подання форми звітності** | **З 01.01.2011 по 31.12.2015** | **З 01.01.2016 по 31.12.2015** | **З 01.01.2017 по 31.12.2017** | **З 01.01.2018 по 31.12.2018** |
|---|---|---|---|---|
| Із запізненням до 30 календарних днів | 30 USD за 1 форму, але не більше 250 тис. USD | 50 USD за 1 форму, але не більше 529,5 тис. USD | 50 USD за 1 форму, але не більше 532 тис. USD | 50 USD за 1 форму, але не більше 536 тис. USD |
| Із запізненням у 31 день, але до 1 серпня | 60 USD за 1 форму, але не більше 500 тис. USD | 100 USD за 1 форму, але не більше 1 589 тис. USD | 100 USD за 1 форму, але не більше 1 596,5 тис. USD | 100 USD за 1 форму, але не більше 1 609 тис. USD |
| Після 1 серпня або взагалі неподання | 100 USD за 1 форму, але не більше 1 500 тис. USD | 260 USD за 1 форму, але не більше 3 178,5 тис. USD | 260 USD за 1 форму, але не більше 3 193 тис. USD | 260 USD за 1 форму, але не більше 3 218,5 тис. USD |
| Навмисне ігнорування необхідності звітування | 250 USD за 1 форму* | 520 USD за 1 форму* | 530 USD за 1 форму* | 530 USD за 1 форму* |

** Без обмежень граничного розміру штрафу.*

*Джерело:* [441].

[441] Increase in Information Return Penalties. URL : https://www.irs.gov/government-entities/federal-state-local-governments/increase-in-information-return-penalties-2 (дата звернення: 3.07.2018).

Таблиця 3.7

**Штрафні санкції, які застосовувалися до малого бізнесу (з доходом менше 5 млн USD за 3 останні періоди)**

| **Заповнення / подання форми звітності** | **З 01.01.2011 по 31.12.2015** | **З 01.01.2016 по 31.12.2015** | **З 01.01.2017 по 31.12.2017** | **З 01.01.2018 по 31.12.2018** |
|---|---|---|---|---|
| Із запізненням до 30 календарних днів | 30 USD за 1 форму, але не більше 75 тис. USD | 50 USD за 1 форму, але не більше 185 тис. USD | 50 USD за 1 форму, але не більше 186 тис. USD | 50 USD за 1 форму, але не більше 187,5 тис. USD |
| Із запізненням на 31 день, але до 1 серпня | 60 USD за 1 форму, але не більше 200 тис. USD | 100 USD за 1 форму, але не більше 529,5 тис. USD | 100 USD за 1 форму, але не більше 532 тис. USD | 100 USD за 1 форму, але не більше 536 тис. USD |
| Після 1 серпня або взагалі неподання | 100 USD за 1 форму, але не більше 500 тис. USD | 260 USD за 1 форму, але не більше 1 059,5 тис. USD | 260 USD за 1 форму, але не більше 1 064 тис. USD | 260 USD за 1 форму, але не більше 1 072,5 тис. USD |
| Навмисне ігнорування необхідності звітування | 250 USD за 1 форму* | 520 USD за 1 форму* | 530 USD за 1 форму* | 530 USD за 1 форму* |

*Джерело:* [442].

Для цілей персонального прибуткового оподаткування та соціального страхування працівників роботодавці зобов'язані подавати форми W-2 та W-3, які надсилаються до Податкового відомства США (IRS) та Адміністрації соціального страхування. Перевагою цих форм є те, що вони персоніфіковані, тобто одна форма містить інформацію тільки про одну особу. Водночас досить частими є помилки у податковому номері платника податків.

Відповідно до параграфа 6721 Податкового кодексу США штрафи можуть застосовуватися за те, що необхідна форма звітності не була подана у строк (за умови відсутності поважної причини); звітність була подана у паперовому вигляді, хоча необхідно було подати у електронному; не вказаний або вказаний неправильний

[442]Increase in Information Return Penalties. URL : https://www.irs.gov/government-entities/federal-state-local-governments/increase-in-information-return-penalties-2 (дата звернення: 3.07.2018).

податковий номер платника податків; форма була подана у паперовій формі, але непридатна для зчитування і розпізнавання. У параграфі 6772 формалізовано додаткові причини для застосування штрафів, пов'язаних із наданням виписок (payee statement): коректна виписка не була надана без поважної причини; не вказана вся необхідна інформація у виписці; некоректна інформація була відображена у виписці.

Неподання форми «P11D» у Ірландії у встановлений строк може стати причиною штрафу у розмірі 3 000 EUR. Цей штраф може бути збільшений до 4 000 EUR, якщо форма ще не подана до кінця податкового року, наступного за звітним. Крім того, якщо роботодавець є групою осіб, то штраф у розмірі 1 000 EUR може застосовуватися до секретаря організації (на секретаря покладаються обов'язки співпідпису податкової звітності, засвідчення правильності копій, оформлення заяви на ліквідацію чи перереєстрацію організації), якщо форма не була податна вчасно. Якщо форма ще не подана до кінця податкового року, наступного за звітним, то застосовується штраф у розмірі 2 000 EUR.

Якщо було доведено факт шахрайства з боку секретаря, то може застосовуватися штраф у розмірі від 1 500 EUR до 3 000 EUR. Також, відповідно до податкового законодавства, передбачено кримінальну відповідальність за неподання звітності, подання звітності із помилками, сприяння поданню звітності із помилками. У випадку кримінального переслідування на особу, визнану винною у вчиненні злочину, може накладатися штраф, що не перевищує 126 970 EUR та / або позбавлення волі (рис. 3.28)[443].

Цікавою є практика деяких держав (наприклад, Сполученого Королівства, Ірландії) зазначати розмір штрафу на самій формі звітності. На нашу думку, це сприяє не лише обізнаності платників податків, а й стимулює їх слідувати нормам податкового законодавства і є одним із заходів упередження девіантної поведінки.

[443]Tax and Duty Manual: Form P11D. URL : https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-05/05-03-08.pdf (дата звернення: 26.07.2018).

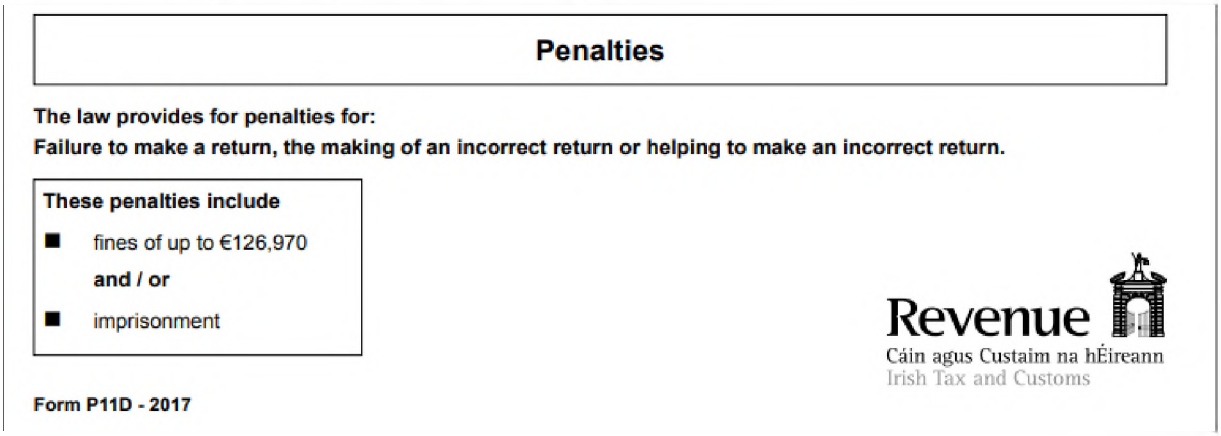



**Рис. 3.28. Приклад зображення санкції на нижній частині бланку форми «P11D»**

Із метою стимулювання дотримання платниками вимог податкового законодавства у Австралії застосовуються пеня, знижена пеня, а також штрафи за порушення норм податкового законодавства. Штрафи можуть застосовуватися у таких випадках: відображення невірної інформації або застосування підходу, що не є обґрунтований; подання звітності у строки, відмінні від визначених у законодавстві; неутримання податків і зборів із доходів фізичних осіб; невиконання інших податкових зобов'язань. Якщо на особу було накладено штраф, контролюючий орган у Австралії повідомляє про це у письмовій формі із зазначенням причини накладення штрафу, загальної його суми, а також кінцевого терміну сплати (цей термін буде 14-денний або більше після вручення повідомлення). Варто зазначити, що сума штрафу може розраховуватися за формулою, виходячи із поведінки платника податків та суми ухилення від оподаткування, або виходячи із дати вчинення правопорушення до розміру базового штрафу застосовується множник (наприклад, 20, 40, 60). У випадку вчинення правопорушення до 27 грудня 2012 р. застосовується базовий штраф у розмірі 110 AUD, із 28 грудня 2012 р. до 30 липня 2015 р. – 170 AUD, із 31 липня 2015 р. до 30 червня 2017 р. – 180 AUD, а із 1 липня 2017 р. – 210 AUD[444].

З огляду на застосування системи утримання суми податків і зборів у джерела у Австралії на підприємства покладено обов'язок утримувати податки із виплат, здійснених на користь працівників, директорів, власників офісів, інших фізичних осіб тощо. У випадку,

[444]Penalties. URL : https://www.ato.gov.au/general/interest-and-penalties/penalties (дата звернення: 03.08.2018).

коли податковий агент не слідує податковому законодавству, застосовується штраф у розмірі суми неутриманого та несплаченого податку. Крім того, директори компаній несуть юридичну відповідальність за дотримання компанією норм щодо утримання податків і зборів. Як наслідок, якщо компанія не має ресурсів для сплати штрафу, директор персонально зобов'язаний забезпечити перерахування коштів[445]. У випадку, якщо платник податків самостійно вносить корективи до податкової декларації, що призводять до зростання його зобов'язань, то у нього виникає дефіцит сплачених податків. До цієї суми застосовується знижена пеня, яка встановлюється на квартальній основі[446].

Штрафні санкції щодо персонального прибуткового податку у Канаді регламентуються Законом «Про прибутковий податок» (Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.))[447]. Штрафи, пов'язані із персональним прибутковим податком, можуть стосуватися подання звітності із простроченням визначеного строку, заповнення звітності у паперовій формі замість електронної, а також перерахування податку та зборів із недотриманням законодавчо визначених строків.

Відповідно до вимог канадського законодавства роботодавець повинен до останнього дня лютого року, наступного за звітним, надати працівнику виписку з форми «Т4» та надіслати заповнену форму до контролюючого органу (датою отримання в електронній формі є фактичне одержання контролюючим органом, а у паперовій формі – дата, вказана на поштовому маркуванні).

Штрафи за подання після закінчення законодавчо визначеного терміну базуються на кількості форм, що не були подані, та кількості днів прострочення (табл. 3.8). Крім того, штрафи застосовуються, якщо звітність було подано в паперовій формі, хоча кількість форм перевищила 50 штук.

Із метою стимулювання дотримання норм податкового законодавства щодо утримання персонального прибуткового податку, відрахувань згідно із пенсійними планами (Canada pension plan) та страхування зайнятості (employment insurance) до суми неутриманих

---

[445]Failure to withhold. URL : https://www.ato.gov.au/general/interest-and-penalties/penalties/failure-to-withhold (дата звернення: 7.08.2018).

[446]Shortfall interest charge. URL : https://www.ato.gov.au/general/interest-and-penalties/shortfall-interest-charge (дата звернення: 8.08.2018).

[447]Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)). URL : http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/page-191.html#h-101 (дата звернення: 3.08.2018).

платежів роботодавцем застосовується штраф у розмірі 10 % суми недонарахувань. Більше того, якщо таке правопорушення повторюється протягом року, то застосовується підвищена ставка штрафу у розмірі 20 %[448]. Також штрафні санкції можуть застосовуватися за те, що платник податків-роботодавець не проінформував контролюючий орган про здійснені виплати та відрахування.

Таблиця 3.8

**Розмір штрафів у Канаді за подання форм «Т4» із недотриманням строків та в паперовій формі замість електронної**

| Кількість форм «Т4» | Штраф за подання форм «Т4» із недотриманням строків за 1 день (до 100 днів) | Максимальний розмір штрафу за подання форм «Т4» із недотриманням строків | Штраф за подання в паперовій формі замість електронної |
|---|---|---|---|
| 1 до 5 | Штраф не залежить від кількості днів | 100 CAD | – |
| 6 до 10 | 5 CAD | 500 CAD | – |
| 11 до 50 | 10 CAD | 1 000 CAD | – |
| 51 до 500 | 15 CAD | 1 500 CAD | – 250 CAD (кількість форм від 51 до 250); – 500 CAD (кількість форм від 251 до 500) |
| 501 до 2 500 | 25 CAD | 2 500 CAD | 1 500 CAD |
| 2 501 до 10 000 | 50 CAD | 5 000 CAD | 2 500 CAD |
| 10 001 і більше | 75 CAD | 7 500 CAD | 2 500 CAD |

*Джерело: складено авторами за даними [449].*

[448]Failure to deduct. URL : https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/payroll/payroll-overview/penalties-interest-other-consequences/payroll-penalties/failure-deduct.html (дата звернення: 27.08.2018).
[449]Employers' Guide – Filing the T4 Slip and Summary (RC4120(E) Rev. 17). URL : https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-

До сум несплачених податків та зборів у Канаді застосовуються не лише штрафи, а й нараховується пеня відповідно до затверджених на тримісячній основі розмірів. Пеня застосовується до сум несплачених коштів та до штрафів, що створює додаткові стимули для слідування нормам податкового законодавства.

У Норвегії застосовуються штрафи за недотримання норм законодавства (non-compliance penalties) третіми особами. Тобто, наприклад, до банків та роботодавців у разі ненадання інформації щодо багатства та доходів фізичних осіб можуть бути застосовані ці штрафи, а також якщо вони не співпрацюють під час проведення перевірок чи не готують/зберігають списки найманих працівників. Також ці штрафи застосовуються, коли податкові агенти не дотримуються термінів подання звітності та не застосовуються штрафи, щоб простимулювати податкового агента надати інформацію.

Незважаючи на те, що у Норвегії вихідним показником для розрахунку розміру штрафу за недотримання норм законодавства є судовий збір (у 2018 р. – 1 130 NOK), застосовуються такі штрафи: 10 490 NOK – за ненадання інформації податковим агентом; непідготовку списку працівників – 10 490 NOK; у разі повторного порушення протягом наступних 12 місяців застосовується подвоєний розмір штрафу. Якщо ж податковий агент не співпрацює під час проведення перевірки, штраф за недотримання норм законодавства може бути встановлений на рівні до 52 450 NOK[450].

В Іспанії, крім адміністративної відповідальності, за порушення податкового законодавства передбачено кримінальну відповідальність. Кримінальним кодексом визначено покарання за два види злочинів, безпосередньо пов'язаних із адмініструванням податків: податкове шахрайство та злочини, пов'язані із податковим обліком. Серйозні порушення правил ведення бухгалтерського обліку караються позбавленням волі на термін від 5 до 7 місяців. Найчастішим злочином є податкове шахрайство. Воно може здійснюватися особами, які маніпулюють фінансами автономних територіальних утворень,

publications/publications/rc4120/employers-guide-filing-t4-slip-summary.html (дата звернення: 27.08.2018).

[450]Non-compliance penalties. URL : https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/starte-og-drive/deadlines-certificates-and-accounting/non-compliance-penalties (дата звернення: 13.08.2018).

місцевих організацій через несплату податків, а також не утримуючи необхідних платежів, чи через використання податкових пільг чи виплат на загальну суму більше 120 000 EUR. Для класифікації злочину як податкового шахрайства повинна виконуватися хоча б одна ознака із таких: сума податку, щодо якого було здійснено шахрайство, перевищує 600 000 EUR; шахрайство було вчинено організацією або групою осіб; використання фідуціарних трансакцій чи інструментів, податкових гаваней, низькоподаткових юрисдикцій з метою унеможливлення проведення ідентифікації платника податку чи шахрая, визначення суми ухилення від оподаткування чи розміру багатства шахрая. Покаранням є позбавлення волі строком від 2 до 6 років та штраф у розмірі 2–6 еквівалентів сум шахрайства. Винна особа має бути виключеною із грантових програм та державної допомоги, а також надання податкових пільг та гарантій соціального страхування строком від 4 до 8 років[451].

У Фінляндії роботодавці зобов'язані утримувати щомісячно податки із працівників і перераховувати до 12 числа місяця наступного за звітним. За прострочення платежів встановлені санкції. За подання звітності із порушенням строків до 45 днів нараховується штраф у розмірі 3 EUR за день. Тобто максимальний штраф, розрахований по днях, становить 135 EUR. Якщо строк більший, то до цієї суми ще додається 2 % від суми податку, що має бути сплачений. Максимальна сума штрафу не може перевищувати 15 000 EUR у розрізі одного податку. Якщо платник податків подає виправлену декларацію протягом 45-денного терміну із останнього дня подання звітності, до нього не застосовуються штрафи, але якщо термін перевищує 45 днів – то застосовується штраф у розмірі 2 % від суми податку, але не більше 15 000 EUR у розрізі одного податку. Перерахування коштів із утримань із заробітної плати є підставою для застосування пені, розмір якої у 2017 р. становив 7 %[452].

Роботодавці Фінляндії, виплачуючи дохід у вигляді заробітної плати, також утримують персональний прибутковий податок,

---

[451]Díaz, A. L. Surcharges and Penalties in Tax Law. In Spanish Report, EATLP Congress. URL : http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Spain.pdf (дата звернення: 30.11.2018).

[452]Finland – Income Tax https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/finland-income-tax.html (дата звернення: 20.08.2018).

зобов'язані сплачувати внески на медичне страхування, підписати договір на забезпечення пенсійного покриття для працівника, а також за певних умов забезпечувати страхування життя, безробіття та від нещасних випадків. Роботодавцям необхідно подавати звіти про їхні виплати, а також раз у рік заповнювати звіт про утримання із заробітної плати (Employer Payroll Report). Кожен роботодавець, що виплачує заробітну плату на постійній основі, повинен бути зареєстрований у реєстрі роботодавців, який веде контролюючий орган[453].

Відповідно до фінського законодавства усі, хто робить виплати у вигляді заробітної плати, повинні подати в кінці року декларацію з інформацією про всі здійснені виплати. Якщо у цій декларації розміщені дані про більш ніж 5 отримувачів, вона повинна заповнюватися виключно в електронній формі (ця норма не поширюється на фізичних осіб та майна померлих осіб). Якщо декларація подається після дедлайну, або із використанням хибного каналу, повинні сплатити штраф за недбалість (§ 22 a, Act on Assessment Procedure)[454].

Варто зазначити, що із 2019 р. у Фінляндії суттєво зміниться система адміністрування податків із заробітної плати. Якщо нині роботодавці звітуються, як правило, щомісячно, то із 2019 р. буде працювати реєстр доходів (Incomes Register), в якому дані щодо виплат заробітної плати відображатимуться в режимі реального часу. Дедлайн для звітування є днем сплати із максимальним подовженням на 5 днів[455].

Таким чином, девіантна поведінка є важливим аспектом розвитку податкової культури. Її негативний вплив доцільно упереджувати активною інформаційною кампанією, що включає як публічні освітні акції, так і створення умов для швидкої оцінки платниками податків своїх зобов'язань (шляхом розміщення податкових калькуляторів на офіційних сайтах) та фінансово відчутними штрафними санкціями. Як свідчить досвід розвинених держав, у контексті стимулювання

---

[453]Being an employer. URL : https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/about-corporate-taxes/being_an_employer (дата звернення: 28.11.2018).
[454]How to report annual information. URL : https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/file-and-pay/annual_information_returns (дата звернення: 20.08.2018).
[455]Filing employer's contributions will change in 2019. URL : https://www.vero.fi/en/About-us/information_and_material_on_taxatio/tax_reforms/employers-contributions (дата звернення: 22.08.2018).

дотримання податкового законодавства та упередження девіантної поведінки частині персонального прибуткового податку штрафи є дієвим інструментом. Також перспективним є запровадження в Україні системи звітування в реальному часі, що працює в Канаді та буде запроваджена з 2019 р. в Ірландії і Фінляндії.

Загалом модернізація персонального прибуткового оподаткування в Україні відзначається динамічністю. Водночас його інституціональне середовище характеризується відсутністю комплексності й системного підходу, а також порушенням принципу стабільності податкового законодавства, що призводить до його необґрунтованої складності та труднощів у сприйнятті платниками податків.

# РОЗДІЛ 4
# ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ ТРАНСФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

4.1. Шляхи посилення інституційної спроможності протидії агресивному податковому плануванню в Україні.

4.2. Підвищення якості інституту прогнозування податкових надходжень як передумова результативності діяльності податкових органів.

4.3. Складові та особливості адміністрування акцизного податку.

4.4. Перспективи розвитку інноваційних механізмів контролю за обігом підакцизних товарів в умовах євроінтеграції.

4.5. Особливості адміністрування податків у страхових компаніях.

4.6. Інституціональне забезпечення реалізації дискреційних повноважень податкових органів в Україні.

4.7. Механізм вирішення спорів щодо тлумачення та реалізації договірних норм у сфері оподаткування на підставі процедури взаємного узгодження.

4.8. Модельна податкова конвенція ОЕСР та коментарі до неї як джерело тлумачення договірних норм у сфері оподаткування (на прикладі судової практики).

## 4.1. Шляхи посилення інституційної спроможності протидії агресивному податковому плануванню в Україні

Термін «агресивне податкове планування» сьогодні використовується країнами ОЕСР та ЄС для позначення податкової поведінки платників податків, яка дозволяє уникати або істотно мінімізувати сплату податків за формальної відповідності законодавчим нормам. Поняття «агресивного податкового планування» можна пов'язати з терміном «зловживання правом», що у прямому сенсі означає використання права заради зла у тих випадках, коли уповноважений суб'єкт володіє суб'єктивним правом, діє в його межах, але завдає якої-небудь шкоди правам інших осіб або суспільству загалом[456].

[456]Хміль М. М. Види зловживань правом за законодавством України // Вісник ХНУВД. 2004. Випуск 25. С. 162–166.

Наприклад, платник податків, зловживаючи своїм правом, використовує норми податкового національного та/чи міжнародного законодавства з поєднанням штучних компонентів, що у підсумку створюють умови для уникнення чи мінімізації сплати податку на прибуток. Іншими словами, тип такої поведінки можна тлумачити як агресивне податкове планування.

Транскордонні схеми уникнення оподаткування визначені світовим співтовариством як один із найбільших викликів для економічної безпеки країн. Сьогодні більшість країн світу запроваджують заходи, які були розроблені та висвітлені ОЕСР у Плані заходів BEPS[457] щодо протидії переміщенню та розмиттю прибутків з-під оподаткування. Надзвичайно актуальною є ця тематика і для України. Адже, за експертними оцінками, унаслідок застосування офшорних схем щорічно бюджет України недотримував 5–6 млрд дол. США[458]. І ця тенденція зберігалася і дотепер. Так, у 2016–2017 роках близько третини обсягів товарної торгівлі України з іншими країнами здійснювалися за непрямими контрактами, що у грошовому виразі становило 30 млрд дол. США (2016 рік) та 38 млрд. дол. США (2017). Це свідчить, що ймовірні обсяги транскордонних податкових схем зіставні з податковими втратами від внутрішніх схем ухилення від оподаткування, які, за даними ГО «Інститут соціально-економічної трансформації» (станом на 2017 рік), оцінюються в 60–120 млрд грн на рік[459]. Крім того, можна зазначати про наявність значних податкових втрат від внутрішньодержавних схем агресивного податкового планування, пов'язаних із застосуванням пільгових режимів та спрощених систем оподаткування.

Таким чином, можна зробити висновок про однакові щодо фіскальної значущості масштаби внутрішніх та зовнішніх практик ухилення від оподаткування, що зумовлює потребу у переформатуванні державної політики та роботи органів ДФС на боротьбу як з податковим шахрайством, так і з податковими зловживаннями.

---

[457]Base Erosion and Profit Shifting [Electronic resource]. Mode of access: http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm.

[458]Illicit Financial Flows to and from Developing Countries: 2005–2014 [Electronic resource]. – Mode of access: https://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2017/05/GFI-IFF-Report-2017_final.pdf.

[459]Вісім схем ухилення від податків: найбільше недоплачує в бюджет офшорний бізнес і тіньові імпортери URL : http://iset-ua.org/ua/novini/podatki/item/116-visim-skhem-ukhylennia-vid-podatkiv

На наше переконання, практика широкого застосування платниками податків схем агресивного податкового планування є істотною загрозою для національної безпеки держави, оскільки призводить до цілого ряду негативних для країни наслідків, серед яких основними є такі:

– розмиття податкової бази та зменшення рівня мобілізації податкових та митних платежів;

– виведення прибутків та валютної виручки за кордон, що негативно позначається на зовнішньоторговельному балансі країни та курсі національної валюти, створює загрози фінансування тероризму, у т. ч. незаконних збройних формувань та псевдодержавних утворень на території України;

– спотворення ВВП, макроекономічних статистичних показників зовнішньоекономічної заборгованості суб'єктів господарювання та обсягів іноземних інвестицій.

Така ситуація вимагає комплексного вирішення, що, на нашу думку, має враховувати три основні складові протидії агресивному податковому плануванню (табл. 4.1).

Застосування комплексу заходів і механізмів протидії агресивному податковому плануванню в Україні, з одного боку, є надзвичайно актуальним, а з іншого – потребує покрокового та окремого впровадження з огляду на їхнє пріоритетне та прагматичне значення для країни в сучасних умовах соціально-економічного розвитку. Залежно від функціонального наповнення механізми протидії агресивному податковому плануванню можна поділяти на інституційно-встановлювальні та інфраструктурно-організаційні, логічним наслідком використання яких повинне стати їхнє удосконалення та об'єднання у відповідну систему з протидії агресивному податковому плануванню. Відсутність цілісної системи зробить введення механізмів протидії агресивному податковому плануванню малоефективним. Таким чином, вирішення вказаних завдань потребує концептуалізації етапного розвитку діяльності протидії агресивному податковому плануванню (табл. 4.2)[460].

[460]Протидія агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов та ін. Ірпінь: Університет ДФС України, 2017. 108 с. (Препринт. Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету ДФС України). С. 54.

Таблиця 4.1

## Основні напрями протидії агресивному податковому плануванню в Україні

| Напрям | Стан |
|---|---|
| **Загальні правила проти уникнення оподаткування** Правові норми, які дозволятимуть визначати ситуації зі зловживання правом для податкових цілей | Відсутність такої правової конструкції. Низька присутність у вітчизняному законодавстві норм, що визначають умови, обставини, за яких діяльність платників податків можна розцінювати як зловживання податковим правом |
| **Спеціальні правила проти уникнення оподаткування** Правові норми, які обмежують зловживання податковим правом, у т. ч. за рахунок різних обмежень, при здійсненні операцій, які є типовими для практики агресивного податкового планування | Необхідне уточнення чинних норм, які встановлюють особливості здійснення операцій з нерезидентами щодо розширення переліку фіскально-прозорих організаційно-правових форм суб'єктів господарювання, запровадження правила оподаткування контрольованих іноземних компаній, прозорості та контролю пільгових податкових режимів, гармонізації контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до стандартів BEPS тощо |
| **Контроль** Інструменти податкового контролю та спроможність ДФС виявляти та припиняти практику зловживання правом у міжнародних схемах податкового планування. | Відсутність системи виявлення та управління податковими ризиками агресивного податкового планування, потреба у розвитку методик здійснення моніторингу та перевірок фінансово-господарської діяльності платників податків з метою виявлення та доказування фактів порушення податкового законодавства при здійсненні ЗЕД, у т. ч. внаслідок зловживання податковим правом |

При цьому найбільш стратегічним напрямом урегулювання неналежного використання іноземних суб'єктів господарювання є саме наявність загальних правил проти уникнення оподаткування, без існування яких успіх доказування вини платників податків під час розгляду податкових спорів не матиме достатніх перспектив.

Таблиця 4.2

**Основні етапи розвитку діяльності з протидії агресивному податковому плануванню для України**

| Етап | Завдання |
|---|---|
| 1. Інституційне становлення | 1.1. Визначення і впровадження пріоритетних механізмів протидії агресивному податковому плануванню (далі – АПП).<br>1.2. Усунення суперечностей вітчизняної термінології у сфері АПП з міжнародним трактуванням.<br>1.3. Кодифікація податкових доктрин |
| 2. Інфраструктурне забезпечення | 2.1. Розвиток міжнародної взаємодії та автоматичного обміну інформацією<br>2.2. Створення передумов та впровадження аналітичного і методичного супроводження механізмів протидії |
| 3. Розвиток та вдосконалення моніторингу за АПП | 3.1. Типологізація схем АПП.<br>3.2. Створення бази ризиків АПП та їх індикаторів.<br>3.3. Удосконалення моніторингу за діяльністю платників податків.<br>3.4. Розвиток процесів і процедур адміністрування та контролю |
| 4. Набуття здатності до самостійного регулювання та розвитку | 4.1. Формування засад та становлення системи управління ризиками АПП.<br>4.2. Періодичний контроль ефективності діяльності з протидії АПП |

*Джерело: Протидія агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов та ін. Ірпінь: Університет ДФС України, 2017. 108, [54] с. (Препринт. Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету ДФС України.).*

Поряд з цим необхідно здійснювати напрацювання та впровадження методів моніторингу та виявлення ризикових операцій ЗЕД, які б дозволяли виявляти такі ознаки податкових зловживань чи так званого агресивного податкового планування:

– недостатність об'єктивної господарської мети операції/ трансакції;

– використання кондуїтних та технічних компаній;

– зайві кроки та складні конструкції під час здійснення операцій/бізнес-процесів;

– використання іноземних податкових режимів з більш сприятливими умовами оподаткування.

Потрібно вказати на еволюційний характер формування у розвинених країнах правил проти зловживання податковими нормами, наслідком чого стало формування ряду судових податкових доктрин, таких як ділова мета, реальність господарської діяльності, перевалювання суті над формою та ін. Із часом ці доктрини формалізувалися у законодавстві цих країн. Зміст деяких з них також випливає з норм Цивільного та Податкового кодексів України, напрацьовується вітчизняною судовою практикою та висвітлюється в документах Верховного Суду України.

Однак у багатьох випадках цього недостатньо – потрібна їхня більш чітка кодифікація у чинному законодавстві. Тут необхідно також згадати принцип передбачуваності для платників податків та презумпції правомірності рішень платника податків. Зміст першого принципу зводиться до того, що норма чи твердження не може вважатися законом, якщо вона не сформульована достатньо чітко для того, щоб особа могла коригувати свою поведінку та передбачати наслідки, до яких може призвести певна дія[461]. Презумпція правомірності рішень платника податків застосовується у тих випадках, коли правові норми з оподаткування припускають неоднозначне трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів (ст. 4 Податкового кодексу України). Це додатково вказує на необхідність конкретизації та фіксації головних судових податкових доктрин у кодексах, що визначають правові аспекти здійснення правовідносин, наслідками яких може бути оподаткування, а саме у Податковому, Цивільному та Господарському кодексах України.

Крім того, з огляду на зарубіжний досвід та міжнародні стандарти, як доповнення до судових доктрин зазвичай виступають загальні правила проти уникнення оподаткування. Вони дозволяють доказувати випадки уникнення чи ухилення від оподаткування. Водночас спеціальні правила регламентують порядок визначення та оподаткування прибутків за певними операціями (наприклад – трансфертне ціноутворення, операції з борговим капіталом, концепція бенефіціарного власника), а загальні правила встановлюють обставини

[461]Протидія агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов та ін. Ірпінь: Університет ДФС України, 2017. 108, [52] с. (Препринт. Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету ДФС України).

та цілі здійснення операцій, одним із головних наслідків яких є отримання податкової вигоди/переваги.

Загальне правило GAAR також знайшло відображення у Плані дій BEPS. Зокрема, воно є частиною дії 6 Запобігання наданню переваг, передбачених податковими конвенціями, у неприйнятних обставинах. У Плані дій BEPS GAAR визначається «тест основної мети» (principal purpose test, PPT), що, коли однією з основних цілей трансакції чи серії трансакції є отримання переваг, передбачених податковими конвенціями, такі переваги не можуть бути надані, доки не буде встановлено, що їх надання відповідатиме об'єкту та меті положень податкової конвенції. GAAR у вигляді PPT втілений у ст. 7 Багатосторонньої конвенції щодо імплементації заходів проти зниження податкової бази та виведення прибутку за кордон, які стосуються податкових конвенцій. Сфера застосування GAAR у Плані дій BEPS обмежена податковими конвенціями та перевагами, які ними передбачені[462].

GAAR присутнє також у Директиві ЄС проти уникнення оподаткування, яка прийнята 12 липня 2016 р. і яка, порівняно з Планом дій BEPS, охоплює не тільки податкові конвенції, а взагалі будь-які випадки розрахунку податкових зобов'язань з корпоративного податку.

Також ця Директива передбачає часткову імплементацію на загальноєвропейському рівні деяких рекомендацій Плану дій BEPS, зокрема, щодо контрольованих іноземних компаній, гібридних інструментів, обмеження щодо виплати процентів. Передбачається, що Директива буде імплементована державами-учасницями до 31 грудня 2018 р, а відповідне національне законодавство набере чинності з 1 січня 2019 року[463].

Таким чином, для створення ефективних передумов протидії транскордонному та внутрішньонаціональному уникненню оподаткування в Україні необхідно вийти за межі імплементації мінімального, обов'язкового для України стандарту Плану дій BEPS за рахунок

---

[462]Верланов С. Міжнародні бізнес-структури в умовах BEPS та деофшоризації / Сергій Верланов: презентація. – KIOF, 2017. URL : https://www.slideshare.net/lvivstartup/serhiy-verlanov-beps-kiof2017

[463]Cou ncil Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [Electronic resource]. Available at : http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj

запровадження у законодавстві загального правила проти уникнення оподаткування за зразком директиви ЄС[464].

Розвиток спеціальних правил проти уникнення оподаткування має ґрунтуватися на дослідженні актуальних технік уникнення та мінімізації оподаткування, відповідному коригуванні законодавчих норм, встановленні правил, що дозволятимуть запобігати або здійснювати податковий контроль за ризиковими операціями.

До спеціальних правил протидії щодо уникнення оподаткування прибутку можна віднести ряд напрямів Плану дій BEPS, з яких для України найбільш актуальними для впровадження є оподаткування доходів контрольованих іноземних компаній (напрям 3), для перегляду та оновлення – регулювання тонкої капіталізації (напрям 4), правила трансфертного ціноутворення (напрями 8–10).

Чинна система моніторингу та контролю проти транскордонних схем уникнення оподаткування переважно визначається статтею 39 Податкового кодексу України «Трансфертне ціноутворення», у межах якої платники податків, які відповідають визначеним у цій статті критеріям щодо обсягу отриманого річного доходу та обсягів розрахунків з певними категоріями нерезидентів подають звітність за контрольованими операціями. Контролюючий орган аналізує та у разі необхідності перевіряє звітність з трансфертного ціноутворення платників податків, а також вживає заходів щодо виявлення платників податків, які відповідно до визначених у Податковому кодексі Україні вимогам трансфертного ціноутворення не подали таку звітність або відобразили недостовірні дані щодо контрольованих операцій, фінансового результату за такими операціями.

Разом з тим ефективність функціонування системи контролю з протидії транскордонним схемам уникнення оподаткування вимагає ширшого охоплення плану заходів BEPS, ніж це визначено напрямами 8–10, які стосуються трансфертного ціноутворення, та мінімального BEPS стандарту. Так, на нашу думку, необхідним для підвищення дієвості контролю є запровадження моніторингу макроекономічних показників інформації щодо BEPS (напрям 11); обов'язковість розкриття інформації про використання схем агресивного

[464]Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 [Electronic resource]. 6 p. Available at : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf

податкового планування (напрям 12), звітність між країнами щодо трансфертного ціноутворення (напрям 13), а також автоматичний обмін податковою інформацією між країнами (конвенція ОЕСР).

При цьому для ДФС у контексті забезпечення спроможності проведення контролю з протидії транскордонним схемам уникнення оподаткування важливо розвивати підходи як до ідентифікації відповідних ризиків уникнення оподаткування, так і їх глибокого аналізу з метою визначення рівнів ризику та ризикової поведінки платників податків. Зазначене, як наслідок, дасть змогу встановити вид контрольного заходу (листування, звірка, кабінетний аудит, виїзна перевірка), що має бути застосованим до платника податків та специфіку контролю.

Для ефективності перевірок потрібно забезпечити працівників контрольних підрозділів ДФС:

– доступом до податкової інформації контролюючих органів зарубіжних країн;

– методичними рекомендаціями щодо здійснення перевірок;

– інструментарієм для аналізу цін рентабельності контрольованих операцій на відповідність принципу витягнутої руки, виявлення пов'язаних осіб у ланцюгах поставок за кордоном.

Таким чином, необхідний пошук оптимальних шляхів імплементації та нормативного наповнення механізмів протидії агресивному податковому плануванню в Україні, що враховують не лише вимоги мінімального стандарту Плану дій BEPS, який покликаний допомогти вирішенню проблем економічно розвинених країн, а й національні інтереси у мінімізації негативних наслідків транскордонних схем мінімізації оподаткування.

Застосування більшості схем агресивного податкового планування в транскордонних схемах уникнення оподаткування не є можливим без використання інкорпорованих у ланцюги поставок чи бізнес-процеси афілійованих компаній чи організаційно-правових форм господарювання, які звільнені від оподаткування прибутку або оподатковуються на пільгових умовах або за набагато нижчими ставками. Як правило, діяльність таких компаній не має значного економічного змісту, а їхній функціональний внесок та комерційні ризики під час здійснення операцій не є суттєвими та не відповідають обсягам отриманих прибутків.

Через недосконалість інструментів контролю за трансфертним ціноутворенням щодо визначення пов'язаності осіб вітчизняних платників податків та суб'єктів господарювання-нерезидентів, встановлення сторін контрольованих операцій, що має місце у ст. 39.2.1 Податкового кодексу України, повинна бути сформульоване так, щоб унеможливити зловживання з боку платників податків за рахунок використання організаційно-правових форм суб'єктів господарювання кондуїтного типу або компаній-«оболонок», які можуть бути відсутні у переліках КМУ № 1045[465] та № 480[466] і формально не підпадати під вимоги трансфертного ціноутворення.

На нашу думку, доцільно розширити перелік контрольованих операцій у підп. 39.2.1.1 ст. 39 Податкового кодексу України за рахунок таких «порожніх» іноземних компаній, якщо вони є стороною операції, яка здійснюється платником податків. З цією метою підп. 39.2.1.1 ст. 39 Податкового кодексу України має бути доповнено таким пунктом:

«д) господарські операції, що здійснюються з особами-нерезидентами, які не виконують істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажем) товарів (робіт, послуг), не використовують для цього істотних активів та/або не беруть на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг). Визначення істотних функцій, істотних активів та істотних ризиків застосовується відповідно до підп. 39.2.1.5 цього підпункту».

Таке розширення переліку контрольованих операцій має компенсувати обмеженість та неефективність чинних інструментів контролю ДФС щодо встановлення пов'язаності осіб вітчизняних платників податків та визначення бенефіціарних власників нерезидентних компаній.

---

[465]Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України: Постанова КМУ від 27.12.2017 № 1045. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BFhttp://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF

[466]Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи: Постанова КМУ від 4 липня 2017 р. № 480. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF?lang=en

Запровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній передбачається у проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування», що розміщений для громадського обговорення на сайті НБУ[467]. Основна концепція оподаткування контрольованих іноземних компаній у цьому законопроекті враховує відповідні рекомендації Плану BEPS та може бути використана для посилення ефективності протидії агресивному податковому плануванню. Зокрема, механізм оподаткування контрольованих іноземних компаній дозволяє оподатковувати доходи, якщо в схемах платника податків використовуються іноземні компанії, які зареєстровані на юридично непов'язаних осіб, але де-факто є пов'язаними чи афілійованими особами. Нехтування цієї норми з боку платників податків буде можливе в умовах складності доведення контролю фізичної особи – резидента України за іноземною компанією, за рахунок використання компаній з юрисдикцій, які на неналежному рівні обмінюються податковою інформацією, або засновники, у яких є резидентами країни, де відсутні правила розкриття інформації та оподаткування контрольованих іноземних компаній.

До контрольованих іноземних компаній, згідно з частиною 4 підп. 39-2.1.1 ст. 39-2 зазначеного вище законопроекту, відносять і організаційно-правові форми суб'єктів господарювання, які, відповідно до законодавства країни реєстрації, не мають статусу юридичної особи (партнерства, трасти, фонди тощо) та які контролюються фізичною особою з України. Разом з тим перелік таких форм, згідно з ч. 5 підп. 39-2.1.1 ст. 39-2, обмежується тими, що включені до переліку, затвердженого КМУ відповідно до підпункту «г» підпункту 39.2.1 ст. 39 ПКУ. Така позиція залишає лазівки для обходу цієї норми за допомогою пошуку відсутніх у переліку форм господарювання, зокрема тих, що зареєстровані в офшорних юрисдикціях, країнах, законодавство яких не аналізувалося на предмет наявності

[467]Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмивання бази оподатковуваного та Виведення прибутку з-під оподаткування : Проект Закону України / Відомості Верховної Ради України, 2011. №№ 13–17. URL : https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/src/files/Project_BEPSinUA_20181024.pdf

таких організаційно-правових форм суб'єктів господарювання через низькі їхні обсяги торгівлі з Україною, відповідно, не дає змоги оцінити податкові ризики. Ураховуючи наведене, ч. 5 підп. 39-2.1.1 ст. 39-2 зазначеного законопроекту звужує ефективність механізму оподаткування контрольованих іноземних компаній та має бути вилучена.

Також, згідно з анонсованими роз'ясненнями[468], цей проект закону спрямований на втілення в Україні восьми найбільш критичних для нашої країни кроків: дія 3 «Розкриття фізичними особами – резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють, і правила оподаткування таких компаній»; дія 4 «Обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами»; дія 6 «Запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування»; дія 7 «Запобігання штучному уникненню визнання статусу постійного представництва»; дії 8–10 «Удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням»; дія 13 «Правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній».

Зокрема, зазначеним законопроектом істотно обмежено можливість платників податків уникати оподаткування через тонку капіталізацію (обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами); внесено ряд змін до ст. 39 ПКУ, зокрема запроваджено звітування щодо трансферного ціноутворення за міжнародною групою компаній; уточнено трактування статусу постійного представництва. Разом з тим не знайшло належного відображення запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування (дія 6 Плану BEPS), не запроваджено правило GAAR та не передбачено норми з нейтралізації гібридних механізмів (дія 2 Плану BEPS).

Також стратегічно важливим для протидії неналежному використанню нерезидентів в іноземних юрисдикціях було б винесення проекту закону, що передбачає відповідальність консалтингових,

[468]Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмивання бази оподатковуваного та Виведення прибутку з-під оподаткування : проект Закону України / Відомості Верховної Ради України, 2011. № 13–17.
URL : https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/src/files/Project_BEPSinUA_20181024.pdf

юридичних фірм, бухгалтерських та аудиторських суб'єктів за просування схем агресивного податкового планування, а також за неповідомлення компетентних органів про реалізацію таких схем платниками податків у разі їхнього виявлення (дія 12 Плану BEPS).

Таким чином, з метою протидії агресивному податковому плануванню чинне податкове законодавство вимагає невідкладного, багатоаспектного та ретельного вдосконалення, яке при цьому має враховувати міжнародні вимоги та стандарти ОЕСР та ЄС, зокрема ті, які ще будуть ними напрацьовуватися. Одночасно з цим необхідно розвивати інструменти контролю за здійсненням агресивного податкового планування та посилювати інституційну спроможність податкового органу щодо виявлення схем уникнення оподаткування за рахунок вдосконалення процесів моніторингу ризиків агресивного податкового планування, виокремлення спеціалізованих департаментів та підрозділів з трансфертного ціноутворення, розвитку міжнародного співробітництва, формування інструктивно-методологічного забезпечення, підвищення компетенції працівників, залучених до процесів адміністрування, податкового контролю та правого забезпечення, реалізації політики неприпустимості застосування платниками податків будь-яких схем ухилення та уникнення оподаткування і невідворотності відповідальності за їхнє застосування.

## 4.2. Підвищення якості інституту прогнозування податкових надходжень як передумова результативності діяльності податкових органів

Прогнозування і планування податкових надходжень, на думку переважної більшості вчених і фахівців у сфері бюджетного планування, є головним засобом забезпечення збалансованого та ефективного функціонування ринкового господарства в цілому. При підготовці прогнозу бюджетних показників мають значення метод прогнозування, рівень деталізації прогнозу, його тривалість. Метод прогнозу повинен давати точний, своєчасний і зрозумілий сценарій

розвитку подій у майбутньому, який може бути ефективно використаний під час прийняття рішень[469,470,471].

Нині в Україні прогнозування податкових надходжень здійснюється відповідно до методик, розроблених Міністерством фінансів – методик прогнозування податкових надходжень, сутність яких зводиться до того, що процес прогнозування податків ґрунтується на екстраполяції фактичних значень на планований фінансовий рік. Незважаючи на те, що в наш час цю методику застосовують у багатьох країнах світу, проте, внаслідок часто мінливих обставин господарювання в Україні, її використання в процесі планування бюджетних доходів не гарантує отримання абсолютно точних прогнозних даних[472,473,474].

Як показує огляд економічних досліджень і публікацій,[475,476,477] прогнозування податкових надходжень потребує удосконалення, оскільки переважна більшість таких прогнозів не відрізняється необхідною точністю, що не дає можливості планування інших економічних показників розвитку України.

Складання прогнозів і планів податкових надходжень до консолідованого бюджету є одним із головних елементів системи державного планування і прогнозування. Аналіз податкових надходжень, тенденцій розвитку бази оподаткування і складових її

---

[469]Грабовецький Б. Є. Планування та економічне прогнозування: навчальний посібник / Б. Є. Грабовецький. Вінниця: ВНТУ, 2013. 66 с.

[470]Зайцев О. В. Податковий менеджмент: підручник / О. В. Зайцев. Суми: СумДУ, 2017. 412 с.

[471]Ціна держави. Доходи. URL : http://cost.ua/budget/revenue/.

[472]A Companion to Economic Forecasting / Michael P. Clements, David F. Hendry. Publisher: Wiley-Blackwel, 2005. 620 p.

[473]Determinantes de ingreso fiscal en países de la OECD en el periodo 2001–2011 / Ángeles Castro, Gerardo and Ramírez Camarillo, Diana Berenice. 2014, vol.59, n.3, pp.35–59.

[474]Forecasting in Economics and Finance Elliott, G Timmermann, AG Publication Date 2016-06-01. URL. https://escholarship.org/content/qt6z55v472/qt6z55 v472.pdf.

[475]Глухова В. І. Аналіз податкових надходжень до державного бюджету України в сучасних умовах / В. І. Глухова // Международный научный журнал «Интернаука» 2017. № 5 (27). С. 111–114.

[476]Зварич О. В. Податкові надходження: методологія прогнозування: монографія / О. В. Зварич. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. 444 с.

[477]Реалії прогнозування податкових надходжень бюджету в Україні / В. К. Хлівний, Г. М. Котіна // Економіка та держава. 2011. № 9. С. 11–15.

елементів і на цій основі прогнозування обсягів надходжень платежів до бюджету країни, регіону, місцевої адміністрації на певний період є найважливішим завданням економічних відомств, фінансових органів на всіх рівнях управління. Рівень бюджетного збирання податків, розрахований у ході звітного року, характеризує ступінь точності прогнозування податкових надходжень.

Таким чином, прогнозування податкових надходжень у бюджетну систему є ключовим інструментом реалізації податкової політики держави. Цей процес представляє планомірну роботу з розрахунку податкових доходів на перспективу. Метою податкового прогнозування є виявлення на певний часовий строк податкових надходжень, з урахуванням їх економічно обґрунтованого обсягу.

В Україні податкове прогнозування має відігравати і фактично відіграє активну роль у розробленні податкової та бюджетної політики держави. У цьому процесі органи державного управління приймають рішення про необхідність внесення змін до податкового законодавства, а також скорочення витрат держави в тих випадках, коли можливості збалансування бюджету податковими методами на планований період вичерпані[478].

З огляду на важливість цього напряму державного планування має сенс проаналізувати наявні в наш час методики податкового прогнозування для виявлення переваг і недоліків цих методів, після чого, вивчивши цей досвід, визначити напрями удосконалення системи прогнозування податкових надходжень в Україні, на практиці продемонструвати можливості найбільш перспективних методик прогнозування.

Розглядаючи цю проблему в теоретичному плані, зазначимо, що нині прогнозування податкових надходжень у світовій практиці здійснюється на основі макроекономічних показників, тобто використовуються економіко-математичні методи. Застосовуючи їх, фахівці виходять з того, що сучасна ситуація може бути використана для моделювання майбутнього розвитку у сфері оподаткування. Використовувані співвідношення можуть носити кількісний і якісний

[478]Аналіз методик прогнозування основних бюджетоутворюючих податків / За заг. редакцією В. Мазярчука // Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України, 2018. 21 с.

характер, що дозволяє записувати взаємозв'язки за допомогою рівнянь, нерівностей, тотожностей.

Головну роль у визначенні величини податків, що надходять до бюджету, відіграють економічні фактори, які надають вплив на зміну податкової бази і величину ефективної податкової ставки:

– місячний реальний валовий внутрішній продукт;

– індекс споживчих цін;

– динаміка інфляції;

– сукупна дебіторська заборгованість за вирахуванням простроченої заборгованості покупців (характеризує динаміку розрахунків між підприємствами);

– рівень процентної ставки рефінансування національних банків;

– рівень безробіття, заробітної плати робітників і службовців, доходів фізичних і юридичних осіб.

Обрані таким чином дані стають основою для подальшого моделювання надходжень податків до бюджету.

Дослідники вказують, що економіко-математичні моделі дозволяють прогнозувати не тільки один, найбільш вірогідний розвиток ситуації, а й аналізувати інші альтернативні ситуації. Це дозволить вибирати найбільш результативні варіанти поведінки у короткостроковій і середньостроковій перспективі. Результати, отримані на основі економіко-математичних моделей, в основному дають порівняно правильні прогнози на майбутнє, виходячи із аналізу даних минулих років. Цей підхід заснований на аналізі податкових надходжень, макроекономічних показників, є виправданим у стабільних умовах, але може втрачати точність при різких змінах ситуації на ринку. Наприклад, у стабільному розвитку економіки місячні та річні оцінки валового внутрішнього продукту багаторазово переглядаються, межі коригування складають близько 25 %, тому сума місячних даних може впливати на річний прогноз. У сучасних умовах оцінка валового внутрішнього продукту досить умовна, здійснювати прогноз на підставі цього показника можна лише з дуже широким довірчим інтервалом, що дозволяє в кризових умовах зберегти точність даних. Також слід зазначити, що механізми взаємозв'язку між податковою базою, ефективною ставкою податку та інфляцією для різних податків різні. Це може привести до різного ступеня оцінки впливу окремих податків на інфляційні процеси. Що стосується дебіторської

заборгованості, то за рахунок зміни законодавства у сфері оподаткування вона втратила свою значимість. При певному зростанні сукупної дебіторської і простроченої дебіторської заборгованості обсяг її перед бюджетом збільшується незначно, що вказує на зменшення впливу цього фактора на прогнозування податкових надходжень[479].

Необхідність використання економіко-математичних методів диктується багатьма факторами. Але головним є здатність математичної моделі дуже точно на основі взаємодії декількох кількісних факторів, які в цілому впливають на систему, оцінити ступінь їхнього впливу на економічні процеси, дати прогноз, певний інтервал значень досліджуваного параметру. Цей метод доцільно застосовувати у короткостроковій і середньостроковій перспективі, оскільки при довгостроковому прогнозуванні буде складніше врахувати в моделі ті зміни, які можуть статися в економічному просторі країни.

На державному рівні управління вчені пропонують податковим органам під час аналізу впливу на певні показники групи факторів використовувати змішану економіко-математичну модель, що описує вплив окремих факторів на узагальнюючі економічні показники діяльності та використовує також у своїй основі адитивну, кратну і мультиплікативну моделі[480].

Така змішана модель дозволить вивчити вплив значної кількості факторів на узагальнюючі показники і тим самим досягти більшої глибини і точності аналізу, що дуже важливо саме для прогнозування державними податковими органами, які повинні обробляти велику кількість інформації, а також виявляти тенденції розвитку й відслідковувати динаміку зростання або падіння економічних результатів країни.

У контексті регіонального прогнозування пропонується використання інтегрального методу економічного аналізу. Цей метод має ряд переваг і досить ефективний саме у вирішенні завдань регіонального масштабу, оскільки дозволяє встановити загальний підхід до

---

[479]Лугінін О. Є. Економіко-математичне моделювання: навчальний посібник // Лугінін О. Є., Фомішина В. М. К. : Знання, 2011. 342 с.

[480]Моделювання економіки: навч. пос. / А. С. Корхін, І. Ю Турчанінова, М-во освіти і науки України, Держ. вищ. навч. заклад «Нац. гірн. ун-т». Д. : ДВНЗ «НГУ», 2016. 104 с.

вирішення моделей різних видів, причому незалежно від числа елементів, які входять у цю модель, а також незалежно від форми зв'язку між цими елементами. Метод можна застосувати у аналізі динаміки податкових надходжень, величини податкової бази за певним податком, а також для аналізу зміни економічних показників порівняно з попереднім періодом у певному регіоні. Інтегральний метод моделювання податкових надходжень на регіональному рівні дозволить досягти більш обґрунтованих результатів обчислення впливу окремих факторів і звести до мінімуму величину приросту узагальнюючих показників регіону в результаті їхньої взаємодії. Це не дозволяють зробити інші методи, оскільки такий приріст у них залишається на високому рівні і збільшує похибку моделі[481].

Недоліки використання економіко-математичних методів можна нівелювати і тим самим збільшити якість і точність податкового планування і прогнозування. Для цього рекомендується застосування статистичних методів податкового прогнозування. Використання часових рядів або трендів, тобто послідовності значень певного показника, прив'язаного до певних дат або проміжків часу, дозволяє на основі аналізу зв'язати залежність зміни значень цього параметра з часом. Складання простих лінійних залежностей дозволить отримати прогнозні оцінки розглянутого параметра і діапазон можливих значень.

Основною вимогою застосування цього методу як надійного є досить великий обсяг даних про попередні значеннях показника (мінімум 10–15 значень). При цьому потрібно врахувати, що точність прогнозу залежить також від тривалості того періоду часу, за який відбуватиметься аналіз і побудова часового ряду. Присутність циклічних коливань, викликаних різними змінами в економіці, змушує використовувати складні методи статистичного прогнозування, які передбачають більш детальний аналіз часових рядів. До найбільш ефективних і часто застосовуваних методів можна віднести: метод найменших квадратів, що дозволяє створювати функцію залежності параметра від часу і визначати значення на необхідний момент, метод експоненціального згладжування. Цей метод необхідно, на думку авторів, застосовувати у оцінці і аналізі лінійних

[481] Моделювання економічних процесів: навчальний посібник / П. І. Островський та ін. Одеса. ОНЕУ, 2012. 132 с.

залежностей часових рядів, що описують величину податкових надходжень з кожного податку. Це дозволить податковим органам місцевого управління прогнозувати не тільки величину певних показників, виходячи з лінії тренда, а й задовольняти основний принцип цього методу – зведення до мінімуму суми квадратів помилки моделі. Як і більшість статистичних методів, при прогнозуванні податкових надходжень у муніципальних утвореннях можна застосувати метод рухомого середнього. При його використанні передбачається, що у наступному періоді прогнозний показник буде дорівнювати середньому значенню, розрахованому за певний відрізок часу. Такі розрахунки дозволяють прогнозувати основні види податкових надходжень до бюджетів, приймаючи гіпотезу про лінійне економічне зростання[482].

Застосування методу екстраполяції і тренда ефективно в короткостроковій перспективі і в регіональному розрізі, оскільки планування засноване на результатах аналізу виконання поточних податкових зобов'язань і прогнозу макроекономічної ситуації в регіонах, що, безумовно, пов'язано з оцінкою надходжень податків до кінця поточного періоду (місяця, півріччя, року), яка проводиться на основі порівнянних фактичних даних. Для використання часових рядів та інших методів екстраполяції податковими органами на державному рівні необхідно проаналізувати всі плюси і мінуси такого застосування, оскільки, крім простоти розрахунків і можливості кількісно відстежити тенденцію певних показників, ці моделі не можуть передбачити якісні зміни, а також прогнозування ускладнюється обмеженим горизонтом інформації.

В умовах нестабільності і нерівномірного розвитку регіонів і муніципальних утворень, пов'язаних з проблемами розміру дотацій і прямого перерахування податкових відрахувань до державного бюджету, доцільно використовувати не економічні, а комбіновані методи податкового прогнозування: Аналізувати не макроекономічні, а мікроекономічні показники і процеси, бо працюючи з великим об'ємом даних, надійність і точність вихідних показників буде вище, оскільки значно зменшиться вплив макроекономічної ситуації і підсумкова помилка по всьому прогнозу зменшиться.

---

[482] Моделювання економічних процесів : навчальний посібник / П. І. Островський та ін. Одеса. ОНЕУ, 2012. 132 с.

Наближене значення розміру податкових надходжень за майбутній період можна отримати, підсумовуючи надходження податків і суми недоїмки за звітний період по кожному платнику податків [13]. Автори пропонують використовувати для аналізу та прогнозу податкових надходжень не сукупні значення податків, що надійшли, а окремі значення по кожному виду.

Такий підхід дозволить провести оцінку наповнюваності бюджету, виявити проблеми податкової системи. Можна зробити висновок, що при урахуванні прямих ефектів, що впливають на податкову базу, а також на структуру податків, методи змінного середнього, найменших квадратів буде складно застосувати на державному рівні, оскільки вони не дають можливості враховувати вплив різних екзогенних факторів на величину надходжень і динаміку основних показників. Це утруднить вирішення головного завдання податкового прогнозування і планування – забезпечення точності. Однак зрушення в динаміці часових рядів, пов'язаних зі зміною законодавства або з якимись іншими великими змінами в системі, можуть бути враховані в моделі за допомогою спеціального прийому – обліку фіктивної змінної. Це, у свою чергу, повинне поліпшити ефект від застосування цього методу на регіональному рівні.

Прогнозування податкових надходжень можна і потрібно здійснювати за допомогою сучасних статистичних методів і аналізу часових рядів – адаптивних методів. Вони застосовуються для широкого спектра завдань, що не вимагають великого обсягу інформації, виходять з інтенсивного аналізу даних, що містяться всередині окремого часового ряду, що в сумі з простотою математичного формулювання і ясністю буде дуже корисно при вдосконаленні економіко-математичних моделей, точності їхніх прогнозів в умовах, що змінюються, і в умовах невизначеності.

Відмінність адаптивних моделей від інших прогностичних моделей полягає в тому, що вони відображають поточні властивості ряду і здатні безперервно враховувати еволюцію динамічних характеристик досліджуваних процесів. Мета адаптивних методів полягає у побудові самокорегуючих економіко-математичних моделей, які здатні відображати умови, що змінюються у часі, враховувати

інформаційну цінність різних членів часової послідовності і давати точні оцінки майбутнім значенням цього ряду[483].

Адаптивні методи прогнозування різноманітні. До них належить адитивна модель сезонності Тейл-Вейджа, яку можна застосувати для прогнозування податкових надходжень до бюджету на державному рівні. Наприклад, при визначенні обсягів податкових і неподаткових надходжень, а також обсягів виробництва для прогнозу динаміки ВВП, оскільки залежність економіки країни від багатьох внутрішніх і зовнішніх факторів повинна відображатися в моделі з урахуванням сезонності, циклічності і невизначеності зростання, а також обсягів відрахувань до бюджетів відповідних рівнів, що і дозволяє моделювати і аналізувати адитивна модель. Вона буде використовувати і перетворювати експонентну тенденцію в лінійну, а мультиплікативну сезонність в адитивну, що дасть можливість побудувати модель без складних обчислень, а головне – з більшою точністю прогнозу[484].

Статистичні методи планування і прогнозування як базу для оцінки рівня податкових надходжень можуть використовувати таку інформацію: надходження конкретних податків і зборів за попередні періоди часу; розміри заборгованості за податковими платежами; аналіз обсягів бази оподаткування; структура платників податків; величина процентних ставок.

Оскільки структура податкових надходжень в Україні в цілому, а також в регіонах характеризується високою часткою непрямих податків (більше 60 %), то великого значення набуває прогнозування надходжень за такими класифікаційними групами, як непрямі і прямі податки. Це завдання потрібно вирішувати за допомогою застосування однофакторних або багатофакторних моделей, які дозволяють оцінити як на державному, так і на регіональному та місцевому рівнях залежність результуючого показника (наприклад, величини податкових і неподаткових надходжень) від динаміки одного або декількох факторів.

Використання податковими органами статистичних методів різних рівнів, крім позитивних сторін, має і деякі недоліки, які необхідно враховувати при виборі того чи іншого методу планування або

---

[483]Грабовецький Б. Є. Планування та економічне прогнозування : навчальний посібник / Б. Є. Грабовецький. Вінниця : ВНТУ, 2013. 66 с.

[484]http://www.machinelearning.ru/wiki/index.php?title – Модель Тейла-Вейджа.

прогнозування. Перераховані методи не завжди враховують фактори зміни показника, досліджується лише тенденція зміни його кількісних значень без аналізу причин, за якими відбулися конкретні зміни. Тому залежно від часу вони мають штучний характер, не відображаючи реальних закономірностей зміни системи. Як показує досвід, застосування статистичних методів, методів екстраполяції дає ефект на короткостроковому етапі прогнозування (до одного року)[485].

Зазначимо, що, на думку вчених, нині відсутні оптимальні методичні підходи до прогнозування податкових надходжень і ця проблема потребує подальшого дослідження, а самі методики – вдосконалення[486].

Звертаючись до практики прогнозування, зазначимо, що в України, згідно із ст. 21 Бюджетного кодексу[487], Міністерство фінансів за участі Міністерства економічного розвитку і торгівлі, Національного банку, а також головних розпорядників коштів державного бюджету складає прогноз Державного бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди. Прогнозування відбувається відповідно до розроблених Міністерством фінансів методик прогнозування податкових надходжень[488,489].

Ці методики спрямовані на обґрунтованість прогнозних надходжень завдяки здійсненню прогнозування на основі імітаційних моделей, у яких використовуються фактори прямого впливу на обсяг надходжень. Аналіз похибок прогнозування основних бюджетоутворюючих податків здійснюється шляхом порівняння прогнозного показника на кінець періоду (з урахуванням змін, які вносилися протягом бюджетного року) з фактичним значенням. Розбіжність між

---

[485]Грабовецький Б. Є. Планування та економічне прогнозування : навчальний посібник / Б. Є. Грабовецький. Вінниця : ВНТУ, 2013. 66 с.

[486]Реалії прогнозування податкових надходжень бюджету в Україні / В. К. Хлівний, Г. М.Котіна // Економіка та держава. 2011. № 9. С. 11–15

[487]Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17.

[488]Наказ Міністерства фінансів України «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету» від 24.12.2010 № 1646.

[489]Наказ Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» від 31.08.2004 № 545/315/502/637. http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04.

прогнозним показником на початок та кінець періоду в середньому становить: для ПДВ – 7 %, акцизного податку – 3 %, податку на доходи фізичних осіб – 5 % та податку на прибуток підприємств – 4 %[490].

На рисунку наведені дані щодо відхилення у прогнозуванні надходжень ПДВ у 2005–2017 роках, які свідчать про недосконаліть цього прогнозу і необхідність вдосконалення існуючих підходів до прогнозування (рис. 4.1).

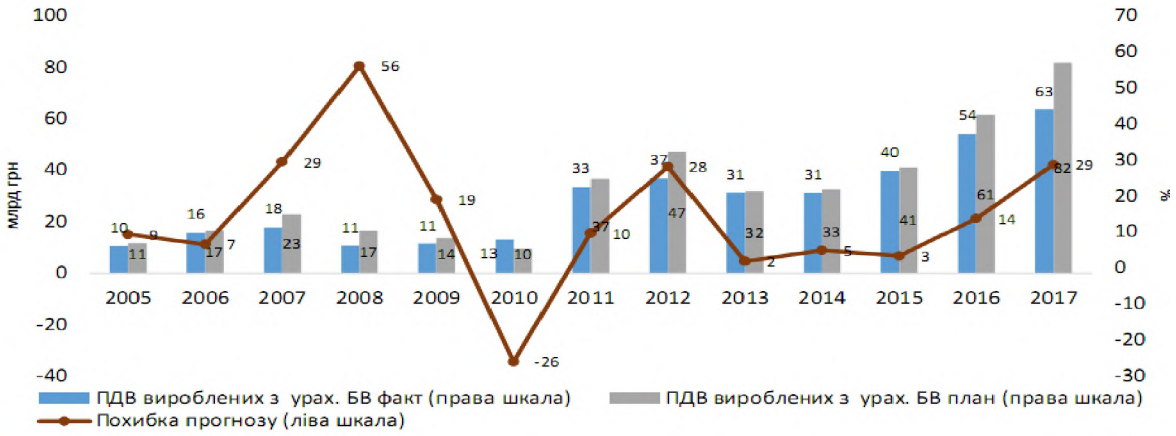



**Рис. 4.1. Відхилення у прогнозуванні надходжень ПДВ у 2005–2017 роках [1]**

Зазначимо, що методики, які застосовуються у зарубіжній практиці прогнозування, дають значно вищі результати з погляду точності прогнозу. У західній новітній практиці економічного прогнозування нині застосовуються нові підходи до складання прогнозів, так звані «експерс-методи», які засновані на визначенні взаємозв'язку між різними економічними показниками, зокрема такі підходи застосовуються для прогнозування податкових надходжень. При цьому аналіз статей із цієї проблематики доводить перспективність цього підходу, який на практиці реалізується із застосуванням елементарних графічних моделей, що демонструють взаємозв'язок та взаємний вплив різноманітних економічних показників, які тим чи іншим чином впливають на динаміку податкових надходжень, після чого отриманий у результаті логічних дій аналітика «взаємозв'язок» трансформується в математичну форму, в основі якої лежить

[490]Аналіз методик прогнозування основних бюджетоутворюючих податків / За заг. редакцією В. Мазярчука // Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України, 2018. 21 с.

індексний метод визначення економічної динаміки та податкових надходжень[491].

Для того, щоб визначити перспективність цього підходу в практичній площині нами був проведений експеримент, в якому ми намагалися спрогнозувати динаміку трьох податків у середньостроковому періоді, орієнтуючись на дані податкових надходжень до бюджету України у 2005–2018 роках.

Період із 2005 року по 2011 рік був обраний як базовий, на підставі даних цього періоду нами із використанням методики експрес-прогнозування, розраховувалися показники надходження податків до бюджету у 2012–2018 роках, отримані дані порівнювалися із фактично отриманими результатами. У таблиці наведені дані для подальших розрахунків (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

**Динаміка податкових надходжень у 2005–2011 роках (млн грн) (складено за даними [16])**

| **Податки** | **Роки** | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | **2005** | **2006** | **2007** | **2008** | **2009** | **2010** | **2011** | **Зростання (рази)** |
| Збір ПДВ | 47 110 | 65 438 | 78 252 | 126 491 | 119 134 | 126 988 | 172 873 | 3,66 |
| Податок на доходи фізичних осіб | 17 325 | 22 791 | 34 782 | 45 896 | 44 485 | 51 029 | 60 225 | 3,47 |
| Податок на прибуток підприємств | 23 464 | 26 172 | 34 407 | 47 857 | 33 048 | 40 359 | 55097 | 2,34 |

За основу подальшого дослідження нами складена графічна модель, що пояснює вплив економічних показників на обсяги податкових надходжень (рис. 4.2).

[491]Jameson BoexMult – Year Budgeting: A Review of International Practices and Lessons for Developing and Transitional Economies. URL : https://www.researchgate.net/publication/227949284_.

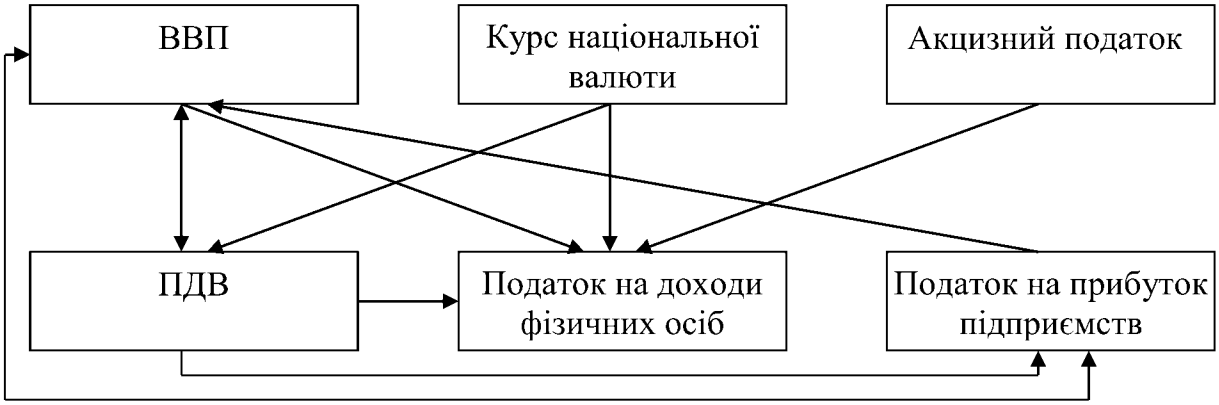



**Рис. 4.2. Графічна модель впливу економічних показників на обсяги податкових надходжень і податкових надходжень на показники економічної динаміки**

*Джерело: складено автором.*

У цій моделі обсяги ПДВ перебувають під впливом зростання ВВП, курсу національної валюти і динаміки зростання ПДВ у попередньому періоді. Також, відповідно до цієї моделі, доходи фізичних осіб залежать від зростання ВВП, динаміки курсу національної валюти і динаміки зростання ПДВ, від динаміки акцизного податку. Що стосується податку на прибуток підприємств, то на нього впливають зростання курсу національної валюти, зростання ПДВ, при тому, що цей показник пов'язаний із показниками ВВП.

Для подальшого аналізу розрахуємо коефіцієнти зростання показників, обраних для аналізу, а також коефіцієнти податкових надходжень (табл. 4.4).

Отримані індекси є основою для подальших розрахунків. Відповідно до цієї моделі коефіцієнт зростання ПДВ у середньостроковому періоді ($К_{зпдв}$) розраховується за формулою:

$$К_{зпдв} = (С_{ізВВП} + С_{ізкнв} + С_{ізПДВ}) / n + С_{ізкнв},$$

де $С_{ізВВП}$ – середній індекс зростання ВВП;

$С_{ізкнв}$ – середній індекс зростання курсу національної валюти;

$С_{ізПДВ}$ – середній індекс зростання ПДВ;

n – кількість досліджуваних індексів[492].

$К_{зпдв} = (1.24 + 1.07 + 1.25) / 3 + 1.07 = 2.25$

Тоді у 2018 році прогнозне значення $П_{зПДВ}$ складе:

$П_{зПДВ}$= 172873 млн грн ×2.25 = 388964.25 млн грн.

[492]Jameson BoexMulti – Year Budgeting: A Review of International Practices and Lessons for Developing and Transitional Economies. URL : https://www.researchgate.net/publication/227949284_

Таблиця 4.4

**Коефіцієнти зростання економічних показників, а також коефіцієнти податкових надходжень (складено за даними [5, 16])**

| | ВВП, млн грн | Індекс зростання ВВП до попереднього року | Курс долара | Індекс зростання курсу національної валюти до дол. США до попереднього року | Індекс зростання ПДВ до попереднього року | Індекс зростання ПДФО до попереднього року | Акциз, млн грн | Індекс зростання акцизу до попереднього року | Індекс зростання ППП до попереднього року |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **2005** | 457325 | – | 5,12 | – | – | – | 7 945 | – | – |
| **2006** | 565018 | 1.23 | 5,05 | 0.98 | 1.38 | 1.31 | 8 608 | 1.08 | 1.11 |
| **2007** | 751106 | 1.61 | 5,05 | 1.06 | 1.19 | 1.52 | 10568 | 1.22 | 1.31 |
| **2008** | 990819 | 1.31 | 5,44 | 1.43 | 1.61 | 1.31 | 12783 | 1.20 | 1.39 |
| **2009** | 947042 | 0.95 | 7,79 | 1.01 | 0.94 | 0.96 | 21624 | 1.69 | 0.69 |
| **2010** | 1120585 | 1.19 | 7,93 | 1.02 | 1.05 | 1.14 | 28316 | 1.30 | 1.22 |
| **2011** | 1349178 | 1.19 | 7,95 | 0.96 | 1.36 | 1.18 | 33919 | 1.19 | 1.36 |
| Середні темпи зростання індексу | | 1.24 | – | 1.07 | 1.25 | 1.23 | – | 1.28 | 1.18 |

Розрахунок прогнозного значення податку на доходи фізичних осіб проводиться також на підставі коефіцієнту зростання податку на доходи фізичних осіб $К_{зпдфо}$, який розраховується таким чином:

$$К_{зпдфо} = (С_{ізВВП} + С_{ізкнв} + С_{іздфо}) / n + С_{ізпдфо} + С_{ізап}$$

де $С_{іздфо}$ – середній індекс зростання доходів фізичних осіб;

$С_{ізап}$ – середній індекс зростання акцизного податку;

$С_{ізпдфо}$ – середній індекс зростання податку на доходи фізичних осіб[493].

$$К_{зпдфо} = (1.24 + 1.07 + 1.23) / 3 + 1.23 + 1.28 = 3.69$$

$$К_{зпдфо} = 60\ 225 \text{ млн. руб.} \times 3.69 = 222230.25 \text{ млн грн.}$$

Особливим чином моделюється прогнозне значення податку на прибуток підприємств, із урахуванням того, що цей показник значною мірою пов'язаний із показником ВВП; відповідний коефіцієнт ($К_{зппп}$) розраховується за формулою (складено за даними [20]):

[493]Jameson BoexMulti – Year Budgeting: A Review of International Practices and Lessons for Developing and Transitional Economies. URL : https://www.researchgate.net/publication/227949284_

$$К_{зппп} = ((С_{ізВВП} + С_{ізппп} + С_{ізПДВ}) / n) \times (С_{ізппп} + С_{ізВВП}),$$

де $С_{ізппп}$ – середній рівень зростання податку на прибуток підприємства;

$К_{зпдпп} = ((1.24+1.07+1.18) / 3) \times (1.18 + 1.24) = 1.69$

$К_{зпдпп} = 55\ 097$ млн грн $\times$ 1.69 = 93312,2

Порівняємо отримані дані із фактичними показниками зростання досліджуваних податків у роках (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

**Динаміка досліджуваних податків у 2012–2018 роках, складено за даними, млн грн (складено за даними [16])**

| Податки | Роки | | | | | | | Зростання (рази) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | |
| Збір ПДВ | 184786 | 181717 | 189241 | 246 858 | 329 911 | 434041 | 384 300 | 2.07 |
| Податок на доходи фізичних осіб | 68092 | 72151 | 75203 | 99 983 | 138 782 | 185686 | 227 642 | 3.34 |
| Податок на прибуток підприємств | 55793 | 54994 | 40201 | 39 053 | 60 223 | 73397 | 90 999 | 1.63 |

Як бачимо, розбіжності між фактично досягнутими результатами оподаткування незначні. Для того, щоб у цьому остаточно переконатися, складемо відповідну таблицю (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

**Фактичні й прогнозовані результати оподаткування в 2018 році**

| Податки | 2018 факт, млн грн | 2018 прогноз, млн грн | Відхилення абс., млн грн | Відхилення факт/прогноз, % | Відхилення при застуванні методики прогнозування показників надходжень до бюджету, % |
|---|---|---|---|---|---|
| Збір ПДВ | 384300.0 | 388964.25 | 4664.25 | 1.2 | 7.0 |
| Податок на доходи фізичних осіб | 227 642 | 222230.25 | 5411.75 | 2.4 | 5.0 |
| Податок на прибуток підприємств | 90 999 | 93312.2 | 2313.2 | 2.5. | 4.0 |

Отже, точність наведеного прогнозу значно вища, ніж точність при застосуванні офіційно затвердженої Методики прогнозування показників надходжень до бюджету, що дає підстави вважати її перспективним інструментом прогнозування, який заслуговує на подальше вивчення та вдосконалення.

Таким чином, можна зробити висновок, що наведена методика дає більш точний прогноз надходження податків, ніж методика, яка нині застосовується в Україні. Такий підхід має право на існування, хоча, безумовно, сам методичний апарат цієї методики має вдосконалюватися, а результати, що отримуються завдяки її застуванню, повинні бути додатково перевірені, зокрема, дані результати повинні перевірятися із включенням у моделі додаткових факторів, що впливають на динаміку податкових надходжень.

Водночас уже зараз можна стверджувати про перспективність такого підходу як одного із варіантів планування податкових надходжень до Державного бюджету України у середньостроковому періоді.

Наведена методика може бути врахована у процесі вдосконалення існуючих підходів до прогнозування податкових надходжень, які, безумовно, потребують удосконалення із погляду необхідності підвищення точності прогнозування.

## 4.3. Складові та особливості адміністрування акцизного податку

Податкове адміністрування є важливою функціональною складовою інституту акцизного оподаткування. Його метою є забезпечення виконання податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур. Адміністрування акцизного податку також повинне сприяти ефективному виконанню акцизним податком як фіскальної, так і регулятивної функції, що проявлється через протидію ухиленню та уникненню від оподаткування.

Зважаючи на це, особливості акцизного оподаткування пов'язані не лише зі специфікою визначення основних елементів акцизного податку, а й з його адмініструванням. У зв'язку з цим науковий інтерес становлять особливості адміністрування акцизного податку у розрізі його складових.

Першою складовою процесу адміністрування акцизного податку є облік платників податків, внаслідок якого виконуються процедури щодо оброблення та упорядкування відомостей про юридичних та фізичних осіб-платників специфічного акцизу. Облік включає в себе не лише реєстрацію, але й попереднє опрацювання наданої інформації (групування, класифікацію), оформлення документів і звітів[494].

За критерієм характеру діяльності, пов'язаної з операціями з підакцизними товарами, платників акцизного податку умовно можна класифікувати на імпортерів та виробників підакцизних товарів. Специфікою регулювання кола платників акцизного податку щодо імпортних підакцизних товарів є безумовна кореспонденція податкового та митного законодавства. В останньому випадку обов'язок щодо сплатити податкового зобов'язання з акцизного податку покладено на декларанта – особу, яка переміщує товари або транспортні засоби, або митного брокера, що робить від власного імені операції з митного оформлення[495].

Реєстрація платників акцизного податку передбачає два типи реєстраційних процедур залежно від видів діяльності, що ними здійснюються, а саме: діяльність, що підлягає ліцензуванню, та, що не підлягає. Ліцензуванню підлягають переважно ті види діяльності, порушення при провадженні яких може завдати значної шкоди економічним та соціальним інтересам держави або окремих споживачів. Перший варіант реєстраційних процедур[496] застосовується до суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність:

– з виробництва та торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами, та яка ліцензується відповідно до ЗУ № 481/95-ВР[497];

---

[494]Адміністрування як фактор фіскальної та регуляторної ефективності оподаткування: монографія / авторський колектив, за заг. ред. д. е. н., проф. В. Л. Андрущенка. Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2014. 332, [22] с.

[495]Шаренко М. С. Деякі особливості реєстрації платників акцизного податку / М. С. Шаренко// Форум права. 2012. № 3. 820–822, [20] с. URL : http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-3/12smcrap.pdf.

[496]Про ліцензування видів господарської діяльності: Закон України від 02.03.2015 № 222-VIII. URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/222-19.

[497]Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України : від 19 грудня 1995 р. № 481/95-ВР. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80.

– у сфері електроенергетики, яка ліцензується з урахуванням особливостей, визначених Законом України «Про електроенергетику»[498].

На підставі відомостей відповідної ліцензії здійснюється реєстрація платників акцизного податку в фіскальних органах. Поряд з цим, згідно з вітчизняним законодавством, ліцензуванню підлягає як оптова, так і роздрібна торгівля алкогольними напоями, тютюновими виробами та пальним. Необхідно звернути увагу, що розширено коло осіб, діяльність яких підлягає ліцензуванню, за рахунок тих суб'єктів, які здійснюють виробництво, продаж та зберігання пального[499]. Така норма набуває чинності з 1 липня 2019 р.

Велику роль у розвитку системи контролю відіграли заходи з удосконалення ліцензування підприємств-виробників спирту етилового, коньячного, плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального, а також їхнього експорту, імпорту, оптової та роздрібної торгівлі шляхом введення відповідних державних реєстрів ліцензій, перелік яких наведено у табл. 4.1.

Наявність таких реєстрів дозволяє контролюючим органам мати при перевірках інформацію про достовірність наданих підприємствами реєстраційних документів. Крім того, на порядку денному фіскальних органів стоїть питання про запровадження електронної ліцензії та електронного запису місць зберігання підакцизної продукції. Це дозволить скоротити час та трансакційні витрати платників акцизного податку на виконання податкового обов'язку.

---

[498]Про електроенергетику: Закон України від 16.10.1997 № 575/97-ВР. [URL : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/575/97-%D0%B2%D1%80.

[499]Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів: Закон України від 23.11.2018 № 2628-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19.

Таблиця 4.1

## Перелік державних реєстрів ліцензій щодо виробництва, експорту, імпорту, оптової та роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами*

| № з/п | Назва реєстру | Орган ліцензування | Визначення |
|---|---|---|---|
| 1. | Єдиний державний реєстр виробників спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів – перелік виробників спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів | ДФСУ | Перелік виробників спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, який ведеться центральним органом виконавчої влади, уповноваженим КМУ, і містить визначені ЗУ №481/95-ВР відомості про виробників спирту, лікеро-горілчаних виробів, тютюнових виробів |
| 2. | Реєстр суб'єктів господарювання, які здійснюють оптову торгівлю спиртом коньячним і плодовим на підставі ліцензії на виробництво коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією | ДФСУ | Автоматизована система збирання, накопичення та обробки даних про суб'єктів господарювання, які зареєстровані в установленому порядку і отримали ліцензії на виробництво коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією. |
| 3. | Реєстр суб'єктів господарювання, які здійснюють імпорт, експорт спирту коньячного і плодового | Міністерство економічного розвитку і торгівлі України | Автоматизована система збирання, накопичення та обробки даних про суб'єктів господарювання, які зареєстровані в установленому порядку |

Продовження таблиці 4.1

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4. | | | (далі – виробники) і отримали відповідно до статті 14 ЗУ № 481/95-ВР ліцензії на імпорт, експорт спирту коньячного і плодового. |
| 5. | Ліцензійний реєстр виданих ліцензій на оптову торгівлю спиртом етиловим | ДФСУ | – |
| 6. | Ліцензійний реєстр виданих ліцензій на оптову торгівлю алкогольними напоями, крім сидру та перрі (без додання спирту) | ДФСУ | – |
| 7. | Ліцензійний реєстр виданих ліцензій на оптову торгівлю алкогольними напоями, виключно пивом для виробників пива з обсягом виробництва до 3 000 гектолітрів на рік | ДФСУ | – |
| 8. | Ліцензійний реєстр виданих ліцензій на оптову торгівлю алкогольними напоями – сидром та перрі (без додання спирту) | ДФСУ | – |
| 9. | Ліцензійний реєстр виданих ліцензій на оптову торгівлю тютюновими виробами | ДФСУ | – |
| 10. | Реєстри виданих, призупинених та анульованих ліцензій на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами | Головні управління ДФСУ в областях та м. Києві за місцем здійснення суб'єктом господарювання торговельної діяльності | Ліцензування роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами здійснюється за ЗУ №481/95-ВР. Згідно з ч. 12 ст. 15 цього Закону роздрібна торгівля алкогольними напоями та тютюновими виробами здійснюється суб'єктами господарювання всіх форм власності, у тому числі виробниками, за наявності у них ліцензії. |

** Станом на 1 січня 2018 р.*

*Джерело: складено авторами.*

У свою чергу, органи ліцензування, що уповноважені видавати ліцензії на зазначені види діяльності, зобов'язані надати контролюючому органу за місцезнаходженням суб'єкта господарювання інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії у п'ятиденний строк з дня здійснення таких дій. До таких органів належать: ДФС України (ліцензування діяльності з виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів (з 01.07.2019 мають бути внесені зміни щодо палива); Міністерство економічного розвитку і торгівлі України (ліцензування імпорту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів); Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (далі – НКРЕКП) (ліцензування діяльності з виробництва електричної енергії)[500].

Світовий досвід свідчить про те, що виконання функції з видачі ліцензій і контролю за їхньою наявністю і виконанням умов ліцензування недоцільно покладати на один і той самий орган державної влади. Відповідно до цього вітчизняна практика зменшує результативність контролю за виробництвом та обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Друга група реєстраційних процедур застосовується до всіх інших суб'єктів господарювання, які здійснюють операції з підакцизними товарами. Такі особи підлягають обов'язковій реєстрації як платники акцизного податку в податкових органах за місцем державної реєстрації таких суб'єктів у місячний строк із дня початку господарської діяльності.

Поряд із ліцензуванням окремими країнами застосовується і такий вид державного регулювання алкогольного ринку, як державна монополія, причому такий інструмент застосовується як до їхнього виробництва, так і до продажу. Більшість країн із розвиненою економікою усвідомили, що ринок алкогольних напоїв містить високі ризики для національної безпеки, тому в них діє соціально відповідальне законодавство, яке передбачає монополію держави на

[500]Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 05.08.2015 № 609. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/609-2015-%D0%BF

виробництво чи продаж алкогольних напоїв. В Україні не застосовується режим державної монополії ні у сфері виробництва, ні у сфері реалізації алкогольних напоїв, хоча Україна і має монополію на виробництво спирту (за винятком спирту-біоетанолу, коньячних і плодових спиртів). Діяльність з виробництва спирту має бути, виходячи зі світового досвіду, високорентабельною. В Україні ситуація протилежна. З 41 заводу ДП «Укрспирт» прибутковими є менше половини. Зважаючи на це, вартість спирту в Україні є більшою, ніж у країнах ЄС. Адже на нерентабельних та непрацюючих заводах утримується повний штат працівників та фінансуються витрати для їхнього утримання, що не дозволяє розвивати матеріальну базу прибуткових заводів та впроваджувати на них інновації. Незважаючи на досить розвинену законодавчу базу щодо контролю за обігом спирту, нелегальний його сектор є достатньо великим. Отже, уже давно виникла необхідність реформування вітчизняного ринку спирту та боротьби з тіньовим обігом на ньому.

Спираючись на загальноєвропейський досвід, ми дотримуємося думки вітчизняних науковців[501], що стратегічним напрямом підвищення ефективності контролю за обігом алкогольної продукції в Україні є використання одного з режимів державної монополії на оптово-роздрібну торгівлю або її суцільний контроль з боку держави. За таких умов виявлення та вилучення тіньової продукції, що розповсюджується у несанкціонований спосіб, має суттєво полегшитись. При цьому необхідно враховувати, що розвиток державних роздрібних торговельних мереж з метою впровадження державної монополії економічно невиправданий через значні обсяги капіталовкладень. Одночасно державна монополізація оптового сегменту ринку, як засвідчує світовий досвід, не потребує значних витрат та може бути запроваджена за короткий проміжок часу. При цьому слід забезпечити прозорий механізм ціноутворення задля забезпечення однакових конкурентних умов виробникам.

Наступним важливим кроком, що вплинув на адміністрування акцизного податку, є запровадження акцизного податку з роздрібного

[501]Брехов С. С. Напрями вдосконалення системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні / Сергій Сергійович Брехов // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2013. № 1. С. 14–21. с.16–17.

продажу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального. Нині платниками роздрібного акцизного податку є суб'єкти роздрібної торгівлі, які реалізують безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їхнього особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших суб'єктах господарювання громадського харчування такі підакцизні товари: пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну. Зазначений податок є суттєвим джерелом надходжень органів місцевого самоврядування базового рівня в рамках реалізації бюджетної децентралізації та компенсатором бюджетам місцевого самоврядування внаслідок скасування субвенції на комунальне дорожнє господарство, зменшення зарахування податку на доходи фізичних осіб, відміни низки дохідних джерел, які були у них раніше.

Реєстрація контролюючими органами платників акцизного податку здійснюється автоматично у разі подання ними декларації з акцизного податку до контролюючих органів, які обслуговують адміністративно-територіальні одиниці, на яких розташовано пункти продажу підакцизних товарів. Для таких підакцизних товарів, що реалізовуються в роздрібній мережі, ставки акцизного податку встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у відсотках від вартості (із ПДВ), у розмірі 5 %.

Поряд із вищезазначеним необхідно відмітити, що акцизний роздрібний податок суперечить європейським нормам. Зокрема, законодавством ЄС такий вид акцизного податку не передбачений. Статтями 2 та 7 Директиви Ради ЄС 2008/118/ЕС від 16 грудня 2008 року про загальні умови стягнення акцизів підакцизні товари підпадають під акцизний податок у момент їхнього виготовлення або імпортування[502]. До наявних колізій законодавчого регулювання справляння акцизного податку з роздрібної торгівлі можна віднести таке:

– відповідно до норм ПКУ акцизний податок не належить до місцевих податків, отже, він не може бути встановлений місцевими органами влади;

---

[502]Зростання акцизних податків // Український союз промисловців і підприємців. 2014. URL : http://uspp.ua/zrostatannya-akcziznix-podatk%D1%96v.html.

– призводить до потрійного оподаткування, оскільки в формування його податкової бази включена сума акцизного податку раніше сплаченого виробниками (імпортерами) підакцизних товарів та сума ПДВ. Це порушує не тільки норми ПКУ, але й загальні правила оподаткування, прийняті в усьому цивілізованому світі, які полягають в тому, що податки на податки не нараховуються.

Наведені міркування відображають фактори, що не відповідають природі акцизу і порядку оподаткування акцизним податком в Україні. Крім того, запровадження такого податку та запропонованої системи його адміністрування відволікає значні фінансові та матеріально-технічні ресурси контролюючих органів, враховуючи велику кількість потенційних платників. Однією з проблем цього є відсутність касових апаратів у багатьох суб'єктів роздрібної торгівлі.

Отже, запровадження акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизними товарами мало на меті стати стабільною та надійною фінансовою базою місцевих бюджетів. Проте недосконалість механізму адміністрування та контролю за сплатою роздрібного акцизу призвело до таких негативних факторів:

– збільшення фіскального навантаження на суб'єктів господарювання, які здійснюють легальну діяльність у сфері роздрібного продажу підакцизних товарів;

– зменшення обсягів легального продажу такої продукції, наслідком чого, в свою чергу, стало збільшення обсягів нелегального обігу підакцизної продукції;

– створення додаткових перешкод та зниження конкурентоспроможності підприємств роздрібної торгівлі, скорочення кількості таких підприємств;

– збільшення цін на підакцизні товари, особливо в частині цін на нафтопродукти, наслідком чого було подальше загальне підвищення цін і тарифів;

– опосередковане збільшення фіскального тиску на виробників, зменшення виробництва підакцизних товарів;

– зниження інвестиційної привабливості держави.

Проблема, насамперед, була виявлена на паливному ринку, де масово почали з'являтись нелегальні автозаправні станції, обсяги акцизного податку до бюджету знизились. У 2016 р. ДФС провела документальні перевірки 42 роздрібних операторів ринку нафтопродуктів

та в усіх випадках встановила порушення. При цьому донарахування склали близько 3,1 млрд грн податків і штрафних санкцій[503]. Це стало основною причиною скасування роздрібного акцизного податку на такий вид підакцизних товарів.

Аналогічна ситуація із справлянням акцизного податку з роздрібного продажу склалася у торгівлі тютюновими виробами та алкогольними напоями. Переважну більшість платників у цьому сегменті становлять суб'єкти малого підприємництва на спрощеній системі оподаткування (понад 80 тис.), що значно ускладнює контроль з боку фіскальних органів за обігом таких підакцизних товарів. За нашими розрахунками, 40,1 % продажу тютюнових виробів та 34,1 % алкогольних напоїв у роздрібній торгівлі здійснюються без сплати акцизного податку, що призводить до зменшення доходів місцевих бюджетів та викривлення конкурентних умов на ринку.

Наступною складовою в адмініструванні акцизних податків є облік податкових надходжень, що охоплює інформацію про нараховані, відстрочені та сплачені податкові зобов'язання, податковий борг і його погашення, переплати в розрізі платників. Дані обліку дозволяють не лише контролювати стан розрахунків платників акцизного податку з податкових зобов'язань, а й планувати та прогнозувати надходження до державного бюджету. Більше того, облік платежів дозволяє приймати виважені, обґрунтовані управлінські рішення для поточного й перспективного державного регулювання економікою країни[504].

До особливостей обліку акцизного податку відносять його *авансову сплату* для виробників алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Зокрема, виробники тютюнових виробів сплачують податок до бюджету при придбанні марок акцизного податку протягом п'ятнадцяти робочих днів після їхнього отримання (часто до початку виробництва продукції). У такому разі сума податку може бути

---

[503]Роздрібний акциз – коли добрі наміри не забезпечують результат // Федерація роботодавців України. 2017. URL : http://fru.ua/ua/media-center/blogs/yavorskiy/rozdribnij-aktsiz-koli-dobri-namiri-ne-zabezpechuyut-rezultat.

[504]Адміністрування як фактор фіскальної та регуляторної ефективності оподаткування: монографія / авторський колектив, за заг. ред. д. е. н., проф. В. Л. Андрущенка. Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2014. 332, [23] с.

скорегована при зміні ставки акцизного податку (за основу береться ставка, що діє на дату подання податкової декларації).

Суб'єкти господарювання ринку алкогольних напоїв також оплачують акцизний податок під час одержання спирту, тобто до моменту реалізації товару. Відповідно до п. 225.1 ст. 225 ПКУ та пункту 2 Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1260, суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок або подати контролюючому органу за своїм місцезнаходженням до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої (крім виноматеріалів та вермутів), *податковий вексель*, який є забезпеченням виконання зобов'язання такого платника у строк до 90 календарних днів, починаючи з дня видачі податкового векселя, сплатити суму податку, розраховану за ставками для цієї продукції.

Таким чином, сума акцизного податку, яка повинна бути сплачена виробником алкогольних напоїв з метою придбання марок акцизного податку, розраховується, виходячи зі ставок податку на одиницю готової продукції, місткості тари та міцності готової продукції (тобто сукупного вмісту спирту у такій продукції). Сума податку за податковим векселем сплачується не пізніше встановленого терміну частинами при придбанні марок акцизного податку. Такий вексель вважається погашеним у разі сплати акцизного податку в повному обсязі та в установлений строк.

Безсумнівно, сплата авансом акцизного податку є перевагою для держави, що дозволяє забезпечити гарантовані надходження до бюджету, сприяє мінімізації ризиків від зловживань та робить списання акцизних марок економічно невигідним. Проте така система для платників акцизного податку призводить до вимивання обігових коштів, зумовлює необхідність залучення додаткових кредитних ресурсів, що погіршує їхній фінансовий стан, створює значні трансакційні витрати на виконання податкового обов'язку, а саме: декілька платежів, необхідних для реалізації податкового зобов'язання одного податкового періоду та велика кількість уточнюючої звітності (коригування при складанні декларацій).

Наступним, не менш важливим напрямом адміністрування акцизного податку виступає масово-роз'яснювальна робота або

податкове консультування. Зазначимо, ця складова адміністрування податків щодо акцизів має свої особливості. Оператори ринку підакцизних товарів є, як правило, великими платниками податків з професійним штатом фінансового підрозділу, які не потребують значної кількості консультацій з приводу правильності розрахунку податкових зобов'язань. Проте податковими органами активно проводяться заходи з гармонізації взаємовідносин з платниками податків. До прикладів такої діяльності можна віднести укладення меморандуму про співробітництво між ДФС та Українською асоціацією тютюнових виробів «Укртютюн», спрямованого на протидію незаконній торгівлі та незаконному переміщенню тютюнових виробів та обладнання, запровадження автоматизованої системи контролю за обігом тютюнових виробів.

Отже, основною метою комунікацій між фіскальними органами та легальними виробниками та імпортерами підакцизних товарів є подолання проблеми нелегального обігу таких товарів. Усе це обумовлює ще одну специфічну особливість інституту акцизного оподаткування – посилений контроль за виробництвом та реалізацією підакцизної продукції. Це є надзвичайно актуальним в умовах перманентного підвищення рівня специфічного акцизного оподаткування.

Однією зі складових такого контролю є те, що продукти, які підлягають акцизному оподаткуванню, повинні вироблятися та зберігатися в спеціально обладнаних приміщення – *акцизних складах*[505]. Інститут акцизних складів є аналогом податкових складів у країнах ЄС. Вітчизняне визначення повністю задовольняє вимоги Директиви Ради Європи від 25.02.1992 № 92/12/ЄЕС. Основною метою їхнього

[505]Відповідно до ПКУ акцизний склад – це спеціально обладнані приміщення на обмеженій території (далі – приміщення), розташовані на митній території України, де під контролем постійних представників контролюючого органу розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі спирту етилового, горілки та лікеро-горілчаних виробів, а також приміщення, розташовані на митній території України, де розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального (крім скрапленого газу природного, бензолу, метанолу), за винятком приміщень для навантаження-розвантаження, зберігання пального виключно для потреб власного споживання пального розпорядником акцизного складу.

створення є підвищення ефективності роботи контролюючих органів із запобігання та боротьби з незаконним виробництвом і обігом такої продукції, а також посилення контролю за повнотою та своєчасністю надходжень до бюджету акцизного податку.

Зауважимо, що на території підприємств, де виробляються продукти з використанням підакцизних товарів, на які встановлено нульову ставку акцизного податку, утворюється податковий пост, на якому здійснюють постійний безпосередній контроль представники контролюючого органу за місцем його розташування.

Як увже зазначалося, акцизні склади для спирту етилового та алкогольних напоїв повинні бути обладнані витратомірами-лічильниками обсягу виробленого спирту етилового, які зареєстровані в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового, а для пального з 1 січня 2019 р. – витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками рівня таких товарів (продукції) у резервуарі, які зареєстровані в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників рівня пального у резервуарі.

Проте якщо порівнювати вітчизняне акцизне законодавство з європейським, то в українському законодавстві відсутнє таке поняття, як «призупинення оподаткування». В Україні схоже за своєю процедурою, але не за змістом, є використання механізму сплати акцизного податку з використанням податкових векселів. Також до основних відмінностей вітчизняної практики функціонування акцизних складів відносять такі умови:

– обов'язкова присутність на акцизних складах спирту та алкогольних напоїв представника податкового органу. Транспортування горілки та лікеро-горілчаних виробів, відвантажених з акцизного складу підприємства-виробника такої продукції, без товарно-транспортних накладних з відміткою представника контролюючого органу забороняється. При цьому вимога щодо присутності представника податкового органу на акцизні склади пального не поширюється;

– сфера застосування акцизних складів в Україні звужена до місць виробництва і зберігання етилового спирту, горілки, лікеро-горілчаних виробів та паливно-мастильних матеріалів[506]. Проте їхня

[506]Жукевич О. М. Досвід оподаткування підакцизних товарів в Україні та країнах ЄС / О. М. Жукевич // Фінанси. 2010. № 2. С. 260–266.

форма не відповідає нормам, які діють у країнах ЄС, де акцизні склади є платниками податків та забезпечують контроль за обігом усіх підакцизних товарів.

На нашу думку, однією з основних проблем ефективного функціонування акцизних складів в Україні виступає факт постійної присутності представників фіскальних органів на об'єктах виробництва підакцизної продукції, що здійснює контроль за обліком та відпуском спирту та алкогольних напоїв, а також використання марок акцизного податку. Постійна присутність працівників фіскальних органів на об'єктах виробництва підакцизної продукції вимагає постійного відволікання трудових ресурсів. Європейська практика вказує на ефективність використання сучасних інструментів контролю, одним із яких є дистанційний контроль, коли на акцизних складах здійснюється облік, зберігання та відпуск продукції, а контролюючі органи мають право проводити податковий нагляд та перевірки без попереднього попередження. Така недосконалість процедур контролю призводить до нелегального виробництва та обігу підакцизної продукції (виробництво необлікованого спирту, реалізація спиртозаводами спирту виробникам під виглядом спиртовмісних та технічних рідин тощо).

Наступним та не менш суперечливим у контролі за обігом підакцизних товарів в Україні є використання *мінімальних цін* при їхньому оптовому та роздрібному продажу. У країнах ЄС чинне законодавство не передбачає використання такого інструмента регулювання (як і встановлення максимальних цін). Це пов'язано з тим, що встановлення таких цін спричинило б порушення основних свобод загального внутрішнього ринку і, як наслідок, визнання їх Судом ЄС такими, що не відповідають праву ЄС, оскільки такий механізм регулювання може створювати перешкоду внутрішньому ринку ЄС і порушувати свободу пересування товарів[507].

В умовах значної тінізації ринку підакцизних товарів досить важливими є системи електронного адміністрування акцизного податку, які спрямовані на підвищення ефективності процедур моніторингу руху підакцизних товарів від виробника до кінцевого споживача. Така система передбачає використання інструментів

[507]Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / [за заг. ред. В. І. Коротуна]. К. : Алерта, 2017. 66 с.

дистанційного контролю, посилення функції безпеки ланцюга постачання підакцизних товарів шляхом застосування сучасних методів аутентифікації та верифікації (податкових марок).

На європейському просторі функціонує електронна система контролю за рухом підакцизних товарів – *Excise Movement and Control System*, використання якої передбачає реєстрацію цифрових документів про рух підакцизної продукції в електронних системах країни відправника та країни призначення[508]. Директива 2008/118 / ЄС встановлює правові рамки для EMCS та визначає горизонтальні правила щодо підакцизних податків на алкоголь, тютюн та енергетичні продукти. Як відомо, законодавством ЄС акцизні податки сплачуються в кінцевому пункті споживання. Перебуваючи у режимі транзиту до кінцевого пункту призначення, ці товари знаходяться під дією призупинення оподаткування, тобто за них ще не сплачено акцизний податок. EMCS надає державам-членам електронну систему для моніторингу руху цих товарів у режимі реального часу, щоб забезпечити належну сплату акцизних податків. У цьому питанні EMCS дозволяє спростити процедури та забезпечити безпаперове адміністрування, безпечне переміщення товарів, більш швидкий випуск гарантії для трейдерів та ефективний моніторинг завдяки інформації в режимі реального часу та перевірки під час рухів підакцизних товарів.

Аналіз сучасної практики адміністрування акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів дозволяє констатувати, що майже всі країни ЄС здійснюють верифікацію сплати акцизного податку шляхом *спеціального маркування*[509], яке передбачає використання захищеної етикетки (марки), що є документом державної звітності, яка засвідчує законність виробництва та обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Застосування акцизних марок дозволяє державі своєчасно виявляти товари, неоподатковувані акцизним податком, а покупцеві гарантує якість і кількість товару, що купується.

---

[508]Tobacco product traceability and security // http://www.parliament.uk/. 2017. URL : https://publications.parliament.uk/pa/cm201719/cmselect/cmeuleg/301-ii/30120.htm.

[509]Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України від 19 грудня 1995 р. № 481/95-ВР URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80.

У сучасних умовах використання акцизних марок накладає певні трансакційні витрати на платників податків, що пов'язані з необхідністю розрахунку кількості замовлених марок, виходячи зі встановлених квот, обліку запасів марок; потребою у додатковій виробничій лінії для нанесення марок, контролю заходів податкових органів пов'язаних із запобіганням повторному використанню марок, їх підробки, а також утилізації.

Зазначені витрати є об'єктивно зумовленими існуючими процедурами адміністрування акцизного податку та дозволяють регулювати процес його сплати. Проте час не стоїть на місці, завдяки діджиталізації з'являються нові можливості підвищення ефективності контролю за обігом підакцизних товарів. У зв'язку з цим перспективним напрямом розвитку системи верифікації є її доповнення системою наскрізного моніторингу і контролю за фізичним потоком підакцизних товарів. Це забезпечить перманентний процес спостереження за ланцюгом постачання підакцизних товарів та створить умови для протидії ухиленню та уникненню оподаткування.

Вирішальну роль у цьому напрямі відіграє *система виявлення та відстеження тютюнових виробів (Tobacco Track and Trace System)*. Мета її запровадження, основні елементи та особливості функціонування детально будуть розглянуті в наступному параграфі.

На відміну від європейської практики контролю за обігом підакцизних товарів в Україні електронні системи перебувають на стадії розробки. Нині функціонує Єдиний реєстр товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв та Система електронного адміністрування реалізації пального, адміністратором та держателем яких є Державна фіскальна служба. Також ухвалено Концепцію та планується запровадження електронної акцизної марки – автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (далі – Концепція)[510], яка має стати аналогом європейського механізму контролю за обігом підакцизних товарів в Україні.

---

[510]Про схвалення Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна акцизна марка»: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 6 липня 2016 р. URL : https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/249204815.

Отже, подальший розвиток та запровадження інноваційних систем контролю за обігом підакцизних товарів в Україні забезпечить комплексний контрольно-попереджувальний моніторинг у сфері обігу такої продукції, який охопить кожний етап їхнього переміщення від виробника чи імпортера до кінцевого споживача. Такі нововведення забезпечать наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС, а також створення єдиного інформаційного простору та формування бази даних про обіг підакцизних товарів, що має стати дієвим важелем у боротьбі з їхнім нелегальним обігом.

Враховуючі значні ризики в сфері виробництва і обігу підакцизних товарів, досить важливим є питання *відповідальності за порушення акцизного законодавства*. В Україні за порушення законів з питань акцизного оподаткування, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовують такі види відповідальності, як фінансова, адміністративна та кримінальна. За українським законодавством найбільш жорстка відповідальність – кримінальна, яка застосовується до осіб, які здійснюють незаконне виготовлення спирту етилового, спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива, тютюнових виробів, тютюну, промислових замінників тютюну, пального або інших підакцизних товарів, що становлять загрозу для життя і здоров'я людей, а так само збут таких товарів, що призвело до отруєння чи спричинило смерть особи. Зокрема, такі дії караються позбавленням волі на строк від восьми до десяти років з конфіскацією майна, з вилученням та знищенням незаконно виробленої або придбаної продукції, обладнання для її виготовлення.

Проте й досі одним із основних завдань у сфері встановлення відповідальності за порушення акцизного законодавства є розробка адекватних санкцій за контрабанду підакцизних товарів. Встановлений нині адміністративний штраф разом з конфіскацією товару і транспортного засобу не є для контрабандистів суттєвим покаранням, оскільки надприбутки від такої нелегальної діяльності з надлишком покривають подібні витрати. У зв'язку з цим для протидії такому негативному явищу необхідним є запровадження кримінальної відповідальності. Так, наприклад, контрабанда тютюнових виробів у багатьох країнах ЄС віднесена законодавством до кримінальних злочинів і карається, зокрема, позбавленням волі до 8 років та штрафом до 75 000 євро. Серед цих країн – Німеччина, Франція, Італія, Чехія, Литва.

Систематизація особливостей адміністрування акцизного податку дозволила узагальнити, що до складових адміністрування акцизного податку відносять: облік платників акцизного податку, що передбачає два типи реєстраційних процедур залежно від видів діяльності; облік платежів, специфікою якого є авансові та вексельні форми розрахунків; встановлення державної монополії на виробництво та/або реалізацію підакцизних товарів; угоди про співпрацю з платниками податків; функціонування інституту акцизних складів; встановлення мінімальних та максимальних цін на підакцизні товари; верифікація сплати акцизного податку шляхом спеціального маркування; використання специфічних систем контролю за ланцюгом постачання та рухом підакцизних товарів, відповідальність за порушення податкового законодавства та правил виробництва та обігу підакцизних товарів тощо.

Забезпечення функціонування таких складових дозволяє повною мірою реалізувати фіскальний та регулятивний потенціал акцизного податку.

## 4.4. Перспективи розвитку інноваційних механізмів контролю за обігом підакцизних товарів в умовах євроінтеграції

В умовах значної тінізації ринку підакцизних товарів надзвичайно актуальними є питання, пов'язані з розробкою та впровадженням інноваційних механізмів контролю за їхнім обігом, зокрема *комплексної системи протидії нелегальному обігу тютюнових виробів та алкогольних напоїв*, яка спрямована на підвищення ефективності процедур моніторингу руху підакцизних товарів від виробника до кінцевого споживача та адміністрування акцизного податку. Така система має передбачати використання інструментів дистанційного контролю ланцюга постачання як на внутрішньому, так і міжнародному ринку, посилення функції безпеки підакцизних товарів шляхом застосування сучасних методів аутентифікації та інструментів верифікації. Запровадження таких інноваційних механізмів, крім того, дозволить захистити споживачів від небезпечних та шкідливих фальсифікованих товарів, зменшить їхню доступність, зумовлену нелегальним обігом.

Нині у світі для контролю за обігом підакцизних товарів використовують три системи, які зазвичай є технологічно відокремленими одна від одної: 1) система виявлення та відстеження; 2) система автентифікації безпеки; 3) система верифікації. Кожна з трьох систем має різне функціональне призначення (рис. 4.3).




**Рис. 4.3. Диференціація систем контролю за обігом підакцизних товарів та сплатою акцизного податку**

*Джерело: розроблено авторами.*

У більшості країн світу переважно використовується система верифікації (податкових марок), а іноді у поєднанні з системою безпеки. Деякі країни застосовують високотехнологічні електронні марки, які містять невидимі чорнила та мають унікальний прихований код з інформацією про кожну пачку сигарет, яку можна прочитати за допомогою портативного сканера. А система виявлення та відстеження (*Track and Trace,* далі – *T&T)* не поширена широко та тільки починає впроваджуватися, адже є обов'язковою вимогою Протоколу про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами Рамкової конвенції ВООЗ з боротьби проти тютюну[511] (далі – Протокол).

[511]Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products. 2016. URL : http://www.who.int/fctc/protocol/en/

У світовій практиці існують різні рішення *системи T&T* для відстеження різних продуктів, зокрема тютюнових виробів, але виникає багато проблем щодо доцільності та вартості цієї системи. Такі спеціальні системи вже впроваджено в Бразилії, Кенії та Туреччині. Наприклад, електронна система контролю та моніторингу Бразилії функціонує з 2007 р. і призначена для ідентифікації кожної окремої пачки. Ця система базується на використанні електронної марки з прихованими елементами безпеки (невидимі чорнила) та унікальним кодом з даними про кожну пачку, який наноситься на виробничих лініях. Ці дані завантажуються на сервер *Data Manager* та використовуються Міністерством фінансів для визначення походження сигарет та контролю за їхнім переміщенням. При цьому для експорту сигарет використовується спеціальний режим маркування, який передбачає нанесення видимого двовимірного матричного штрих-коду на різні види агрегованої упаковки. Наприкінці числового коду додаються літери BR, які вказують на те, що країною походження сигарет є Бразилія. Через сканування унікального коду працівники компетентних органів отримують доступ до інформації про дату та місце виробництва, країну призначення тощо.

Впровадження цих систем дозволило збільшити податкові надходження акцизного податку з тютюнових виробів за рахунок збільшення ставки акцизного податку та зменшення обсягів нелегального обігу тютюнових виробів у Бразилії на 6 %, у Кенії – на 52,2 %, у Туреччині на – 31,5 %[512].

Протидія значній загрозі для громадського здоров'я та фінансової безпеки як нелегальний обіг тютюнових виробів потребує всебічних зусиль та є невід'ємним елементом національних та міжнародних стратегій. З метою узгодженості рішень за основними положеннями Протоколу при розробці вітчизняної комплексної системи протидії нелегальному обігу тютюнових виробів та алкогольних напоїв необхідним є врахування європейських критеріїв та стандартів. У зв'язку з цим доцільно розглянути концепцію функціонування

[512]Ross H. Tracking and tracing tobacco products in Kenya / H. Ross // Preventive Medicine. 2017. Vol. 105. P. S15-S18 URL : Avalaible at: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0091743517301457?via%3 S15-S18Dihub; Tracking and Tracing to Fight Illicit Trade in Tobacco Products / European Network for Smoking and Tobacco Prevention URL : Avalaible at: http://ensp.org/wp-content/uploads/2017/07/Tobacco-track-and-trace.pdf

*системи T&T*[513] в ЄС, яка має бути впроваджена з липня 2019 р. Її функціональним призначенням є протидія нелегальному обігу тютюнових виробів у світі[514] на задоволення вимог Протоколу, міжнародна стандартизації відслідковування продукції, захист громадського здоров'я, забезпечення податкових надходжень та створення рівних умов для всіх суб'єктів на єдиному європейському ринку.

Єврокомісією ухвалено імплементаційні та делеговані акти[515], які визначають ключові поняття та регламентують функціонування системи виявлення та відстеження і безпеки тютюнових виробів:

1. Положення про технічні стандарти створення та функціонування системи відстеження для тютюнових виробів (далі – Положення про стандарти) [516] та додатки до нього.

2. Делеговане Комісією Положення про контракти зберігання даних[517,518] (далі – Положення про контракти). Рішення Комісії про технічні стандарти системи безпеки тютюнових виробів (далі – Рішення про стандарти системи безпеки) та додаток до нього[519].

*Відстеження (track)* передбачає маркування продуктів унікальним ідентифікатором з метою контролю за переміщенням тютюнових виробів на ланцюзі постачання від виробника до кінцевого пункту продажу перед роздрібною торгівлею, який дозволяє фіксувати історію місцезнаходження та час. У свою чергу, *виявлення (trace)* – це

---

[513]Tobacco Products Directive 2014/40/ЄС. 2014. April.

[514]Контроль за обігом тютюнових виробів традиційно відокремлено від контролю за обігом алкогольних напоїв, що зумовлено необхідністю виконання вимог Протоколу про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами Рамкової конвенції ВООЗ з боротьби проти тютюну.

[515]Визначають технічні деталі.

[516]On Technical Standards for the Establishment and Operation of a Traceability System for Tobacco Products : Commission Implementing Regulation (EU). URL: https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/ tobacco/docs/2017_implementingreg_traceabilitysystem_en.pdf

[517]On Key Elements of Data Storage Contracts to Be Concluded as Part of a Traceability System for Tobacco Products : Commission Delegated Regulation. URL: https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/ tobacco/docs/2017_delegatedregulation_datastoragecontracts_en.pdf

[518]Делеговані положення про основні елементи договорів зберігання даних, які повинні бути укладені як частина системи відстеження тютюнових виробів, ухвалених Єврокомісією 16.2018.

[519]Systems for tobacco traceability and security features // European Commission. 2017. URL : https://ec.europa.eu/health/tobacco/ tracking_tracing_system_en.

можливість ідентифікувати минуле або поточне місцезнаходження тютюнових виробів.

У рамках *системи відстеження* всі пачки тютюнових виробів, що виробляються, призначені для продажу або перебувають в обігу на ринку ЄС, повинні бути марковані унікальним ідентифікатором (*unique identifier (UI)*) (рис. 4.4), а їхнє переміщення повинне бути зафіксоване на всьому ланцюзі постачання – від виробника до першого роздрібного пункту продажу (рис. 4.5).




**Рис. 4.4. Маркування продукції унікальним ідентифікатором та їхні типи**

*Джерело: URL :http://www.videojet.ru/ru/homepage.html?countryCode=ru*

Зазначимо, що виробник тютюнової сировини та роздрібні продавці перебувають поза *системою відстеження*. При цьому споживач і роздрібний продавець виявляються невизначеними в плані відстеження, оскільки вони є зацікавленими сторонами та користувачами *системи безпеки*. Передбачається, що споживач буде основним користувачем індентифікатора та відкритих (видимих) захисних елементів системи безпеки тютюнових виробів, які дозволяють перевірити їхню автентичність.

Особливістю індентифікатора є те, що одну з частин коду присвоює національний компетентний орган. Це забезпечує контроль над постачанням ідентифікаторів, їхню унікальність та захист від маніпуляцій. Відповідно до рамкових умов кожна держава-член повинна призначити незалежного від тютюнової промисловості «емітента ідентифікатора» *(ID issuer)*, який має відповідати за

генерацію та видачу унікальних кодів-ідентифікаторів *(unique identifier, UI)*[520,521].

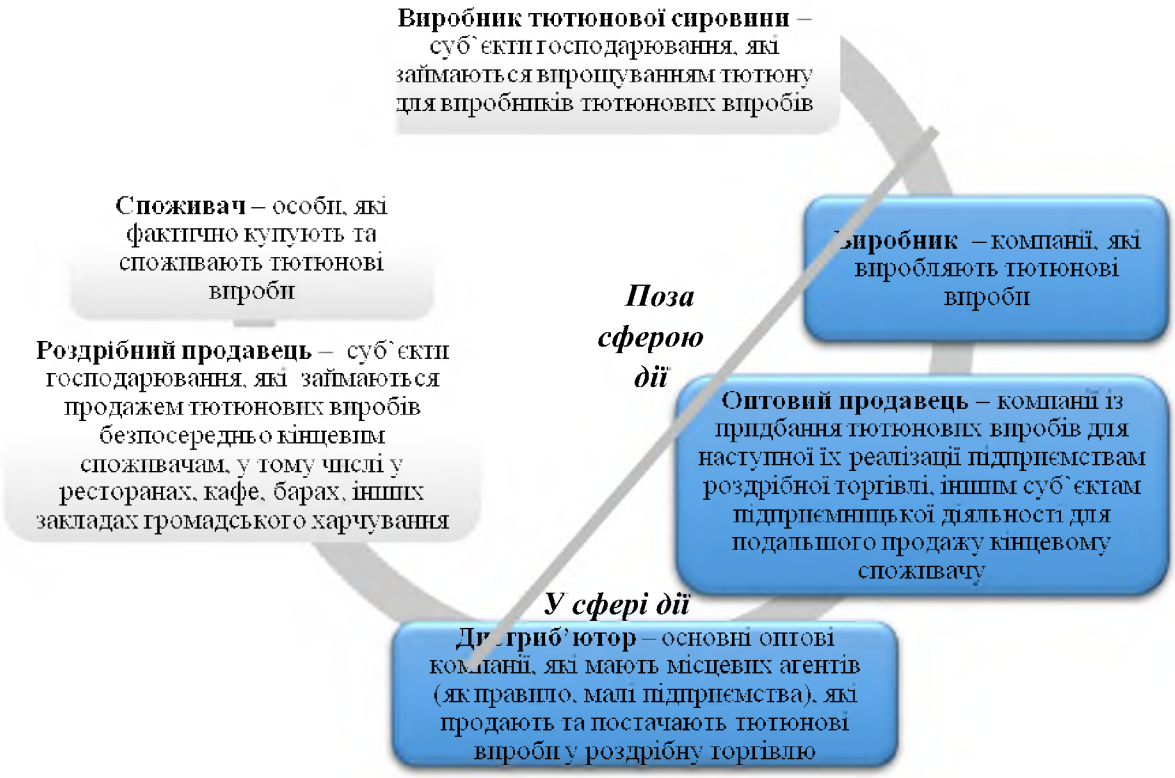



**Рис. 4.5. Сфера дії системи відстеження на ланцюзі постачання тютюнових виробів**

*Джерело: Analysis and Feasibility Assessment Regarding EU systems for Tracking and Tracing of Tobacco Products and for Security Features // Eurogroup Consulting and Sovereign Border Solutions. 2015. URL : https://ec.europa.eu/health/sites/health/ files/tobacco/docs/2015_tpd_tracking_tracing_frep_ en.pdf.*

Держави-члени можуть самостійно видавати унікальні ідентифікатори або призначати підрядників – третіх сторін, незалежних від тютюнової промисловості, щодо обрання яких розроблена чітка система критеріїв оцінки. Протягом одного місяця після призначення емітента ідентифікатора держави-члени повинні повідомити його ідентифікаційний код Єврокомісії та оприлюднити цю інформацію. Єврокомісія після вивчення проектів контрактів та перевірки

[520]Основна вимога РКБТ про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами.

[521]Systems for tobacco traceability and security features // European Commission. 2017. URL : https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_ tracing_system_en.

відповідності запропонованих постачальників всім вимогам щодо незалежності та технічних можливостей зобов'язана затвердити або відхилити їх.

Для забезпечення незалежності та прозорості *системи виявлення та відстеження* виробнику / імпортеру тютюнових виробів необхідно укласти договір із *емітентом ID* (*первинним сховищем*), який забезпечує розміщення даних, пов'язаних із відстеженням їхньої продукції. При цьому е*мітент ID* може залучати субпідрядників до надання таких послуг. Після того, як первинне сховище даних обране та затверджене, Єврокомісія обирає *вторинне сховище*. Додатковий репозиторій зберігатиме копію всіх даних про відстеження та забезпечує доступ компетентних органів влади держав-членів до сховища даних (табл. 4.7). Ця *система репозиторів* надасть органам влади можливість огляду та відстеження усіх рухів тютюнових виробів.

Таблиця 4.7

**Основні обов'язки державних органів країн-членів ЄС та незалежних постачальників щодо впровадження системи виявлення та відстеження**

| **Відповідальна особа** | **Обов'язки** |
|---|---|
| Держави-члени ЄС | *Емітент ідентифікатора:*<br>– підбір та призначення емітента ідентифікатора *(ID issuer)*;<br>– забезпечення незалежності емітентів ідентифікаторів, постачальників послуг репозиторіїв та пристроїв для захисту від несанкціонованого доступу.<br>*Система репозиторіїв:*<br>– вибір державного адміністратора, який управляє правами доступу до інструменту нагляду |
| Європейська комісія | *Система репозиторіїв:*<br>– затвердження постачальників сховищ;<br>– публікація списку зареєстрованих та затверджених постачальників сховищ;<br>– підбір та призначення постачальника вторинного сховища за відсутності будь-якої згоди постачальників первинного сховища з цього питання |
| Емітенти ідентифікаторів | *Контроль за серійними номерами та кодами продукції:*<br>– випуск ідентифікаторів користувача на рівні пачки сигарет та агрегованої упаковки; |

Продовження таблиці 4.7

| | |
|---|---|
| | – видача кодів економічного оператора та ідентифікаторів обладнання;<br>– встановлення автономних плагінів;<br>– формування протоколів безпеки та правил підключення для зв'язку між емітентами ідентифікаторів та суб'єктами господарювання |
| Постачальники вторинних сховищ | – створення та забезпечення функціонування графічних і неграфічних інтерфейсів, які дозволяють державам-членам та Єврокомісії отримати доступ і запитувати дані, що зберігаються в системі репозиторіїв;<br>– повідомлення постачальникам, що працюють з основними сховищами, емітентами ідентифікаторів та економічними операторами переліку технічних характеристик, необхідних для обміну даними з вторинним сховищем та маршрутизатором;<br>– встановлення єдиного словника даних;<br>– встановлення та управління маршрутизатором |

*Джерело: складено за даними матеріалів: Implementation of Articles 15 and 16 of the Tobacco Products Directive // European Commission. 2017. URL : https://www.gs1.org/sites/ default/files/tobacco.pdf.*

Призначений емітент ідентифікатора повинен генерувати унікальні ідентифікатори з цифр та букв для пачок та, за запитом, агрегованої упаковки. Ці унікальні ідентифікатори можуть бути використані протягом шести місяців. Також необхідно зазначити, що діяльність третьої сторони контролюється зовнішнім аудитором, який пропонується та оплачується виробником тютюнових виробів та затверджується Єврокомісією.

Держави-члени ЄС забезпечують, щоб Єврокомісія, відповідні компетентні органи держав-членів, зовнішній аудитор та виробники /імпортери тютюнових виробів (належним чином обґрунтованих випадках) мали повний доступ до системи репозиторіїв.

Сховище даних для зберігання інформації про переміщення тютюнових виробів повинне мати певну структуру, основними вимогами до неї мають бути: незалежність, обов'язковість фіксації всіх переміщень, уніфіковані формати та терміни подання звітів. Це надасть можливість доступу до високоякісних даних для фіскальних органів країн ЄС та Єврокомісії, що, в свою чергу, дозволить

ефективно контролювати ланцюг постачання тютюнових виробів та виявляти випадки незаконної торгівлі. Договір на надання послуг створення та експлуатації системи репозиторіїв має містити певні ключові елементи, які представлені в табл. 4.8.

Таблиця 4.8

**Основні вимоги до змісту договорів на надання послуг створення та функціонування системи репозиторіїв**

| № з/п | Пункт договору | Суть пункту |
|---|---|---|
| 1. | Основні обов'язки за договором | – створення та забезпечення функціонування первинного сховища, а також вторинного та маршрутизатора (у випадку, якщо постачальник послуг первинного сховища призначається також постачальником послуг вторинного сховища);<br>– надання інших допоміжних технічних послуг, пов'язаних з роботою основного сховища, які сприяють його належному функціонуванню;<br>– відповідні специфікації щодо функціональності, доступності послуг, які відповідають мінімальним вимогам Положень про стандарти та контракти |
| 2. | Технічна експертиза | Вимога щодо надання замовникам підтверджуючих документів про проходження технічної експертизи, що засвідчує можливість надання відповідних послуг |
| 3. | Доступність і час безперебійної роботи сервісу, а також наявність «бекап» механізмів для запобігання втрат інформації | Гарантована щомісячна тривалість роботи та доступність основного сховища протягом 99,5 % часу та запровадження належних бекап (резервних) механізмів для запобігання втраті даних, які зберігаються, отримуються або передаються у разі недоступності первинного сховища |
| 4. | Права доступу | Вимоги щодо фізичного та віртуального доступу до первинного сховища на рівні сервера та бази даних національним адміністраторам держав-членів Комісії та призначеним зовнішнім аудиторам |
| 5. | Юридична та фінансова незалежність | Вимога до постачальників та їх субпідрядників щодо надання письмової заяви про їх юридичну та фінансову незалежність |
| | Захист даних і конфіденційність | Вимога щодо вжиття заходів для забезпечення конфіденційності, цілісності та доступності всіх даних, що зберігаються відповідно до договору. Такі заходи включають адміністративне, технічне та фізичне збереження та контроль<br>безпеки. Особисті дані мають бути оброблені відповідно до Директиви 95/46 / ЄС |

Продовження таблиці 4.8

| | | |
|---|---|---|
| 6. | Управління інформаційною безпекою | Управління первинним та вторинним сховищем здійснюється відповідно до міжнародно визнаних стандартів управління інформаційною безпекою. Постачальники, сертифіковані за стандартом ISO / IEC 27001: 2013, вважаються такими, що відповідають цим стандартам |
| | Витрати | Витрати за надані постачальником послуги мають бути справедливими, обґрунтованими та пропорційними їхньому обсягу та кількості згенерованих унікальних ідентифікаторів |
| 7. | Участь у створенні вторинного сховища | Вимога щодо участі постачальника у створенні системи вторинного сховища (якщо вторинна система ще не була встановлена на дату укладання договору). Можливість відшкодування витрат постачальника, що виникають у зв'язку з встановленням, експлуатацією та обслуговуванням вторинного сховища та маршрутизатора за рахунок виробника та імпортера тютюнових виробів |
| 8. | Тривалість | Тривалість договору встановлюється мінімум на п'ять років з можливістю продовження, за умови домовленості Сторін та постійної відповідності постачальника вимогам Директиви 2014/40 / ЄС та Положення про стандарти |
| 9. | Зв'язок з іншими сторонами | Співпраця між постачальниками, компетентними органами держав-членів, тою мірою, в якій це необхідно для забезпечення ефективного функціонування системи репозиторіїв |
| 10. | Аудит | Передбачення можливості проведення планових та позапланових перевірок зовнішнім аудиторам щодо відповідності законодавчим вимогам, затвердженим Комісією |
| 11. | Відповідальність | У випадку порушення конфіденційності або порушення правил захисту даних не існує жодних обмежень відповідальності |
| 12. | Припинення дії договору | Договір негайно розривається у випадках:<br>– суттєвого порушення постачальником своїх зобов'язань за договором (наприклад, недотримання вимог щодо юридичної та фінансової незалежності);<br>– наявності ризику неплатоспроможності |
| 13. | Передача даних | Вимога щодо забезпечення повної переносимості даних у випадках, коли виробник або імпортер вирішили змінити свого постачальника послуг |

*Джерело: складено на основі: On Key Elements of Data Storage Contracts to Be Concluded as Part of a Traceability System for Tobacco Products: Commission Delegated Regulation. URL : https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/tobacco/docs/2017_ delegatedregulation_datastoragecontracts_en.pdf.*

Після того, як ці ключові кроки будуть здійснені, *система виявлення та відстеження* починає формуватися. Тютюнові вироби почнуть позначатися унікальними ідентифікаторами, а їхні переміщення будуть відскановані та зафіксовані на всьому ланцюзі постачання[522]. Отже, цей процес вимагає безпрецедентної передачі даних і продуктивної ІТ-інфраструктури, що потребує витрат часу для її розробки та тестування.

Для протидії маніпулюванню *системою виявлення та відстеження* вона має доповнюватися *системою безпеки* (аутентифікації). Якщо *система виявлення та відстеження* фіксує рух товару через ланцюг постачання, то система аутентифікації призначена для перевірки товару на справжність. Будь-які прогалини або невідповідності у звіті фіксуються як ризики нелегального обігу[523]. Найбільш вдалим рішенням щодо аутентифікації є використання акцизних марок. Зазначена система передбачає захист від несанкціонованого доступу, який складається не менш ніж з п'яти елементів аутентифікації (включаючи відкрите, приховане та напівприховане маркування). Один з цих елементів має бути присвоєний незалежним підрядником – третьою стороною *(ID issuer)*, що забезпечує додатковий захист від маніпулювання системою. У свою чергу, фіскальні органи держав-членів ЄС перевіряють таких суб'єктів на виконання вимог, що висуваються перед ними. Функціонування *системи безпеки* у такому вигляді забезпечує можливість перевірки справжності тютюнових виробів[524].

Країни ЄС можуть також запроваджувати вимоги до процедур безпеки виробництва та обігу з метою захисту від несанкціонованого доступу, наприклад, щодо використання обладнання з високим ступенем захисту, регулярних перевірок, інструментів моніторингу виробничих потужностей та безпечної передачі інформації до відповідних серверів.

---

[522]Tobacco track and trace system: Questionsand Answers [Електронний ресурс] // European Commission. 2017. URL : file:///C:/Users/PCD/Downloads/MEMO-17-5270_EN.pdf.

[523]Track and Trace: Approaches in Tobacco // KMPG. 2014. URL : https://www.gs1uk.org/~/media/documents/white-papers/gs1_uk_and_kpmg_track_and_trace_in_tobacco_may _2014. pdf?la=en

[524]Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products [Електронний ресурс]. 2016. URL : http://www.who.int/fctc/protocol/en/.

Розглянувши сферу дії системи відстеження на ланцюзі постачання тютюнових виробів, доцільно також визначити особливості її застосування та основні компоненти. По-перше, вона має застосовуватись до тютюнових виробів, які були вироблені / імпортовані для обігу на європейському ринку. По-друге, для вирішення проблеми відстеження тютюнових виробів потрібно буде враховувати переміщення товарів у ЄС, у межах та поза межами ЄС. На рис. 4.6 зображено сферу дії системи відстеження на торгових потоках тютюнових виробів.

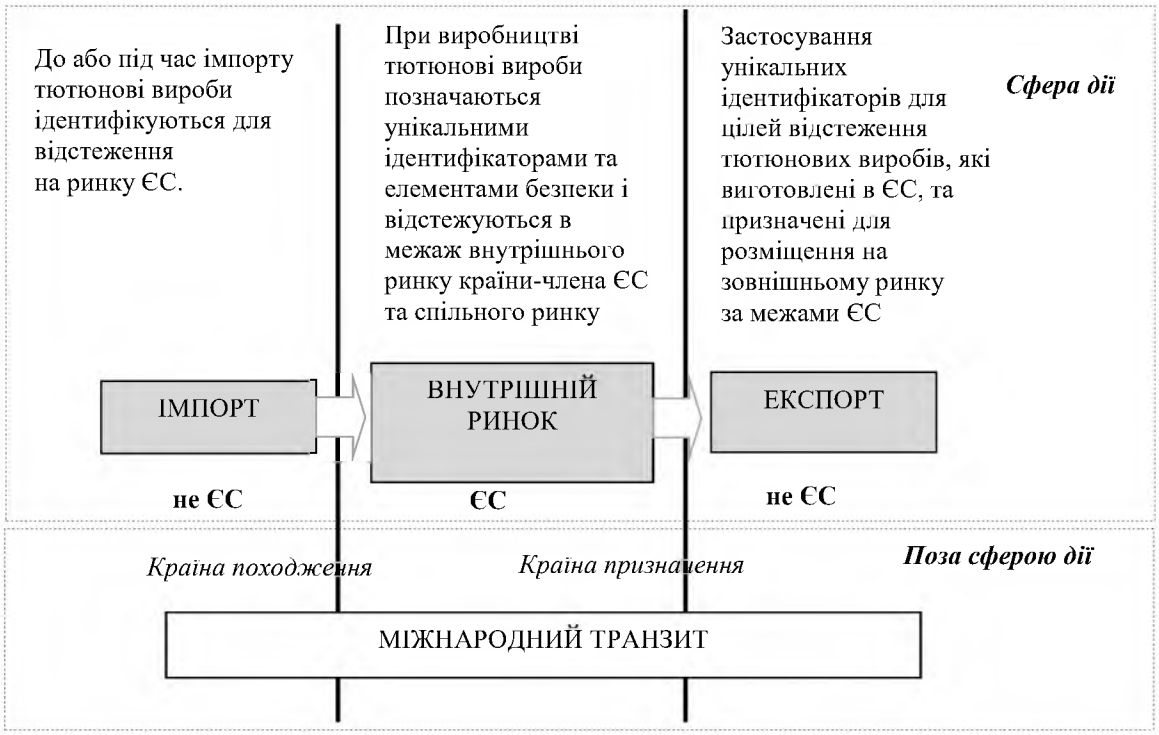



**Рис. 4.6. Сфера дії системи відстеження торгових потоків тютюнових виробів**

*Джерело: Analysis and Feasibility Assessment Regarding EU systems for Tracking and Tracing of Tobacco Products and for Security Features //Eurogroup Consulting and Sovereign Border Solutions. 2015. URL : https://ec.europa.eu/health/sites/ health/files/tobacco/docs/2015_tpd_tracking_tracing_frep_ en.pdf*

Міжнародний транзит вважається поза сферою як з точки зору відстеження, так і для застосування захисних функцій, оскільки ці товари не виробляються в ЄС і не призначені для розміщення на внутрішньому ринку ЄС.

З метою окреслення перспектив запровадження інноваційних механізмів контролю за обігом підакцизних товарів в Україні доцільно детально розглянути основні компоненти системи відстеження (рис. 4.7).

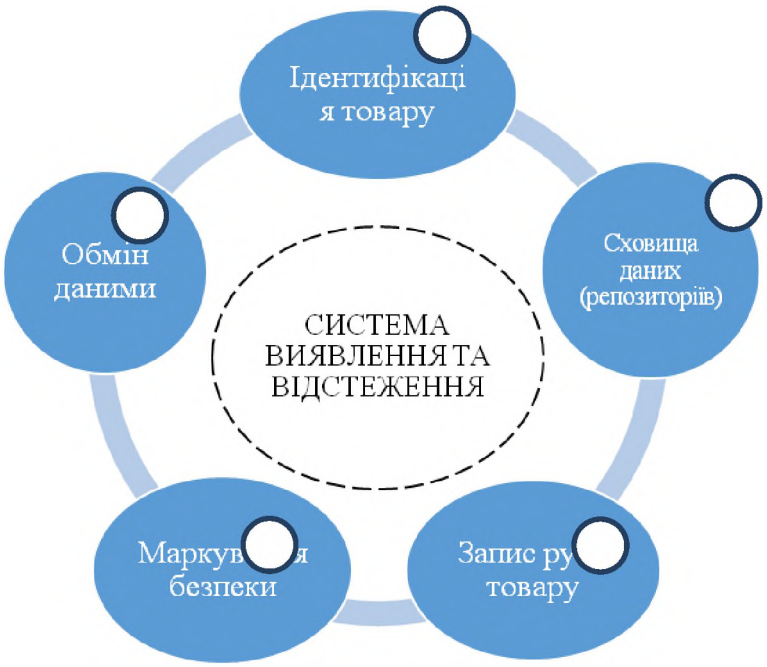



**Рис. 4.7. Основні компоненти системи виявлення та відстеження**

*Джерело: складено авторами за матеріалами: Analysis and Feasibility Assessment Regarding EU systems for Tracking and Tracing of Tobacco Products and for Security Features // Eurogroup Consulting and Sovereign Border Solutions. 2015. URL : https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/tobacco/docs/2015_tpd_tracking_tracing_frep_en.pdf.*

Вище зазначалося, що першим та фундаментальним компонентом системи виявлення та відстеження тютюнових виробів виступає і*дентифікація товару.* З метою відстеження руху об'єкта його потрібно ідентифікувати. Серіалізація продукту (або масове серійне оновлення) – це процес, який використовують виробники для присвоєння та позначення кожної одиниці їхньої продукції унікальним ідентифікатором. Наприклад, якщо дві різні пачки сигарет помилково позначені одним і тим же ідентифікатором, система не зможе визначити його, а в історії логістичних подій відобразиться, що ця пачка була одночасно в двох різних місцях. Тому, щоб забезпечити унікальність кодів, при їхній розробці необхідно враховувати обсяги тютюнових виробів на ринку та тривалість їхнього активного перебування у ланцюзі постачання.

Положення про стандарти визначають формат унікальних ідентифікаторів (інтерфейсів) та широкий перелік інформації, яка повинна бути виведена з них (рис. 4.8).

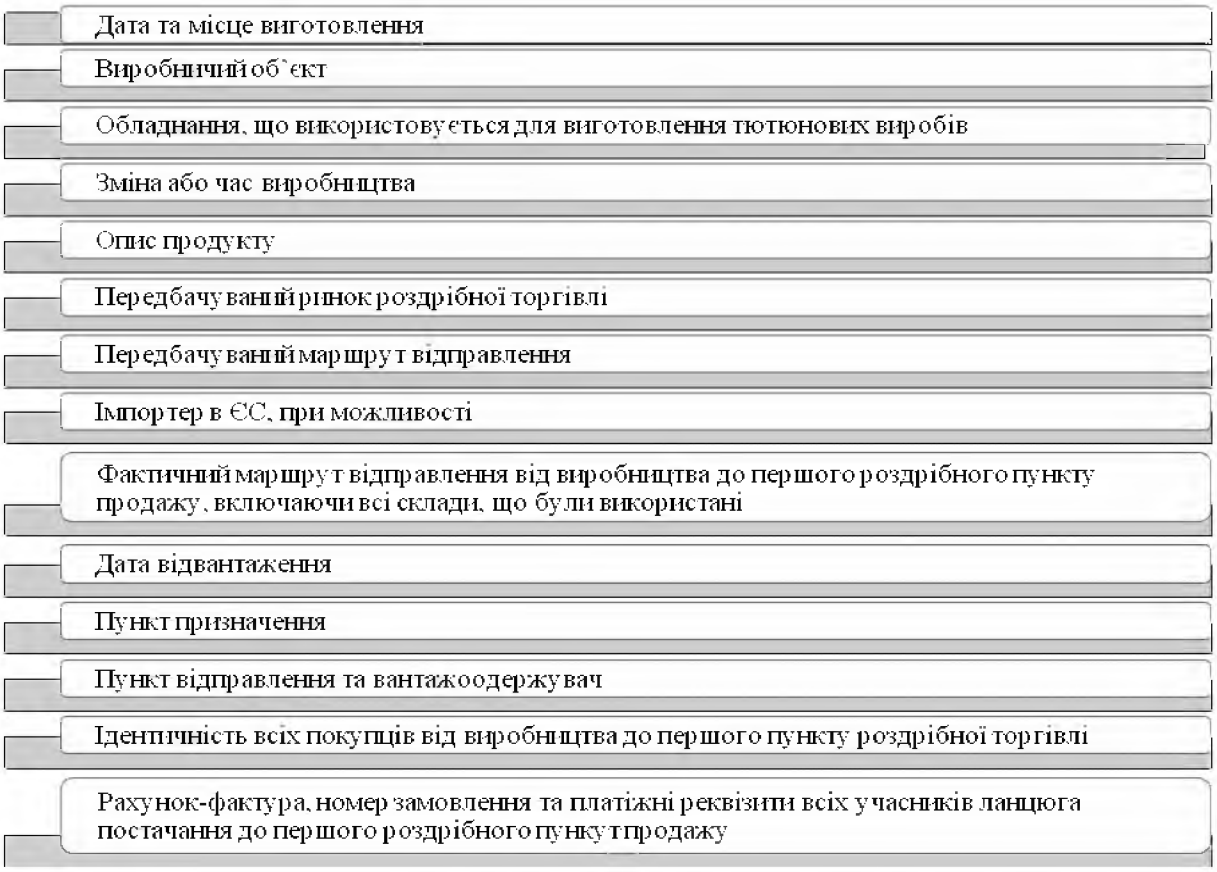



**Рис. 4.8. Перелік інформації, яку має містити унікальний ідентифікатор**

*Джерело: Регламент про технічні стандарти створення та функціонування системи відстеження для тютюнових виробів.*

Держави-члени ЄС повинні забезпечити, щоб усі економічні оператори, які займаються торгівлею тютюновими виробами, від виробника до першого роздрібного пункту продажу, реєстрували всі пачки, а також всі проміжні та кінцеві переміщення. Це зобов'язання може бути дотримано маркуванням та реєстрацією агрегованої упаковки, такої як: блок, майстер-кейс, палет за умови, що виявлення та відстеження всіх пачок сигарет залишається можливим[525] (рис. 4.9).

[525]Tobacco product traceability and security // http://www.parliament.uk/. 2017. URL : https://publications.parliament.uk/pa/cm201719/cmselect/cmeuleg/301-ii/30120.htm.

Виробники та імпортери тютюнових виробів можуть замовити ідентифікатори у емітента за недискримінаційну плату пропорційну їхній кількості.

Існує кілька технологій та методів для серіалізації тютюнових виробів, під час вибору яких необхідно враховувати: матеріал та вид упаковки, рівень необхідної безпеки, спосіб відстеження (зручний для зчитування, машиночитаний або обидва), стандарти (фірмова або відкрита) та вартість.

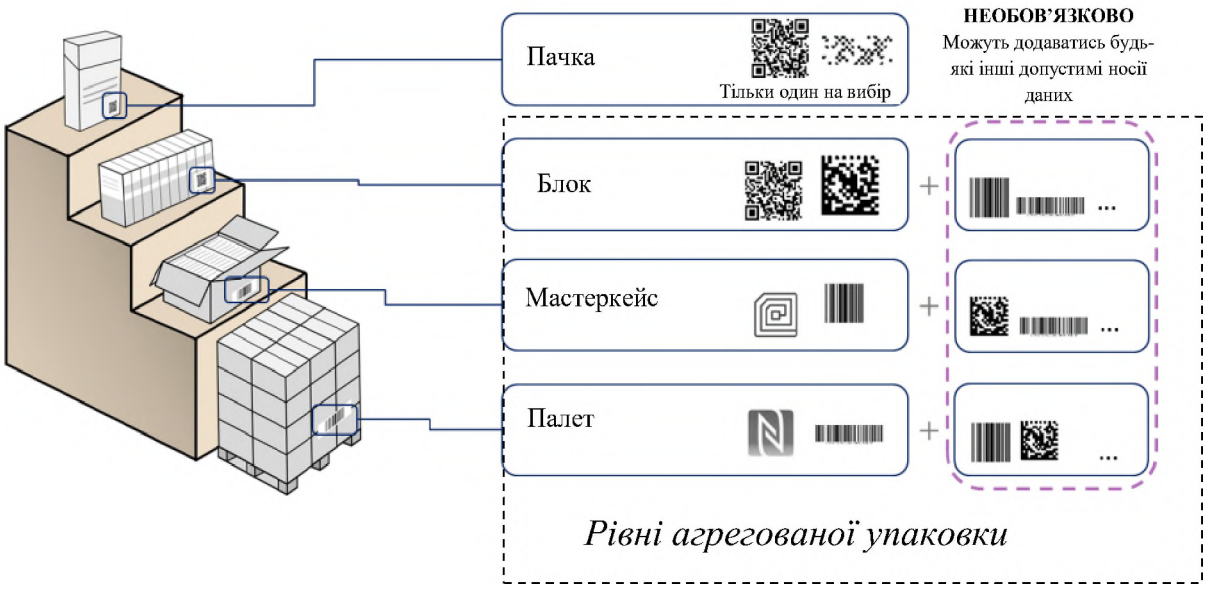



**Рис. 4.9. Види допустимих носіїв даних залежно від упаковки тютюнових виробів**

*Джерело: EU systems for traceability and security features of tobacco products [Directorate General for Health and Food Safety, EU Commission Regional Workshop No. I Stockholm, 25 January 2018]. URL : http s://ec.europa.eu/health/sites/health/files/tobacco/docs/ ev_201801252_ag_en.pdf*

Коли *UI* застосовується до пачок, правила вимагають перевірки читабельності кодів, а зчитувальний пристрій повинен бути оснащений захистом від несанкціонованого доступу, який постачається та встановлюється незалежною третьою стороною. Норми вимагають, щоб кожен економічний оператор (оптові продавці, дистриб'ютори та роздрібні продавці), об'єкт та обладнання, що використовується для виробництва та постачання тютюнових виробів, мали унікальний ідентифікаційний код, який також повинен бути виданий емітентом ідентифікатора. У випадку з роздрібними продавцями коди можуть бути отримані від

їхнього імені іншими зареєстрованими економічними операторами, такими як оптовий продавець або виробник[526]. Положення про стандарти також встановлює технічні стандарти щодо коду запису на пачки.

Другим компонентом системи виявлення та відстеження є *сховища даних (система репозиторіїв).* Як уже відомо, Положення про стандарти вимагає створення дворівневої системи зберігання даних про тютюнові вироби. Кожен виробник чи імпортер тютюнових виробів повинен призначити незалежного постачальника – третю сторону з метою зберігання даних про його продукцію. Всі сторони, які призначають первинні сховища, повинні потім узгоджувати між собою призначення незалежної третьої сторони для управління вторинним сховищем, де зберігаються дані з усіх первинних сховищ і доступ до них може здійснюватися державами-членами та Єврокомісією. Оператор вторинного сховища також повинен встановити маршрутизатор для *обміну даними* між основними та вторинним сховищем та емітентами ідентифікаторів.

Положення про стандарти встановлює суттєві технічні вимоги до сховищ та маршрутизатора, а витрати лягають на імпортерів та виробників тютюнових виробів.

Сховища зберігають дані про події відстеження та підтримують стандартний метод запиту або інтерфейс, що дозволяє партнерам мережі постачання або іншим отримати необхідну інформацію, наприклад, про час, місце виготовлення, виробника і особу, що обробляла записи та їхню відповідність клієнтам. Крім того, сховища даних повинні використовувати доступні на ринку та широко використовувані технології для забезпечення можливості перенесення даних у випадках, коли виробник або імпортер вирішили змінити свого постачальника послуг.

Збір даних про події повинен бути автоматизованим, оскільки обсяг тютюнових виробів у більшості ланцюгів постачань є занадто великим для «ручного опрацювання». Це досягається за допомогою кодування унікального ідентифікатора продукту в штрих-коді або радіочастотному ідентифікаторі *RFID* (*Radio Frequency Identification)*, що дозволяє швидко і точно обробити інформацію та записати відповідні дані про події відстеження.

Третім компонентом системи виявлення та відстеження є *запис руху товару.* Застосування інтерфейсу користувача до продукту, а

[526]Tobacco product traceability and security // http://www.parliament.uk/. 2017. URL : https://publications.parliament.uk/pa/cm201719/cmselect/cmeuleg/301-ii/30120.htm.

також всі дані про переміщення товарів повинні бути записані та передані первинному сховищу виробником або імпортером або за допомогою маршрутизатора оптовим продавцем або дистриб'ютором.

Кожна подія на кожному етапі в ланцюзі постачання записується в первинне сховище, включаючи: фізичні переміщення, комерційні трансакції (передача прав власності, наприклад, надходження рахунку-фактури або повернення товару), облік та підрахунок запасів (запис про те, що товар перебуває у тому самому місці, про яке раніше повідомлялося).

Ці події можуть бути зафіксовані за допомогою декількох типів пристроїв зчитування (рис. 4.10), до яких відносять:

а) портативні пристрої, що використовуються для зчитування унікального ідентифікатора);

б) сканери, які зчитують елементи (наприклад, зчитування елементів конвеєрної стрічки виробничої лінії або міток RFID за допомогою антен у «складських воротах» під час відвантаження товару зі складу);

в) мобільні пристрої, оснащені для зчитування унікального ідентифікатора елементів у полі дії носія даних (наприклад, сканування об'єкта в митному порту під час імпорту).

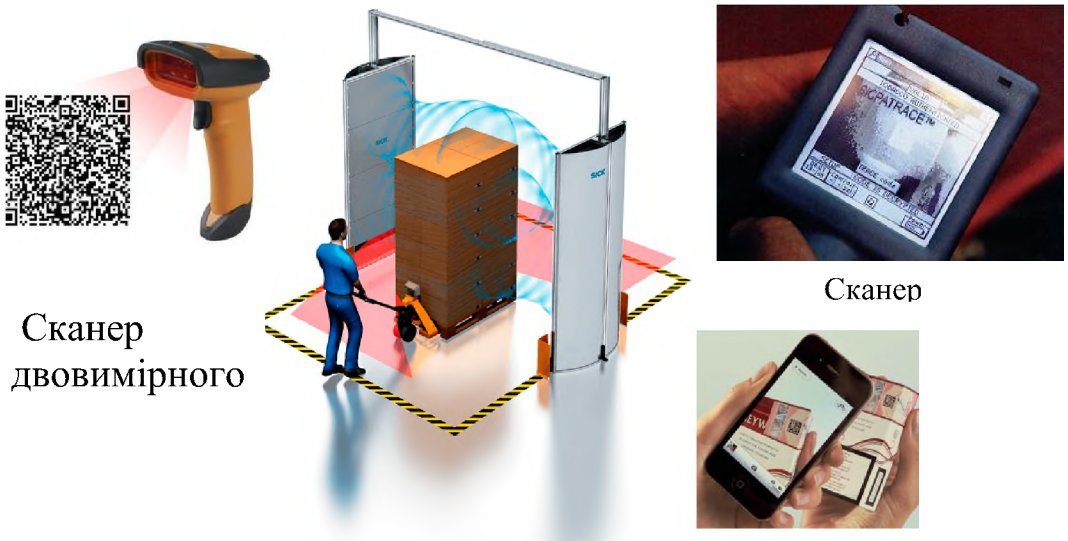



**Рис. 4.10. Приклади пристроїв зчитування за типами**

У первинному сховищі зберігаються та записуються всі події, які відбуваються в ланцюзі постачання, починаючи з моменту, коли

товари ідентифікуються, до моменту, коли вони більше не контролюються, що дає можливість відстеження повної історії запису руху кожної окремої пачки рис. 4.11.

На рис. 4.11 показано схему функціонування системи відстеження ланцюга постачання тютюнових виробів. Так, у первинному сховищі фіксуються записи та відстежуються події. Унікальний ідентифікатор видається після запиту виробника /імпортера до емітента, до цього товар не ідентифікований у системі. Отже, простежуваність пачки сигарет починається з цього пункту, а наступні події фіксуються під час переміщення тютюнових виробів, коли продукт переміщується ланцюгом постачання, і включають:

– точний час, дату та місце, в якому пачку позначено унікальним ідентифікатором та коли було створено запис про її відстеження;

– верифікація унікального ідентифікатора, часто цей процес відбувається на виробничій лінії одразу після позначення пачки унікальним ідентифікатором, як елемент системи контролю якості;

– упаковка (агрегація), при якій одиниця маркованої тютюнової продукції може бути поміщена в другий або навіть у третій шар упаковки (наприклад, 10 пачок сигарет упаковується в блок, 50 блоків – в мастеркейс і т. д.), для якої створюється свій унікальний ідентифікатор, що фіксується в системі відстеження з відповідними даними про вміст;

– складування тютюнових виробів як товарів з перевіркою складських приміщень;

– комерційні події – передача права власності від виробника до оптового торговця / дистриб'ютора;

– перепакування – тютюнові вироби можуть бути перекомпоновані з метою підготовки партії до відправлення та доставки в роздрібний пункт продажу. В цьому процесі будь-які зміни агрегаційних відносин підлягають запису (наприклад, переміщення тютюнових виробів з існуючого контейнера у новий);

– оприбуткування продукції підприємствами роздрібної торгівлі;

– статус товарів, які доступні для роздрібної торгівлі (кінцева точка відстеження подій)[527].

[527]Analysis and Feasibility Assessment Regarding EU systems for Tracking and Tracing of Tobacco Products and for Security Features // Eurogroup Consulting and Sovereign Border Solutions. 2015. URL : https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/tobacco/docs/2015_tpd_tracking_tracing_ frep_en.pdf.

**Рис. 4.11. Схема функціонування системи відстеження ланцюга постачання тютюнових виробів на рівні окремої країни-члена ЄС**

*Джерело: EU systems for traceability and security features of tobacco products [Directorate General for Health and Food Safety, EU Commission Regional Workshop No. 1 Stockholm, 25 January 2018] URL : https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/tobacco/docs/ev_20180125 2_ag_en.pdf.*

Четвертим компонентом системи виявлення та відстеження є *маркування безпеки.* Відповідно до Рішення про стандарти системи безпеки тютюнові вироби повинні бути позначені захисною ознакою на кожному рівні агрегації. Як уже зазначалося, система безпеки повинна складатися щонайменше з п'яти різних елементів, при чому обов'язково мають бути наявними такі категорії: відкриті, напівприховані та приховані. Держави-члени повинні визначити та нормативно врегулювати перелік щонайменше з 12 захисних елементів для вибору виробниками / імпортерами. При цьому один із елементів повинен бути нанесений незалежним підрядником.

У Рішенні про стандарти системи безпеки викладені вимоги до того, як маркування застосовується до пачок тютюнових виробів, механізми перевірки виробів із використанням маркування, збереження цілісності системи та вимоги щодо незалежності від виробників тютюнових виробів незалежного підрядника.

Особливий інтерес у галузі передачі даних та *обміну даними,* п'ятого елемента системи виявлення та відстеження, для рішень системи є Інформаційна служба з коду електронного продукту *(Electronic Product Code Information Service, EPCIS),* технічний стандарт якого підтримує GS1 (*Global Standards One*). Мета EPCIS полягає в розробці програм для створення та обміну даними про події переміщення об'єктів як у межах підприємств, так і між ними. Цей обмін спрямований на те, щоб користувачі могли отримувати загальний доступ до інформації про фізичні або цифрові об'єкти відповідно до їхніх потреб. Необхідно зазначити, що EPCIS є частиною неприбуткової організації GS1, яка розробляє та підтримує глобальні стандарти ділового спілкування, найвідомішими з яких є штрих-коди, символи, надруковані на продуктах, та які можна сканувати електронним способом. GS1 відкриті стандарти, які найчастіше використовуються в системі виявлення та відстеження, поділяють на:

– стандарти, які забезпечують засоби ідентифікації об'єктів у ланцюзі поставок (стандарти ідентифікації);

– стандарти, які забезпечують засоби для автоматичного зберігання даних про об'єкти (стандарти зберігання даних);

– стандарти, які забезпечують засоби для обміну інформацією з діловими партнерами (стандарти обміну)[528].

[528]Standards // Global Standards One. URL : https://www.gs1.org/standards.

Стандарти ідентифікації надають глобально унікальні та однозначні ідентифікатори для широкого кола об'єктів. Стандарти зберігання даних визначають, які штрих-коди та радіочастотні ідентифікатори (*RFID)* можна використовувати, а також дані, які вони можуть містити. Стандарти обміну забезпечують безпеку та послідовність обміну інформацією через ряд стандартизованих електронних повідомлень та репозиторіїв. Стандарти GS1 призначені для підвищення ефективності, безпеки та візуалізації ланцюгів постачань через фізичні та цифрові канали. Вони формують ділову мову, яка ідентифікує, фіксує та дозволяє обмінюватись ключовою інформацією про підакцизні товари та їхнє місцезнаходження. Станом на жовтень 2014 р. GS1 використовує стандарти EPCIS, визнані ISO.

Як уже було зазначено, для виявлення та протидії маніпулюванню *системою виявлення та відстеження* вона має доповнюватися *системою безпеки*, яка спрямована на ідентифікацію справжності товару. Рішення про стандарти системи безпеки виділяє відкриті, напівприховані та приховані елементи аутентифікації:

– відкриті – можна здійснити безпосередньо інформованим інспектором або споживачем, який аутентифікує продукт, і не вимагає жодного додаткового обладнання, яке б дозволило перевірити функцію як справжню;

– приховані елементи аутентифікації не миттєво розпізнаються або не інтерпретуються людськими почуттями. Вони вимагають інструментів аутентифікації або спеціалізованих знань, щоб перевірити їхню наявність та дійсність.

Охарактеризовані елементи безпеки дають можливість ідентифікації та аутентифікації тютюнових виробів, контролю за ланцюгом постачання, а також захищають споживачів від небезпечних та шкідливих продуктів. Отже, елементи системи безпеки повинні доповнювати систему *T&T* у поєднанні із заходами державного контролю, які необхідні у процесі виявлення та відстеження, а саме:

– *авторизація користувачів системи безпеки* – реєстрація виробників, виробничого обладнання та тютюнових виробів (ідентифікатор продукту), а також безпечне виробництво захисних елементів;

– *безпечне постачання захисних елементів системи безпеки для авторизованих сторін* – гарантування замовлення та отримання відповідних матеріалів тільки законними та уповноваженими виробниками;

– *контроль якості* – гарантування того, що тільки авторизовані виробники зможуть застосувати ці захисні елементи до тютюнових виробів;

– *верифікація торгової мережі з метою боротьби з незаконними продуктами, які потенційно входять у ланцюг постачання* – використання елементів системи безпеки операторами торгової мережі для перевірки автентичності продукції;

– *ринковий нагляд* – використання елементів системи безпеки працівниками компетентних органів для контролю обігом підакцизної продукції;

– *аутентифікація споживачем* – забезпечення можливості перевірки автентичністості продукції без використання спеціальних пристроїв чи обладнання.

Якщо порівнювати системи виявлення та відстеження і аутентифікації, які розглянуто вище, з діючою на рівні ЄС системою контролю за рухом підакцизних товарів (EMCS), то політика та правила останньої охоплюють лише переміщення підакцизної продукції у режимі відстроченої сплати акцизного податку між відправниками та вантажоотримувачами всією територію ЄС.

Варто зазначити, що *система T&T* дозволить відстежувати рухи з більш розгорнутим рівнем деталізації, вказавши ідентифікацію товарів на рівні одиниці / об'єкта (за допомогою процесу реєстрації агрегації). Таким чином, існує потенційна користь для встановлення зв'язку між EMCS та *T&T* з метою ефективного контролю за обігом підакцизної продукції.

До найбільш ефективних систем виявлення та відстеження для підакцизних товарів, які нині працюють в світовій практиці, відносять:

– система SCORPIOS, що використовується в Бразилії для виробництва тютюнових виробів та алкогольних напоїв;

– система Codentify, розроблена швейцарською асоціацією цифрового кодування та відстеження (Digital Coding&Tracking Association – DCTA), яка використана Philip Morris International (PMI) та схвалена чотирма найбільшими міжнародними сигаретними компаніями.

Щодо маркування підакцизної продукції, то все більшого значення та поширення протягом останніх років у європейських країнах набувають електронні акцизні марки. Така система контролю

передбачає використання цифрової технології маркування підакцизних товарів Codentify, яка полягає у нанесенні на споживчу упаковку тютюнових виробів безпосередньо в процесі виробництва візуальних 12– символьних буквено-цифрових кодів, у яких може бути зашифрований широкий спектр обов'язкової інформації: найменування товару, дату і місце виробництва, інформацію про підприємство (фабрику), країну, для ринку якої він призначений, максимальну роздрібну ціну, суму нарахованого акцизного податку тощо[529]. Така система не відповідає Протоколу FCTC, оскільки порушує вимогу щодо незалежності від виробників тютюнових виробів.

В Україні електронне адміністрування акцизного податку перебуває на стадії розробки. Низька динаміка розвитку проблеми пов'язана з недостатністю її нормативно-правового регулювання, але вже є перші позитивні кроки в цій сфері. Так, є система контролю за рухом вироблених підакцизних товарів, яка поширюється лише на два види підакцизних товарів – горілку й лікеро-горілчані вироби та пальне. Зокрема, за відвантаженням горілки та лікеро-горілчаних виробів він здійснюється за допомогою електронної товарно-транспортної накладної, яка реєструється в Єдиному реєстрі товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв[530].

Контроль за реалізацією пального, який впроваджено з 1 березня 2016 р. Законом України «Про внесення змін до ПКУ та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» № 909-VIII[531], здійснюється шляхом запровадження системи електронного адміністрування його реалізації, яка охоплює всі стадії обігу пального на митній території

---

[529]Хлєбнікова І. І. Механізми контролю за обігом тютюнових виробів в країнах ЄС / І. І. Хлєбнікова // Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України: електронне наукове видання / Університет державної фіскальної служби України; гол. ред. : М.О. Кужелєв. 2017. № 2. URL: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/Znpnudps/index.html.

[530]Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС: монографія / за ред. А. М. Соколовської; ДННУ «Акад. фін. управління». К., 2017. 448 с.

[531]Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII. URL : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/909-19.

України – від виробника/імпортера до суб'єктів господарювання, які реалізують пальне кінцевому споживачу. Щодо особливостей функціонування цієї системи можна виділити ряд аспектів:

– облік осіб, які здійснюють реалізацію пального – обов'язкова реєстрація таких осіб у контролюючому органі, внесення їх до реєстру платників акцизного податку з реалізації пального, який щодня оприлюднюється на офіційному порталі центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову політику;

– відстеження руху пального із використанням акцизних накладних, які реєструються в Єдиному реєстрі акцизних накладних (далі – ЄРАН) – обсяги пального в цих накладних не можуть перевищувати отримані від інших платників, імпортовані або вироблені обсяги пального, з яких сплачено акцизний податок;

– необхідність при перевищенні обсягів реалізації пального понад отримані від інших платників, імпортовані або вироблені обсяги, складати та реєструвати в системі електронного адміністрування реалізації пального заявку на поповнення (коригування) залишку пального зі сплатою акцизного податку з такого перевищення[532].

Крім того, Уряд затвердив порядок ведення ЄРАН[533], які складаються при реєстрації пального, що спростить сплату акцизного податку особами, які реалізують пальне, а також дозволить удосконалити порядок оподаткування палива і зменшить документообіг.

Така система покликана забезпечити ефективний контроль за реалізацією пального на внутрішньому ринку, унеможливити випадки реалізації на автозаправних станціях необлікованих обсягів пального, з яких не сплачений акцизний податок, збільшити надходження до бюджетів за рахунок скорочення частки тіньового ринку відповідної продукції.

На сьогодні така система контролю діє лише для пального, а для інших видів підакцизних товарів, зокрема алкогольних напоїв та

---

[532]Впровадження системи «Електронна акцизна марка» // Київська міська державна адміністрація URL : http://obolon.kievcity.gov.ua/content/vprovadzhennya-systemy-elektronna-akcyzna-marka.html?PrintVersion.

[533]Постанова КМУ «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру акцизних накладних» від 24 лютого 2016 р. № 114. URL : https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/248862273.

тютюнових виробів, відсутній ефективний контроль за обігом, який забезпечував би оперативний моніторинг їхнього переміщення.

У сучасних умовах автоматизації всіх процесів на підприємстві є логічним запровадження електронної акцизної марки, яка унеможливить підробку та допоможе мінімізувати людський фактор. Так, 6 липня 2016 р. Уряд схвалив Концепцію запровадження електронної акцизної марки – автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (далі – Концепція)[534], маркованих марками акцизного податку, що забезпечить комплексне вирішення питання контролю за обігом підакцизних товарів на етапі між виробником/оптовиком та роздрібною торгівлею з мінімальними витратами оптових та кінцевих реалізаторів маркованої підакцизної продукції.

Система «Електронна акцизна марка» передбачає:

– нанесення на паперову акцизну марку спеціального графічного коду, що надасть можливість, за наявності спеціального пристрою або смартфону із спеціалізованим програмним забезпеченням, оперативно виявляти контрафактну продукцію та продукцію, марковану з порушенням вимог законодавства;

– використання для переміщення товарів від виробника до кінцевого реалізатора зареєстрованих у відповідному Реєстрі (аналогічно ЄРАН) електронних акцизних накладних, які фіксують рух підакцизного товару. З метою уникнення збільшення непродуктивного документообігу така накладна має стати універсальним документом, тобто об'єднати первинні документи, що на сьогодні підтверджують рух підакцизних товарів;

– забезпечення функціонування системи обліку даних з РРО, наприклад, з використанням штрихових кодів (такі коди вже сьогодні наносяться на упаковку продукції).

Для запровадження системи «Електронна акцизна марка» необхідно здійснити:

– розробку відповідних змін до ПКУ та інших законодавчих актів у сфері обігу підакцизних товарів щодо забезпечення функціонування системи;

---

[534]Про схвалення Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна акцизна марка» від 6 липня 2016 р. : Розпорядження КМУ. URL : https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/249204815.

– розробку технічного завдання на створення системи та її елементів, проведення конкурсного відбору постачальника системи, удосконалення програмного забезпечення Реєстру чеків РРО;

– створення системи, реєстру акцизних накладних та введення системи в експлуатацію (спочатку – дослідну, потім – промислову).

Ухвалене рішення покращить систему адміністрування акцизного податку, адже запровадження автоматизованої системи контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів «Електронна акцизна марка» забезпечить комплексний контрольно-попереджувальний моніторинг у сфері обігу підакцизних товарів, який охопить кожний етап їхнього переміщення від виробника чи імпортера до кінцевого споживача. Запровадження нововведення забезпечить створення єдиного інформаційного простору та формування бази даних про обіг алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Це стане дієвим важелем у боротьбі з нелегальною продукцією.

Згідно з Планом заходів до Концепції така система буде запроваджена на постійній основі до 01.12.2018 Ведуться переговори між представниками податкових органів, МФУ та виробниками тютюнових виробів щодо обрання провайдера послуг такої електронної системи та на кого будуть покладені обов'язки з фінансування витрат з її обслуговування. При цьому акцентується увага на впровадженні відокремленої автоматизованої системи контролю спочатку для тютюнових виробів, а потім для алкогольних напоїв.

Використання сучасних елементів електронного адміністрування акцизного податку в Україні надасть змогу підвищити ефективність адміністрування такого податку, боротьби з нелегальним обігом підакцизних товарів; унеможливити мінімізацію податків несумлінними платниками; ефективно використовувати наявні трудові та матеріально-технічні ресурси; мінімізувати участь працівників податкових органів; здійснювати швидкий і надійний обмін електронними документами між суб'єктами адміністрування акцизного податку. Тим більше, що ефективність електронних систем адміністрування підтверджена досвідом їхнього застосування в країнах ЄС. Підписання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС потребує здійснення гармонізації акцизного оподаткування до вимог країн-членів ЄС та імплементації кращих світових практик до податкового законодавства України.

Зазначимо, що *системи виявлення та відстеження* і *безпеки* можуть доповнити EMCS та розширити її можливості контролю за переміщенням тютюнових виробів, адже їхнє спільне функціонування дозволить відстежувати переміщення тютюнових виробів з більшим рівнем деталізації, ідентифікуючи їх на рівні одиниці (пачка, коробка, пак, партія тощо) за допомогою процесу реєстрації агрегації.

Розглянувши європейську практику контролю за обігом підакцизних товарів, зазначимо, що в Україні електронні системи перебувають на стадії розробки. Нині функціонує система контролю за рухом горілки й лікеро-горілчаних виробів та палива та планується запровадження з грудня 2018 р. електронної акцизної марки, яка має стати аналогом європейського механізму контролю за обігом підакцизних товарів в Україні.

До основних відмінностей вітчизняної електронної системи від європейської варто віднести:

– контроль за обігом як тютюнових виробів, так і алкогольних напоїв;

– відстеження переміщення підакцизної продукції на всьому ланцюзі постачання від виробника чи імпортера до роздрібної торгівлі включно. Це рішення значно збільшить вартість впровадження такої електронної системи адміністрування, що зумовить значне зростання цін на тютюнові вироби та алкогольні напої та спричинить ризики збільшення частки нелегального обігу. Більш економічно обґрунтованим є рішення європейської системи щодо сфери дії, яка поширюється на всіх учасників ланцюга постачання до першого роздрібного пункту продажу. Для контролю за обігом підакцизних товарів у роздрібній мережі кожна точка повинна мати свій унікальний ідентифікаційний код, який для спрощення адміністрування оптовий продавець-дистриб'ютор може отримати від їхнього імені;

– запроваджується підзаконним актом (не узгоджується із вимогами Директиви 2014/40/ЄС) тощо.

Таким чином, зважаючи, що комплексної системи контролю за обігом тютюнових виробів ще не запроваджено, важливою є комбінація технологічних рішень систем виявлення та відстеження, аутентифікації та верифікації, які призначені для вирішення різних проблем у сфері обігу підакцизної продукції, проте функціонують відокремлено. Це дозволить забезпечувати ефективний контроль за

обігом підакцизної продукції, безперебійне функціонування єдиного ринку з країнами ЄС, гарантувати високий рівень охорони здоров'я та податкові надходження до державного бюджету. Крім того, ці заходи дозволять виконати міжнародні зобов'язання відповідно до статті 8 Протоколу FCTC. Відповідно до його вимог три системи можуть співіснувати одночасно, а країни-учасники – приймати рішення, виходячи з власних проблем та внутрішніх процесів ухвалення рішень. Для іншої підакцизної продукції, обіг якої не є об'єктом регулювання Протоколу FCTC, впровадження комплексної системи віддається на розсуд окремих країн або навіть виробників, які бажають відслідковувати та ідентифікувати свої продукти, забезпечувати цілісність ланцюгів постачання з метою корпоративної соціальної відповідальності або надійності продуктів для їхніх споживачів.

## 4.5. Особливості адміністрування податків у страхових компаніях

Страхування як один із видів послуг фінансових посередників в Україні має власний порядок оподаткування своїх доходів від здійснення страхових операцій. Зважаючи, що страхова діяльність нині є досить прибутковою справою, держава зацікавлена в оптимізації оподаткування страховиків. Оперуючи значним капіталом, страхові компанії повинні сплачувати податки до бюджету, а держава контролювати цей процес. Проте не менш важливо не «придушувати» обтяжливими податками страховиків, діяльність яких має вагоме соціальне та економічне значення. Акумулюючи капітал у значному розмірі, страхові компанії у майбутньому розміщують його, розвиваючи вітчизняну економіку. З соціальної сторони страхові компанії здійснюють страхування населення та юридичних осіб, захищаючи їх від можливих втрат при виникненні страхового випадку для відшкодування завданих збитків.

Адміністрування зборів, податків та платежів є управлінською цілеспрямованою діяльністю уповноважених державних органів та їхніх відповідних осіб. Воно спрямоване на здійснення ефективної бюджетної і податкової політики, що охоплює як процеси організації використання норм чинного законодавства про податки, збори й платежі, реалізацію контролю за їхнім дотриманням, достовірністю

обчислення, своєчасністю та повнотою внесення податкових платежів до бюджету, а також процедуру пошуку раціональних методів їхнього здійснення, що націлені на зниження витрат бюджету при одночасному зростанні його доходів [535]. Підвищити доходи за рахунок оптимізації податкових платежів можливо лише за рахунок інформаційної обізнаності платників податків, яка досягається методом проведення ефективної роз'яснювальної роботи податковими органами.

Головним документом, що регулює процеси адміністрування податкових зобов'язань в Україні, є Податковий кодекс України (далі – ПКУ)[536]. Суб'єкти, які здійснюють адміністрування зборів, податків й інших обов'язкових платежів, зображені на рис. 4.12.




**Рис. 4.12. Суб'єкти адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів**

*Джерело: розроблено авторами на основі [537].*

Страхові компанії сплачують загальнодержавні податки та збори чи обов'язкові платежі, а також місцеві податки та збори чи обов'язкові платежі. Низка податків й зборів, що можуть справлятися зі страховиків у процесі їхньої фінансової та господарської діяльності, представлені у табл. 4.9.

---

[535] Гетьман К.О. Принципи оподаткування як засоби реалізації фіскальної функції податку. *Проблеми законності.* 2015. Вип. 129. С. 188–198.

[536] Податковий кодекс України від 2 грудн. 2010 р. №2755-VI. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

[537] Гаманкова О.О., Гаманков Д.В. Оподаткування страховиків податком на прибуток як важіль державного регуляторного впливу. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка*. 2011. Вип. 126. С. 5–8.

Таблиця 4.9

## Види податків, що сплачують страхові компанії в Україні

| № з/п | Назва податку | Характеристика |
|---|---|---|
| 1. | Плата за землю | Плата за землю вноситься у вигляді земельного податку або орендної плати. Платниками податку є власники землі або землекористувачі. За земельні ділянки, надані в оренду, береться орендна плата. Отже, страхові компанії можуть сплачувати податок на землю або орендну плату із земельних ділянок, які зайняті під офіси, культурно-побутові та господарські будівлі, гаражі |
| 2. | Податок із власників транспортних засобів | Цей податок сплачують страхові компанії, які мають зареєстровані в Україні власні транспортні засоби (автомобілі, мотоцикли, човни моторні). Ставки податку встановлені з одиниці потужності транспортних засобів в євро залежно від потужності двигуна транспортного засобу та одиниці її вимірювання. Якщо страховик бере в оренду автотранспортні засоби, він не виступає платником зазначеного податку |
| 3. | Податок на додану вартість | Страховики можуть сплачувати при реалізації основних фондів, нематеріальних активів, інших матеріальних цінностей, у разі надання консультаційних послуг. Податок у розмірі 20 % додається до ціни реалізації. Податкове зобов'язання зі сплати податку виникає, коли кошти покупця зараховуються на рахунок страховика як оплата матеріальних цінностей або послуг |
| 4. | Мито (ввізне мито) | Страховики сплачують при закупівлі матеріальних цінностей за імпортом. Податкове зобов'язання виникає при перетинанні митного кордону. Джерелом сплати мита є кошти, використовувані страховиком для закупівлі за імпортом |
| 5. | Відрахування до цільових державних фондів | Згідно із діючим законодавством страховики мають здійснювати загальнодержавні обов'язкові платежі (збори) на обов'язкове державне пенсійне страхування; обов'язкове державне соціальне страхування |
| 6. | Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування | Страхові компанії здійснюють зазначені відрахування на фактичні витрати на оплату праці фізичних осіб (працівників), які перебувають у трудових відносинах зі страховиком. Це основна і додаткова заробітна плата та інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, які підлягають обкладенню податком на доходи фізичних осіб (прибутковим податком з громадян) |
| 7. | Комунальний податок | Обчислюється в розмірі 10 % (максимальна ставка) річного фонду праці. Останній визначається із середньої чисельності працівників страхової компанії і місячного неоподатковуваного доходу, що встановлений при стягненні прибуткового податку з фізичних осіб |
| 8. | Податок з реклами | Обчислюється від вартості послуг за встановлення і розміщення реклами. Максимальні ставки встановлені в розмірі 0,1 % вартості послуг за одноразову рекламу і 0,5 % вартості послуг за розміщення реклами на значний проміжок часу |

*Джерело: узагальнено авторами на основі*[538].

[538] Податковий кодекс України від 2 грудн. 2010 р. № 2755-VI. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

Тому оподаткування страховиків потребує знання як відповідних нормативних та законодавчих актів з оподаткування, так і законодавства, що відображає специфіку оподаткування страхової діяльності. Це обумовлено тим, що діяльність страхових компаній включає і страхову діяльність, яка має власний, відмінний порівняно із іншим, порядок та умови оподаткування, і діяльність, не пов'язану зі страхуванням (інвестиційна або інша діяльність), що оподатковується у загальному порядку.

Страхові організації є фінансовими установами, що створені в формі повних, акціонерних, командитних товариств чи товариств із додатковою відповідальністю відповідно до Закону України «Про господарські товариства»[539] із урахуванням різних особливостей, передбачених таким Законом, і отримали в установленому порядку відповідну ліцензію щодо реалізації страхової діяльності. Учасників страхової діяльності має бути три або більше трьох. Страхова діяльність у Україні реалізується лише страховиками – резидентами України.

В Україні страхові компанії функціонують двох типів: Life й Non-life. Щодо компаній Life, то вони надають послуги тільки для страхування життя, а також мають власний статус та порядок для здійснення оподаткування. Для них ставка діючого податку дорівнює 0 % на основну діяльність, тобто від одержання доходів у вигляді страхових платежів. Страхові компанії Non-life характеризуються більш широким спектром об'єктів оподаткування, проте вони не можуть здійснювати страхування життя, як і компанії Life, які не повинні страхувати будь-що, крім життя. Загалом перелік податків, що справляються зі страхових компаній, мало чим відрізняються від інших суб'єктів господарювання.

На відміну від інших підприємств, страховики застосовують особливі ставки щодо оподаткування прибутку, одержаного за результатами виконаної діяльності. Дещо відрізняється й база оподаткування страховиків: у страхових компаніях корпоративним податком оподатковується не чистий прибуток (як в інших платників такого податку), страховики сплачують податок із доходу від одержаних страхових платежів. Зазначимо, що в процесі еволюції

---

[539] Про господарські товариства: Закон України від 19 верес. 1991 року № 1576-XII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12

оподаткування страхових компаній відбулися значні кількісні та якісні зміни, що простежується з табл. 4.10

Таблиця 4.10

**Характеристика змін за об'єктами та ставками оподаткування страховиків**

| Період | Об'єкт оподаткування | Ставки |
|---|---|---|
| 1991<br>1993<br>1995 | Балансовий прибуток (він визначався звичайним шляхом з урахуванням особливостей страхової діяльності) | 1991 рік – 35 %,<br>1993 рік – 30 %,<br>1995 рік – 30 %. |
| 1992<br>1993<br>1997 | Валовий дохід | 1992 рік – 55 %,<br>1993 рік – 55 %,<br>1997 рік – 3 %. |
| 2002 | Доходи від страхової діяльності (за диференційованими ставками) та іншої (нестрахової) діяльності | – доходи за договорами довгострокового страхування життя та пенсійного страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення – 0 %;<br>– доходи від інших видів страхування – 3 %;<br>– доходи від страхування та перестрахування життя в разі порушення вимог договору довгострокового страхування життя або пенсійного страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема в разі їхнього дострокового розірвання – 3 %;<br>– прибуток, отриманий з інших джерел (крім доходів від страхової діяльності), зокрема від інвестиційної діяльності, – 25 % |
| 2010 | Прибуток за різними ставками за окремими видами діяльності | – 0 % – прибуток від довгострокового страхування життя та пенсійного страхування, здійснюваного в межах недержавного пенсійного забезпечення, за умови, що договір відповідає вимогам, встановленим п. 14.1.52 ПКУ;<br>– 16 % – прибуток, зокрема інвестиційний прибуток від розміщення коштів за договорами довгострокового страхування життя; при цьому ПКУ передбачав поступове зниження базової ставки податку на прибуток: з 1 січня 2012 року по 31 грудня 2012 року включно – 21 %,<br>з 1 січня 2013 року по 31 грудня 2013 року включно – 19 %, з 1 січня 2014 року – 16 %. |

Продовження таблиці 4.10

| | | |
|---|---|---|
| 2018 | Прибуток від страхової та нестрахової діяльності за загальною ставкою; дохід від страхової діяльності (за різними ставками) | – 18 % – прибуток від страхової і нестрахової діяльності;<br>– 3 % від об'єкта оподаткування за договорами страхування на дохід від страхової діяльності (пп. 136.2.1 п. 136.2 ст. 136 Податкового кодексу);<br>– 0 % за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорами страхування додаткової пенсії (пп. 136.2.2 вищезазначеного пункту). |

*Джерело: систематизовано авторами на основі*[540].

Як видно із табл. 1.2, об'єктом оподаткування в різні роки був: валовий дохід, балансовий прибуток, валові чи чисті страхові премії. Визначення ставок податку на прибуток характеризувалося фіскальним спрямуванням та браком інших орієнтирів у податковій політиці щодо страхових компаній.

Важливим також є те, що збільшені ставки оподаткування прибутків нерезидентів від страхової діяльності в Україні формують сприятливі умови для здійснення такої діяльності на внутрішньому страховому ринку. Від оподаткування може звільнятися валовий дохід страховиків, пов'язаний із страхуванням життя фізичної особи, яке передбачає страхову виплату у разі таких страхових випадків:

1) смерть застрахованої особи;

2) рішення суду про оголошення застрахованої особи померлою;

3) дожиття застрахованої особи до закінчення строку дії договору страхування або досягнення нею віку, визначеного договором страхування.

Крім доходів від здійснення страхової діяльності, страхові компанії можуть отримувати доходи з інших джерел, зокрема дохід від продажу цінних паперів, прибутки від реалізації операцій із оперативного лізингу, також оренди землі й приміщень, прибуток від торгівлі борговими цінними паперами й вимогами в вигляді числа

[540] Податковий кодекс України від 2 грудн. 2010 р. № 2755-VI. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

нарахованих процентів за кредитними чи депозитними операціями, доходи в вигляді різниць від перерахунку в гривні іноземної валюти та дебіторської заборгованості у іноземній валюті, прибутки від фінансової безповоротної допомоги та безкоштовно одержаних товарів, прибутки від операцій із основними фондами та нематеріальними активами. Такі доходи оподатковуються у загальному порядку. У такому випадку об'єктом оподаткування буде прибуток, що розраховується зниженням валового доходу базового періоду від вказаних операцій на величину валових витрат та амортизації при їхньому здійсненні.

Разом з тим, до складу валових витрат, які пов'язані із одержанням доходів із інших джерел, не входять витрати страховиків, що мають місце при виконанні операцій з основної діяльності, тобто страхування й перестрахування. Тому важливо вести як окремий від головної діяльності облік доходів, що надходять із інших джерел. За неможливості визначити суму амортизації за основними фондами, що застосовуються в ході реалізації страхової та іншої діяльності, не пов'язаної зі страхуванням, він визначається обернено питомій вазі валових доходів від страхової діяльності й валових доходів, що не пов'язані зі страхуванням чи перестрахуванням у валовому загальному доході.

При здійсненні справляння податку з прибутку страховиків від іншої діяльності використовується ставка 30 %. Тоді податкове зобов'язання страховиків – платників податку від діяльності, що не пов'язана зі страхуванням, знижується на суму вже сплаченого податку на дивіденди до бюджету. Схему оподаткування прибутку та валового доходу страховиків наведено на рис. 4.13.

Завдяки змінам, що відбулися в оподаткуванні результатів головної діяльності страхових компаній, а саме переходу до оподаткування валового доходу від страхової справи, крім доходу від страхування та перестрахування життя, збільшується самостійність страховиків у реалізації фінансово-господарської діяльності, в здійсненні поточних витрат і прибутку. Водночас оподаткування валового доходу замість прибутку збільшує відповідальність страхових компаній за поточні та кінцеві результати їхньої діяльності. Збільшено самостійність і відповідальність страхових компаній за сплату податку на прибуток чи дохід. При цьому важливим є те, що штрафні

санкції за ухилення обсягів сплачених внесків від внесків, що перераховані за висновками базового кварталу, – не застосовуються. Подання бухгалтерської звітності передбачене лише за висновками діяльності страховика, тобто платника податку за рік, але не пізніше 15 лютого року, який настає за звітним.

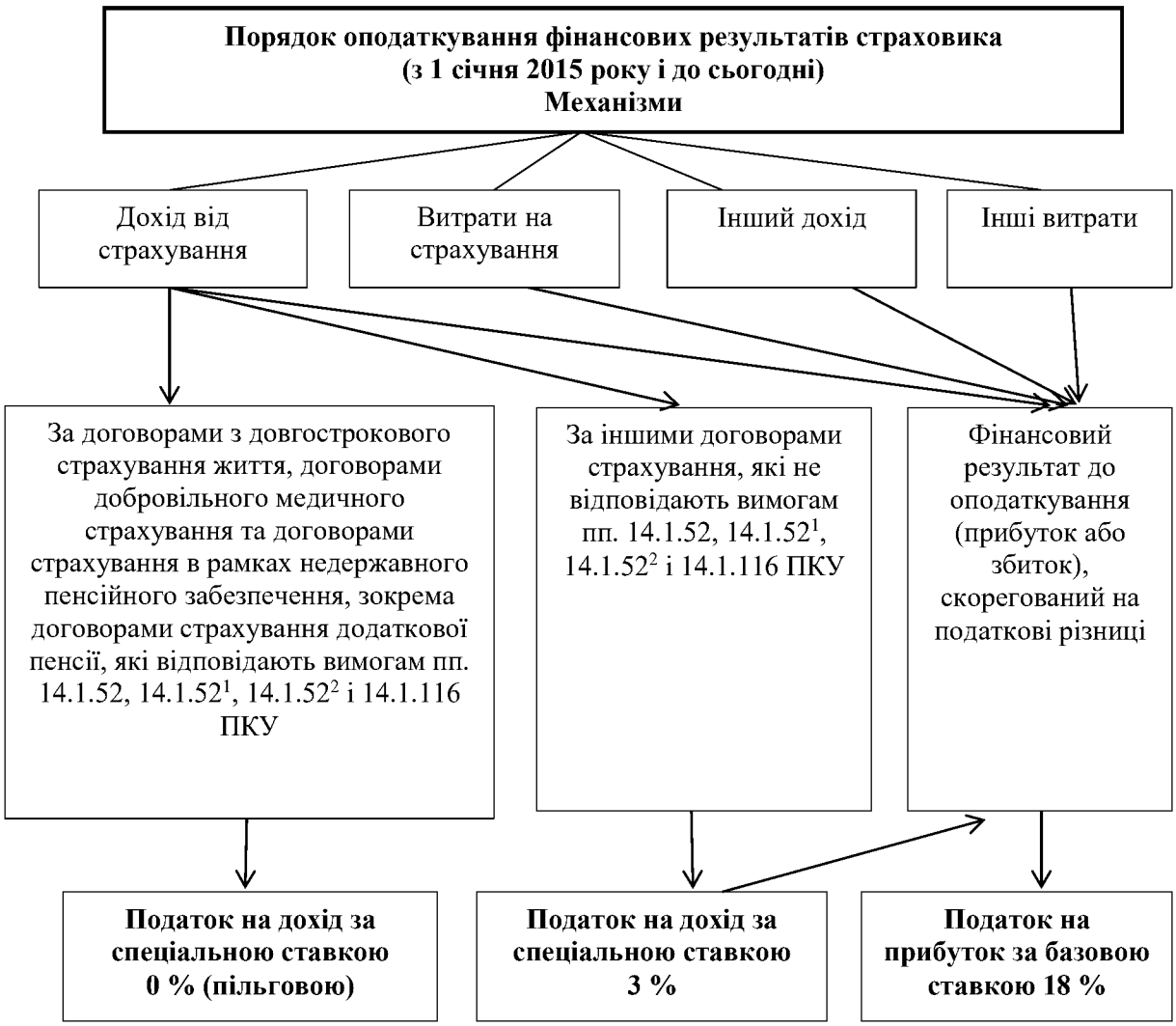



**Рис. 4.13. Схема оподаткування валового доходу та прибутку страховиків**

*Джерело: розроблено авторами на основі*[541].

На сьогодні при збереженні та вдосконаленні існуючого податкового режиму, який загалом відповідає міжнародній практиці, оподаткування страхових компаній прямим податком на прибуток та непрямим податком зі страхових премій, необхідно чітко

[541] Податковий кодекс України від 2 грудн. 2010 р. № 2755-VI. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

розмежувати зазначені фіскальні платежі, знизити чи усунути виявлені недоліки й удосконалити методики та процеси їхнього обчислення.

Як відомо, на початку 2015 року набули чинності вагомі зміни до Податкового кодексу України, відповідно до яких було суттєво модифіковано та змінено режим оподаткування діяльності страхових компаній. Головне нововведення полягало у використанні одночасного стягнення двох податків, що є різними за економічною природою[542]:

1. Податку на прибуток від усієї, тобто як страхової, так і нестрахової діяльності за загальною ставкою в сумі 18 %;

2. Податку на дохід, отриманого у вигляді страхових платежів, тобто внесків чи премій за різними двома ставками:

а) 3 % – за договорами співстрахування та страхування, але за винятком вказаних нижче важливих типів страхових послуг;

б) 0 % – за договорами із довготривалого страхування життя, також договорами медичного добровільного страхування й договорами страхування у межах пенсійного недержавного забезпечення, у тому числі договорами страхування пенсії, де визначено, що такий податок на дохід є частиною податку на прибуток (п. 136.5 ст. 136 ПКУ) й є податковою різницею, що скорочує отриманий результат до оподаткування страховика, відповідно до пп. 141.1.1 п. 141.1 ст. 141 ПКУ[543].

Представники страховиків та їхніх об'єднань, а саме Ліги страхових організацій України, Моторного (транспортного) страхового бюро України стверджують, що створення «змішаної» системи оподаткування страхових компаній формує неоднакові конкурентні умови щодо діяльності й залучення інвестицій різноманітними установами, перш за все, банками та страховиками, які повинні сплачувати додатковий податок, що призводить до збільшення рівня податкового навантаження на страховиків і негативно впливає на розвиток та функціонування страхового бізнесу в Україні.

Для більшої наочності розбіжностей в умовах оподаткування фінансових результатів страховиків України до та після започаткування описаних змін їх представлено на рис. 4.14.

---

[542]Податковий кодекс України від 2 грудня. 2010 р. № 2755-VI. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

[543]Там само.

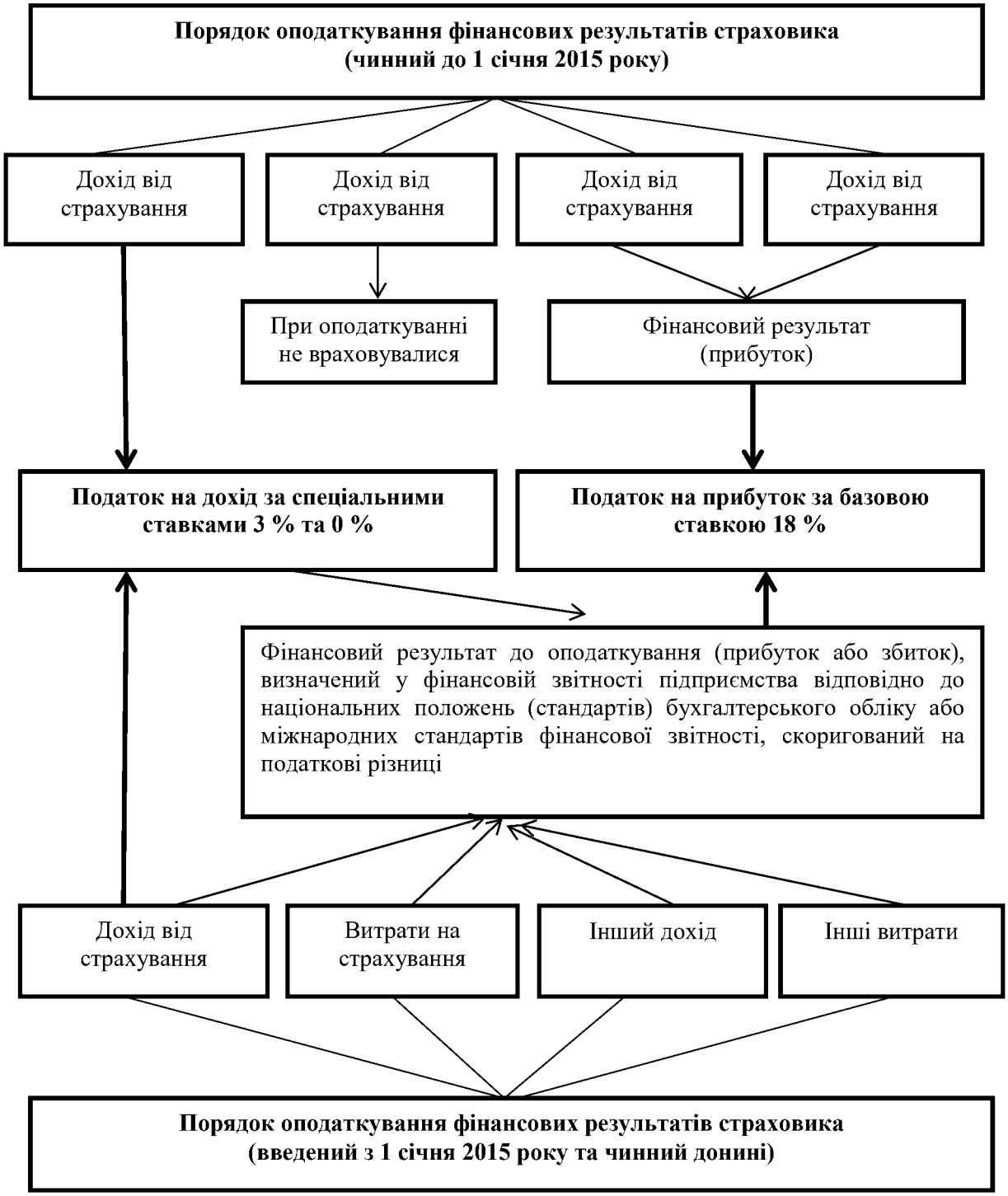



**Рис. 4.14. Відмінності в порядку оподаткування фінансових результатів від господарської діяльності страхових компаній до і після 2015 року та донині**

*Джерело: розроблено авторами на основі [4].*

Як бачимо, відбулися вагомі зміни в методиці розрахунку прибутку, який оподатковується за загальною ставкою. Наприклад, якщо в 2016 році податок стягувався з прибутку від діяльності, що не пов'язана зі страхуванням, то з 2017 року податкова базова ставка

використовується до фінансового результату до оподаткування, який зображений у звіті про фінансові результати чи звіті про сукупний дохід (форма № 2), що скорегована на податкові різниці, у тому числі й пов'язані з властивостями процесу страхування, тобто створенням страхових резервів.

У 2019 році набули чинності зміни, внесені Законом України від 23 листопада 2018 року № 2628-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів»[544] до Податкового кодексу України, зокрема щодо оподаткування доходу страховиків.

Так, фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток підприємств страховика з 01.01.2019 збільшується на позитивну різницю між сумою будь-яких виплат (винагород) страховим посередникам та іншим особам за надані послуги щодо укладання (пролонгації) договорів страхування та сумою нормативу витрат на виплати страховим посередникам, розрахованих за методикою, визначеною Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг[545], за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (абзац другий пп. 141.1.3 п. 141.3 ст. 141 ПКУ).

Вагомою відмінністю сучасного порядку стягування податку на дохід є цілком обґрунтоване виключення зі складу об'єкта оподаткування даним податком кола інших, ніж основні виключення, що представлені на рис. 4.15.

---

[544] Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів: Закон України : від 23 лист. 2018 року № 2628-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19

[545] Офіційний сайт Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг. URL : https://www.nfp.gov.ua/

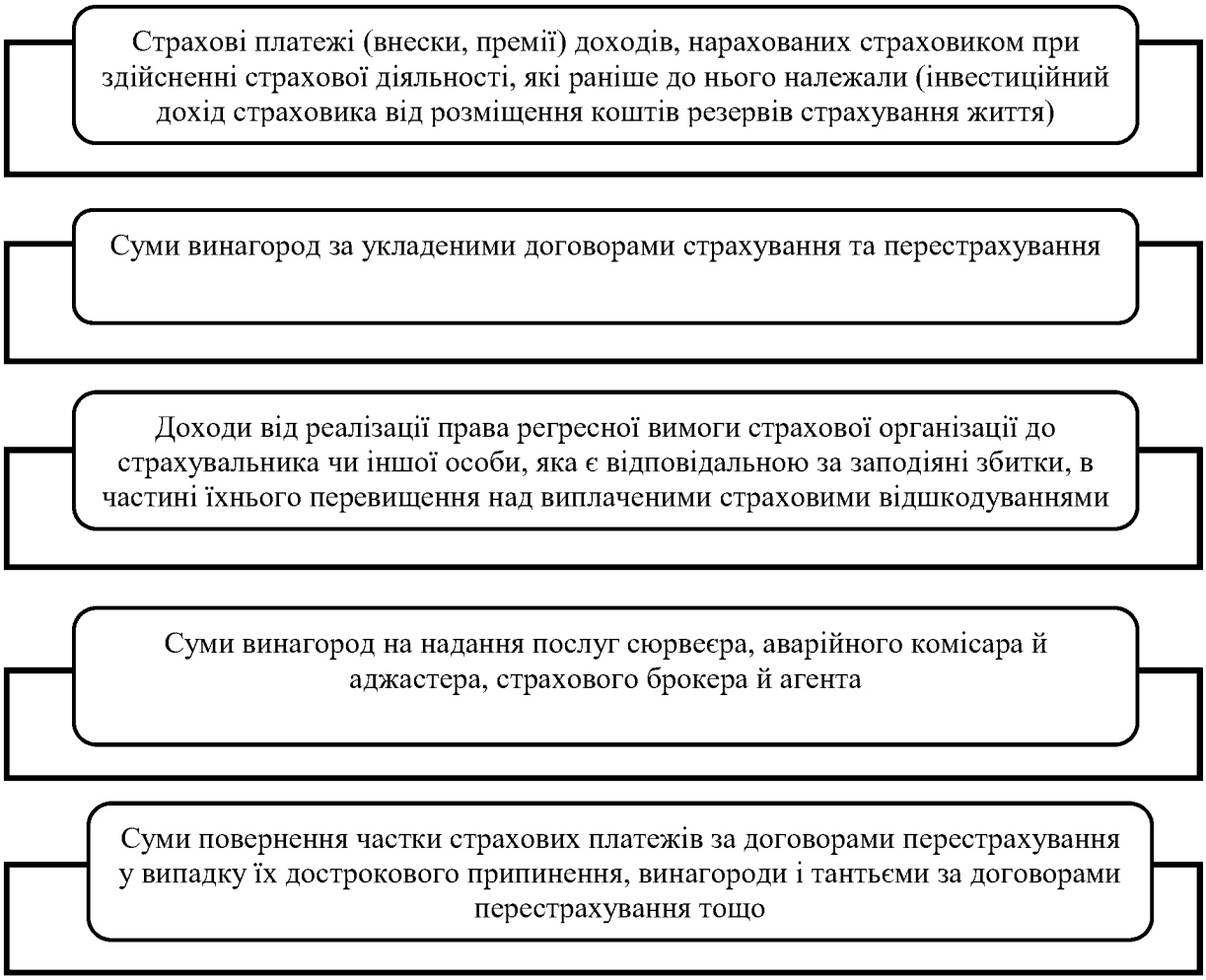



**Рис. 4.15. Основні виключення від об'єкта оподаткування страхових компаній**

*Джерело: розроблено авторами на основі*[546].

Сутність ще однієї важливої розбіжності зводиться до того, що до 2015 року отримані страхові платежі, внески та премії від здійснення перестрахувальних операцій включалися при обрахунку оподатковуваного доходу, однак змінені перестраховими установами за договорами перестрахування віднімалися від нього. Разом з тим чинним Податковим кодексом України передбачено, що до оподатковуваного доходу не входять страхові платежі, внески та премії за договорами перестрахування відповідно до пп. 141.1.2 ПКУ[547]. Більше того, відповідно до роз'яснень Державної фіскальної служби України, до об'єкта оподаткування від страхової справи податком на дохід не

[546] Черв'як С. В. Оподаткування страховиків: оподаткування страховиків життя (частина 4). URL : http://www.gravis-audit.com.

[547] Податковий кодекс України від 2 грудн. 2010 р. №2755-VI. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

обкладаються отримані й не віднімаються передані перестрахові внески. Тобто можна зробити висновок, що «вихідне» й «вхідне» перестрахування буде включатися лише при формуванні прибутку, що оподатковується належним податком за загальною ставкою для всіх у розмірі 18 %.

Таким чином, з метою покращення діяльності страхових компаній та їхньої системи оподаткування, перш за все, потрібно доопрацювати чинну нормативну та правову базу, яка регламентує стягнення податку на дохід та податку на прибуток страхових компаній в Україні в частині: 1) включення при формуванні оподатковуваного доходу сум, отриманих та переданих страхових платежів чи внесків або премій за перестрахувальною діяльністю; 2) створення чіткого й зрозумілого переліку витрат, що враховуються та будуть враховуватися при обчисленні фінансового результату страхових компаній до оподаткування.

## 4.6. Інституціональне забезпечення реалізації дискреційних повноважень податкових органів в Україні

Термін «інституціоналізація», на думку окремих авторів, походить з правової науки: у другій половині II ст. за назвою *institutiones*, як свідчать історичні джерела, був виданий підручник з римського права, де викладено усталені, апробовані часом, загальноприйняті на той час правові істини. Такий термін мав переважно спонукальне значення, використовувався як певна настанова до дії, орієнтир і стандарт діяльності у сфері життєдіяльності суспільства з чітко визначеною метою. Вживання такого наукового поняття забезпечило регулятивний вплив правових настанов на суспільні відносини. Близький за походженням термін *institutio* також сягає доби Римської імперії, де застосовувався для назви кодексів законів, ухвалених у VI ст. імператором Східної римської імперії Юстиніаном[548]. Тож, зважаючи на походження терміна «інституціоналізація» і його розуміння як процесу визначення і закріплення соціальних норм,

[548]Живицький В. А. Правова інституціоналізація Державної фіскальної служби України: пріоритети реформування // Наукові праці МАУП. 2016. Вип. 48 (1). 101–107, [101] с.

правил, статусів, ролей та формування їх у систему, спрямовану на задоволення певних суспільних потреб, велике значення має дослідження повноважень органів Державної податкової та Державної митної служб України[549], утворених внаслідок реорганізації Державної фіскальної служби України загалом та їхніх дискреційних повноважень зокрема.

В умовах державних реформ, що нині тривають в Україні, зокрема у сфері оподаткування, інституціональне забезпечення реалізації дискреційних повноважень податкових та митних органів (в особі їх посадових та службових осіб) відіграє особливу роль. Після набуття членства в Раді Європи наша держава взяла на себе зобов'язання щодо реформування вітчизняного законодавства з урахуванням норм та стандартів цієї міжнародної організації. Згідно з Рекомендаціями Комітету Міністрів Ради Європи № R(80)2 щодо здійснення адміністративними органами влади дискреційних повноважень, під останніми потрібно розуміти повноваження, які адміністративний орган, ухвалюючи рішення, може реалізовувати з певною свободою розсуду, тобто коли такий орган може обирати з кількох юридично допустимих рішень те, яке він вважає найкращим за відповідних обставин[550].

Отже, дискреційні повноваження, з одного боку, дозволяють посадовим особам податкових та митних органів у законний спосіб та ефективно забезпечувати свої завдання і функції, дозволяючи обирати із кількох нормативно-закріплених варіантів можливих дій той, що є оптимальним у конкретній ситуації, а з іншого – визначаються фахівцями як джерело потенційних корупційних ризиків, юридичних конфліктів та такі, що становлять перешкоду на шляху до побудови партнерських відносин із платниками податків та дотримання балансу публічних та приватних інтересів у податковій та митній сферах.

---

[549] Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» від 06.03.2019 № 227 // Офіційний вісник України. 2019. № 26. С. 10. Ст. 900.

[550]Рекомендація Комітету Міністрів Ради Європи № R (80) 2 стосовно здійснення адміністративними органами влади дискреційних повноважень / прийнята Комітетом Міністрів 11 березня 1980 року на 316-й нараді заступників міністрів // Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України / [автор-упорядник В. П. Тимошук]. К. : Факт, 2003. С. 469–479.

На сьогодні критика дискреції стала своєрідним трендом серед деяких теоретиків і практиків, які у своїх публікаціях ставлять між дискреційними повноваженнями та свавіллям або бездіяльністю знак рівності. Зустрічаються думки, що західноєвропейські норми та принципи права в українських реаліях, на жаль, часто стають основною для прикриття та виправдання відверто незаконних дій українських чиновників. Зокрема, така доля спіткала принцип дискреційності повноважень адміністративних органів влади, відповідно до якого адміністративний орган, приймаючи певне рішення, може діяти з певною свободою розсуду, обираючи з кількох юридично допустимих рішень те, яке вважає найкращим за даних обставин»[551].

Частково таку позицію можна пояснити тлумаченням цього поняття, особливості якого залежать насамперед від контексту та сфери його застосування. У «Французько-українському словнику юридичних термінів» discrétionnaire перекладається як той, що породжує свавілля[552]. Водночас, як справедливо вказує О. Лагода, французький переклад дискреційності у загальносуспільному значенні як діяльності на власний розсуд, за власним переконанням, суперечить її правовому змісту, адже йдеться не про безконтрольну, безвідповідальну роботу посадових осіб, а про реалізацію повноважень у межах, визначених законом[553]. Така формула, на думку західних науковців, є найкращим проявом правової держави. Підтвердженням цього положення є використання зазначеного інституту в багатьох країнах: *freies ermessen* (вільне оцінювання) – у Німеччині, *administrative discretion* – в Англії, *flit skon* (вільне судження) – у Данії, *attivita discrezionale* – в Італії, *discretionnaire bevoegdheid* (дискреційна компетенція) – у Нідерландах[554].

---

[551]Свінцицький А. Дискреційні повноваження митників, як виправдання їх бездіяльності // Юридична газета № 44(490). URL: http://yur-gazeta.com/publications/practice/mitne-pravo/diskreciyni-povnovazhennya-mitnikiv-yak-vipravdannya-yih-bezdiyalnosti.html

[552]Французько-український словник юридичних термінів. Одеса: Національний університет «Одеська юридична академія», 2016. 372 с.

[553]Лагода О. С. Основні помилки у застосуванні дискреційних повноважень посадовими особами адміністративних органів // Право України: респ. юрид. журн. 2009. № 3. 86–89, [86] с.

[554]Зілер Ж. Політико-адміністративні системи країн ЄС. Порівняльний аналіз / пер. з фр. В. Ховхуна. К. : Основи, 1996. 420 с.

Тому категорично не погоджуємося з позицією О. Ботнаренка, який, навівши визначення, дане у довідковому виданні з економіки: «Дискреція (від лат. *discretio*) зазвичай інтерпретується як можливість вирішення посадовою особою або державним органом будь-якого питання на власний розсуд»[555], дійшов висновку: «… таке тлумачення дискреції занадто вузьке і не розкриває його змісту в повному обсязі, тому пропонуємо свій варіант визначення дискреції як способу вирішення посадовою особою або державним органом питань, які не мають однозначного, повного або взагалі не мають нормативного регулювання і тому останнє залежить від оцінки даних питань суб'єктом правових відносин»[556]. У правовідносинах дискреція повинна розглядатися виключно як правомірний вибір серед альтернатив, передбачених нормативно-правовими актами, а не як поведінка на власний розсуд, що є, по суті, свавіллям.

О. Дьомін у своїй роботі зазначає, що категорії «дискреція» та «розсуд» можуть використовуватися як взаємозамінні, одночасно вважаючи категорію «розсуд» як більш широку й таку, що характеризує феномен диспозитивності в цілому. Цей автор слушно зауважує, приводячи як аргументацію думки інших учених, що елементи розсуду як можливість (і обов'язок) прояву активності, ініціативи, творчості, нестандартного підходу до вирішення питання можуть (і повинні) супроводжувати будь-які процеси правотворчості, тлумачення права і правозастосування. У цьому сенсі, як зазначає він, можна говорити про дискрецію в широкому розумінні слова, тобто про дискрецію, яка не вимагає офіційної легалізації і в більшості своїй характеризує будь-яку інтелектуально-вольову діяльність людей[557].

Д. Кобильник, навпаки, стверджує: «Незважаючи на те, що «розсуд» та «дискреційні повноваження» є взаємопов'язаними поняттями, що споріднює, принаймні, два аспекти (по-перше, це недосконалість сучасного податкового законодавства; по-друге, наявність суб'єктивізму при реалізації публічного інтересу), їх потрібно розмежовувати. Ставити знак рівності між розсудом владного суб'єкта й

---

[555]Большой экономический словарь. 24800 терминов / под ред. А. Н. Азрилиян. М. : Институт правовой экономики, 2002. 1280, [195–196] с.

[556]Ботнаренко О. М. Дискреція та оціночні поняття в кримінальному судочинстві // Адвокат. 2009. № 3 (102). 23–25, [23–24] с.

[557]Демин А. В. Дискреция в налоговом праве // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. Вып. 35. 42–55, [ 44] с.

його дискреційними повноваженнями навряд чи доцільно. Останні обов'язково передбачать їх обмеження законом»[558].

Отже, як і у випадку тлумачення самого поняття «дискреція» серед учених відсутня єдність і щодо його співвідношення з категорією «розсуд», що свідчить про актуальність проблематики та необхідність проведення подальших досліджень.

При визначенні меж дискреційних повноважень суб'єкта владних повноважень, на нашу думку, доцільно враховувати положення, запропоновані В. Перепелюком[559]:

– дискреційне повноваження може полягати у виборі діяти чи бездіяти, а якщо діяти, то у виборі варіанта рішення чи дії серед варіантів, що прямо або опосередковано закріплені у законі. Важливою ознакою такого вибору є те, що він здійснюється без необхідності узгодження варіанта вибору із будь-ким;

– дискреційне повноваження надається у спосіб його закріплення в оцінному понятті, відносно-визначеній нормі, альтернативній нормі, нормі із невизначеною гіпотезою. Для позначення дискреційного повноваження законодавець використовує, зокрема, терміни «може», «має право», «за власної ініціативи», «дбає», «забезпечує», «веде діяльність», «встановлює», «визначає», «на свій розсуд». Однак наявність такого терміна у законі не свідчить автоматично про наявність у суб'єкта владних повноважень дискреційного повноваження; подібний термін є приводом для докладного аналізу закону на предмет того, що відповідне повноваження є дійсно дискреційним;

– при реалізації дискреційного повноваження суб'єкт владних повноважень зобов'язаний поважати основоположні права особи, додержуватися: конституційних принципів; принципів реалізації відповідної владної управлінської функції; принципів здійснення дискреційних повноважень; змісту публічного інтересу; положень

---

[558]Кобильник Д. А. Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні // Теорія і практика правознавства. 2015. Вип. 2 (8). URL : http://tlaw.nlu.edu.ua/article/viewFile/63824/59304 (дата звернення: 27.10.2017).

[559]Перепелюк В. Г. Науковий висновок щодо меж дискреційного повноваження суб'єкта владних повноважень та судового контролю за його реалізацією // Сайт Верховного Суду: URL : https://www.yurfact.com.ua/fakty/verkhovnyi-sud-rozpoviv-yak-vyznachyty-mezhi-dyskretsiinykh-povnovazhen-subiekta-vladnykh-povnovazhen (дата звернення: 30.01.2019).

власної компетенції; вказівок, викладених в інтерпретаційних атах; фахових правил, закріплених у нормативних актах; адміністративної практики; судової практики; процедурних вимог.

В українському законодавстві поняття «дискреційні повноваження» вперше було закріплено на рівні Методології проведення антикорупційної експертизи, яка була затверджена наказом Міністерства юстиції України від 23.06.2010 № 1380/5[560]. У ньому наводилися ознаки дискреційних повноважень, способи і форми їхнього закріплення в нормативно-правових актах, але відсутнім було саме визначення «дискреційні повноваження». Цей недолік було усунено із затвердженням нової Методології проведення антикорупційної експертизи наказом Міністерства юстиції України від 24.04.2017 № 1395/5, відповідно до якого[561] дискреційні повноваження – це сукупність прав та обов'язків органів державної влади та місцевого самоврядування, осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, що надають можливість на власний розсуд визначити повністю або частково вид і зміст управлінського рішення, яке приймається, або можливість вибору на власний розсуд одного з декількох варіантів управлінських рішень, передбачених нормативно-правовим актом, проектом нормативно-правового акта.

Вказується також, що дискреційні повноваження мають такі ознаки: 1) дозволяють органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави або місцевого самоврядування) на власний розсуд оцінювати юридичний факт (фактичний склад), внаслідок чого можуть виникати, змінюватися або припинятися правовідносини; 2) дають змогу на власний розсуд обирати одну із декількох запропонованих у нормативно-правовому акті, проекті нормативно-правового акта форм реагування на цей юридичний факт; 3) надають можливість органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави або місцевого самоврядування) на власний розсуд вибирати міру публічно-правового впливу щодо фізичних та юридичних осіб,

---

[560] Про затвердження Методології проведення антикорупційної експертизи проектів нормативно-правових актів : Наказ Міністерства юстиції : від 23.06.2010 № 1380/5. URL : http://old.minjust.gov.ua/30668.

[561] Про затвердження Методології проведення антикорупційної експертизи проектів нормативно-правових актів : Наказ Міністерства юстиції : від 24.04.2017 № 1395/5. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1395323-17

його вид, розмір, спосіб реалізації; 4) дозволяють органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави або місцевого самоврядування) обрати форму реалізації своїх повноважень – видання нормативного або індивідуально-правового акта, вчинення (утримання від вчинення) адміністративної дії; 5) наділяють орган (особу, уповноважену на виконання функцій держави або місцевого самоврядування) правом повністю або частково визначати порядок здійснення юридично значущих дій, у тому числі строк та послідовність їх здійснення; 6) надають можливість органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави або місцевого самоврядування) на власний розсуд визначати спосіб виконання управлінського рішення, у тому числі передавати виконання прийнятого рішення підлеглим особам, іншим органам державної влади та місцевого самоврядування, встановлювати строки і процедуру виконання.

Дискреційні повноваження можуть закріплюватися в нормативно-правових актах, проектах нормативно-правових актів такими способами: 1) за допомогою оцінних понять, наприклад: «за наявності поважних причин орган вправі надати...», «у виключних випадках особа, уповноважена на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, може дозволити...», «рішення може бути прийнято, якщо це не суперечить суспільним інтересам...» тощо; 2) шляхом перерахування видів рішень, що приймаються органом (особою, уповноваженою на виконання функцій держави або місцевого самоврядування), не вказуючи підстав для прийняття того чи іншого рішення або шляхом часткового визначення таких підстав; 3) шляхом надання права органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави або місцевого самоврядування) при виявленні певних обставин (настанні конкретних юридичних фактів) приймати чи не приймати управлінське рішення залежно від власної оцінки цих фактів; 4) за допомогою нормативних приписів, що містять лише окремі елементи гіпотези чи диспозиції правової норми, що не дозволяють зробити однозначний висновок про умови застосування нормативного припису або правові наслідки застосування такого припису.

У контексті наведених теоретичних визначень понять «дискреція», «дискреційні повноваження», а також нормативно-закріпленого визначення «дискреційні повноваження», їхніх ознак та способів

закріплення, неможливо погодитися із авторами, які відносять до дискреційних повноважень державних органів ті, які не передбачають вибору альтернативних дій.

Наприклад, М. Золотарьова, зауважує, що: «виходячи з правової природи, загалом право фіскального органу на проведення податкової перевірки платника податків є дискреційним повноваженням, що безсумнівно сприяє ефективності податкового контролю»[562]. Така позиція видається нам безпідставною, адже очевидно, що права податкових органів стосовно платників податків одночасно є їх обов'язками щодо держави. Реалізація права фіскального органу на податкову перевірку є частиною його повноважень. Будь-який державний орган (в особі його уповноважених осіб) може приймати тільки такі рішення й здійснювати такі дії, які входять до його компетенції. Адже, як слушно зазначив відомий теоретик права Ю. Тихомиров: «публічна сфера передбачає поєднання прав і обов'язків у формулу «повноваження» як правообов'язок, який не можна не реалізувати в публічних інтересах»[563]. Звичайно, не може йтися про віднесення права фіскального органу проводити податкову перевірку до його дискреційних повноважень, адже, на сьогодні, проведення перевірок та звірок платників податків передбачено підпунктом $19^1$.1.1 статті $19^1$ «Функції контролюючих органів» Податкового кодексу України[564]. Тобто контролюючі органи не можуть не виконувати контрольно-перевірочну функцію, обов'язок здійснення якої покладено на них законодавством, ніякої альтернативи дій у них немає, інакше йтиметься вже про бездіяльність.

Ще одним актуальним питанням є співвідношення дискреційних повноважень податкових та митних органів як суб'єктів владних повноважень та повноважень суду зобов'язувати такі органи вчиняти певні дії або приймати певні рішення. Адже у Конституції України закріплено принцип розподілу влади, відповідно до якого суд, як

---

[562]Золотарьова М. К. Щодо окремих питань застосування дискреційних повноважень посадовими особами органів Державної фіскальної служби України // Форум права. 2015. № 1. 123–128, [124] с. URL : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2015_1_21.pdf. (дата звернення: 27.10.2017).

[563]Тихомиров Ю. А. Теория компетенции. Москва: Изд. г-на Тихомирова, 2001. 355, [56] с.

[564]Податковий кодекс України: Закон України : від 02.12.2010 // Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–17. Ст. 112.

представник окремої гілки влади, не повинен підміняти адміністративний орган, вирішувати справу замість нього та приймати рішення. Адміністративне судочинство покликане забезпечувати дотримання правових норм, а не втручатися у сферу державного управління, тобто суд не повинен підміняти адміністративний орган та вирішувати справу по суті й приймати по ній рішення замість податкових або митних органів.

Так, у справі № 818/238/14 Вищий адміністративний суд України зазначив, що заперечення органу доходів і зборів-відповідача щодо наявності розбіжностей у наданих декларантом документах, викладені після винесення рішення про коригування митної вартості, не заслуговують на увагу за умови відсутності вказівки на ці розбіжності у самому оскаржуваному рішенні про коригування митної вартості товарів (постанова від 3 лютого 2015 року, ЄДРСР – 42627623). Водночас у справі № 816/637/14 Полтавський окружний адміністративний суд встановив, що надані декларантом документи містять розбіжності щодо порту відправлення товару, і зазначив: обставина, що неправильне зазначення порту не відображено в оскаржуваному рішенні про коригування митної вартості товарів не спростовує факту наявності розбіжностей під час прийняття цього рішення (постанова від 13 березня 2014 року, ЄДРСР – 37628661). Наведений підхід суду першої інстанції був підтриманий судами апеляційної та касаційної інстанцій (ухвали Харківського апеляційного адміністративного суду від 14 травня 2014 року, ЄДРСР – 38760433; Вищого адміністративного суду України від 11 серпня 2014 року, ЄДРСР – 40112957).

З приводу таких розбіжностей Вищий адміністративний суд України надав аргументовану позицію у своєму Листі[565], де зазначено, що завданням адміністративного судочинства є саме захист прав приватних осіб; адміністративний суд не призначений для виконання функцій суб'єктів владних повноважень у випадках, коли ці суб'єкти з певних причин не виконали покладені на них функції. Вивчення судом обставин, які не були досліджені органом доходів і зборів при

[565] Про Довідку щодо узагальнення практики застосування адміністративними судами положень Митного кодексу України в редакції від 13 березня 2012 року : постанова Вищого адміністративного суду України : від 13.03.2017 № 2. URL : https://docs.dtkt.ua/doc/1077.5240.0?page=4.

прийнятті рішення про коригування митної вартості товарів, є не що інше, як виконання судом функції митного контролю замість органу доходів і зборів, а тому суперечить частині першій статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України, а також не відповідає конституційному принципу розподілу влад. Отже, суд не має права досліджувати обставини, які стосуються митної вартості, але які не були предметом дослідження органу доходів і зборів при прийнятті рішення про коригування митної вартості товарів. Таким чином, прогалини правового регулювання у цій сфері призводить до неоднозначності судової практики щодо розгляду справ з оскарження дискреційних повноважень фіскальних органів.

Проте, як вказує у своєму дисертаційному дослідженні І. Желтобрюх, вирішення питання про ступінь активності суду в процесі пов'язане з питанням про визначення балансу активності суду і учасників процесу. Вчені-процесуалісти і представники науки адміністративного права, як правило, сходяться на думці при визначенні такого балансу, що в адміністративному судочинстві суддя не може бути арбітром за аналогією з розглядом цивільної справи[566]. Завдання суду полягає у тому, щоб дотримуючись принципів змагальності та відкритості процесу, врахувати реальну нерівність у правових позиціях сторін у сфері публічної влади; суд зобов'язаний в адміністративному судочинстві виконувати активну (інквізиційну) роль; по справах, що виникають із публічно-правових відносин, встановлення істини у справі та постанова законного рішення можливе за умови максимальної активності суду у витребуванні необхідних доказів, без наявності яких неможливе вирішення справи по суті[567].

У цьому контексті цікавим вбачається вивчення практики дискреційних повноважень податкової адміністрації Королівства Нідерландів. Наприклад, у Нідерландах платник податків може попросити податкову адміністрацію оцінити правильність його розуміння податкових наслідків тієї чи іншої угоди. Крім того, коли

---

[566]Желтобрюх І. Л. Розсуд в податковому правозастосуванні: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07 / Державна фіскальна служба України. Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2016. 201, [164] с.

[567]Вельмин А. С. Особенности доказывания по делам об административном надзоре в гражданском процессе // Університетські наукові записки: наук. часопис Хмельниц. університету управління та права: Право. Економіка. Управління. 2013. Вип. 1. 181–186, [181] с.

застосування закону в якомусь конкретному випадку є незрозумілим, платник податків може укласти з податковими органами, так звану, попередню податкову угоду щодо майбутніх податкових зобов'язань. Також можна виділити особливий вид угод про взаємодію (виконавчі угоди), які заключають податкові органи Нідерландів з великими платниками податків. Такі угоди стосуються принципів співпраці, прискорення отримання інформації, подання декларацій тощо. Однак ніяких додаткових пільг платникам податків такі угоди не надають. У зв'язку з тим, що змістом «виконавчих угод» є співпраця між податковою адміністрацією і платником податків, то в останнього виникає менше підстав і бажання звернутися до суду, якщо обидві сторони не згодні, наприклад, з інтерпретацією норми права, що допускається в подібних угодах, як відступ від закону. Навпаки, існує велика вірогідність, що між сторонами з цього питання замість спору буде досягнутий взаємовигідний компроміс[568].

Практика Європейського суду з прав людини, зокрема, його Рішення щодо справи від 2 листопада 2006 року «Волохи проти України» свідчить про таку позицію: «Отже, закон має з достатньою чіткістю визначати межі такої дискреції, наданої компетентним органам, і порядок її здійснення, з урахуванням законної мети даного заходу, щоб забезпечити особі належний захист від свавільного втручання»[569].

Європейським судом з права людини активно застосовується концепція обмеження компетенції та дискреційних повноважень до певної держави в цілому, не конкретизуючи, який орган цієї держави і в який спосіб зловживав своїми повноваженнями або не вживав необхідних заходів[570]. Найчастіше така позиція Суду зустрічається в світлі принципу пропорційності обмеження прав людини меті такого обмеження. Зокрема, Д. Гом'єн зазначає: «Комісія та Суд, контролюючи

---

[568]Happé, R. H., Pauwels, M. R. T. Balancing of powers in Dutch tax law: General over view and recent developments / Ed. by C. Evans, J. Freedman, R. Krever. Amsterdam: IBFD, 2011. P. 223–254. // The delicate balance: Tax, discretion and the rule of law.

[569]Справа Європейського суду з прав людини «Волохи проти України» (Заява № 23543/02).

[570]Венгер В. М. Обмеження дискреційних повноважень як складова принципу верховенства права // Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2013. Т. 144–145. 49–54, [53] с.

здійснення державою дискреційних повноважень щодо обмеження гарантованих Конвенцією прав і свобод, вивчають, у першу чергу, законність подібних дій у світлі зазначених критеріїв»[571].

Слушними є висновок В. Перепелюка у дослідженні щодо визначення меж судового контролю за реалізацією дискреційних повноважень суб'єктами владних повноважень. Автор зазначає, що критеріями судового контролю за реалізацією дискреційних повноважень є: критерії перевірки діяльності публічної адміністрації, встановлені Кодексом адміністративного судочинства України, зокрема, мета, з якою дискреційне повноваження надано, об'єктивність дослідження доказів у справі, принцип рівності перед законом, безсторонність; публічний інтерес, задля якого дискреційне повноваження реалізується; зміст конституційних прав та свобод особи; якість викладення у дискреційному рішенні доводів, мотивів його прийняття[572].

Таким чином, можна зробити висновки, що серед теоретиків немає єдності розуміння правового інституту дискреційних повноважень органів виконавчої влади взагалі й податкових і митних органів зокрема. Вживання як синонімічних таких понять, як: «дискреція», «розсуд», «компетенція» ускладнюють уявлення про правомірність дискреційних повноважень, їхні межі та доцільність застосування.

При цьому наголошуємо, що дискреційні повноваження посадових осіб податкових і митних органів не слід сприймати лише як негативне явище, адже належним чином регламентовані дискреційні повноваження дозволяють ефективно забезпечити та реалізувати правозастосовну діяльність.

Вважаємо доречним виділяти такі дискреційні повноваження посадових осіб податкових органів: ті, що надають можливість на власний розсуд оцінювати юридичний факт (фактичний склад), внаслідок чого можуть виникати, змінюватися або припинятися правовідносини та можливість обирати одну із декількох встановлених у

---

[571]Гом'єн Д. Короткий путівник по Європейській конвенції з прав людини [пер. Т. Іваненко, О. Павличенка]. Львів: Кальварія, 1998. 173, [58] с.

[572]Перепелюк В. Г. Науковий висновок щодо меж дискреційного повноваження суб'єкта владних повноважень та судового контролю за його реалізацією // Сайт Верховного Суду URL : https://www.yurfact.com.ua/fakty/verkhovnyi-sud-rozpoviv-yak-vyznachyty-mezhi-dyskretsiinykh-povnovazhen-subiekta-vladnykh-povnovazhen.

нормативно-правовому акті форм реагування на цей юридичний факт; ті, що дають змогу посадовій особі податкового органу на власний розсуд обирати міру публічно-правового впливу щодо фізичних та юридичних осіб-платників податків, його вид, розмір, спосіб реалізації; ті, що уповноважують посадову особу податкового органу на власний розсуд визначати строки, послідовність здійснення й спосіб виконання управлінського рішення.

Питання співвідношення дискреційних повноважень податкових та митних органів як суб'єктів владних повноважень та повноважень суду зобов'язувати такі органи вчиняти певні дії або приймати певні рішення потребує подальшої наукової розробки.

## 4.7. Механізм вирішення спорів щодо тлумачення та реалізації договірних норм у сфері оподаткування на підставі процедури взаємного узгодження

З урахуванням тенденцій глобальної кампанії з протидії ерозії бази оподаткування та переміщення прибутків в низькоподаткові юрисдикції (БЕПС) Україна у листопаді 2016 р. вирішила приєднатися до Програми розширеного співробітництва щодо БЕПС та взяти на себе зобов'язання з імплементації так званих мінімальних стандартів[573]. Серед іншого впровадження згаданих стандартів вимагає від юрисдикцій забезпечення належної ефективності механізму вирішення податкових спорів з іноземним елементом на основі використання процедури взаємного узгодження (*mutual agreement procedure, MAP*)[574]. Зауважимо, що результати відповідної діяльності пізніше підлягатимуть експертній оцінці з використанням процедур взаємного моніторингу (*peer review*). Стосовно України проведення оцінки її діяльності в контексті забезпечення ефективності процедури взаємного узгодження відкладено до 2020 р.

Отримані результати експертних оцінок стосовно тих держав, які першими потрапили в фокус уваги міжнародного співтовариства,

---

[573]1 січня Україна приєднається до Плану BEPS по боротьбі з ухиленням від оподаткування / Міністерство фінансів України. URL : https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249514846.

[574]Background Brief: Inclusive Framework on BEPS, January 2017 / OECD. URL : http://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf.

зумовили формулювання значної кількості рекомендацій щодо удосконалення процедури взаємного узгодження в рамках відповідних національних правопорядків. Більше того, «загальні дані свідчать про те, що навіть юрисдикції, визначені для моніторингу пізніше, вже почали вносити зміни до своїх податкових договорів в частині положень щодо процедури взаємного узгодження»[575].

Очевидно, що глобальний тренд на забезпечення належної ефективності процедури взаємного узгодження та відповідні міжнародні зобов'язання України обумовлюють необхідність визначення особливостей та оцінки сучасного стану правового регулювання згаданого механізму вирішення податкових спорів у вітчизняних реаліях.

Процедура взаємного узгодження є особливим механізмом у договорах про уникнення подвійного оподаткування, що дозволяє визначеним представникам («компетентним органам») держав-учасниць взаємодіяти з наміром вирішити міжнародні податкові спори у випадках подвійного оподаткування (юридичного чи економічного) або розбіжностей у тлумаченні та / або застосуванні положень договору[576]. Аналогічний підхід до тлумачення сутності процедури взаємного узгодження поділяє М. Ломбардо, яка під процедурою взаємного узгодження розуміє спеціальний процедурний механізм поза межами національного законодавства, що спрямований на вирішення спору на консенсусній основі, тобто за домовленістю між компетентними органами держав-учасниць, у випадках, коли податок стягувався або може стягуватися всупереч нормами договору про уникнення подвійного оподаткування, а також з метою забезпечення єдиного застосування та тлумачення норм відповідного податкового договору в обох державах[577].

---

[575]Update on Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, July 2018. 47 p. URL : http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018. P. [21].

[576]Manual of Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). February 2007 Version / Centre for Tax Policy and Administration. 55 p. URL : https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf. P. [8].

[577]Lombardo, M. The Mutual Agreement Procedure (Art. 25 OECD MC) – A Tool to Overcome Interpretation problems? *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*. Ed. by M. Schilcher and P. Weninger. Wien: LINDE, 2008. 457–480, [459] p.

У свою чергу, Е. Крістіанс виокремлює особливості процедури взаємного узгодження, які варто враховувати при вирішенні спорів на основі положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, та вказує на дипломатичну природу цієї процедури як механізму вирішення спорів з тривалою історією використання: «Першою і найпоширенішою формою урегулювання міжнародних податкових спорів на основі договорів є «процедура взаємного узгодження»… Взаємна згода – це давнє дипломатичне рішення, стандартна форма неформальної мови вирішення дипломатичних суперечок, яка закріплена у більшості податкових договорів по всьому світу»[578]. Додамо, що перші згадки про процедуру взаємного узгодження з'явилися в договорах про уникнення подвійного оподаткування наприкінці XIX ст., про що говорить Д. Вінницький[579].

Характерні риси процедури взаємного узгодження, що можуть бути виокремлені на підставі практики укладення та застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування, включають у себе такі[580]:

1) нормативною основою для процедури взаємного узгодження є положення договорів про уникнення подвійного оподаткування, які подібні ст. 25 Модельної конвенції ОЕСР щодо податку на доходи та капітал (далі – МПК ОЕСР) або ст. 25 Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами та державами, що розвиваються (обидва підходи мають багато спільного в частині регламентації порядку проведення процедури взаємного узгодження);

2) процедуру взаємного узгодження необхідно використовувати насамперед для вирішення спорів, які виникають з приводу тлумачення та застосування положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, а не внутрішнього законодавства: «якщо стягнення податку суперечить як податковому договору, так і внутрішньодержавному праву, то такий випадок підпадає під вимоги процедури

[578]Christians, A. How Nations Share. *Indiana Law Journal*. 2012. Vol. 87. P. 1407–1453, [1433] p.

[579]Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М. : Статут, 2017. 463, [117] с.

[580]Knittel, M. Articles 25, 26 and 27 – Administrative Cooperation. *History of Tax Treaties. The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. Ed. by T. Ecker and G. Ressler. Wien: Linde, 2011. P. 685–713, [687] p.

взаємного узгодження лише в тому обсязі, в якому він стосується податкового договору, за виключенням ситуацій, коли існує взаємозв'язок між положеннями податкового договору та положеннями внутрішнього права, яке неналежним чином застосовується»;

3) якщо результати процедури взаємного узгодження є успішними, то компетентні органи договірних держав досягають взаємної згоди щодо тлумачення чи застосування положень договору про уникнення подвійного оподаткування;

4) компетентні органи договірних держав не зобов'язані досягти згоди, а мають лише докладати до цього максимальних зусиль;

5) процедура взаємного узгодження – це унікальний процедурний інструмент вирішення податкових спорів, оскільки він «може розглядатися як остання інстанція для вирішення подвійного оподаткування на двосторонній основі, без необхідності використання дипломатичних каналів»[581].

Статті щодо процедури взаємного узгодження у договорах України про уникнення подвійного оподаткування не передбачають наявності істотних відмінностей від наведених характерних рис. Тим не менше, це не означає, що всі ці статті мають аналогічну структуру та текстові формулювання. Наприклад, договори України про уникнення подвійне оподаткування з Бельгією, Бразилією, Данією, Єгиптом або Естонією не включають положення, описане у другому реченні ч. 3 ст. 25 МПК ОЕСР. Воно передбачає можливість компетентних органів договірних держав проводити спільні консультації щодо усунення подвійного оподаткування у випадках, які не передбачені договорами про уникнення подвійного оподаткування.

Для того, щоб вирівняти умови гри у спробі забезпечити рівні можливості для платників податків, розробники Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії БЕПС від 24.11.2016 (далі – Багатостороння конвенція щодо БЕПС) включили в друге речення ч. 3 ст. 16 в її змісті положення, аналогічне ч. 3 ст. 25 МПК ОЕСР. Проте слід визнати, що дані положення застосовуються лише у випадку, коли обидві договірні держави заявили про це, як це передбачено

---

[581]Ismer, R. Article 25. Mutual Agreement Procedure. *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*. Ed. by E. Reimer, A. Rust.4th ed., Vol. 2.Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2015. Pp. 1735–1826, [1741] p.

вимогами пп. «c» та пп. «ii» ч. 6 ст. 16 Багатосторонньої конвенції щодо БЕПС. Отже, ймовірність обмеженого доступу до процедури взаємного узгодження все ж зберігається для платників податків, якщо, наприклад, держава приєдналася до Багатосторонньої конвенції щодо БЕПС, але виключила договір з іншою державою серед охоплених її дією, що за відсутності у самому договорі положення, аналогічного ч. 3 ст. 25 МПК ОЕСР, означає відсутність можливості вирішення відповідної проблеми подвійного оподаткування, з якою зіштовхнувся платник податків у контексті взаємовідносин двох договірних держав і яка не охоплена безпосередньо дією договірних норм.

Разом з тим Таїланд, Туніс та Україна висловили власну позицію щодо другого речення ч. 3 ст. 25 МПК ОЕСР, вказуючи, що вони, відповідно до внутрішнього законодавства, не мають підстав для усунення подвійного оподаткування у випадках, які безпосередньо не передбачені договором про уникнення подвійного оподаткування, а тому і можливість застосування на практиці аналогічних положень договорів про уникнення подвійного оподаткування виключалась. Слід зауважити, що, наприклад, Бразилія ще до недавнього часу займала аналогічну позицію стосовно другого речення ч. 3 ст. 25 МПК ОЕСР, але зрештою відкликала її.

З урахуванням факту приєднання України до учасниць Багатосторонньої конвенції щодо БЕПС в цілому та ч. 3 ст. 16 зокрема, можна констатувати, що наша держава погодилася з тим, що компетентний орган у рамках договорів про уникнення подвійного оподаткування все ж наділений правом консультуватися щодо усунення подвійного оподаткування у випадках, які безпосередньо не охоплені договірними нормами. Зазначимо, що правовий статус Багатосторонньої конвенції щодо БЕПС як міжнародного договору в контексті Віденської конвенції про право договорів від 23.05.1969 є беззаперечним, на відміну від дискусійного правового статусу МПК ОЕСР, яку за будь-яких обставин не можна розуміти як власне міжнародний договір у суто формальному сенсі.

Відсутність сталої політики у сфері договорів про уникнення подвійного оподаткування щодо процедури взаємного узгодження обумовила відсутність належної регламентації процедури взаємного узгодження нормами Податкового кодексу України станом на жовтень 2018 р. Наслідком цього є ситуація, в якій платник податків

позбавлений можливості ініціювати звернення до процедури взаємного узгодження, проведення якої передбачене положеннями договорів про уникнення подвійного оподаткування у таких випадках. Немає сумніву, що в найближчому майбутньому ця ситуація буде виправлена з огляду на перспективу проведення експертної оцінки та взаємного моніторингу дотримання Україною вимог мінімальних стандартів глобальної кампанії з протидії БЕПС.

Незважаючи на відсутність необхідного нормативного регулювання процедури взаємного узгодження на внутрішньодержавному рівні загалом, положення п. 6 ст. 39 Податкового кодексу України надає право великим платникам податків ініціювати процедуру укладення договору про попереднє узгодження ціноутворення. Важливість згаданого положення щодо процедури взаємного узгодження полягає в тому, що ним, на основі договорів України про уникнення подвійного оподаткування, передбачено можливість укладення дво- або багатостороннього договору про попереднє узгодження ціноутворення. У свою чергу, реалізація такої можливості заснована на положеннях вітчизняних договорів про уникнення подвійного оподаткування, подібних до ч. 3 ст. 25 МПК ОЕСР. Іншими словами, дво- або багатосторонній ДУЦ неможливо укласти без звернення до процедури взаємного узгодження, що і змусило вітчизняного законодавця безпосередньо згадати про таку процедуру в положеннях щодо дво- та багатосторонніх ДУЦ (пп. 2 п. 6 ст. 39 Податкового кодексу України).

Більш конкретна інформація про особливості процедури взаємного узгодження в контексті укладення дво- чи багатосторонніх договорів про попереднє узгодження ціноутворення міститься в положеннях Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення[582]. Іншими словами, якщо платник податків має намір укласти дво- або багатосторонній

[582]Порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення: Постанова КМУ від 17.07.2015 № 504 / Законодавство України. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504-2015-%D0%BF.

договір про попереднє узгодження ціноутворення та ініціювати відповідну процедуру, то йому немає потреби окремо ініціювати процедуру взаємного узгодження. Уповноважений орган має прийняти необхідне рішення та самостійно розпочати процедуру взаємного узгодження у разі визнання обґрунтованості звернення платника податків та дотримання ним встановлених вимог.

Очевидно, що за таких умов відносини в рамках проведення процедури взаємного узгодження не можуть бути охарактеризовані як такі, що належним чином врегульовані, а це зумовлює низький рівень зацікавленості у використанні її потенціалу не лише зі сторони платників податків, але і контролюючих органів. На нашу думку, у контексті реалізації завдань із поліпшення бізнес-клімату, оновлення механізму державного управління та поглиблення міжнародної співпраці, а також захисту законних інтересів платників податків, наявна ситуація з нормативним регулюванням процедури взаємного узгодження на внутрішньодержавному рівні потребує докорінних змін.

Зважаючи на викладене, доцільно вказати на можливі шляхи вдосконалення нормативного регулювання процедури взаємного узгодження в Україні, виокремлені на основі узагальнення успішного досвіду інших країн та адаптовані з урахуванням особливостей національного правопорядку:

1. Правовий статус взаємної згоди як форми втілення міжнародних домовленостей, досягнутих між компетентними органами.

Як зазначено у параграфі 6.2 коментарю до ст. 25 МПК ОЕСР, у рамках внутрішнього законодавства статус взаємної згоди компетентних органів може відрізнятися в різних державах, але очевидно, що принципи міжнародного права для тлумачення договорів, як вони закріплені у ст. 31 і ст. 32 Віденської конвенції про право міжнародних договорів від 23.05.1969, дозволяють національним судам враховувати відповідні досягнені домовленості, оскільки вони становлять «об'єктивні докази взаємного розуміння компетентними органами значення Конвенції [про уникнення подвійного оподаткування] та її положень»[583].

Національне законодавство України не визначає правовий статус подібних міжнародних угод, оскільки вони укладені від імені

[583]Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654, [430] p.

органів державної влади, а не від України як держави чи уряду України в цілому. Зокрема, Конституція України (ст. 9) та Податковий кодекс України (ст. 3) згадують лише про міжнародні договори, які були ратифіковані, але не згадують про інші міжнародні договори, що не потребують ратифікації Верховною Радою України відповідно до ст. 12 Закону України «Про міжнародні договори України». Як наслідок, важко визначити правовий статус взаємної згоди компетентних органів, досягнутої на підставі положень договору про уникнення подвійного оподаткування.

2. Взаємозв'язок між внутрішньодержавними засобами вирішення податкових спорів та процедурою взаємного узгодження.

Виходячи з наявних джерел публічної інформації, можна згадати лише дві спроби застосування процедури взаємного узгодження у вирішенні податкових спорів у вітчизняній практиці:

1) у 2012 р. платник податків звернувся до податкових органів України з наміром роз'яснити положення п. «а» ч. 3 ст. 10 Конвенції між Україною та Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно[584]. Згадане положення містить дві ключові умови для застосування нульової ставки податку на репатріацію доходу, що стягується Україною при виплаті доходу у вигляді дивідендів:

– одержувач дивідендів у Нідерландах безпосередньо має не менше 50 % капіталу української компанії, що сплачує дивіденди;

– одержувач дивідендів у Нідерландах повинен був інвестувати щонайменше 300 000 доларів США або їх еквівалент у національній валюті Нідерландів або України в капітал української компанії, що сплачує дивіденди.

Підстава для проведення процедури взаємного узгодження виникла у зв'язку з другою з наведених умов для застосування нульової ставки. У результаті компетентні органи повинні були вирішити в рамках процедури взаємного узгодження, чи може термін «інвестиції» застосовуватися до ситуації, в якій резидент Нідерландів

[584]Щодо порядку застосування Конвенції між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: Лист від 28.08.2012 № 951/0/61-12/15-1415 // Дебет-Кредит: Нормативні документи. URL : http://law.dt-kt.com/lyst-derzhavnoyi-podatkovoyi-sluzhby-ukr-12/.

купує іншу компанію, яка є резидентом тієї ж держави і яка зробила інвестицію в капітал української компанії, що сплачує дивіденди. Компетентні органи досягли згоди і пояснили, що ситуація з купівлею існуючої голландської компанії, яка зробила інвестиції в капітал української компанії, не може бути рівнозначною ситуації, в якій резидент Нідерландів здійснює подібні інвестиції безпосередньо. Отже, резидент Нідерландів не міг набути права застосовувати нульову ставку податку на утримання, якщо інвестиції не були зроблені ним безпосередньо в капітал української компанії.

2) у 2012 р. платник податків спробував призупинити судове провадження в Київському апеляційному адміністративному суді, яке було розпочато на підставі апеляції контролюючих органів (рішення у справі № 2а-7088/12/2670 від 04.10.2012). Власні вимоги платника податків мотивувалися твердженням, що, на його думку, за змістом правовідносин та природи Конвенції між Урядом України та Урядом США про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід та капітал від 04.03.1994 як міждержавного договору тлумачення компетентних органів відповідних держав має пріоритет над одностороннім тлумаченням державних органів одного із учасників, тому судове провадження у відповідній справі необхідно призупинити до завершення процедури взаємного узгодження[585]. Разом з тим суд відмовив у задоволенні вимог платника податків, оскільки платник податків не надав достатніх та обґрунтованих доказів, які б підтверджували початок процедури взаємного узгодження між компетентними органами відповідних держав. Немає можливості оцінити обґрунтованість аргументів платника податків, оскільки рішення суду не містить жодних згадок про форму чи види наданих ним доказів. Характерно, що суд не висловився взагалі стосовно того, чи можливе взагалі одночасне проведення судового розгляду та процедури взаємного узгодження, оскільки законодавець безпосередньо такої можливості не виключає.

Крім вищезгаданих спроб застосувати потенціал процедури взаємного узгодження, слід звернути увагу на рішення Одеського

[585]Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 04.10.2012 у справі № 2а-7088/12/2670 / Єдиний державний реєстр судових рішень. URL : http://reyestr.court.gov.ua/Review/26335661.

апеляційного адміністративного суду (рішення у справі № 815/5010/17 від 28.02.2018), в якому відсутність взаємного прагнення компетентних органів досягти згоди на основі процедури взаємного узгодження можна було б представити як причину реальних втрат податкових надходжень[586].

У цьому випадку суд цілком обґрунтовано не сприйняв посилання контролюючих органів на необхідність застосування ч. 2, а не ч. 1 ст. 11 Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 08.11.2012 Контраргументом у цьому випадку стало те, що друге речення ч. 2 ст. 11 згаданої Конвенції безпосередньо вказувало на необхідність досягнення компетентними органами договірних держав взаємної згоди щодо порядку застосування відповідного положення, яка на момент розгляду справи була відсутньою: «Спосіб застосування цих обмежень встановлюється компетентними органами Договірних держав за взаємною згодою» (в англомовному варіанті відповідне договірне положення сформульоване ще чіткіше через використання конструкції «*shall by mutual agreement settle the mode of application*»). Очевидно, що відсутність успішної та попередньо проведеної компетентними органами договірних держав процедури взаємного узгодження стала перешкодою для утримання в Україні податку на репатріацію доходу у формі процентів за ставкою 2 %.

Як бачимо, вітчизняна судова практика підтверджує існування недостатньо розвиненої практики використання потенціалу процедури взаємного узгодження в Україні, що, серед іншого, зумовлено і відсутністю належного нормативного забезпечення для її проведення. Зрозумілим є і те, що національне законодавство України не містить чітких відповідей на важливі питання, зокрема, щодо взаємозв'язку між внутрішніми інструментами вирішення податкових спорів (адміністративного або судового розгляду) та процедурою взаємного узгодження. Альтернативним прикладом успішного досвіду у цьому контексті можна навести Норвегію. Частина 10 Керівництва з проведення процедури взаємного узгодження на підставі податкових

---

[586]Постанова Одеського апеляційного адміністративного суду від 28.02.2018 у справі за № 815/5010/17 / Єдиний державний реєстр судових рішень. URL : http://reyestr.court.gov.ua/Review/72647386.

договорів, прийнятого у лютому 2018 р., має навіть назву «Взаємодія між процедурою взаємного узгодження і механізмами адміністративного та судового оскарження»[587].

Загальним правилом є те, що платник податків у Норвегії може звернутися до процедури взаємного узгодження, навіть після здійснення необхідних кроків щодо ініціювання адміністративного чи судового оскарження дій чи бездіяльності податкового відомства договірної держави: «Звернення щодо процедури взаємного узгодження не виключає можливості для платника податків ініціювати адміністративний чи судовий розгляд у Норвегії. Встановлені строки перебігу для процедур апеляційного чи судового оскарження не переривaються у випадку ініціювання процедури взаємного узгодження. Аналогічним чином процедури адміністративного чи судового оскарження не переривають перебіг строків, встановлених для ініціювання процедури взаємного узгодження». Разом з тим технічно проведення одночасно відповідних процедур виключається через визначений механізм координації.

На відміну від Норвегії в Україні формально не виключається можливість паралельного використання внутрішньодержавних та міжнародно-правових механізмів вирішення податкових спорів, зважаючи на позицію національного законодавця.

3. Нормативні критерії оцінки звернення платника податків щодо ініціювання процедури взаємного узгодження.

Для закріплення критеріїв оцінки звернення платника податків щодо ініціювання процедури взаємного узгодження багато держав включають їх у національне законодавство, оскільки вони мають вирішальне значення для забезпечення балансу між приватними та публічними інтересами в контексті оподаткування. Наприклад, ст. 22 Закону про регулювання міжнародних податків Південної Кореї містить не тільки умови прийнятності заяви платника податків для ініціювання процедури взаємного узгодження, але й підстави для відмови у її проведенні, наприклад, коли остаточне рішення було прийнято національним чи іноземним судом або якщо звернення відбулося після закінчення трьох років з дати, коли про

[587]Guide for mutual agreement procedure pursuant to tax treaties (MAP), February 2018. 11 p. URL : https://www.regjeringen.no/contentassets/ a91a5dd41bde46c88ed 4dfc2bf724252/map_guidance_norway.pdf.

оподаткування не відповідно до договірних норм стало відомо заявникові[588].

Слід констатувати факт того, що закріплення критеріїв оцінки звернення платника податків щодо ініціювання процедури взаємного узгодження допомагає уникнути його суб'єктивної оцінки зі сторони податкового відомства і захистити права платника податків за необхідності. Позитивна практика розвинених держав, зокрема таких як Південна Корея, може бути врахована вітчизняним законодавцем у контексті визначення критеріїв оцінки звернення платника податків щодо ініціювання процедури взаємного узгодження.

4. Закріплення прав та обов'язків платника податків при проведенні процедури взаємного узгодження.

До прав платників податків є підстави віднести: а) отримання інформації за запитом про хід проведення процедури взаємного узгодження; б) надання додаткових пояснень щодо фактів та обставин, які зумовили виникнення підстав для проведення процедури взаємного узгодження; в) відмова від визнання умов взаємної згоди, досягнутої між компетентними органами за результатами проведення процедури взаємного узгодження.

До кола обов'язків платника податків має входити: а) підтримання актуальності інформації, матеріалів та документів, наданих компетентним органам для проведення процедури взаємного узгодження; б) забезпечення однаковості інформації, матеріалів та документів, які надаються компетентним органам для проведення процедури взаємного узгодження; в) інформування про будь-які зміни у фактах чи обставинах, які зумовили виникнення підстав для проведення процедури взаємного узгодження; г) взаємодія з компетентним органом України з дотриманням вимог добросовісності.

Як приклад можна використати положення п. 3.3 Меморандуму Федерального міністерства фінансів Німеччини для проведення процедури взаємного узгодження та арбітражу щодо податків на доходи та майно від 13.07.2006 № IV B 6 – B 1300 – 340/06[589] та

---

[588]Adjustment of International Taxes Act (Act No. 4981, Dec. 6, 1995). URL : http://www.moleg.go.kr/FileDownload.mo?flSeq=26515.

[589]Меморандум до проведення взаємоузгоджувальної процедури та арбітражу щодо податків на доходи та майно (Merkblatt zum internationalen Verstandigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermogen: BMF, Schreiben vom 13.07.2006 – IV B 6 – S 1300 – 340/06)/ URL : http://www.bundesfinanzministerium.de.

параграфи 29–36 Керівництва щодо сприяння компетентного органу в рамках міжнародних податкових договорів Канади від 01.01.2005 71-17R5[590].

Таким чином, тривала еволюція процедури взаємного узгодження як інструменту взаємодії платників податків і податкових відомств підтверджує її значущість, дієвість та унікальність. Водночас як механізм вирішення податкових спорів вона має як переваги, так і недоліки.

До загальних переваг процедури взаємного узгодження щодо забезпечення інтересів держави можна віднести такі: 1) гнучкість у пошуку можливих варіантів вирішення проблеми подвійного оподаткування через безпосередні контакти компетентних органів; 2) менш формалізований характер спілкування компетентних органів при одночасному високому фаховому рівні обговорення через залучення кваліфікованих кадрів; 3) закритість; 4) фокусування на потребах платника податків, але в той же час обмеження прямої участі такого платника податків у самій процедурі; 5) збереження контролю компетентних органів під час її перебігу; 6) ефективне використання обмежених адміністративних та фінансових ресурсів компетентних органів договірних держав.

До загальних недоліків процедури взаємного узгодження можна віднести: 1) відсутність у компетентних органів обов'язку досягти взаємоприйнятного рішення; 2) поширеність практики відсутності чітких часових рамок проведення; 3) збереження можливості використання потенціалу внутрішньодержавних засобів вирішення спорів як позасудового, так і судового характеру.

Незважаючи на те, що всі договори України про уникнення подвійного оподаткування у різних варіантах закріплюють можливість проведення процедури взаємного узгодження для вирішення спірних ситуацій, пов'язаних з відмінним тлумаченням та застосуванням договірних норм у сфері оподаткування, однак необхідне нормативно-правове забезпечення для використання потенціалу відповідного механізму вирішення спорів на внутрішньодержавному рівні все ще перебуває на етапі свого формування.

---

[590]Guidance on Competent Authority Assistance Under Canada's Tax Conventions, 71-17R5, 01.01.2005. URL : https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/ic71-17r5/ic71-17r5-e.pdf.

## 4.8. Модельна податкова конвенція ОЕСР та коментарі до неї як джерело тлумачення договірних норм у сфері оподаткування (на прикладі судової практики)

У світлі посилення глобалізаційних тенденцій, стрімкого технологічного розвитку та появи нових бізнес-моделей очевидним є те, що держави змушені все тісніше співпрацювати одна з одною з метою забезпечення належних умов транскордонної взаємодії юридичних та фізичних осіб у найрізноманітніших сферах, починаючи від технічних стандартів та закінчуючи оподаткуванням. Під тиском наведених факторів ще з 20-х рр. минулого століття відбувається повільне, але очевидне формування «міжнародної податкової мови» на основі використання спільної термінології та подібних підходів у більше ніж трьох тисячах двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування[591]. Така єдність серед держав стала можливою завдяки широкому використанню модельних актів Ліги Націй, ОЕСР та ООН. Зокрема, як стверджує Дж. Х'юстон та Л. Вільямс, розроблений у 1963 р. в рамках ОЕСР проект договору про подвійне оподаткування стосовно доходу та капіталу позначає собою «початок нової ери в міжнародному оподаткуванні» та став «широко поширеним як модель, на основі якої могли розроблятися двосторонні податкові договори»[592].

За таких умов все більш актуальним стає питання про роль Модельної податкової конвенції ОЕСР та коментарів до неї (далі – МПК ОЕСР), які стали логічним продовженням згаданого проекту 1963 р., як джерела тлумачення положень двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування. Особливу увагу у контексті вирішення такого питання привертають до себе вимоги Віденської конвенції про право міжнародних договорів від 23.05.1969 (далі – Віденська конвенція). Саме її стст. 31 та 32 утворюють собою міжнародно-правову підставу для тлумачення положень договірних норм, зокрема і в сфері оподаткування.

---

[591]Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 3rd ed. The Hague: Kluwer Law International, 1997. Xxxviii, 1688 p., [37] p.

[592]Huston, J., Williams, L. Permanent Establishments: A Planning Primer. Deventer: Kluwer law and Taxation Publishers, 1993. 204, [9] p.

Як відомо, згідно зі ст. 26 Віденської конвенції, кожен міжнародний договір, незалежно від його форми, назви чи сфері дії, є обов'язковим та «повинен добросовісно виконуватися»[593]. Тлумачення передує реалізації вимог міжнародно-правових норм, оскільки забезпечує належне розуміння їх змісту, а тому не можна не погодитися Н. Захаровою в частині того, що «добросовісне виконання зобов'язань, що випливають з договору, передбачає добросовісне тлумачення договору»[594]. Ще більш однозначним у цьому контексті є І. Перетерський: «… тлумачення юридичної норми завжди передує застосуванню цієї норми. Застосування абстрактних норм часто поєднується з деякими труднощами, і ці труднощі значною мірою переборюються правильним тлумаченням норми»[595].

Незважаючи на загальне визнання істотної ролі тлумачення у контексті реалізації приписів міжнародно-правових норм, єдності щодо розуміння його природи та цілей у контексті міжнародних договорів не спостерігається, що дозволяє виокремити три основні групи підходів[596]:

1) метою тлумачення є з'ясування намірів сторін;

2) метою тлумачення є з'ясування змісту самого тексту договору шляхом його аналізу, зважаючи на те, що саме текст слугує відображенням узгоджених намірів сторін;

3) визначення об'єкта та цілей договору як орієнтирів при адаптації змісту договірних приписів до конкретної ситуації.

Наявні розбіжності у доктринальних підходах засновані на формулюваннях основного правила тлумачення, визначеного у ст. 31 Віденської конвенції, яка «кодифікувала звичаєво-правові норми стосовно головних питань, пов'язаних з укладанням, виконанням і

---

[593]Віденська конвенція про право міжнародних договорів від 23.05.1969. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_118.

[594]Захарова Н. В. Выполнение обязательств, вытекающих из международного договора. М. : Наука, 1987. 140, [102] с.

[595]Перетерский И. С. Толкование международных договоров. Отв. ред. : проф. С. Б. Крылов, Г. И. Тункин. М. : Гос. изд-во юридической литературы, 1959. 172, [17] с.

[596]Юдін З. М. Загальна теорія інтерпретації договору: монографія. Одеса: Фенікс, 2008. 156, [114–115] с.

припиненням договорів державами»[597]. Зміст цього правила зводиться до такого: «Договір повинен тлумачитись добросовісно відповідно до звичайного значення, яке слід надавати термінам договору в їхньому контексті, а також у світлі об'єкта і цілей договору».

Як зазначає М. Ніємінен, в середньому 75 відсотків всіх договорів про уникнення подвійного оподаткування у світі відповідають МПК ОЕСР[598]. Такий високий рівень подібності договірних норм логічно обумовлює важливість належного розуміння змісту самих положень МПК ОЕСР, що є навряд чи можливим без звернення до її коментарів. Останні виконують ряд важливих функцій[599]:

– пояснюють «внутрішню логіку» та причини розробки тих чи інших положень статей МПК ОЕСР;

– описують часто відмінні підходи в національному податковому законодавстві держав-членів ОЕСР та пояснюють найбільш поширені проблеми, які можуть виникати при тлумаченні та застосуванні положень МПК ОЕСР;

– містять рекомендації для національних органів державної влади щодо вирішення відкритих питань шляхом, наприклад, додавання уточнюючих положень у міжнародні податкові договори або через взаємне узгодження;

– пропонують альтернативні формулювання до тих, які наведені безпосередньо в тексті МПК ОЕСР;

– конкретизують зміст положень МПК ОЕСР;

– обґрунтовують доцільність вибору одного із запропонованих варіантів у тому випадку, коли є імовірність множинності тлумачень.

Значимість наведених функцій обумовлює доцільність звернення до тексту коментарів до МПК ОЕСР для визначення того, яким же був автентичний намір розробників відповідних модельних норм. У параграфі 3 вступу до МПК ОЕСР зазначається, що згідно з Рекомендаціями Ради ОЕСР щодо застосування Модельної конвенції

---

[597]Тимченко Л. Д., Тимченко Л. А. Международное право: основные отрасли, институты, нормы: учебное пособие. Ирпень: Национальная академия ГНС Украины, 2004. 282, [60] с.

[598]Nieminen, M. OECD Commentaries under the Vienna Rules. Tampere: University of Tampere, 2014. 209, [25] p.

[599] Nieminen, M. OECD Commentaries under the Vienna Rules. Tampere: University of Tampere, 2014. 209, [2–3] p.

ОЕСР від 23.10.1997 держави-члени цієї міжнародної організації при укладанні чи перегляді власних договорів про уникнення подвійного оподаткування повинні зважати на положення МПК ОЕСР у тлумаченні її коментарів та відповідно до висловлених застережень, а їх податкові відомства повинні слідувати положенням відповідних коментарів, які змінюються час від часу та відповідно до їх застережень (*observation*), при застосуванні і тлумаченні положень двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, що базуються на МПК ОЕСР[600]. Навіть сама назва акта ОЕСР, яким визначено відповідний статус МПК ОЕСР та коментарів до неї, чітко вказує на відсутність формального обов'язку тлумачити договірні норми на підставі МПК ОЕСР та коментарів до неї навіть у державах-членах ОЕСР.

У параграфі 29 вступу до МПК ОЕСР уточнюється, що «хоча коментарі [до МПК ОЕСР] не створені для того, щоб бути долученими у будь-який спосіб до договорів, укладених державами-членами, які є юридично зобов'язуючими міжнародними інструментами, на відміну від МПК ОЕСР, але вони [коментарі до МПК ОЕСР] можуть, незважаючи на це, надавати значне сприяння в застосуванні та тлумаченні відповідних договорів та особливо при вирішенні будь-яких спорів»[601].

Як бачимо, розробники МПК ОЕСР та коментарів до неї однозначно вказували на рекомендаційний характер норм як МПК ОЕСР, так і коментарів до неї для держав-членів ОЕСР, не кажучи вже про ті держави, які хоча і використовують відповідні модельні норми, але не належать до кола держав-членів ОЕСР. Проте, як зазначає Ш. дю Тот, зважаючи на практику держав, «якщо договір заснований на моделі ОЕСР, то існує стійка переконаність у тому, що ті частини моделі ОЕСР, які були запозичені без будь-якої адаптації, розуміються у тому значенні, яке встановлене моделлю ОЕСР»[602].

Підхід розробників МПК ОЕСР та коментарів до неї залишає відкритим питання стосовно того, яким є статус згаданих матеріалів

---

[600]Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. 654, [9] p.

[601]Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. 654, [18] p.

[602]Du Toit, C. Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties. Amsterdam: IBFD, 1999. 280, [184] p.

ОЕСР у контексті тлумачення договорів про уникнення подвійного оподаткування на підставі Віденської конвенції. Іншими словами, до якої саме категорії засобів тлумачення можна віднести МПК ОЕСР та коментарі до неї? Відповідь на це питання зумовило виникнення різних підходів серед представників доктрини права:

1. Як стверджують К. Фогель та Р. Прокіч, зважаючи на те, що МПК ОЕСР слугує основою для ведення переговорів, то вона є частиною контексту укладеного на її основі договору про уникнення подвійного оподаткування[603]. Аналогічну думку відстоює і Ф. Енгелен, який надає значно більш розгорнуту аргументацію власної позиції. Згаданий автор вказує, що сторони відповідного податкового договору між державами-членами ОЕСР не можуть з точки зору доброї волі (*good faith*) стверджувати, що положення такого договору повинні мати відмінне значення від того, що визначене в офіційних коментарях стосовно ідентичних норм МПК ОЕСР[604].

2. У свою чергу, М. Дальберг вважає, що у випадку незмінності згадуваних матеріалів ОЕСР протягом значного періоду часу можна говорити про те, що їх положення утворюють «звичайне значення» термінів договору про уникнення подвійного оподаткування у розумінні ч. 1 ст. 31 Віденської конвенції[605].

3. Посилаючись на дослідження К. Фогеля та Е. Джонса, Ж. Баренфельд у своїй роботі вказує на можливість включення МПК ОЕСР та її офіційних коментарів у сферу дії ч. 3 ст. 31 Віденської конвенції[606]. Остання вказує на обов'язок врахування у процесі тлумачення, поряд з контекстом, наступних угод та наступної практики держав-учасниць, а також діючих у відносинах між державами-учасницями норм міжнародного права.

---

[603]Vogel, K., Prokisch, R. General Report in International Fiscal Association, Interpretation of Double Taxation Conventions. *Cahiers de droit fiscal international*. 1993. Vol. 78a. 55–85, [65] p.

[604]Engelen, F. Interpretation of Tax Treaties Under International Law. Amsterdam: IBFD Publications, 2004. 590, [103–110] p.

[605]Dahlberg, M. Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? *Festskrift till Gustaf Lindencro*na. Stockholm: Norstedts Juridik. 2003. C. 137–155, [153] p., [155] p.

[606]Barenfeld, J. Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations. JIBS Dissertation Series, No. 025. Jönköping: Parajett AB, 2005. 340, [51] p.

4. Власна ж позиція Ж. Баренфельда полягає в тому, що офіційні матеріали ОЕСР втілюють у собі «спеціальне значення» термінів міжнародних податкових договорів у контексті ч. 4 ст. 31 Віденської конвенції «у такій високопрофесійній і технічній сфері, як міжнародне податкове право, далеко не є незвичайним те, що термін має спеціальне значення. Більше того, факт існування потреби у визначенні змісту різних статей через прийняття деталізованих і розлогих коментарів вказує, що формулювання, використані в них, призначені для надання спеціального значення»[607].

5. Відмовляючи МПК ОЕСР та коментарям до неї у статусі обов'язкових засобів тлумачення, М. Ланг та Ф. Брюггер вважають, що МПК ОЕСР та її офіційні коментарі мають розглядатися як «додаткові засоби тлумачення» відповідно до ст. 32 Конвенції[608]. З правильністю такого підходу погоджується і С. Мельник[609].

Наявність подібних розбіжностей не може не впливати на розвиток судової практики тлумачення положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, у т.ч. і в Україні.

Станом на 01.01.2018 в Україні діяли 73 договори про уникнення подвійного оподаткування, при цьому варто зазначити, що процес розширення мережі таких договорів ще не завершений[610]. Разом з тим на особливу увагу заслуговує той факт, що більшість з відповідних договорів розроблено саме на підставі МПК ОЕСР[611]. Крім того, згідно із Середньостроковим планом пріоритетних дій уряду до 2020 року «приведення положень чинних Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування у відповідність з Модельною податковою

---

[607]Barenfeld, J. Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations. JIBS Dissertation Series, No. 025. Jönköping: Parajett AB, 2005. 340, [50–51] p.

[608]Lang, M., Brugger, F. The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation. Australian Tax Forum. 2008. № 23. 95–108, [98] p.

[609]Melnyk, S. Legal Status of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention in Ukraine. IFA Ukraine. International Tax Bulletin. Issue #2. May 2009. 3 p. URL : http://www.ifa-ukraine.org/files/newsletter/ITB_2_1.pdf

[610]Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування: Лист ДФС України від 02.01.2018 № 78/7/99-99-01-02-02-17. URL : http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/328349.html.

[611]Петраш І. Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: дис. … канд..юрид.наук: 12.00.11. Львів, 2003. 190, [71] с.

конвенцією ОЕСР стосовно оподаткування доходів та капіталу» є одним із завдань комплексу заходів з удосконалення податкового законодавства[612]. Очевидно, що наведені фактори вказують не лише на можливість, але й на необхідність звернення до МПК ОЕСР та коментарів до неї як джерела тлумачення положень договірних норм у сфері оподаткування.

Вітчизняна судова практика вказує не лише на відсутність єдності, але й навіть на суперечливість використовуваних підходів щодо статусу МПК ОЕСР та коментарів до неї як джерела тлумачення договірних норм у контексті вимог стст. 31 та 32 Віденської конвенції:

1. У постанові від 21.04.2016 у справі 814/399/16 Миколаївський окружний адміністративний суд відмовив при вирішенні питання про включення до категорії «нерезиденти, що мають офшорний статус» учасників британського партнерства, згідно з п. 161.3 ст. 161 ПК України, у можливості звернення контролюючих органів до МПК ОЕСР: «Необґрунтованим … суд вважає посилання відповідача на податкове законодавство Великобританії та Модельної податкової конвенції. Пункт 3.1 ст. 3 ПК України визначено вичерпний перелік податкового законодавства України. Законодавство іншої країни до вказаного переліку не входить … Суд погоджується також з доводами позивача про те, що норми Модельної податкової конвенції щодо доходу та капіталу, прийнятої організацією економічного співробітництва та розвитку, мають лише рекомендаційний характер. До того ж Україна не входить до міжнародної організації економічного співробітництва та розвитку, а Верховна Рада України не надавала згоду на обов'язковість конвенції»[613]. Апеляційна та касаційна інстанції погодилися з обґрунтованістю наведених висновків суду.

У цьому випадку питання про статус МПК ОЕСР та коментарів до неї у контексті тлумачення договірних норм у сфері оподаткування безпосередньо не було розглянуто судом, оскільки суд обмежився

---

[612]Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року: Розпорядження КМУ від 03.04.2017 № 275. URL : https://www.kmu.gov.ua/storage/app/media/plany%20uryadu/cerednostrokoviy-plan-2020.doc.

[613]Постанова Миколаївського окружного адміністративного суду у справі 814/399/16 від 21.04.2016 . URL : http://reyestr.court.gov.ua/Review/57370499.

лише констатацією їх рекомендаційного характеру. Разом з тим обґрунтування судом наведеного твердження щонайменше є непослідовним.

По-перше, хоча Україна дійсно не є членом ОЕСР, але тісно співпрацює з відповідною міжнародною організацією в цілому і в сфері оподаткування зокрема. Більше того, Україна сформулювала цілий ряд власних позицій щодо окремих статей МПК ОЕСР та коментарів до неї безпосередньо, зокрема, ч. 2 ст. 2; ч. 1 ст. 4; ч. 2, ч. 4 та ч. 5 ст. 5; ч. 2 ст. 7; ч. 1 ст. 8; ч. 2 та ч. 3 ст. 11; ч. 1 та ч. 2 ст. 12; ст. 18, ч. 6 ст. 24; ч. 3 та ч. 4 ст. 25.

З одного боку, сам факт входження чи невходження України до складу ОЕСР не впливає на статус відповідних матеріалів, оскільки, як вже зазначалося вище, у МПК ОЕСР та коментарях до неї безпосередньо встановлено відсутність формально обов'язкового характеру у відповідних матеріалах ОЕСР навіть для держав-членів ОЕСР. Звідси випливає, що набуття членства в згаданій організації не вплинуло б на відсутність формального зобов'язання дотримуватися вимог МПК ОЕСР. З іншого – висловлення формулювання власних позицій до змісту МПК ОЕСР вказує на те, що Україна щонайменше визнає значущість відповідного модельного акту як основи для розробки, прийняття і тлумачення положень двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування.

По-друге, використання як аргументу при визначенні рекомендаційного характеру МПК ОЕСР посилання на те, що стосовно відповідного документа не було надано згоду на обов'язковість з боку Верховної Ради України, є необґрунтованим. Згідно зі ст. 9 Конституції України надання такої згоди на стадії ратифікації потребують міжнародні договори, зокрема і договори про уникнення подвійного оподаткування, але не акти міжнародних організацій, чим є, по суті, МПК ОЕСР.

2. Київський апеляційний адміністративний суд в ухвалі по справі 2а-9844/11/2670 від 01.03.2012 використав посилання на параграфи 23 і 24 коментарю до ст. 5 МПК ОЕСР у тлумаченні положень щодо постійного представництва в Конвенції між урядами України і Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на дохід і на приріст

вартості майна від 10.02.1993[614]. Разом з тим суд не розглядав правову природу самого МПК ОЕСР та коментарів до неї, обмежившись лише констатацією того, що норми розглядуваного договору засновані на положеннях МПК ОЕСР.

3. Той же суд у постанові по справі 826/3191/13-а від 18.09.2013 вказує: «Згідно п. 3 ст. 31 Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 року, яка застосовується до договорів між державами, для цілей тлумачення договору поряд з контекстом ураховується: будь-які наступні угоди між учасниками стосовно тлумачення договору або застосування його положень; та подальша практика застосування договору, яка встановлює згоду учасників стосовно його тлумачення. Коментарі до типових моделей Конвенції ОЕСР та Конвенції ООН відповідають згаданій нормі Віденської конвенції та використовуються при виконанні міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Враховуючи викладене, відповідні положення офіційного коментарю до Модельної конвенції ОЕСР … повинні братися до уваги при застосуванні Конвенції між урядами України та Польщі, яка підписана на основі Модельної конвенції ОЕСР»[615].

Зміст відповідного рішення не дає змоги повною мірою визначити обґрунтованість підстав для наведеного твердження про те, що МПК ОЕСР та коментар до неї можуть розглядатися як наступна практика договірних сторін, тобто практика, яка мала місце після моменту укладення самого договору. Подібна позиція щонайменше потребує додаткового обґрунтування з урахуванням хоча б того факту, що параграфи 23 та 24 коментарю до ст. 5 МПК ОЕСР були прийняті набагато раніше моменту укладення Конвенції між урядами України і Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 12.01.1993[616]. Логічно припустити у такому випадку, що застосування відповідних положень МПК ОЕСР та коментарю до неї на підставі

---

[614]Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду у справі 2а-9844/11/2670 від 01.03.2012. URL : http://reyestr.court.gov.ua/Review/22240992.

[615]Постанова Київського апеляційного адміністративного суду у справі 826/3191/13-а від 18.09.2013. URL : http://reyestr.court.gov.ua/Review/33679111.

[616]Model Tax Convention on Income and on Capital (updated 2010): Paris: OECD Publishing, 2012. URL : https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en. (5)-60.

п. 3 ст. 31 Віденської конвенції як наступної практики сторін виглядає сумнівним.

Незважаючи на це, запропонований підхід Київського апеляційного адміністративного суду був використаний й іншими судами, зокрема, Окружним адміністративним судом м. Київ у постанові у справі 826/12927/14 від 30.10.2014 [617].

4. Одеський окружний адміністративний суд у рішенні по справі 1540/4891/18 від 28.11.2018 при тлумаченні положень Конвенції між урядами України і Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 08.11.2012 зазначив, що «термін «бенефіціарний власник доходу» вперше було запроваджено в статтях щодо податків на доходи та капітал, які стосуються дивідендів, процентів та роялті, регламентованих Модельною конвенцією Організації економічного співробітництва та розвитку 1977 року … які хоча і не є джерелом права в Україні, проте є допоміжним джерелом для тлумачення положень конвенцій, що їх уклала Україна із іншими державами. Відтак, якщо міжнародний договір не визначає поняття «бенефіціарний власник», на допомогу має прийти національне законодавство, а також коментарі до Модельної конвенції ОЕСР»[618]. За такого підходу зрозуміло, що суд відніс МПК ОЕСР та коментарі до неї до допоміжних засобів тлумачення договірних норм згідно зі ст. 32 Віденської конвенції. З урахуванням змісту МПК ОЕСР та її юридичної природи такий підхід, на нашу думку, виглядає найбільш обґрунтованим, якщо інше не передбачено безпосередньо самими договірними нормами, як це має місце, наприклад, у параграфі першому протоколу до договору України про уникнення подвійного оподаткування з Австрією або параграфі шостому протоколу до договору України про уникнення подвійного оподаткування з Мексикою[619].

---

[617]Постанова Окружного адміністративного суду м. Київ у справі 826/12927/14 від 30.10.2014. URL : http://reyestr.court.gov.ua/Review/41630114.

[618]Рішення Одеського окружного адміністративного суду у справі 1540/4891/18 від 28.11.2018 р. URL : http://reyestr.court.gov.ua/Review/78315075

[619]Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири: монографія / автор. колектив; за заг. ред. П. В. Пашка, Л. Л. Тарангул. К. : ТОВ «Новий друк», 2015. 570, [355–377] с.

Наведені розбіжності у вітчизняній судовій практиці щодо правового статусу МПК ОЕСР та коментарів до неї як джерела тлумачення положень договорів про уникнення подвійного оподаткування засвідчують відсутність належного розуміння юридичної природи та особливостей відповідних інструментів. Збереження подібної ситуації на майбутнє може не лише призводити до неналежного тлумачення та застосування договірних норм у контексті взаємовідносин між платниками податків та контролюючими органами, але й формувати підстави для звинувачення України договірними державами у порушенні вимог ст. 26 Віденської конвенції в частині добросовісного виконання договірних норм.

Як бачимо, розбіжності у доктринальних підходах до розуміння правової природи та особливостей МПК ОЕСР та коментарів до неї як джерела тлумачення договірних норм у сфері оподаткування знайшли своє відображення і у підходах вітчизняних судів. Разом з тим існування таких розбіжностей на майбутнє є навряд чи виправданим щонайменше щодо необхідності забезпечення реалізації вимог визначеності податкового законодавства.

# РОЗДІЛ 5
# МИТНА ПОЛІТИКА ТА ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЯ МИТНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

5.1. Динаміка та тенденції провадження митної справи як засобу реалізації митної політики України.

5.2. Ідентифікація митної безпеки та митних інтересів у системі координат реалізації митної політики.

5.3. Взаємозв'язок та синергія концепцій «Уповноваженого економічного оператора» та «Єдиного вікна» Рамкових стандартів безпеки ВМО у контексті забезпечення митної безпеки держави.

5.4. Зарубіжна практика управління митними ризиками у контексті впровадження системи попереднього інформування митних адміністрацій.

5.5. Підходи і рекомендації щодо аналізу митних ризиків під час переміщення пасажирів авіаційним транспортом.

5.6. Використання ризик-орієнтованих інструментів у сфері митного контролю під час переміщення товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях.

5.7. Методичні засади визначення рівня схильності працівників податкових та митних органів до вчинення корупційних правопорушень.

## 5.1. Динаміка та тенденції провадження митної справи як засобу реалізації митної політики України

Реалізація ефективної митної політики покликана, з одного боку, визначити оптимальні умови діяльності суб'єктів господарювання, при цьому забезпечити повноту та своєчасність митних надходжень до бюджету, а з іншого – стати дієвим важелем захисту митних інтересів держави та проявів зовнішніх загроз у світлі світових економічних дисбалансів. Це обумовлює потребу аналізу динаміки реалізації митної справи в Україні як одного із функціональних

механізмів митної політики та забезпечення митних інтересів держави[620].

Згідно з Митним кодексом України[621] законодавчо закріплене визначення категорії «державна митна політика» інтерпретується як система принципів та напрямів діяльності держави у сфері захисту митних інтересів та забезпечення митної безпеки України, регулювання зовнішньої торгівлі, захисту внутрішнього ринку, розвитку економіки України та її інтеграції до світової економіки. Державна митна справа, у свою чергу, визначається як встановлені порядок і умови переміщення товарів через митний кордон України, їх митний контроль та митне оформлення, застосування механізмів тарифного і нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, справляння митних платежів, ведення митної статистики, обмін митною інформацією, ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, здійснення відповідно до закону державного контролю нехарчової продукції при її ввезенні на митну територію України, запобігання та протидія контрабанді, боротьба з порушеннями митних правил, організація і забезпечення діяльності органів доходів і зборів та інші заходи, спрямовані на реалізацію державної політики у сфері державної митної справи.

На сьогодні провадження митної справи та реалізація митної політики залишається стратегічно важливим механізмом забезпечення сталого економічного розвитку держави. Адже митна політика є складовою внутрішньої та зовнішньої політики, яка визначає зміст діяльності держави та її компетентних органів у сфері регулювання зовнішньоекономічних відносин й організації митної системи, а її головним функціональним завданням є забезпечення захисту національних інтересів і національної безпеки України в економічній, у політичній, соціальній, екологічній та інших сферах[622]. Від реалізації митної політики багато в чому залежить досягнення фінансової стабілізації у державі, стимулювання залучення іноземних інвестицій

---

[620]Шевчук С. В. Аналіз динаміки здійснення митної справи в Україні. Економіка та держава. 2018. № 8. С. 65–70, [65].

[621]Митний кодекс України від 03.12.2017 № 4495-17. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17.

[622]Пашко П. В., Пісной П. Я. Митна політика та митна безпека України. Фінанси України. 2006. № 1. С. 74–85, [75–76].

у виробництво, підвищення конкурентоспроможності вітчизняних суб'єктів господарювання та захист вітчизняного ринку.

Поміркована та урівноважена, а головне стабільна митна політика створює умови для функціонування у стабільному стані національної економіки, її зміцнення, сприяння розвитку експортного потенціалу вітчизняної продукції, пришвидшення й поглиблення інтеграції у європейську та світову економічну систему та активізації участі у міжнародних економічних та фінансових організаціях, протидії внутрішнім та зовнішнім загрозам, якщо вони виникають[623].

З огляду на зазначене, ефективному функціонуванню митної системи у країні відводиться чільне місце, як у довгострокових стратегіях[624], так і тактичних планах Уряду[625], у контексті забезпечення заходів щодо покращання функціонування митних органів та господарювання суб'єктів ЗЕД. Належне функціонування митної системи, крім окресленого вище, прямо пропорційно впливає як на інвестиційний клімат країни, забезпечення безпеки суспільства, так і на захист митних інтересів держави, що, згідно зі ст. 544 МКУ[626], належить до основних завдань органів доходів і зборів.

Проте, незважаючи на державні ініціативи щодо реформування митної сфери, нині залишається ряд проблемних аспектів, які впливають на функціональність митної системи у розрізі неузгодженості нормативно-правової бази, повноти надходжень до державного бюджету та здійснення зовнішньоекономічної діяльності суб'єктами господарювання.

Так, аудит Рахункової палати України у 2017 році, проведений у рамках оцінки ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування

---

[623]Пашко П. В. Пісной П. Я. Митна політика та митна безпека України. Фінанси України. 2006. № 1 С. 74–85 [77].

[624]Про Стратегію сталого розвитку "Україна-2020" / Указ Президент України від 12.01.2015 № 5/2015. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#n10.

[625]Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 3 квітня 2017 р. № 275-р. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-%D1%80.

[626]Митний кодекс України від 19.06.2018 № 2464-VIII / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України: [сайт]. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/page19.

митного законодавства, виявив ряд прорахунків у діяльності відповідних органів, серед яких:

– неузгодженість нормативно-правового забезпечення у сфері державної митної справи, що не сприяє спрощенню митних формальностей, прискоренню митного оформлення товарів та покращенню адміністрування митних платежів;

– відсутність належної взаємодії між органами ДФС і правоохоронними органами, органами державної виконавчої служби, іншими державними органами, а також з митними органами інших країн світу, що суттєво зменшує ефективність проведених заходів із забезпечення дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності митного законодавства;

– відсутність дієвої та ефективної системи контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог законодавства України з питань державної митної справи під час ввезення товарів на митну територію України;

– наявні проблеми організаційно-управлінського характеру, що простежуються у діях ДФС України, що не володіє повною інформацією про стан забезпечення технічними засобами митниць ДФС, що впливає на динаміку автоматизації та інформатизації процесів митного контролю та митного оформлення тощо[627].

Ключовими також залишаються такі проблеми на шляху розвитку державної митної справи та реформування митниці: необхідність забезпечення належного балансу між безпековими вимогами та простотою митних процедур, складність, забюрократизованість та вразливість для корупції процедур здійснення митного контролю та оформлення.[628]

Підґрунтям відповідних конклюзій слугують основні кількісні показники, якими характеризується ситуація щодо положення справ у митній сфері. Так, середній час митного оформлення товарів на митниці, згідно з розрахунками Державної фіскальної служби України, становить близько 2 годин 25 хвилин для імпорту товарів, 1 години 15 хвилин – для експорту товарів та 24 хвилин – для

---

[627]Шевчук С. В. Аналіз динаміки здійснення митної справи в Україні // Економіка та держава. 2018. № 8. С. 65–70, [66].

[628]Шевчук С. В. Оцінка провадження митної справи в Україні: міжнародний вимір. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 16. С. 35–39, [38].

транзиту. Проте, за даними показника «Міжнародна торгівля» рейтингу Doing Business 2017, загальний час на експорт для прикордонного і митного контролю становить 26 годин, для оформлення документів – 96 годин. Час на імпорт для прикордонного і митного контролю становить 72 години, для оформлення документів – 168 годин[629].

Попри наявні диспропорції у діяльності митних органів, згідно з даними Державної служби статистики[630,631] та Державної фіскальної служби України[632] (табл. 5.1), митні надходження займають левову частку у наповненні Державного бюджету України з варіацією від 30 у 2005 році до 38,4 % у 2016 році. Відповідний діапазон волатильності зазначеного показника дає підстави стверджувати про його бюджетоутворюючий характер та прогресивну динаміку, що обумовлює важливість цього індикатора для стабільного функціонування держави. З 2005 по 2016 рр. митні надходження до бюджету зросли у 7,5 раза, при цьому, що Державний бюджет України збільшився майже в 6 раз, а ВВП країни лише в 5,2 раза.

Випереджаючі темпи надходження митних платежів свідчать про вагу митної політики та митної справи у забезпеченні розбудови сталого економічного простору держави, формуванні єдиного підходу щодо функціонування внутрішнього та зовнішнього середовища у площині реалізації інтеграційних процесів, економічної безпеки тощо.

Аналізуючи дані таблиці 5.1, варто звернути увагу, що ВВП України протягом зазначеного періоду має позитивну динаміку та з кожним роком збільшується. Зокрема, з 2005 року по 2016 рік обсяг ВВП збільшився більше ніж у 5 раз, а з 2014 року щорічний приріст становить близько 400 млрд грн. У 2015 році відповідний показник збільшився до попереднього року на 401 млрд грн, що у відсотковому вимірі становить 25,3 %. У 2016 році динаміка зростання

---

[629]Шевчук С. В. Мискін Ю. І. Митна політика як важлива складова забезпечення митних інтересів держави. Формування ринкових відносин в Україні. 2018. № 7–8. (206–207) С. 45–51, [48].

[630]Статистичний щорічник України за 2016 рік / Державна служба статистики України [за редакцією І. Є. Вернера], 2017 URL : https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm

[631]Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/

[632]Звіт Державної фіскальної служби України за 2016 рік / Державна фіскальна служба України. URL : http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html.

продовжилася, показник зростання ВВП, порівняно з попереднім роком, сягнув майже 20 %. Проте, порівнюючи відповідну динаміку зі світовими масштабами, варто констатувати, що все ж низький офіційний рівень ВВП України є одним з ключових бар'єрів на шляху переходу від забезпечення макроекономічної стабільності до динамічного зростання[633].

Таблиця 5.1

**Основні макроекономічні показники України у розрізі 2005–2016 рр. (млрд грн)***

| Рік | ВВП | Державний бюджет (ДБ) | Дефіцит державного бюджету | % до ДБ | Податкові надходження (ПН) | % до ДБ | Митні надходження | % до ДБ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **2005** | 457,325 | 103,867 | 7,945 | 7,6 | 74,476 | 71,8 | 31,1 | 30 |
| **2010** | 1079,346 | 233,990 | 64,265* | 27,4 | 166,872 | 71,3 | 85,6 | 36,6 |
| **2011** | 1299,991 | 311,898 | 23,557 | 7,5 | 261,605 | 83,9 | 114,5 | 36,7 |
| **2012** | 1404,669 | 344,711 | 53,445 | 15,5 | 274,715 | 79,7 | 108,4 | 31,4 |
| **2013** | 1465,198 | 337,617 | 64,706 | 19,2 | 262,777 | 77,8 | 113 | 33,4 |
| **2014** | 1586,915 | 354,966 | 78,052 | 22 | 280,178 | 78,9 | 135,4 | 38,1 |
| **2015** | 1988,544 | 531,550 | 45,167** | 8,5 | 409,417 | 77 | 202,3 | 38,1 |
| **2016** | 2385,367 | 612,111 | 70,262 | 11,5 | 503,879 | 82,3 | 235,3 | 38,4 |

*Джерело: розроблено авторами на основі даних[634,635].*

**Дані за 2010 рік наведено з урахуванням за спеціальним фондом Державного бюджету України випуску ОВДП для погашення заборгованості минулих років з відшкодування ПДВ у сумі 16,4 млрд грн та випуску ОВДП для збільшення статутного капіталу державної іпотечної установи у сумі 2 млрд грн.*

***Дані за 2014 рік наведено з урахуванням за спеціальним фондом Державного бюджету України випуску облігацій внутрішньої державної позики (ОВДП) на оформлення відшкодування сум податку на додану вартість, задекларованих до відшкодування до 1 січня 2014 року, у сумі 6,9 млрд грн та випуску ОВДП на надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам для компенсації різниці в тарифах на виробництво теплової енергії у сумі 11,1 млрд грн.*

---

[633]Шевчук С. В. Аналіз динаміки здійснення митної справи в Україні. Економіка та держава. 2018. № 8. С. 65-70, [66].

[634]Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/.

[635]Звіт Державної фіскальної служби України за 2016 рік / Державна фіскальна служба України URL : http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html.

Так, за оцінками МВФ, у 2016 р.[636] номінальний обсяг ВВП України становив 93,3 млрд дол. США. За обсягом номінального ВВП на душу населення наша держава у 4,7 раза поступається середньосвітовому рівню (2 194,4 дол. США в Україні проти 10 318,9 дол. США в середньому по світу). Це означає, що відновлення міжнародного економічного статусу України вимагає забезпечення суттєво відмінних від середньосвітових параметрів економічної динаміки, зокрема, темпів зростання, рівня інфляції, дефіциту державного бюджету, обсягів боргу, зовнішньоторговельної відкритості тощо. Так, характерні для розвинених країн щорічні темпи зростання ВВП на рівні 2–4 % принципово не здатні істотно змінити конкурентні позиції України у світі не лише у середньо-, а й у довгостроковій перспективі, й закріплюватимуть відставання країни.

Митна діяльність має важливу особливість – впливає на активність зовнішньоекономічної діяльності, і якщо в ЗЕД починають переважати пасивні форми адаптації до світової економіки над активними, це слід приймати як неефективну діяльність усіх суб'єктів ЗЕД і особливо митної служби[637]. У відповідному контексті варто звернути увагу на динаміку експорту та імпорту товарів та послуг в Україні, що зазначені в таблиця 5.2.

Так, аналіз аналітико-фактологічних даних за період 2005–2017 рр. свідчить про низхідні тенденції експорту товарів з України зокрема та у розрізі зовнішньоекономічного сальдо товарів та послуг у цілому. За дванадцятирічний відрізок часу з 2005 по 2017 рр. експорт товарів з України переважав імпорт лише один раз в 2015 році на суму 610,7 млн дол. Сукупний експорт товарів з України у 2017 році з показником 43 264,2 млн дол. є нижчим за аналогічний показник 2007 року, який був рівний 49 296,1 млн дол. Ці аспекти вказують на слабкі позиції вітчизняних експортерів та певну нескоординованість дій держави у відповідному секторі.

---

[636]Аналітична доповідь до щорічного послання Президента України до Верховної ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2017 році». К. : НІСД, 2017. 928, [512] с.

[637]Пашко П. В. Митна безпека (теорія, методологія та практичні рекомендації): монографія. Одеса: АТ «ПЛАСКЕ», 2009. 628, [191] с.

Таблиця 5.2

**Динаміка експорту/імпорту товарів та послуг в України у розрізі 2005–2017 рр.***

| Рік | Експорт товарів та послуг, млн дол. | | | Імпорт товарів та послуг, млн дол. | | | Сальдо, млн дол. | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Товари | Послуги | Разом | Товари | Послуги | Разом | Товари | Послуги | Загальне |
| **2005** | 34228,4 | 6443,2 | **40671,6** | 36136,3 | 2941,8 | **39078,1** | -1907,9 | 3501,4 | **1593,5** |
| **2006** | 38368,0 | 7791,8 | **46159,8** | 45038,6 | 3730,6 | **48769,2** | -6670,6 | 4061,2 | **-2609,4** |
| **2007** | 49296,1 | 9435,1 | **58731,2** | 60618,0 | 4995,5 | **65613,5** | -11321,9 | 4439,6 | **-6882,3** |
| **2008** | 66967,3 | 12260,1 | **79227,4** | 85535,3 | 6481,5 | **92016,8** | -18568 | 5778,6 | **-12789,4** |
| **2009** | 39695,7 | 10129,7 | **49825,4** | 45433,1 | 5186,4 | **50619,5** | -5737,4 | 4943,3 | **-794,1** |
| **2010** | 51405,2 | 11936,3 | **63341,5** | 60742,2 | 5421,6 | **66163,8** | -9337 | 6514,7 | **-2822,3** |
| **2011** | 68394,2 | 14180,3 | **82574,5** | 82608,2 | 6214,2 | **88822,4** | -14214 | 7966,1 | **-6247,9** |
| **2012** | 68830,4 | 14096,2 | **82926,6** | 84717,6 | 6650,1 | **91367,7** | -15887,2 | 7446,1 | **-8441,1** |
| **2013** | 63320,7 | 14233,2 | **77553,9** | 76986,8 | 7523,0 | **84509,8** | -13666,1 | 6710,2 | **-6955,9** |
| **2014** | 53901,7 | 11520,8 | **65422,5** | 54428,7 | 6373,1 | **60801,8** | -527 | 5147,7 | **4620,7** |
| **2015** | 38127,1 | 9736,6 | **47863,7** | 37516,4 | 5523,0 | **43039,4** | 610,7 | 4213,6 | **4824,3** |
| **2016** | 36361,7 | 9868,0 | **46229,7** | 39249,8 | 5326,5 | **44576,3** | -2888,1 | 4541,5 | **1653,4** |
| **2017** | 43264,7 | 10714,3 | **53979** | 49607,2 | 5476,1 | **55083,3** | -6342,5 | 5238,2 | **-1104,3** |

*Джерело: розроблено авторами на основі даних*[638,639].

Незважаючи на домінуючі позиції імпорту, що забезпечує на сьогодні зростання надходжень до бюджету, залишається ряд гострих та несприятливих аспектів, які матимуть вплив на економічний розвиток держави у майбутньому. Це стосується як перенасичення ринку імпортними товарами невисокої якості, скорочення національного виробництва, зменшення платоспроможності населення, так і позицій вітчизняного товаровиробника в ендогенному та екзогенному форматі. Динаміка незворотних тенденцій прослідковується уже нині[640].

Зокрема, за інформацією ДФС України, на сьогодні не забезпечено повного перегляду ставок ввізного мита, розмір яких менший

[638]Статистичний щорічник України за 2016 рік / Державна служба статистики України [за редакцією І. Є. Вернера], 2017 URL : https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/ publ1_u.htm

[639]Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/.

[640]Шевчук С. В. Аналіз динаміки здійснення митної справи в Україні. Економіка та держава. 2018. № 8. С. 65–70, [67].

граничного рівня, встановленого Протоколом про вступ України до Світової організації торгівлі, що не сприяє захисту вітчизняних товаровиробників та збільшенню надходжень до державного бюджету митних платежів. Так, ДФС України виявлено 1 940 ставок (19,5 відс. загальної їх кількості), що були нижчі за рівень, встановлений зобов'язаннями України перед СОТ[641].

Відповідні тенденції частково можна пояснити інфільтрацією негативних наслідків відчуження української власності, розривом внутрішніх економічних зв'язків на тлі несприятливої кон'юнктури світових ринків[642]. Проте вагому роль у відповідних процесах відіграють також прорахунки управлінських рішень на державному рівні, колізії та неузгодженості законодавчої бази, а також відсутність повноцінної довгострокової стратегії забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів.

Недостатнє врахування загроз і нехтування ними призводять до зниження темпів зростання національної економіки, зупинення виробництва, втрат бюджету, втрати транзитної привабливості України, незважаючи на її вигідне географічне розташування, втрати зовнішньоекономічних переваг, ввезення неякісних товарів, використання і споживання яких загрожують здоров'ю та безпеці населення, до неконтрольованого вивезення стратегічно важливих товарів з території України, ввезення продукції низького морально-етичного змісту[643].

Ілюстративним у відповідному аспекті є графічне зображення динаміки сальдо зовнішньоекономічної торгівлі у розрізі років, що зображено на рис. 5.1.

---

[641]Про результати аудиту ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства / рішення Рахункової палата від 30 травня 2017 р. №12-3. / URL : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751938/R_RP_12-3_2017.pdf?subportal=main

[642]Аналітична доповідь до щорічного послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2017 році». К. : НІСД, 2017. 928, [524] с.

[643]Осадча Н. В. Процес забезпечення митного інтересу // Управління економікою: теорія та практика, 2012. 2012. С. 128–150, [136]. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ue_2012_2012_10.

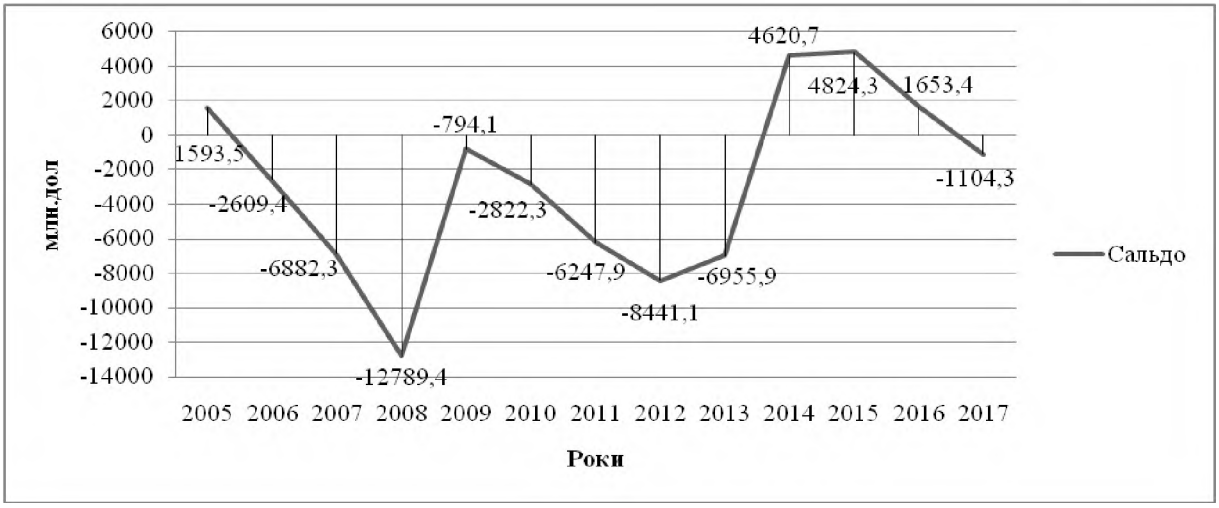



**Рис. 5.1. Динаміка сальдо зовнішньоторговельного балансу у розрізі 2005–2017 рр.**

*Джерело:* [644].

Комплексний аналіз відповідних показників дозволяє констатувати збереження надмірної залежності національної економіки від зовнішньоекономічних чинників. Україна належить до держав з безпрецедентно високою зовнішньоторговельною відкритістю.

Для усвідомлення загальної та цілісної картини стану справ у митній сфері важливими та показовими, на нашу думку, є відображення зовнішньоекономічного вектора руху країни у площині аналізу динаміки експорту та імпорту основних видів продукції за останніх два роки, що зображена у табл. 5.3

Аналізуючи відповідну інфографіку, необхідно звернути увагу не тільки на негативне зменшення сальдо товарообігу, але й на динаміку експорту/імпорту товарів. Аналіз цифрового вираження товарообігу, а також позиції співвідношення кількості товарів у режимах експорт/імпорт до попереднього року, говорять про збільшення відсоткового показника по всіх групах продукції, як у розрізі митних режимів (із загальним показником експорт +19 %; імпорт +27 %), так і загального обсягу обігу товарів, зокрема +23 %.

[644]Шевчук С. В. Аналіз динаміки здійснення митної справи в Україні // Економіка та держава. 2018. № 8. С. 65–70, [С. 67].

Таблиця 5.3

**Динаміка експорту-імпорту товарів, робіт, послуг у розрізі основних видів продукції у 2016–2017 рр., млн дол. США***

| Код найменування | 2016 р. | | | | 2017 р. | | | | Зміни | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Товарообіг | Експорт | Імпорт | Сальдо | Товарообіг | Експорт | Імпорт | Сальдо | Товарообіг | Експорт | Імпорт |
| | (млн дол.) | | | | (млн дол.) | | | | % | | |
| **Усього** | **75236** | **36364** | **38872** | **-2508** | **92798** | **43260** | **49537** | **-6277** | **23** | **19** | **27** |
| 1–24 Продовольчі товари та с/г продукція | 19174 | 15282 | 3892 | 11390 | 22058 | 17757 | 4301 | 13455 | 15 | 16 | 11 |
| 25–26 Мінеральні продукти | 2926 | 2282 | 644 | 1639 | 3963 | 3157 | 805 | 2352 | 35 | 38 | 25 |
| 27 Паливо-енергетичні товари | 8079 | 446 | 7632 | -7186 | 12615 | 790 | 11825 | -11035 | 56 | 77 | 55 |
| 28–40 Продукція хімічної промисловості, каучук | 10456 | 1968 | 8488 | -6519 | 12014 | 2222 | 9792 | -7570 | 15 | 13 | 15 |
| 41–43 Шкірсировина, хутро та вироби з них | 331 | 122 | 209 | -87 | 403 | 152 | 251 | -99 | 22 | 25 | 20 |
| 50–67 Текстиль, текстильні вироби, взуття | 2657 | 842 | 1816 | -974 | 2947 | 940 | 2007 | -1067 | 11 | 12 | 11 |
| 68–70 Вироби із каміння, скла, кераміки | 904 | 299 | 606 | -307 | 1015 | 364 | 651 | 288 | 12 | 22 | 8 |
| 72–83 Метали та вироби з них | 10646 | 8339 | 2307 | 6031 | 13138 | 10125 | 3013 | 7112 | 23 | 21 | 31 |
| 84–90 Машини, устаткування та транспорт | 15753 | 4338 | 11414 | -7076 | 19900 | 5051 | 14849 | -9798 | 26 | 16 | 30 |
| 91–97 Інші товари | 1 526 | 774 | 752 | 22 | 1813 | 978 | 836 | 142 | 19 | 26 | 11 |

Джерело: [645].

[645]Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/.

Проте якщо звернути увагу на показник сальдо у розрізі відповідних товарів, то маємо картину, що символізує загрози національним інтересам. Негативні тенденції вбачаються в такому:

– питома вага сальдо товарообігу як у 2016, так і 2017 році мають негативне значення, у розрізі привалювання імпорту над експортом, і динаміка поглиблюється, про що говорить збільшення негативного показника порівняно з попереднім роком у розмірі 2,5 раза;

– експортні можливості нашої держави сконцентровані та переважають над ввезеним імпортом згідно з загальним товарообігом у 2017 році тільки за напрямами: «Продовольчі товари та с/г продукція» з розподілом 80,5 % на 19,5 %;«Мінеральні продукти» у відношенні 79 % на 21 %; «Деревина та целюлозно-паперові вироби» з градацією 59 % на 41 %, «Метали та вироби з них» – 77 % на 23 % відповідно, а також групи продукції «Інші товари» з пропорціями 54 % на 46 %, що де-факто підтверджує сировинно орієнтований тип економіки України, який спрямований на вивіз сировини, ресурсів та напівфабрикатів з країни, в деяких випадках завдаючи непомірної шкоди екологічному стану флорі та фауні (прикладом є безцільова вирубка закарпатського лісу та безконтрольні розкопки бурштину), а, де-юре, обумовлює неспроможність державних інституцій у площині нормативно-правового поля та економічних важелів впливу відстоювати позиції вітчизняного товаровиробника на зовнішніх ринках. Цей аспект впливає та мінімізує можливості переорієнтації промислового комплексу на новітні види виробництва, а також не сприяє створенню нових вітчизняних підприємств з інноваційною спрямованістю;

– імпорт переважає на напрямах, що мають ключові значення у реалізації стратегічного вектора розвитку держави, забезпеченні національної безпеки та активізації інноваційного розвитку країни. Такі конклюзії простежуються з аналізу груп товарів, а саме: «Паливно-енергетичні товари» зі загрозливим співвідношенням 6 на 94 % у бік імпорту, «Машини, устаткування та транспорт», що має пропорцію 25 на 75 %. Певні висновки щодо вітчизняного підприємства легкої промисловості можна зробити з групи «Текстиль, текстильні вироби, взуття», де частка імпорту переважає експорт більше ніж у 2 рази[646].

---

[646]Шевчук С. В. Аналіз динаміки здійснення митної справи в Україні // Економіка та держава. 2018. №8 С. 65–70.

Зовнішньоекономічні ризики посилює й нарощування боргового тиску. Практика боргового забезпечення макроекономічної стабільності (подальше нарощування боргів для реструктуризації попередніх, утримання платіжного балансу, золотовалютних резервів, переважно державна абсорбція «токсичного» капіталу в процесі очищення банківського сектору) у 2016 р. вивела борговий тиск на новий рівень небезпеки: обсяги державного та гарантованого державою боргу становили 81 % ВВП (79,1 % – у 2015 р.). Упродовж 2016 р. борг зріс на 5,5 млрд дол. США (у 2015 р. зафіксовано зменшення боргу на 4,3 млрд дол. США), сягнувши на початок 2017 р. 71 млрд дол. США. У 2017 р. борговий тиск посилився, і за січень-червень приріст боргу становив 4,04 млрд дол. США, з яких 2,64 млрд дол. США – нарощування зовнішнього боргу[647].

Ці тенденції вже у наступні 3–4 роки впливатимуть на ефективність заходів макроекономічної стабілізації, а також обумовлять додатковий тиск на платників податків вцілому та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності зокрема. Переорієнтація значних бюджетних ресурсів на погашення та обслуговування державного боргу означатиме продовження інвестиційної паузи та активізацію фіскальних механізмів держави.

У відповідному форматі цікавими та показовими, на нашу думку, є результати опитування, що були проведені Всесвітнім економічним форумом[648]. Респондентам було запропоновано обрати найбільш проблемні фактори в країні, що стосуються здійснення експорту та імпорту. Як показало дослідження, проблемою номер один для реалізації імпорту частка опитуваних визначила – корупцію на кордоні, а для експорту – визначення потенційних ринків та покупців. Більш детальніше результати дослідження зображені на рис. 5.2 та 5.3.

Як видно із інфографіки рис. 5.2, три показники, серед яких: корупція на кордоні (21,9 %); тарифні та нетарифні бар'єри (19,3 %); обтяжливі процедури імпорту (17,3 %); фактично становлять майже 60 % проблемних причин здійснення імпорту в країні.

---

[647]Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2017 році : аналітична доповідь до щорічного послання Президента України до Верховної Ради України. К. : НІСД, 2017. 928, [515] с.

[648]The Global Enabling Trade Report 2016 / World economic forum. URL : http://reports.weforum.org/global-enabling-trade-report-2016/economy-profiles/#economy=UKR.

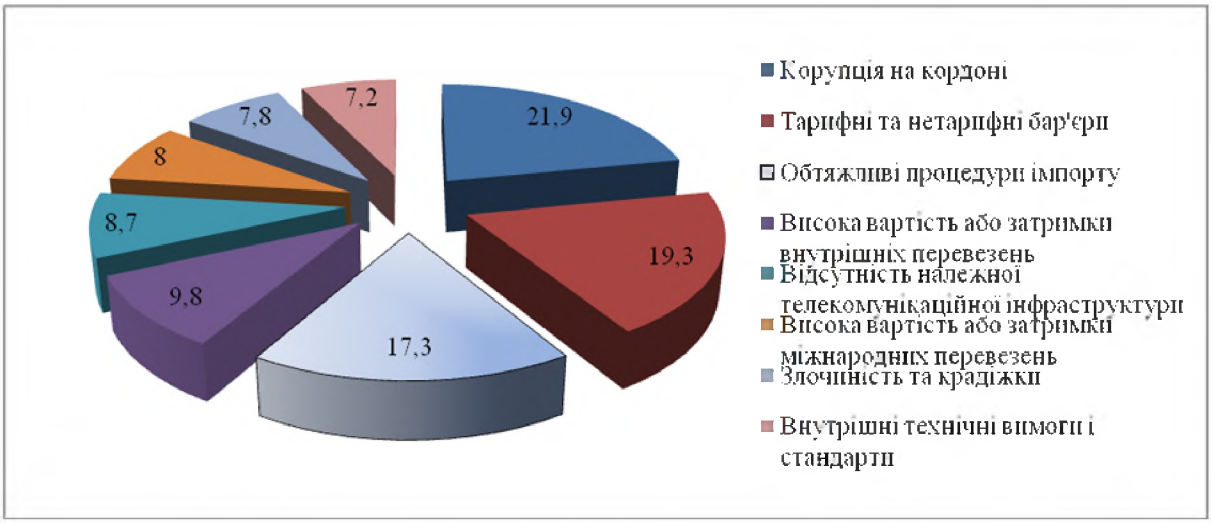



**Рис. 5.2. Найбільш проблемні фактори, що впливають на здійснення імпорту в Україні**

Джерело: [649].

Аналізуючи рис. 3.3, варто констатувати, що результати респондентів щодо визначення проблемних аспектів реалізації експорту помітно різняться. Лідери «антирейтингу» виглядають таким чином: визначення потенційних ринків та покупців (16,7%), труднощі вимог щодо задоволення якості/кількості (11,3 %); доступ до ресурсів для фінансування (11,3 %), технічні вимоги та стандарти (9,8 %).

Варто констатувати, що проблемні аспекти для експортерів пов'язані саме з вибором ринків, якістю/кількістю продукції, здійсненням фінансування та стандартизацією продукції, а корупція на митниці, на думку опитаних, займає останнє місце з показником 3,3 %. Відповідні результати корелюються із загальними тенденціями зовнішньоекономічного вектора розвитку держави, що підтверджує нашу гіпотезу про сировинну орієнтованість вітчизняної економіки, наявність об'єктивних проблем у експортерів не тільки з вибором ринків збуту, самофінансуванням та якістю продукцією, але й інфраструктурними дисбалансами та технічними вимогами до товарів.

Підсумовуючи зазначене вище, варто констатувати, що окреслені прерогативи та реформи у сфері державної митної справи щодо поліпшення якості та підвищення ефективності роботи митниці, її інституціональної спроможності та прискорення експорту та імпорту

[649]Шевчук С. В. Аналіз динаміки здійснення митної справи в Україні // Економіка та держава. 2018. № 8. С. 65–70.

товарів здебільшого мають формальний та декларативний характер. Наявний стан справ потребує ряд виважених управлінських рішень, підкріплених політичною волею та економічною доцільністю, і, що головне, не тільки у сфері митної політики. Зокрема, заявлені урядом у середньостроковій перспективі заходи з контрольним часом виконання на кінець 2017 року щодо запровадження найкращих світових стандартів у здійсненні митницями митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, посилення позиції України в рейтингу Doing Business залишилися не реалізованими.




**Рис. 5.3. Найбільш проблемні фактори, що впливають на здійснення експорту в Україні**

*Джерело:* [650].

Поглибилися дисбаланси міжвідомчого характеру у площині належного планування та прогнозування надходжень до Державного бюджету України з митних платежів, а також протидії правопорушень на митній території України. Відсутня законодавча чіткість щодо центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та

[650]Шевчук С. В. Аналіз динаміки здійснення митної справи в Україні // Економіка та держава. 2018. № 8. С. 65–70.

реалізує державну податкову і митну політику, а також процесу визначення порядку та процедур проведення перевірок і звірок органами державної фіскальної служби.

З огляду на вищезазначене, першочерговими заходами, щодо вирішення означених питань мають стати:

– узгодження норм Митного та Податкового кодексів України, а також інших нормативно-правових актів, що регламентують діяльність митної системи у площині визначення центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної податкової і митної політики, а також спроможний налагодити координацію з іншими державними відомствами у площині захисту митних інтересів держави;

– поступова діджиталізація державного регулювання та адміністрування митної діяльності, що сприятиме зменшенню бюрократичного чинника, раціоналізації бюджетних видатків, доступності та відкритості публічних сервісів;

– розробка програми дій щодо підтримки вітчизняних експортерів у площині виходу на нові товарні ринки, розширення міжнародної спеціалізації та доступу до фінансових ресурсів;

– удосконалення стану забезпечення матеріально-технічного оснащення митниць ДФС у розрізі впровадження технологій автоматизації та інформатизації процесів митного контролю та митного оформлення для уникнення корупційних ризиків та підвищення ефективної діяльності митних органів.

## 5.2. Ідентифікація митної безпеки та митних інтересів у системі координат реалізації митної політики

На сьогодні митна політика є однією із важливих складових державного управління в частині підтримки національних економічних інтересів у цілому та забезпечення митних інтересів зокрема. Адже, незважаючи на прийнятий світовою спільнотою вектор на лібералізацію умов торгівлі, попри намаганні зменшити вагу значимості фіскальної функції, митна політика зберігає за собою важливе контрольно-регулювальне значення.

Стверджуючи про ідентифікацію категорій «митна політика», «митна безпека» та «митні інтереси», варто означити їх глибокий

взаємозв'язок та взаємозалежність, що простежується в казуальних зв'язках реалізації першої через призму забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів. Ця закономірність простежується і в законодавчій базі під час тлумачення відповідних термінів.

Так, згідно з Митним кодексом України[651], державна митна політика – це система принципів та напрямів діяльності держави у сфері захисту митних інтересів та забезпечення митної безпеки України, регулювання зовнішньої торгівлі, захисту внутрішнього ринку, розвитку економіки України та її інтеграції до світової економіки. Митні інтереси України, в свою чергу, інтерпретуються як національні інтереси України, забезпечення та реалізація яких досягається шляхом здійснення державної митної справи. А під митною безпекою законодавець розуміє стан захищеності митних інтересів України.

Проте, незважаючи на термінологічну визначеність відповідних категорій, в науково-практичному колі продовжується дискусія як у частині оцінки сутнісного наповнення дефініцій, так і доцільності окремого позиціонування, виокремлення та представлення категорій «митна безпека» та «митні інтереси» у головному митному документі.

Так, Є. Додін, Г. Карпенко, Л. Копцева, І. Міщенко, В. Прокопенко, наголошують на тому, що фундаментальні поняття «митна політика», «митні інтереси», «митна безпека» та «митна справа» позбавлені будь-якої конкретики, містять взаємопосилання, створюючи замкнене коло у визначеннях[652].

Ряд науковців[653, 654, 655, 656, 657, 658], погоджуючись з важливим доктринальним значенням категорій митна безпека та митні інтереси,

---

[651]Митний кодекс України : від 03.12.2017 № 4495-17. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17.

[652] Нова редакція Митного кодексу України: позиція науки / Є. В. Додін та ін. // Митна справа. 2011. № 2. 3–13, [5] с.

[653]Пашко П. В. Митні інтереси та митна безпека // Митна справа. 2007. № 3 (51). С. 7–14.

[654]Бережнюк І. Г. Митна безпека: визначення основних показників // Вісник АМСУ. 2006. № 4 (32). С. 3–8.

[655]Яковлев І. П. Форми і методи публічного адміністрування у державній митній справі : дис. … к.е.н. Одеса. 2016. 232 с.

[656]Джумурат О. В. Місце та роль ризиків у системі митної безпеки держави // Вісник Хмельницького національного університету. 2013. № 3. С. 307–311.

все ж не мають одностайної позиції щодо їх сутності, тлумачення та місця в системі митних відносин, національних інтересів та національної безпеки, що обумовлює подальше дослідження та етимологічне становлення дефініцій у системі наукового пізнання.

Основні дискусії щодо семантичного наповнення категорії «митна безпека» можна звузити до трьох основних напрямів. Зокрема, митну безпеку в економічній літературі розглядають з позицій: стану захищеності митних інтересів[659, 660, 661, 662, 663]; комплексу (системи) ефективних економічних, правових, політичних та інших заходів держави, суспільства й людей[664]; складової фінансової безпеки[665, 666].

Деструктивним, на нашу думку, є як судження щодо позиціонування митної безпеки як складової фінансової безпеки, так і гіпотеза з приводу недоцільності законодавчо-термінологічного регламентування даних сентенцій. Виходимо з тих позицій, що митні правовідносини,

---

[657]Новосад І. Роль митної безпеки в захисті національних інтересів держави // Наук. вісн Східноєвропейського нац. ун-ту ім. Лесі Українки. 2014. № 14. С. 20–25.

[658]Шевчук С. В. Аналіз теоретико-методологічних підходів визначення поняття «митні інтереси» // Економіка та держава. 2018. № 10. С. 42–48. DOI: 10.32702/2306-6806.2018.10.42.

[659]Пісной П. Я. Державна митна служба України на шляху аналізу та управління митними ризиками // Ефективність державного управління: зб. наук. праць Львівського рег. ін-ту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України. 2009. Вип. 18/19. С. 344–353.

[660]Пашко П. В. Понятійний апарат системи забезпечення митної безпеко спроможності // Актуальні проблеми економіки. 2009. № 4 (94). С. 62–68.

[661]Новосад І. Роль митної безпеки в захисті національних інтересів держави // Наук. вісн Східноєвропейського нац. ун-ту ім. Лесі Українки. 2014. № 14. С. 20–25.

[662]Левко М. Системний підхід до визначення ролі і місця митної безпеки у забезпеченні економічної безпеки держави // Наук. вісн. Херсонського держ. ун-ту. Сер. «Економічні науки». 2015. Вип. 15, частина 2. С. 16–20.

[663]Недобєга О. О. Кулєшина М. І. Митна безпека як складова економічної безпеки України. URL : http://archive.nbuv.gov.ua/ejournals/Nvdu/2013_9/ek/13nooebu_ua.pdf.

[664]Пашко П. В. Умови та чинники забезпечення митної безпеки // Митна справа. 2010. № 1. С. 5–16.

[665]Мартинюк В. П. Аналіз стану митної складової фінансової безпеки України // Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. Том 16. № 1. С. 212–218.

[666]Губа М. О. Місце митної безпеки держави серед основних складових її забезпечення // Бізнес Інформ. 2014. № 11. С. 19–23.

які виникають під час забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів, охоплюють не тільки економічну сферу, а й зовнішньополітичну, правоохоронну, науково-технологічну, екологічну, інвестиційно-інноваційну, інформаційну, а також сферу державної безпеки та захисту митного кордону. Зазначене не лише визначає складність сутнісного наповнення семантико-етимологічного розуміння дефініцій «митна безпека» та «митні інтереси», але й обумовлює формування специфічного підходу їх нормативно-правового регламентування, що необхідне для їх ефективного забезпечення[667].

Конкретизуючи сутність митної безпеки України, її варто інтерпретувати як стан захищеності національних інтересів України в митній галузі, який дає змогу в різних зовнішніх і внутрішніх умовах, незалежно від будь-яких загроз, забезпечити: переміщення через митний кордон товарів і транспортних засобів; здійснення митного регулювання, пов'язаного з установленням та справлянням податків і зборів; застосування процедур митного контролю та митного оформлення із застосуванням заходів із митно-тарифного й нетарифного регулювання; проведення боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил, а також виконання інших покладених на митні органи завдань через ефективну реалізацію митної справи[668].

Під забезпеченням митної безпеки можливо розуміти упровадження в митній справі сукупності засобів, здатних протидіяти внутрішнім та зовнішнім загрозам та викликам у сфері митних економічних відносин; забезпечити можливість досягнення необхідного рівня захищеності, надійності та усталеності митної служби шляхом створення ефективного регуляторного організаційно-економічного механізму. У цьому контексті поняття забезпечення митної безпеки слід розглядати як здатність управлінських рішень, у рамках створеної системи захисту економічних інтересів держави, протидіяти можливим небезпекам у митній галузі[669].

---

[667]Шевчук С. В. Митна безпека та митні інтереси держави: особливості економіко-правового регулювання // Економіка. Фінанси. Право. 2018. № 10/2. 36–40, [37] с.

[668]Пашко П. В. Митні інтереси та митна безпека // Митна справа. 2007. № 3 (51). 7–14, [8] с.

[669]Пашко П. В. Митна безпека (теорія, методологія та практичні рекомендації): монографія. Одеса : АТ «ПЛАСКЕ», 2009. 628, [35] с.

Характеризуючи поняття «митні інтереси», ряд авторів[670, 671, 672, 673, 674] стверджують, що митні інтереси є об'єктом митної безпеки та реалізуються шляхом втілення у життя митної політики, з чим погоджуємося, проте частково. Адже, на наш погляд, у працях зазначених авторів не повною мірою розкрито основний зміст окресленого поняття.

Сентенції дослідників розкривають його сутність опосередковано, що формує уявлення про поняття здебільшого у широкому сенсі без конкретизації та чіткої аргументації[675]. Зокрема, це простежується у характеристиці митних інтересів, що лежить у площині загальних нарисів без певного поділу, деталізації та їх виокремлення у розрізі зовнішньоекономічного, митного, економічного, екологічного, інформаційного напрямів, що зумовлює певну фрагментарність розкриття цього питання у проаналізованих роботах.

Митні інтереси варто інтерпретувати як певний спектр національних інтересів держави, що пов'язані їх забезпеченням і реалізацією митної справи та задоволення яких сприяє забезпеченню ефективного функціонування, стійкого розвитку економічної системи, зменшенню загроз національній безпеці України, стабільності в суспільстві у сферах, що пов'язані з митною сферою та визначається поточним станом зовнішньоекономічних відносин, повнотою задоволення матеріальних потреб громадян, ступенями реалізації визначених стратегічних орієнтирів соціально-економічного розвитку й захисту культурного та інформаційного середовища держави, станом

---

[670]Novikova K. I. (2012), "Global challenges to the customs security of the state", Visnyk Zaporizkoho natsionalnoho universytetu. Vol. 4(16), pp. 174–180, [176].

[671]Novosad I. (2014), "The role of customs security in protecting the national interests of the state", Naukovyi visnyk Skhidnoievropeiskoho natsionalnoho universytetu imeni Lesi Ukrainky, № 14, pp. 20–25, [22].

[672]Brachuk A. O. (2017), "Features of the provision of customs security and customs interests in the simplification of customs procedures", Lex Portus, № 1(3), pp. 156–167, [160].

[673]Kamchatnaia O. (2014), "Customs interests and customs security as factors of ensuring the national security of Ukraine", Legea şi viaţa, № 5, pp. 44–48.

[674]Levko M. M. (2015), "A systematic approach to determining the role and place of customs security in ensuring the economic security of the state", Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu, Vol. 15 ch. 2, pp. 16–20, [18].

[675]Шевчук С. В. Аналіз теоретико-методологічних підходів визначення поняття «митні інтереси» // Економіка та держава. 2018. № 10. С. 42–48. DOI : 10.32702/2306-6806.2018.10.42. С. 45.

зовнішньоекономічної та митної безпеки[676]. А головна мета реалізації митних інтересів полягає у підтриманні такого стану економічної сфери держави, який характеризується стійкістю до негативних зовнішніх загроз, здатністю цієї сфери забезпечувати ефективне функціонування економіки держави й економічне зростання[677].

Схематично співвідношення митної політики, митної безпеки та митних інтересів можна подати у вигляді рис. 5.4.

Водночас, на нашу думку, окремої уваги заслуговують питання чіткого встановлення, виокремлення та відображення переліку митних інтересів як у нормативно-правовій базі, так і в системі спільнонаукового пізнання. Адже на сьогодні цей реєстр є законодавчо не закріплений, а серед науковців такий напрям є малодослідженим[678].

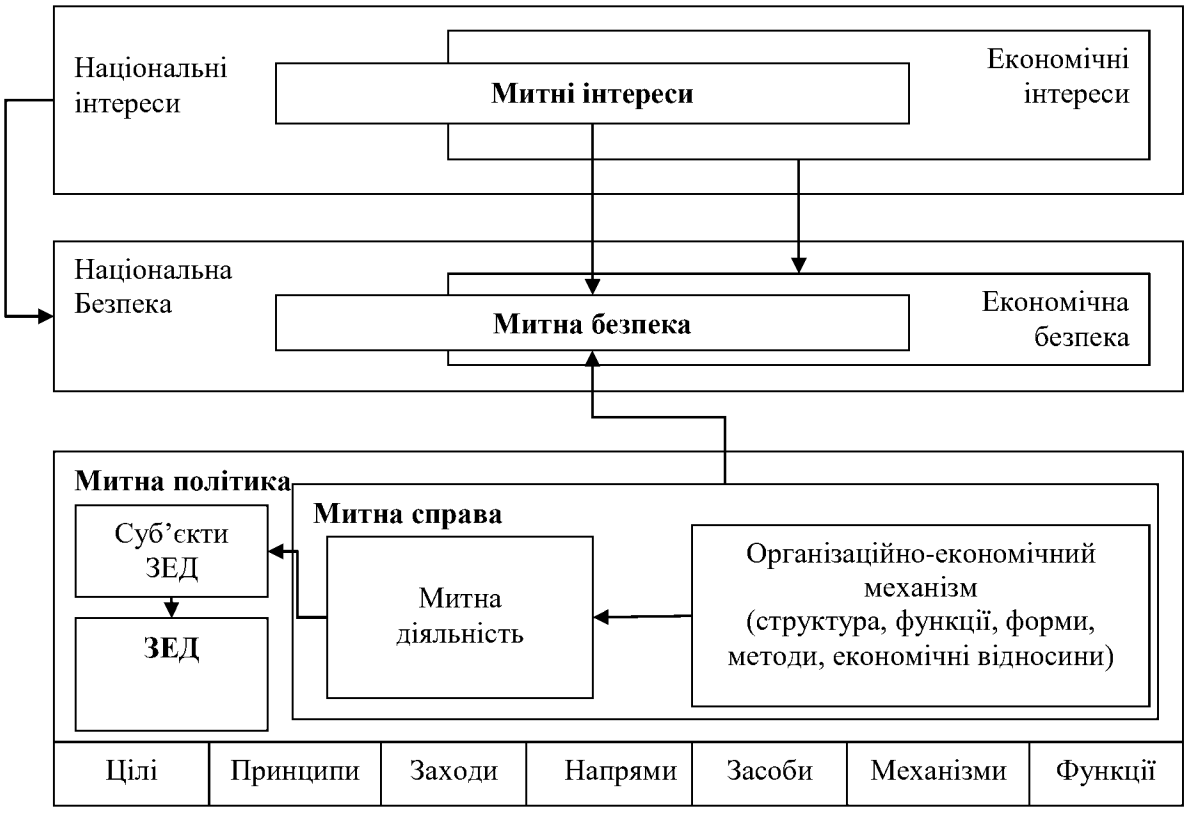



**Рис. 5.4. Місце митної безпеки та митних інтересів у системі національної безпеки та їх зв'язок з митною політикою**

[676]Пашко П. В. Митна безпека (теорія, методологія та практичні рекомендації): монографія. Одеса : АТ «ПЛАСКЕ», 2009. 628, [40] с.

[677]Пашко П. В. Умови та чинники забезпечення митної безпеки // Митна справа. 2010. № 1 (67). С. 11.

[678]Шевчук С. В. Митні інтереси держави: принципи забезпечення та критерії деталізації. Формування ринкових відносин України. 2018. № 6 (205). 25–32, [29] с.

В економічній літературі до митних інтересів, захист яких забезпечує зовнішньоекономічну безпеку України як складову частину економічної безпеки, відносять:

– створення умов для активізації розвитку економічних суб'єктів, вітчизняного науково-технічного й інноваційного потенціалів, підвищення конкурентоспроможності національної економіки;

– упровадження діючого механізму збереження і відтворення природних, трудових, інтелектуальних, енергетичних ресурсів та основних фондів на території держави, а також економічного стимулювання найбільш ефективного їхнього використання в межах країни;

– заохочення підприємств до ефективного зовнішньоекономічного співробітництва;

– забезпечення збалансованості структури зовнішньої торгівлі з використанням прийнятих у міжнародній практиці заходів, що підвищить експортний потенціал, задовольнить потреби внутрішнього ринку, захистить вітчизняних товаровиробників та ін.

До митних інтересів, захист яких забезпечує митну безпеку України, можна віднести:

– вдосконалення механізмів захисту внутрішнього ринку від несумлінної конкуренції з боку імпортної продукції;

– створення сприятливих умов для полегшення торгівлі, прискорення товарообігу і пасажиропотоку через митний кордон;

– своєчасне і повне стягнення податків і митних зборів;

– ефективну організацію боротьби з контрабандою і порушеннями митних правил, їхнє попередження;

– наближення митного законодавства до світових вимог, розвиток міжнародного співробітництва у сфері митної справи;

– забезпечення конфіденційності інформації щодо суб'єктів ЗЕД та їхньої діяльності;

– збільшення транзитної привабливості країни;

– недопущення ввозу на територію держави неякісних товарів, використання і споживання яких становить небезпеку для здоров'я населення;

– недопущення ввозу продукції з низьким морально-етичним змістом, що пропагує міжнаціональні конфлікти, сепаратизм та ін.

Проте, зважаючи на компліментарність зв'язків та природну особливість митних інтересів, яка полягає у їх існуванні на стику різних галузей, сфер та напрямів діяльності, перелік варто доповнити у розрізі таких блоків: державна безпека, екологічний, інформаційний. Зокрема, у розрізі кожної зі сфер до митних інтересів можна віднести такі:

1) державна безпека:

– реалізація превентивних заходів щодо посягання на державний суверенітет, територіальну цілісність, економічний, науково-технічний і оборонний потенціал України, права і свободи громадян у розрізі провадження митної справи;

– боротьба із поширенням корупції в митних органах, зрощення бізнесу і політики, організованої злочинної діяльності, незаконного ввезення в країну зброї, боєприпасів, вибухових речовин і засобів масового ураження, радіоактивних і наркотичних засобів та поширення міжнародного тероризму;

– усунення диспропорцій та структурних дефектів функціонування існуючих інституцій і механізмів у митній сфері у розрізі забезпечення міжнародної безпеки та глобальної стабільності, що впливають на ефективність їх діяльності;

– формування засад уникнення конфліктів у сфері міжетнічних і міжконфесійних відносин, радикалізації та проявів екстремізму, сепаратизму в суспільстві у розрізі здійснення митної справи;

– підтримка структурованості та функціональної збалансованості митної системи в рамках забезпечення оперативного реагування на загрози національній безпеці;

2) екологічна:

– підтримання належного техніко-технологічного стану пунктів митного пропуску щодо здійснення митного контролю задля запобігання техногенної небезпеки, у тому числі ядерного та біологічного тероризму;

– захист від неконтрольованого ввезення в Україну екологічно небезпечних технологій, речовин, матеріалів і трансгенних рослин, збудників хвороб, небезпечних для людей, тварин, рослин і організмів, екологічно необґрунтоване використання генетично змінених рослин, організмів, речовин та похідних продуктів;

3) інформаційна:

– пріоритетними напрямами є боротьба із поширення різного роду інформації культу насильства, жорстокості, порнографії;

– у частині фахових компетенцій митних органів, розголошення інформації, яка становить державну таємницю, або іншої інформації з обмеженим доступом, спрямованої на задоволення потреб і забезпечення захисту національних інтересів суспільства і держави;

– розробка механізмів протидії намаганням маніпулювати суспільною свідомістю у площині поширення недостовірної, неповної, викривленої або упередженої інформації;

– створення інтерактивної он-лайн системи документообігу щодо обміну даними, інформацією та документами з іншими державними органами та країнами партнерами.

Підсумовуючи, варто констатувати, що забезпечення митної безпеки та захист митних інтересів є одними із пріоритетних завдань держави у контексті забезпечення національної безпеки та національних інтересів країни. Розгляд, ідентифікація, конкретизація та деталізація окреслених понять у системі координат митної політики є необхідною умовою забезпечення митної та економічної безпеки країни, що прямо впливає на ефективність розвитку держави.

## 5.3. Взаємозв'язок та синергія концепцій «Уповноваженого економічного оператора» та «Єдиного вікна» Рамкових стандартів безпеки ВМО у контексті забезпечення митної безпеки держави

Зі схваленням у червні 2005 року на сесії Ради Всесвітньої митної організації в Брюсселі «Рамкових стандартів безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі» (далі – РС ВМО, які нами розглядаються в редакції від липня 2018 року[679]) встановлено рамки (дороговкази), в яких кожна країна має право просуватися на шляху запровадження нових форм митного контролю «із власною

[679]Safeframe work of standards // of cite WCO / WCO. URL: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework-of-standards.pdf?la=en (дата звернення: 26.02.2019).

швидкістю» та з власними пріоритетами. В Україні з першого червня 2012 року діє редакція Митного кодексу України (далі – МКУ), у якій є згадка про «Уповноваженого економічного оператора» (див. Главу 2[680]), а з 2017 року на розгляді у Верховній Раді України знаходиться проект Закону України (реєстр. № 7473 від 29.12.2017)[681], в якому отримує розвиток державне регулювання діяльності уповноважених економічних операторів. З огляду на прийняття Верховною Радою України у першому читанні проекту №7473 нами буде використовуватися міжнародний термін – Авторизований економічний оператор, АЕО). Крім того, прийнято ряд актів законодавства стосовно запровадження концепції «Єдиного вікна»[682, 683].

Проте зазначені концепції РС ВМО розглядаються законодавцями окремо одна від одної та у відриві від інших норм РС ВМО, а саме попереднє інформування, уніфікація і стандартизація даних, цілісність вантажу та унікальний сертифікат відправлення. Тому набуває особливого значення взаємозв'язок та синергія головних концепцій РС ВМО, що сприятиме в майбутньому найефективнішим чином запровадити їх у практику митних органів України. На підставі РС ВМО, вже більше 10 років у практику митних адміністрацій по

---

[680]Митний кодекс України : Закон України : від 01.10.2014 № 4495-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17 (дата звернення: 12.01.2019).

[681]Про внесення змін до Митного кодексу України (щодо деяких питань виконання глави 5 розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Проект Закону : від 29.12.2017 № 7473 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=63291&pf35401=443468 (дата звернення: 26.02.2019).

[682]Деякі питання реалізації принципу «єдиного вікна» під час здійснення митного, санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного, радіологічного та інших видів державного контролю : Постанова КМ України : від 01.10.2014 № 364 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : http://zakon5.rada.gov.ua/ laws/show/364-2016-%D0%BF (дата звернення: 26.02.2019).

[683]Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законів України щодо запровадження механізму «єдиного вікна» та оптимізації здійснення контрольних процедур при переміщенні товарів через митний кордон України: Закон : від 06.09.2018 № 2530-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2530-19 (дата звернення: 26.02.2019).

всьому Світу одночасно запроваджуються концепції «Попереднього інформування», «Авторизованого економічного оператора», «Єдиного вікна», «Спільної системи аналізу ризиків» та «Інформаційного співробітництва». У виданому ВМО у 2018 році Митному керівництві з управління інтегрованим ланцюгом постачання (далі – ISCM Guidelinines[684]) описані «інтегровані ланцюги поставок», які базуються на одночасному використанні всього арсеналу концепцій РС ВМО та можуть бути організовані у такі способи:

– «…базується на обміні інформацією між митними адміністраціями та взаємному визнанні результатів митного контролю»;

– «ланцюги поставок з уповноваженими економічними операторами (або іншими довіреними трейдерами) по всьому ланцюгу постачання (довірені торгові ланцюги)».

У зазначеному контексті розпочнемо з формулювання гіпотези про взаємозв'язок між концепціями РС ВМО «Авторизованого економічного оператора» та «Єдиного вікна», наявність синергетичного ефекту від їх одночасного запровадження для підвищення рівня митної безпеки держави та поліпшення міжнародної торгівлі, а також впливу інших положень РС ВМО на успішність запровадження інтегрованого управління авторизованим ланцюгом постачання.

З огляду на те, що концепція «АЕО» в Україні ще не знайшла практичного втілення, а запроваджена в практику роботи митних органів України система «Єдиного вікна» (ПКМУ від 01.10.2014 № 364[685]), не відповідає в повному обсязі вимогам РС ВМО[686], до розгляду оберемо лише міжнародні документи – РС ВМО та ISCM Guidelinines.

---

[684]Customs guidelines on integrated supply chain managment // of cite WCO / World customs organization. URL : http://www.wcoomd.org/~/media/D81B2807C64A4B669942F88D51D5FCF6.ashx (дата звернення: 26.02.2019).

[685]Деякі питання реалізації принципу «єдиного вікна» під час здійснення митного, санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного, радіологічного та інших видів державного контролю : Постанова КМ України : від 01.10.2014 № 364 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/364-2016-%D0%BF (дата звернення: 13.03.2018).

[686]Safeframe work of standards // of cite WCO / WCO. URL : http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework-of-standards.pdf?la=en (дата звернення: 26.02.2019).

Тому для досягнення заявленої мети дослідження необхідно здійснити декілька послідовних операцій, а саме:

1. Визначити середовище, яке створюється для учасника інтегрованого ланцюга постачання (далі – ISC) після запровадження (повністю або частково) в його державі положень РС ВМО.

2. Описати принципову схему ISC та місця взаємодії (інформаційного обміну) між його учасниками, матеріальні та інформаційні потоки, які переміщуються через ці точки у зв'язку із практичним виконанням міжнародної торговельної угоди.

3. Знайти взаємозв'язки між концепціями, що використовуються, та визначити їх сумарний вплив, з одного боку на рівень митної безпеки, з іншого – на поліпшення умов міжнародної торгівлі.

Стосовно середовища, в якому працює АЕО. Принципи взаємодії державних органів та бізнесу, який пропонує РС ВМО, вимагають створення докорінно нового зовнішнього середовища, для учасника міжнародної торгової операції, переходу від адміністративного тиску на бізнес, задля додержання норм актів законодавства держави, до партнерських відносин між всіма учасниками ISC. Важливо розуміти, що РС ВМО та інші відповідні міжнародні документи розглядають будь-якого учасника міжнародної торгівлі як потенційного власника статусу АЕО, який ще до моменту отримання цього статусу має право отримати від митних органів право на певні спрощення та привілеї під час митного контролю та оформлення товарів, які ним переміщуються через митний кордон держави, виходячи із продемонстрованого рівня відповідності умовам РС ВМО та положенням національного законодавства.

Користуючись описаною логікою, можливо графічно подати запропоновану РС ВМО систему стандартів безпеки як три концентричних кола (рис. 5.5).

Зовнішнє коло складають стандарти I опори, стандарти 6-12 III опори та система двосторонніх, багатосторонніх угод про взаємне визнання статусу АЕО (далі в тексті буде використовуватися англійська абревіатура MRA – Mutual Recognize Agreement). Саме ці положення формують зовнішнє середовище, з точки зору вітчизняного учасника міжнародної торгівлі. Умови зовні державного кордону впливають на технології та взаємовідносини АЕО з іноземними учасниками ланцюга постачання та регулюються здебільшого положеннями міжнародних документів з питань торгівлі та співпраці митних адміністрацій.




**Рис. 5.5. Система стандартів безпеки РС ВМО 2018**
*Джерело: складено авторами.*

Наступне коло являє собою середовище всередині держави, на яке мають вплив стандарти III опори. Умови перетину кордону вантажами та транспортними засобами, отримання необхідних, відповідно до положень законодавства, дозволів, сплати податків та інші питання взаємодії з митними та іншими державними органами регулюються актами законодавства держави та положеннями тих міжнародних актів, згода на обов'язковість яких надана вищим органом законодавчої влади держави.

І, нарешті, внутрішнє коло – це ті правила та технології державно-приватного партнерства, які на підставі положень стандартів II опори РС ВМО застосовуються у державі. Саме у цьому внутрішньому колі задовго до моменту фактичного початку митного контролю та оформлення товарів, які переміщуються через митний кордон, здійснюються основні підготовчі етапи до встановлення інформаційної взаємодії бізнесу і митних та інших державних органів, які контролюють міжнародну торгівлю. До серпня 2018 року (оприлюднення нової редакції РС ВМО) кінцевим пунктом на цьому шляху було отримання статусу АЕО та підтримка відповідності його вимогам під час практичної роботи на міжнародних ринках. З появою стандартів III опори, метою спрямування зусиль державних та приватних осіб є створення механізмів включення до технології АЕО вимог інших, крім митних, державних органів, які контролюють

переміщення товарів через митний кордон (санітарні, ветеринарні вимоги, безпека руху та ін.).

За схемою, представленою на рис. 5.5, можливо виявити області (та їх межі), де виникають специфічні саме для них проблеми митного контролю та оформлення товарів. Виходячи з положень загальної теорії виникнення митних загроз[687], першопричиною будь-якої загрози митним інтересам держави є суперечність інтересів учасників процесів міжнародної торгівлі. Важливо враховувати, що:

1) у цьому випадку ідеться не лише про суперечність інтересів між представниками державного та приватного сектору…

2) процеси і відповідно проблемні питання розподіляються за областями лише умовно та можуть впливати відразу на декілька областей і розвиватися одночасно…

РС ВМО пропонує протистояти появі суперечностей інтересів у цій області за рахунок застосування принципу «безпека = сприяння»… Як це зазначено у вступі до стандартів II опори «працюючи над вдосконаленням на одній стороні рівняння, вони (державні органи та приватні особи) так само отримують вигоди від іншого…»[1688].

Серед напрямів роботи митних адміністрацій із залучення учасників міжнародної торгівлі до програм безпеки та поліпшення торгівлі одним із найважливіших є співробітництво між митницею та іншими урядовими установами і міжнародними організаціями, залученими у процеси міжнародної торгівлі та до забезпечення безпеки ланцюга поставок. На рис. 5.5 це друге коло, область, де відбувається інформаційний обмін між митними органами, учасниками операцій міжнародної торгівлі та іншими державними органами, на які покладено контроль за товарами, які переміщуються через митний кордон держави та безпекою ланцюга постачання. Серед них органи з транспортної безпеки, внутрішніх справ, органи фіто-, ветеринарного, санітарного контролю, ліцензування (наприклад, щодо контролю товарів подвійного використання).

---

[687]Митна безпека (теорія, методологія та практичні рекомендації) : монографія / Пашко П. В. Нац. акад. наук України, Ін-т регіон. дослідж. Одеса : ПЛАСКЕ, 2009. 628 с.

[688]Safeframe work of standards // of. cite WCO / WCO. URL : http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework-of-standards.pdf?la=en (дата звернення: 26.02.2019).

Зовнішнє коло на рис. 5.5, тобто умови, в яких працює ланцюг постачання товарів за кордоном, на сьогодні має критичне значення для рівня митної безпеки держави. Ці умови формуються положеннями стандартів I Опори, стандартів 6-12 III Опори РС ВМО та положеннями угод MRA між відповідними державами або їх союзами.

Стандарти цієї групи умовно можна розподілити за їх змістом:

а) організаційно-правове забезпечення міжнародного митного співробітництва у галузі безпеки та полегшення торгівлі (уніфікація та стандартизація підходів урядів держав-учасниць стосовно компетенції та внутрішньої безпеки митних адміністрацій, організації транскордонного співробітництва та ін.);

б) управління митними ризиками (загальні умови щодо архітектури та принципів функціювання систем управління ризиками; селективність та профілювання на підставі аналізу аномалій в інформаційних потоках як основ для складання профілів митних ризиків;

в) технології митного контролю та оформлення (не інтрузивні методи митного огляду, інформаційно комунікативні технології та уніфікація і стандартизація набору даних та технічних характеристик електронних повідомлень).

Серед положень, які формують умови, в яких працює ланцюг постачання товарів за кордоном (зовнішнє коло на рис. 5.5), зміст угод про взаємне визнання рішень митних адміністрацій (угоди MRA) має особливе значення. Саме цей механізм, запропонований РС ВМО державам-учасницям, замикає у єдиний контрольований простір глобальний ланцюг постачання товарів у міжнародній торгівлі та створює практичні умови для просування програм митно-ділового співробітництва, таких як AEO та її аналогів.

Стосовно принципової схеми ISC. Сучасний міжнародний ланцюг постачання – це складна система пов'язаних між собою потоків товарів, ресурсів та інформації. Коли за такою системою інтегрують процедури митного контролю та оформлення товарів, управління кордоном, створюється ISC (у вітчизняній науковій літературі цей процес має назву – «митна логістика»).

Як зазначалося вище, ISC у міжнародній торгівлі можуть бути організовані в середовищі РС ВМО двома способами:

– завдяки співробітництву та інформаційному обміну між митними адміністраціями, що передбачає провідну та керівну роль

державних (насамперед митних) інформаційно-комунікаційних систем (далі – ІКС);

– завдяки участі у міжнародному ланцюзі постачання товарів виключно АЕО, що передбачає провідну та керівну роль в інформаційному обміні між усіма (як приватними, так і державними) учасниками ISC саме комерційних ІКС систем, які постійно та в повному обсязі контролюються національними митними адміністраціями держав-учасниць ланцюга постачання.

У другому варіанті інформаційний обмін між митними адміністраціями відіграє лише роль допоміжного (аварійного) каналу взаємодії, який застосовується тільки при виявленні потенційних чи вже реальних порушень безпеки ISC.

Перший варіант є проміжним, який пропонується застосовувати в державах, в яких митні адміністрації не мають інституційних та/або матеріально-технічних можливостей одномоментного запровадження всіх концепцій РС ВМО. Як уже зазначалося вище, ISC такого типу працює за рахунок наявності у державах учасниках ланцюга сумісних ІКС митних органів та дії відповідних міжурядових двох-, багатосторонніх угод про інформаційний обмін. Не потребує доведення той факт, що системи такого типу (митні органи та інші державні контролюючі органи країн відправлення, транзиту, призначення – G2G, або навіть в мінімальному варіанті: митні органи країн відправлення, транзиту, призначення C2C) потребують значних видатків з державного бюджету на їх створення та утримання в робочому стані, жорсткої уніфікації форматів електронних сповіщень та форматів даних.

На рис. 5.6 наведено операційну діаграму міжнародного ланцюга постачання побудованого у варіанті G2G.

На діаграмі використовується міжнародне скорочення: UCR – (Unique Consignment Reference) – унікальний ідентифікатор (квитанція) товарної партії, яка є довідковим номером для митних цілей, декларування якого може вимагатися митною адміністрацією в будь-який момент протягом митного контролю, та оформлення товарів та транспортних засобів.

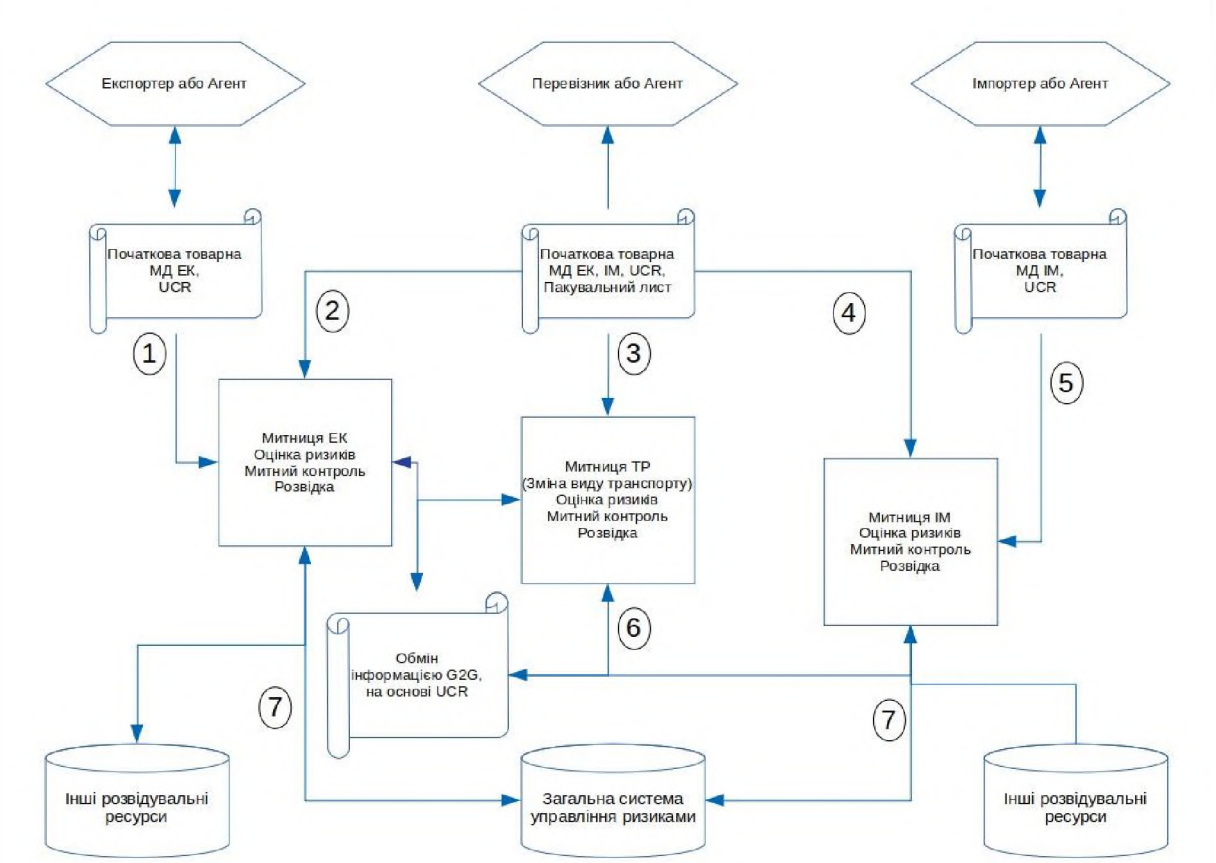



**Рис. 5.6. Операційна діаграма міжнародного ланцюга постачання у варіанті G2G**

*Джерело: перекладено авторами з Додатка I до ISCM Guidelines.*

ISC у варіанті G2G працює таким чином:

Етап 1. Початкова декларація про експортні товари від експортера або його агента подається до митниці експорту.

Етап 2. Після формування вантажу перевізником до митниці експорту подається повна декларація про вантаж (у вітчизняному законодавстві аналогічна вимога відсутня, в кожній товарній митній декларації вказується транспортний засіб).

Етап 3. Декларація про вантаж подається до митних органів транзиту, якщо ISC передбачає проходження транзитних держав.

Етап 4. До митниці імпорту перевізник подається початкова декларація (якщо вона не передавалася на Етапі 2.

Етап 5. Імпортером або його агентом до митниці призначення (прибуття) подається початкова декларація про імпортні товари.

Для спрощення механізму контролю на основі двосторонньої/багатосторонньої домовленості митниці експорту та імпорту можуть:

– обмінюватися або дозволяти доступ до інформації про виїзд або про прибуття за допомогою UCR (1.5 та 3.5 Декларація імпортних товарів);

– узгоджувати та обмінюватися спільним профілем ризику для оцінки ризиків для безпеки та інших цілей тільки один раз.

З наведеної на рис. 5.6 операційної діаграми видно, що у варіанті G2G міжнародного інтегрованого ланцюга постачання кожна з митних адміністрацій має лише одну точку контролю (інформаційного обміну), одні й ті ж дані подаються декілька разів у міру проходження вантажу за ланцюгом. Крім того, схема має системну вразливість – відсутність у митних органів альтернативних джерел інформації про вантаж та обмеженість часу на здійснення аналізу ризиків та націлювання митного контролю на вантажі з максимальним рівнем ризику.

Зазначених системних вразливостей позбавлений «авторизований ланцюг постачання». ISC, в якому беруть участь виключно AEO в РС ВМО, має назву «авторизований ланцюг постачання», який визначається таким чином: «міжнародна торгова угода, всі учасники якої дотримуються встановлених стандартів безпечного поводження з вантажами і відповідною інформацією, що підтверджується відповідними митними адміністраціями…»[689].

Використовуючи вищенаведену логіку розгляду положень РС ВМО, можливо побудувати принципову схему уповноваженого ISC, яку наведено на рис. 5.7.

Як видно зі схеми на рис. 5.7, в ISC такого типу кожна митна адміністрація має щонайменше три точки контролю (інформаційного обміну).

Перша точка контролю. Місце інформаційного обміну між митними адміністраціями (держав експорту, транзиту та імпорту) та національними учасниками ISC – точки ЕК1, ТР1 та ІМ1.

---

[689]Safeframe work of standards // of cite WCO / WCO. URL : http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework-of-standards.pdf?la=en (дата звернення: 26.02.2019).

Друга точка контролю. Відповідний пункт пропуску на митному кордоні, де відбувається митний контроль товарів та інформаційний обмін між митними адміністраціями, іншими державними контролюючими органами та перевізниками (експедиторами) – точки ЕК2/ТР3, ЕК3/ТР2, ТР2/ІМ3, ТР3/ІМ2.

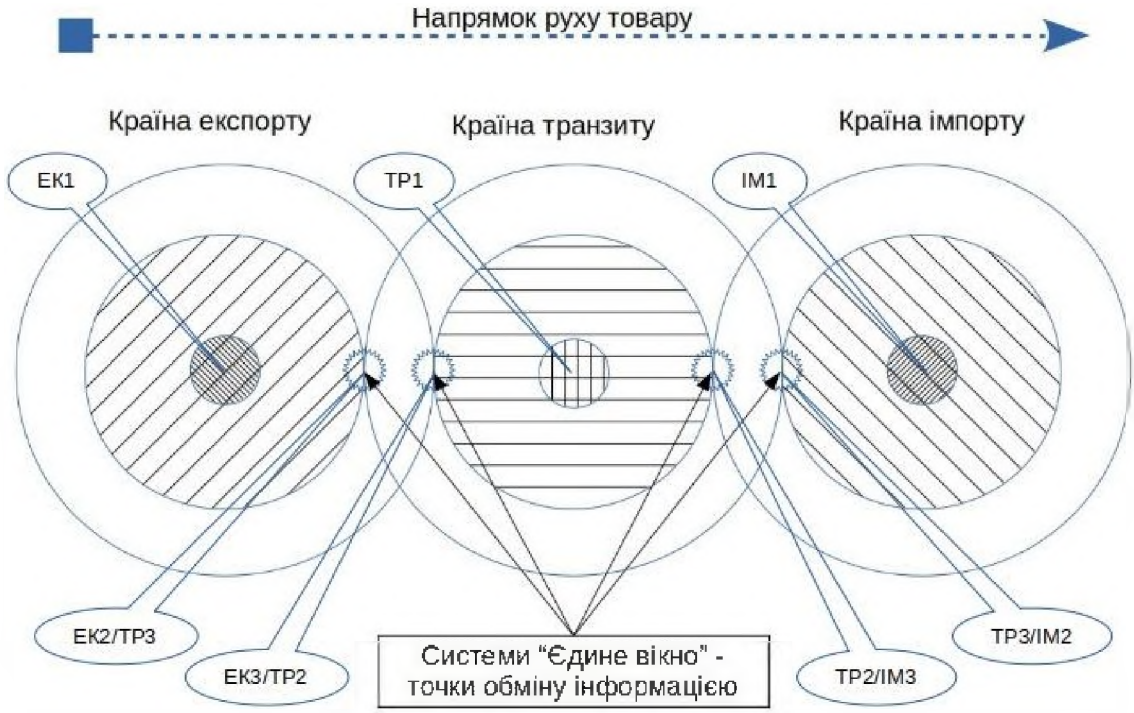



**Рис. 5.7. Принципова схема авторизованого ISC**
*Джерело: складено авторами.*

Відсутність дублювання вимог та інформації, отримання можливості відслідковувати цілісність вантажу та набору даних про нього надається застосуванням концепції «Єдиного вікна». Враховуючи той факт, що будь-який ланцюг постачання складається з фізичного та інформаційного потоків, розглянемо їх більш детально за допомогою операційної діаграми, наведеної у Додатку II «Авторизований ланцюг постачання» до ISCM Guidelines[690] (рис. 5.8). На діаграмі використовується міжнародне скорочення: CCS – (Cargo Collaboration System) системи вантажних товариств, електронні системи створені в портах або аеропортах всіма сторонами, залученими до транспортного

[690]Customs guidelines on integrated supply chain managment // of. cite WCO / World customs organization. URL : http://www.wcoomd.org/~/media/D81B2807C64A4B669942F88D51D5FCF6.ashx (дата звернення: 26.02.2019)

ланцюга, за допомогою якої вони обмінюються всіма відповідними даними про вантаж і транспорт, тобто системи «Єдиного вікна».

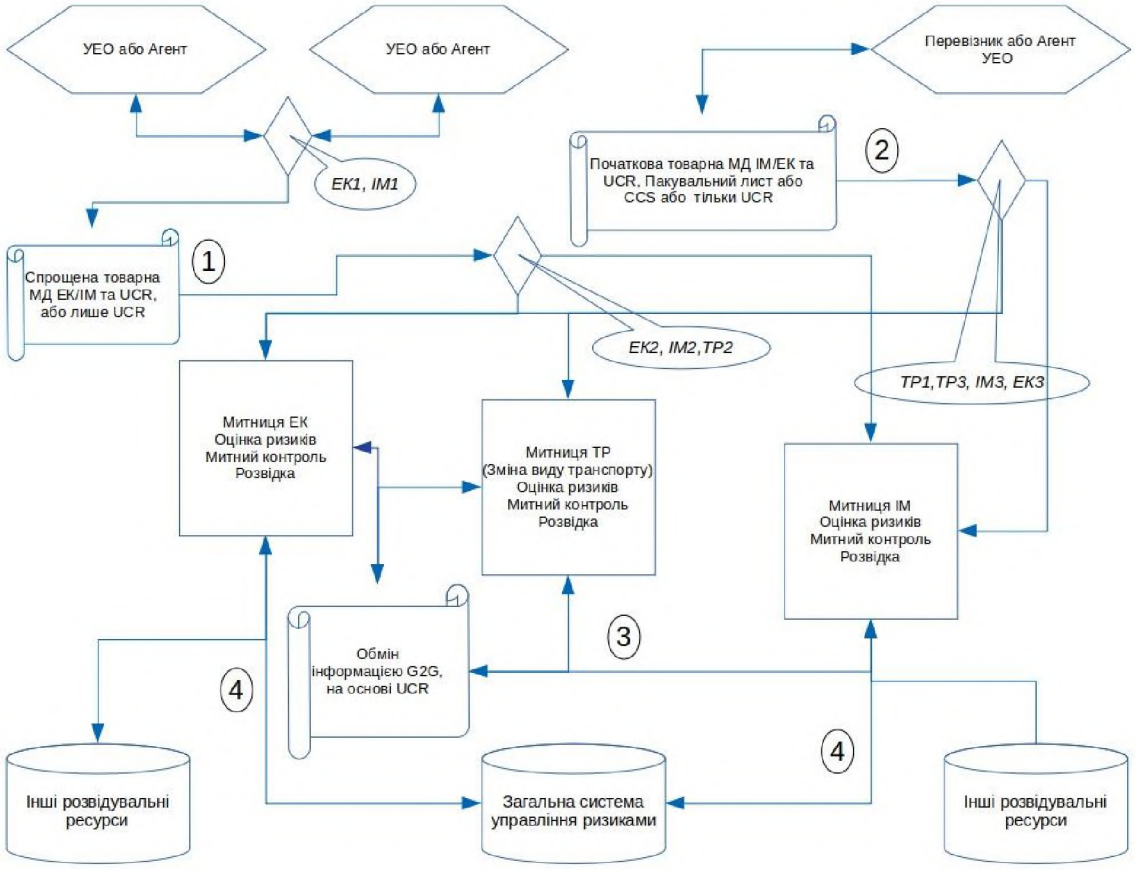



**Рис. 5.8. Операційна діаграма авторизованого ланцюга постачання**

*Джерело: складено авторами на основі Додатка II до ISCM Guidelines.*

Авторизований ISC працює в такому порядку:

Етап 1. Авторизований експортер або імпортер або призначений ними авторизований агент подає спрощений варіант декларації про експорт/імпорт товарів або до митниці експорту, або митниці імпорту для отримання попереднього дозволу на випуск. У випадку наявності інтернет-доступу митниць до комерційної системи обміну інформацією, декларація про товари замінюється UCR.

Етап 2. Перевізник, який також повинен мати статус AEO, подає початкову декларацію про вантаж до митниць експорту, імпорту та транзиту (за наявності). У випадку он-лайн доступу митниць до

системи обміну інформацією перевізника або до CCS декларацію про вантаж замінює UCR.

Етап 3. Для цілей контролю на основі двосторонньої/ багатосторонньої домовленості митниці експорту, імпорту і транзиту можуть обмінюватися або дозволяти доступ до інформації про виїзд або прибуття.

Авторизований ланцюг поставок вимагає двосторонніх/багатосторонніх домовленостей для спільної оцінки та контролю ризиків митних процедур, включаючи контроль на основі перед-відвантажувальної інспекції та митного пост-аудиту.

Порівнюючи операційні діаграми ISC з наведених варіантів, можливо зробити висновок, що «Авторизований ланцюг постачання» потребує значного обсягу роботи всіх учасників процесу міжнародної торгівлі (авторизація, системи Єдиного вікна, попереднє повідомлення) до початку його фізичного здійснення, але дає великі переваги у підвищенні рівня митної безпеки з одночасним спрощенням безпосереднього проведення торгових операцій.

Третя точка контролю. Взаємозв'язки між концепціями, які використовуються в ISC. У цьому випадку під виразом «концепціями, які використовуються в ISC» розуміються лише положення РС ВМО, сутність та вплив суто ІКТ не розглядається, оскільки вони є технічними засобами здійснення, з одного боку, «стійки» – митного контролю та оформлення, з іншого – управління міжнародним ланцюгом постачання товарів. Водночас слід цілком погодитися з положеннями пункту 1.11 «Резюме управління» ISCM Guidelines, в якому констатується: «Роль інформаційно-комунікаційних технологій є важливою для дієвості та ефективності митного контролю. Митниця повинна бути гнучкою і далекоглядною у розробці електронних методів контролю та сприяння торгівлі, особливо у сфері використання ІТ, включаючи електронний обмін даними»[691].

Завдяки спільному використанню концепцій «АЕО» та «Єдиного вікна» 9 точок інформаційного обміну та контролю з Принципової схеми авторизованого ланцюга постачання (рис. 5.7) трансформувалися в 3 точки на операційній діаграмі (рис. 5.8), що дає підставу

[691]Customs guidelines on integrated supply chain managment // of cite WCO / World customs organization. URL : http://www.wcoomd.org/~/media/D81B2807C64A4B669942F88D51D5FCF6.ashx (дата звернення: 26.02.2019).

для гіпотези про зв'язок та взаємний вплив між вищезазначеними концепціями РС ВМО.

При цьому важливо зазначити, що ISCM Guidelines передбачає необхідність для митних адміністрацій розглянути можливість участі в CCS та отримувати дані, необхідні для їхніх цілей (за умови, що ці системи містять необхідні для митних цілей відомості)[692]. У цьому полягає важлива відмінність положень РС ВМО та ISCM Guidelines від підходів до створення системи «Єдиного вікна» в Україні, коли митні та інші контролюючі органи прагнуть працювати виключно через «державне єдине вікно», в яке на кожному етапі необхідно заново вносити інформацію, що надходить у вигляді, не придатному для автоматизованої обробки[693, 694]. З іншого боку, поєднання ERP систем учасників ISC з системами управління ризиками та митного оформлення через CCS призведе до побудови схеми ISC, яка отримала в ISCM Guidelines назву «Конвеєр даних». Її принциповою відмінністю є те, що митні адміністрації отримують «доступ до всіх джерел інформації з оригінального ланцюга постачання, що використовується у комерційних транспортних ланцюгах»[695]. Таким чином, замість того, щоб отримувати дані з декларації, джерело яких не відомо нікому, крім особи, яка подала цю декларацію, митний орган під час оформлення матиме повне розуміння деталей трансакції та подій

---

[692]Customs guidelines on integrated supply chain managment // of cite WCO / World customs organization. URL : http://www.wcoomd.org/~/media/D81B2807C64A4B669942F88D51D5FCF6.ashx (дата звернення: 26.02.2019).

[693]Деякі питання реалізації принципу «єдиного вікна» під час здійснення митного, санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного, радіологічного та інших видів державного контролю : Постанова КМ України : від 01.10.2014 № 364 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/364-2016-%D0%BF (дата звернення: 13.03.2018).

[694]Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законів України щодо запровадження механізму «єдиного вікна» та оптимізації здійснення контрольних процедур при переміщенні товарів через митний кордон України : Закон : від 06.09.2018 № 2530-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2530-19 (дата звернення: 26.02.2019).

[695]Customs guidelines on integrated supply chain managment // of cite WCO / World customs organization. URL : http://www.wcoomd.org/~/media/D81B2807C64A4B669942F88D51D5FCF6.ashx (дата звернення: 26.02.2019).

транспортування. Іншими словами, митний контроль товарів, що імпортуються, буде розпочинатися у момент їх потрапляння до ISC.

Описана трансформація систем митного контролю та оформлення і управління ISC має синергетичний ефект з підвищення рівня митної безпеки держави з одночасним спрощенням та здешевленням операцій міжнародної торгівлі. Це твердження можливо довести на прикладі контролю митної вартості товарів, які імпортуються. Маючи інформацію про партію товару на момент, коли вона ще знаходиться на складі продавця в країні експорту, та про всі умови й обставини її міжнародного перевезення, у митниці імпорту немає підстав для витрати ресурсів на додаткову перевірку цього показника, який є критично важливим щодо повноти справляння законодавчо встановлених податків та зборів з товарів, що імпортуються.

Що стосується впливу на стан митної безпеки та полегшення міжнародної торгівлі інших, крім «AEO» та «Єдиного вікна», концепцій РС ВМО, звернемося знову до «Резюме управління» ISCM Guidelines[696]:

1. Концепція «Попереднього інформування», з одного боку, забезпечує «вільний і плавний потік товарів» по ISC, з іншого – «своєчасна, високоякісна інформація та належний рівень розвідки» дозволяє митним органам отримувати необхідну для проведення оцінки ризиків інформацію на якомога ранішому етапі глобального ланцюга поставок. Таким чином, знов можливо спостерігати синергетичний ефект, коли допоміжний механізм «Попереднього інформування» підсилює ефективність основних концепцій РС ВМО.

2. Використання спільних (взаємоузгоджених) порядків митного контролю та оцінки ризиків для цілей безпеки на постійній основі (тобто виконання угод MRA), що «завдяки постійній перевірці цілісності вантажу дозволяє уникати зайвого дублювання контролю». Тобто рівень співробітництва між митними адміністраціями за угодами MRA перетворює митний контроль ISC на дійсно безперервний та інтегрований у глобальну міжнародну торгівлю.

3. Системи забезпечення цілісності та трекінгу (відстеження реального маршруту перевезення) вантажів (UCR, застосування «розумних пломб» з GPS, технології «інтернету речей» тощо) забез-

---

[696]Customs guidelines on integrated supply chain managment // of cite WCO / World customs organization. URL : http://www.wcoomd.org/~/media/D81B2807C64A4B669942F88D51D5FCF6.ashx (дата звернення: 26.02.2019).

печують безпеку переміщення від завантаження контейнера до кінцевого пункту призначення.

4. Принцип «уніфікації форматів та змісту комерційних даних" дозволяють митним адміністраціям швидко випускати всі вантажі, щодо яких виконано умови та надано «необхідну інформацію в електронному вигляді один раз спеціально призначеному органу, бажано митниці».

5. Безпека та спрощення процедур у глобальному ланцюгу поставок вимагають висококваліфікованого та мотивованого персоналу в митних адміністраціях, а також у всіх інших учасників ланцюга постачання. Тобто концепція митно-приватного партнерства отримує новий імпульс, а саме – потреба у створенні спільної постійно працюючої системи професійної підготовки фахівців митних органів та комерційних підприємств, чим буде забезпечено отримання всіх тих позитивних результатів, які очікуються від практичного застосування концепцій «АЕО» та «Єдиного вікна».

Підсумовуючи вищевикладене, можна стверджувати, що:

1. Гіпотеза про взаємозв'язок та синергетичний ефект концепцій РС ВМО «АЕО» та «Єдиного вікна», при їх узгодженому запровадженні, з точки зору митної безпеки держави та поліпшення умов міжнародної торгівлі є правильною.

2. При подальшій роботі над проектами законодавчих актів з питань митної справи і митної безпеки та науковому пошуку в цій царині буде корисним одночасний розгляд та узгодження регуляторних впливів держави стосовно діяльності АЕО та організації середовища «Єдиного вікна».

## 5.4. Зарубіжна практика управління митними ризиками у контексті впровадження системи попереднього інформування митних адміністрацій

Активізація зовнішньоекономічної діяльності за умов глобалізації світової економіки вимагає постійного вдосконалення механізму митного контролю, зокрема, й за рахунок підвищення ефективності функціонування системи аналізу ризиків. А тому особливої актуальності набуває практичне застосування ризик-орієнтованих інструментів митного контролю, спрямованих на оптимізацію інформаційної

взаємодії між митницями та учасниками зовнішньоекономічної діяльності. Одним із таких інструментів є попереднє інформування, доцільність практичного застосування якого доведено діяльністю митних адміністрацій зарубіжних країн.

Сьогодні інформаційні технології є одним з найважливіших факторів розвитку всіх галузей економіки. Їх впровадження стало нагальною потребою сучасності та основним інструментом інтеграційних процесів у повсякденній митній практиці. Попереднє інформування розглядається як один із основних шляхів скорочення витрат часу при здійсненні митного контролю у пунктах пропуску за рахунок подання електронних документів до прибуття товарів та транспортних засобів на митну територію держави.

Актуальність впровадження попереднього інформування митних органів про ввезення товарів на національну територію окремої держави або єдину митну територію співтовариства держав обумовлена для кожної країни або групи країн різними причинами. Варто виділити основні:

– необхідність забезпечення безпеки міжнародної торгівлі від проявів недобросовісної конкуренції, загроз тероризму, торгівлі зброєю, наркотиками, людьми та ін.

– скорочення часу на процедури, пов'язані з імпортом, експортом та транзитом, підвищення ефективності митного контролю. Особливо це актуально для митних процедур, пов'язаних з імпортом.

Система попереднього інформування передбачає взаємодію суб'єктів ЗЕД та митниць щодо оформлення ввозу та вивезення вантажів через кордон на основі електронного документообігу. В основі цієї системи лежить попередня передача електронних відомостей про товари та транспортні засоби, що містяться в комерційних, транспортних та інших товаросупровідних документах. Інформація надходить на митницю в обсязі, необхідному для цілей митного контролю та оформлення. Технологія інформаційної взаємодії дозволяє посадовим особам митниці вирішувати завдання щодо забезпечення повноти та достовірності інформації, необхідної для підготовки та оформлення митних документів, сприяє скороченню часу документального оформлення товарів і транспортних засобів при здійсненні митного контролю в пунктах пропуску, плануванню доглядових операцій, ефективному розподілу трудових ресурсів,

ефективному здійсненню контрольних заходів у рамках оперативних орієнтувань та системи управління ризиками, формуванню достовірних митних документів, звітів і статистики.

Основні принципи системи попереднього інформування були закладені ще в 1999 році в рамках оновленої Кіотської конвенції. ВМО розглядає застосування цієї системи як показника, що характеризує високий рівень розвитку митної служби держави. Впровадження технології попереднього інформування має на меті прискорення митного оформлення товарів, спрощення митних формальностей та вдосконалення функціонування системи управління митними ризиками. Крім того, процедуру попереднього інформування передбачено Рамковими стандартами ВМО. Зокрема, Стандартом 6 «Попередня електронна інформація» передбачено, що для забезпечення адекватної оцінки ризику, митна адміністрація повинна своєчасно вимагати попередню електронну інформацію щодо вантажів чи контейнерних відправлень[697].

Попередня електронна інформація про товари (англ. Advance Cargo Information, ACI) є невід'ємною частиною першого з чотирьох «ключових елементів» Системи SAFE. Система попереднього інформування про переміщення (англ. Advance Cargo Information System, ACIS ) – електронна система, що дозволяє отримати інформацію про вантаж до його прибуття різними видами транспорту. Надання ACI усіма учасниками ланцюга постачання за напрямами постачання дозволяє митним органам сортувати імпортовані контейнери, приймати рішення на базі наявної інформації щодо ідентифікації конкретних вантажів та їх огляду, а також концентрувати ресурси на тих операціях і вантажах, що мають ознаки високого ризику порушення митного законодавства. Як ЄС, так і США розглядають попереднє інформування, в першу чергу, в комплексі заходів безпеки держави. Оскільки держава є головним гарантом безпеки своїх громадян і забезпечує мінімізацію ризиків національної безпеки, попереднє інформування розглядається в комплексі із системою управління ризиками, побудованою відповідно до єдиних критеріїв відбору областей ризику для проведення контрольних заходів. З метою підвищення безпеки руху товарів і захищеності міжнародної

[697]WCO (1999) International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures (Revised Kyoto Convention), WCO, Brussels.

торгівлі, зростання ефективності митного оформлення, а також зменшення адміністративного впливу Комісією ЄС було розроблено взаємозалежні інформаційні системи: Система контролю імпорту (ICS), Система контролю експорту (ECS), Система обміну даних про транзит (NCTS). Система контролю імпорту (ICS) передбачає подання економічними операторами короткої ввізної декларації (англ. entry summary declarations, ENS) на товар, який ввозиться на митну територію ЄС безпосередньо з третіх країн (за винятком Норвегії та Швейцарії). Зазначимо, відповідно до статті 184a прикладних положень CC EU, ENS має буде надіслана в електронному вигляді до ввезення товару на митну територію ЄС. Обсяг інформації ENS встановлено 9 додатком The UCC Transitional Delegated Act (раніше – додатка 30A прикладних положень Митного кодексу ЄС 1993 року)[698]. ENS повинен надсилати перевізник або уповноважена ним особа, яка транспортує товари на митну територію ЄС (торговий агент, англ. freight forwarder). Обов'язковою умовою здійснення інформаційного обміну між митною адміністрацією у процесі імпорту є наявність номеру EORI у всіх суб'єктів зовнішньоекономічної операції, що беруть у ній участь. Система контролю експорту (ECS) передбачає подання до митної адміністрації короткої вивізної декларації (EXS), що містить відповідні дані про безпеку і захищеність (ст. 787 прикладних положень Митного кодексу ЄС 1993 року). Якщо товари, що вивозяться безпосередньо з митної території ЄС, не включені до митної декларації, то необхідно представити EXS. Відповідно до ст. 592b/842d Митного кодексу ЄС 1993 року митна декларація та коротка вивізна декларація надаються до вивезення товару. Митна декларація та коротка вивізна декларація подаються в електронному вигляді. Обов'язок подання EXS покладено на особу, яка вивозить товари, або особу, яка прийняла відповідальність за транспортування товарів з митної території ЄС. Для подання EXS в електронному вигляді підприємець може використовувати розроблену Систему контролю експорту (ECS), вносячи відповідні дані підприємства безпосередньо до інформаційної системи. Зауважимо,

[698]Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення балансу безпеки та спрощення міжнародної торгівлі: монографія; за заг ред. І. В. Несторишена та В. А. Туржанського. Ірпінь-Хмельницький : ФОП Стрихар А. М., 2017. 214 с.

що паралельно з розвитком Системи контролю експорту (ECS) в ЄС набуває подальшого розвитку електронна система обробки маніфестів. Електронний маніфест необхідно подавати до митниці у разі відправлення морських і повітряних видів транспорту з портів і аеропортів на території ЄС. З початком застосування Системи контролю експорту (ECS) збільшуються можливості митниць, що забезпечує більш ефективний нагляд за процедурою експорту. Крім того, в економічних операторів з'являється можливість самим відправляти електронні повідомлення про прибуття товарів у митницю призначення чи виїзд транспортних засобів з митниці вибуття. Система обміну даних про транзит (NCTS) передбачає обов'язкове подання інформації про процедуру транзиту і даних книжки TIR до системи обміну даних про транзит. Зазначимо, до NCTS входять усі країни ЄС, оскільки це є умовою приєднання країн-претендентів. Служба NCTS кожної країни з'єднується через центральний сервер у Брюсселі із системами всіх країн-членів NCTS. Це забезпечує зв'язок між понад 3000 європейських митних пунктів і в майбутньому замінить систему паперового документообігу. На відміну від ICS та ECS суб'єкт ЗЕД не може прямо звернутися до NCTS. Для цього використовуються повідомлення особливого формату, що створюються за допомогою програмного забезпечення. Таке програмне забезпечення дозволяє не тільки створювати електронні декларації, а й розшифровувати повідомлення від NCTS про ключові події в ході процедури транзиту, наприклад прийняття декларації, випуск товарів, повідомлення про вивантаження. Також у розпорядженні суб'єкта ЗЕД, який хоче використати NCTS, мають бути засоби для приймання/відправлення повідомлень у службу NCTS своєї країни.

Формат попереднього інформування є загальним для всіх користувачів підсистеми Єдиного повідомлення – Sum A (Summarische Anmeldung) з загальноєвропейської системи NCTS (New Computerised Transit System). У стандартному виконанні форма попереднього повідомлення містить таку кількість інформаційних даних: 26–29 для ввезення товарів і 23 для вивезення товарів. Якщо перевезення товару здійснюється за європейською процедурою Загального транзиту, то для ввезення товару необхідно 21–23 значення та вивезення – 17–19 значень. Для уповноважених економічних операторів, що володіють відповідними сертифікатами, передбачений

спрощений порядок формування сповіщення, а саме для ввезення товарів із зазначенням 20 даних та вивезення товарів із зазначенням 14 даних[699].

Зміни у митному праві ЄС, так звані «поправки безпеки», на базі яких були впроваджені відповідні інформаційні системи, були введені на підставі таких консолідуючих правових норм[700]:

– регламент Ради (ЄЕС) № 2913/92 від 12 жовтня 1992 р. про заснування Митного кодексу співтовариства;

– регламент Комісії (ЄС) № 2454/93 від 2 липня 1993 р., який встановлює положення з імплементації Регламенту Ради (ЄЕС) № 2913/92 про заснування Митного кодексу співтовариства (далі – Регламент з імплементації Митного кодексу співтовариства).

Вимога про обов'язкове попереднє інформування митних органів ЄС про товари, які ввозяться, діє з 1 січня 2011. Але ще з 1 липня 2009 року в ЄС були впроваджені принципи контролю безпеки і захищеності щодо товару, що доставляється через митний кордон. Із зазначеного періоду вступили в дію (на перехідний період) директива Європейського парламенту та Ради (ЄС) № 648/2005 від 13.04.2005 та прикладні положення зміни безпеки (директива Комісії (ЄС) № 1875/2006 від 18.12.2006). У цих правових актах встановлені принципи проведення контролю безпеки і захищеності щодо товару, що доставляється через митний кордон. Для виконання названих цілей держави-члени ЄС повинні були створити і впровадити безпечні, інтегровані і пов'язані між собою інфосистеми. Ці електронні системи були створені для того, щоб підвищити рівень безпеки руху товарів і захищеності міжнародної торгівлі, зробити митне оформлення більш ефективним, а також зменшити адміністративні витрати.

Форма та перелік відомостей, які вносяться до короткої ввізної декларації залежно від засобу та способу переміщення товарів через митний кордон України, наявності сертифіката УЕО, розробляється з урахуванням вимог митного законодавства ЄС. Відповідно до законо-

---

[699]Предварительное информирование таможенных органов: практические аспекты URL : http://www.baif.by/stati/predvaritelnoe-informirovanie-tamozhennyh-organov-prakticheskie-aspekty/.

[700]Бережнюк І. Г. Досвід впровадження системи контролю імпорту та експорту (ICS/ECS) в ЄС / І. Г. Бережнюк, І. В. Несторишен, В. В. Булана // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету // Економічні науки. 2015. № 27. С. 12–21.

давства ЄС серед відомостей, що повинна містити ввізна коротка декларація – відомості про найменування, кількість, маркування та вагу товарів, які перевозяться, відомості про особу, яка подає коротку ввізну декларацію, транспортні засоби, якими перевозяться товари, місця завантаження, прибуття та вивантаження товарів, відомості про товаросупровідні документи, відомості про маршрут транспортування, відправника, перевізника й отримувача товарів та ін. Дані, які містяться в короткій ввізній декларації, необхідні для здійснення базового аналізу ризиків щодо охорони і безпеки та проведення митного контролю. У межах спрощень передбачається, що УЕО може подавати коротку ввізну декларацію, яка містить скорочений перелік відомостей. При цьому частина відомостей короткої ввізної декларації може відповідати відомостям, які відображаються в митній декларації при митному оформленні (табл. 5.4)[701].

Право надавати попередню інформацію мають економічні оператори, яким надано номер EORI, який присвоєно відповідними органами ЄС. Варто зазначити, що система EORI – це база даних декларантів, а номер EORI вказується при поданні електронної копії книжки МДП (англ. Transports Internationarex Routiers). Реєстрація в системі EORI (англ. Economic Operator Registration and Identification) відбувається як резидентами, так і нерезидентами. Крім того, попереднє інформування в країнах ЄС здійснюється щодо товарів, які переміщуються усіма видами транспорту. Такі дані подаються тільки в електронному вигляді з використанням Системи контролю імпорту (англ. Import Control System, ICS), Системи контролю експорту (англ. Export Control System, ECS) та у випадку транзиту вантажів Систему обміну даних про транзит (англ. New Customs Transit System, NCTS).

[701]Commission Delegated Regulation (EU) 2016/341 of 17 December 2015 supplementing Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council as regards transitional rules for certain provisions of the Union Customs Code where the relevant electronic systems are not yet operational and amending Delegated Regulation (EU) 2015/2446. URL : http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=OJ:L:2016:069:TOC.

Таблиця 5.4

**Перелік відомостей, що зазначаються в короткій ввізній декларації (ENS) в ЄС та їх можлива відповідність з відомостями митної декларації (під час переміщення вантажів УЕО)**

| № | Найменування відомостей ENS | Відповідна графа митної декларації |
|---|---|---|
| 1 | Unique consignment reference number (унікальний номер партії відправлення) | |
| 2 | Transport document number (номер транспортного документа, відповідно до якого перевозяться товари (CMR та ін.) | (44) |
| 3 | Consignor (вантажовідправник) | 2 |
| 4 | Person lodging the summary declaration (особа, яка подає коротку ввізну декларацію) | |
| 5 | Consignee (вантажоодержувач) | 8 |
| 6 | Carrier (Перевізник) | |
| 7 | Notify party (повідомлена сторона, яку повідомляють про доставку при прибутті товарів) | |
| 8 | Identity and nationality of active means of transport crossing the border (ідентичність і країна походження транспортних засобів, які перетинають кордон) | 18, 21 |
| 9 | Conveyance reference numbe (номер рейсу перевізника) | |
| 10 | First place of arrival code (місце першого прибуття на митну територію, код) | 29 |
| 11 | Date and time of arrival at first place of arrival in Customs territory (дата та час доставки товарів до першого місця прибуття на митній території) | |
| 12 | Country(ies) of routing codes (країни, через які транспортується товар від місця початкового відправлення до місця кінцевого призначення) | Частково11, 15 |
| 13 | Mode of transport at the border (вид транспортного засобу, яким товари транспортуються на митну територію) | 25 |
| 14 | Place of loading (місце завантаження) | 27 |
| 15 | Goods description (опис товарів) | (31) |
| 16 | Number of packages (кількість упаковок) | 6 |
| 17 | Equipment identification number, if containe rised (код контейнера, якщо товари переміщуються в контейнері) | (31) |
| 18 | Goods item number (номер найменування товару) | 32 |
| 19 | Commodity code (код товару за товарною номенклатурою) | 33 |
| 20 | Declaration date (дата декларування) | |
| 21 | Signature/Authenticatin (підпис/аутентифікація особи, що подає) | |
| 22 | Other specific circumstance indicator (інші специфічні умови) | |
| 23 | Subsequent customs office(-s) of entry code (код наступної митниці (митниць) місця ввезення товарів на митну територію (митниця призначення) | |

Надання попередньої інформації може здійснюватися уповноваженою особою незалежно від її місцезнаходження. Серед основних особливостей та принципів попереднього інформування виділимо такі:

1) завчасне подання відомостей до моменту фактичного переміщення товарів через митний кордон;

2) подання інформації в електронному вигляді;

3) подання інформації за допомогою засобів, що забезпечують інформаційну безпеку, захист, цілісність, конфіденційність, автентифікацію;

4) інформаційна взаємодія митного органу та особи, яка надає попередню інформацію або перевозить товари через митний кордон;

5) відомості, зазначені в попередній інформації, формуються на основі даних товаросупровідних документів;

6) інформація, що зазначається, повинна містити відомості про одну партію товарів, що перевозяться одним транспортним засобом;

7) перелік відомостей, що надаються, визначений з метою здійснення аналізу ризиків щодо безпеки, в тому числі щодо заборон та обмежень.

При цьому типова процедура попереднього інформування при ввезенні товарів на митну територію передбачає такі етапи:

1) формування на основі товаросупровідних документів електронної попередньої інформації на кожну партію товару;

2) передача за допомогою інформаційних засобів зв'язку попередньої інформації митниці;

3) здійснення митницею аналізу попередньої інформації на предмет ризиків за допомогою автоматизованої системи;

4) присвоєння митницею кожній партії товару унікального ідентифікаційного номеру перевезення;

5) передача митницею перевізнику унікального ідентифікаційного номеру перевезення, що присвоєний конкретній партії товарів;

6) пред'явлення перевізником унікального ідентифікаційного номеру перевезення, товарів, товаросупровідних документів митниці в пункті пропуску через митний кордон;

7) зіставлення митницею попередньої інформації з відомостями товаросупровідних документів, пред'явлених у пункті пропуску перевізником, перевірка дотримання заборон та обмежень;

8) виконання інших митних процедур, здійснюваних при переміщенні товарів, транспортних засобів через митний кордон.

Склад та обсяг відомостей, що зазначаються при попередньому інформуванні, як правило, залежать від виду транспортного засобу (автомобільний, залізничний, морський, повітряний), яким переміщуються товари або спеціального статусу УЕО особи, яка переміщує товари.

Відповідно до Митного кодексу ЄС (2016 р.) *коротка ввізна декларація* – це дія, якою особа (учасник ЗЕД) інформує митні органи до або у момент події, у встановленій формі, що товари будуть ввезені на митну територію ЄС.

Обсяг необхідних даних, що подаються до митних органів, а також час подання декларації залежить від виду транспорту, яким переміщуються вантажі, наявністю спеціального статусу та визначаються Додатком 9 Делегованого регламенту ЄС № 2016/341 від 17.12.2015 (*англ. The UCC Transitional Delegated Act; Commission Delegated Regulation (EU) 2016/341 of 17 December 2015, TDA EU*), який доповнює CC EU та DR EU. До 17.12.2015 ці питання регламентувалися додатком 30A прикладних положень Митного кодексу ЄС 2013 року[702].

Додатком 9 TDA EU наведено пояснення щодо заповнення короткої ввізної декларації із урахуванням особливостей здійснення митних процедур. Зокрема, у графах таблиць з попередньою інформацією використовуються такі позначення: X – наводиться інформація, що міститься у товаросупровідних документах із урахуванням специфіки здійснення митної процедури, визначеної декларацією; Y – наводиться інформація, що міститься у декларації залежно від виду митної процедури на рівні її граф; Z – інформація наводиться із перевізних документів.

Якщо митна декларація, згідно зі ст. 162 CC EU, подається УЕО відповідно до ст. 38, 2, b CC EU як ENS, то відповідно до ст. 130(1) CC EU вона повинна передбачати подання інформації, визначеної у відповідних таблицях залежно від визначеної процедури, зазначеної в додатках C1 чи C2 TDA EU.

Якщо ж митна декларація, згідно зі ст. 166 CC EU, подається УЕО відповідно до ст. 38, 2, b CC EU як ENS, то, відповідно до

---

[702]Commission Delegated Regulation (EU) 2015/2446 of 28 July 2015. URL : http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1460964615220&uri=CELEX:32015R2446.

ст. 130(1) CC EU, вона повинна передбачати подання інформації, визначеної у відповідних таблицях.

Для подання короткої ввізної декларації учаснику митних правовідносин необхідно підключитися до системи електронного декларування. А для того, щоб стати її користувачем, необхідно укласти договір з митною службою та подати заяву й отримати електронний підпис. Важливим є й те, що для укладання договору про підключення до системи електронного декларування необхідно бути зареєстрованою юридичною особою країни-члена ЄС, або ж співпрацювати із партнером на території ЄС, який уже підключений до цієї системи й зможе подати коротку ввізну декларацію, завірену власним електронним підписом.

Таким чином, спрощення митних процедур для власників сертифіката УЕО (варіанти: «охорона, безпека» або «митні спрощення/охорона, безпека») передбачають:

1. Менша кількість даних, які потрібно подавати в повідомленні, що надсилається суб'єктом ЗЕД, що містить дані короткої ввізної декларації, тобто УЕО мають можливість подавати коротку ввізну декларацію з меншою кількістю необхідних даних, визначених відповідними таблицями TDA EU. Щоб скористатися такими спрощеннями і вказувати меншу кількість даних у повідомленні, суб'єкт ЗЕД повинен вказати символ «Е» в поле цього повідомлення «Код спеціальних обставин».

Такі спрощення можуть використовуватися при дотриманні таких умов:

– власником сертифіката УЕО є особа, яка подає коротку ввізну декларацію, і всі одержувачі, зареєстровані в ENS;

– якщо ENS подає представник, то власником сертифіката УЕО повинен бути цей представник, а також усі одержувачі, зареєстровані в ENS.

Враховуючи факт, що митні органи перевіряють у базі EORI належність суб'єкта до УЕО, необхідно обов'язково вказати номер EORI цього суб'єкта. Крім того, в повідомленні про коротку ввізну декларацію слід додатково вписати (у розділі IE315/ввізна декларація/товар/необхідний документ) відповідний код, який характеризує вид сертифіката УЕО в даній ввізній операції, а потім вказати номер сертифіката AEO. Коди, про які йдеться вище:

Y023 – одержувач;

Y024 – особа, яка подає коротку ввізну декларацію;

Y025 – представник.

Приклад запису: Y023PLAEOF440000080001.

2. Менша кількість фізичних перевірок та перевірок документів, а також пріоритетний порядок проведення контролю – УЕО піддаються меншій кількості фізичних перевірок та перевірок документів, ніж інші підприємці. Якщо вантаж, що належить такому суб'єкту ЗЕД, за результатами аналізу ризику підпадає під поглиблений контроль, митні органи будуть його здійснювати в пріоритетному порядку.

3. Можливість заздалегідь отримати повідомлення про те, що вантаж підлягає митному контролю – суб'єкту, який надіслав повідомлення і є власником одного з описаних вище сертифікатів УЕО, може бути надіслано повідомлення з інформацією про те, що вантаж обраний для проведення поглибленого контролю. Це повідомлення може надсилатися до прибуття товару на митну територію ЄС, причому це буде можливо тільки якщо, на думку митного органу, факт надсилання такого повідомлення не перешкодить проведенню митного контролю.

Якщо повідомлення з інформацією про вибір вантажу для поглибленого контролю не буде надіслано, то це не означає, що митний орган не може виконати такий контроль. Митний орган має право здійснити фізичний митний контроль, навіть якщо підприємець, який має сертифікат УЕО, не буде заздалегідь повідомлений про намір його здійснити.

Якщо суб'єкт ЗЕД не хоче або не може скористатися спрощеними митними процедурами щодо можливості декларування меншої кількості даних, однак хоче скористатися спрощеннями, про які йдеться у вищезазначених підпунктах 2 та 3, то він має можливість у спрощеній ввізній декларації послатися на статус УЕО, вписуючи в розділі «IE315/Ввізна декларація/Товар/Необхідний документ» відповідний код, що відповідає власнику сертифіката УЕО в даній ввізній операції, а потім вказати номер сертифіката УЕО. Коди, про які йдеться вище:

Y022 – відправник-експортер;

Y023 – одержувач;

Y024 – особа, яка подає спрощену ввізну декларацію;

Y025 – представник;

Y023 – перевізник.

Приклад запису: Y023PLAEOF440000080001.

У цій рубриці можна вказати кожного з УЕО, які беруть участь у зовнішньоекономічній операції, у зв'язку з якою виникла необхідність подання короткої ввізної декларації.

Якщо один і той же суб'єкт в операції одночасно є одержувачем і подавачем короткої ввізної декларації, тоді він може (але не зобов'язаний) вказати всі коди, що стосуються його функцій у ланцюзі постачань і номер сертифіката УЕО. У такому випадку, незважаючи на те, що після кожного коду буде з'являтися ідентичний номер сертифіката УЕО, в кожному черговому коді слід подавати також номер сертифіката, тобто не може застосовуватися така форма запису: «Y023, Y024, Y027 – номер свідоцтва».

Враховуючи факт, що митні органи перевіряють у базі EORI належність суб'єкта до УЕО, необхідно в повідомленні обов'язково вказувати номер EORI тих суб'єктів, для яких декларується статус УЕО[703].

## 5.5. Підходи і рекомендації щодо аналізу митних ризиків під час переміщення пасажирів авіаційним транспортом

В останні роки у більшості регіонів світу чисельність та обсяги міжнародних пасажирських авіаційних перевезень суттєво зросли. А відповідно зріс пасажиропотік через авіаційні пункти пропуску. За статистичними даними, у 2006 році число пасажирів при міжнародних комерційних пасажирських перевезеннях становило 808 млн осіб, у 2008 році – 927 млн, у 2010 році – 1 039 млн, у 2015 році – 1 436 млн осіб[704].

---

[703]Несторишен И. В., Туржанский В. А. Концептуализация института уполномоченных экономических операторов: международный опыт и перспективы его внедрения в таможенное законодательство Украины // ТАМОЖНЯ : таможенный научный журнал. 2016. № 1. С. 147–165.

[704]Годовой доклад Совета ИКАО: 2015. Мир воздушного транспорта в 2015 году. URL : https://www.icao.int/annual-report-2015/Documents/Appendix_1_ru.pdf (дата звернення 02.08.2017).

У 2016 році міжнародний авіаційний пасажиропотік становив близько 1 450 млн пасажирів. Найбільшими за чисельністю міжнародних пасажирських перевезень у 2016 році були США (223,1 млн пасажирів), Великобританія (200,8 млн пасажирів), Германія (172,9 млн пасажирів), Іспанія (134,6 млн пасажирів), Франція (123,1 млн пасажирів)[705]. Серед країн із значним міжнародним пасажиропотоком – Китай, Сінгапур, Об'єднані Арабські Емірати, Туреччина, Японія, Австралія.

В умовах збільшення пасажиропотоку виникає необхідність спрощення митних формальностей при збереженні заходів безпеки. Рекомендації щодо організації та регулювання міжнародних авіаційних перевезень, практики спрощення формальностей при міжнародних авіаційних перевезеннях та безпеки визначені у міжнародних конвенціях, серед яких Конвенція про міжнародну цивільну авіацію 1944 року (Чиказька конвенція), Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур 1973 року (Кіотська конвенція), додаток 9 «Спрощення формальностей» до Конвенції про міжнародну цивільну авіацію, нормативно-правових актах, стандартах Міжнародної організації цивільної авіації (ІКАО), Міжнародної асоціації повітряного транспорту (ІАТА), Всесвітньої митної організації (ВМО) та ін.

Главою VI «Міжнародні стандарти та рекомендована практика» Конвенції про міжнародну цивільну авіацію передбачається співпраця держав у забезпеченні максимально можливого ступеня однаковості правил, стандартів, процедур і організації, що стосуються повітряних суден, персоналу, повітряних трас і допоміжних служб, з усіх питань, в яких така однаковість сприятиме аеронавігації і вдосконалюватиме її. З цією метою Міжнародна організація цивільної авіації приймає і в міру необхідності змінює міжнародні Стандарти, Рекомендовану практику і процедури, які стосуються:

а) систем зв'язку та аеронавігаційних засобів, включаючи наземне маркування;

б) характеристик аеропортів і посадочних майданчиків;

в) правил польотів і практики управління повітряним рухом;

г) присвоєння кваліфікації льотному і технічному персоналу;

---

[705] Airlines to Welcome 3.6 Billion Passengers in 2016. URL : http://www.iata.org/pressroom/pr/Pages/2012-12-06-01.aspx.

д) придатності повітряних суден до польотів;

е) реєстрації та ідентифікації повітряних суден;

ж) збору метеорологічної інформації та обміну нею;

з) бортових журналів;

и) аеронавігаційних карт і схем;

к) митних та імміграційних процедур;

л) повітряних суден, що зазнають лиха, і розслідування пригод, а також таких інших питань, що стосуються безпеки, регулярності та ефективності аеронавігації, які час від часу можуть виявитися доцільними[706].

Додаток 9 «Спрощення формальностей» Конвенції про міжнародну цивільну авіацію визначає стандарти та рекомендації, зокрема щодо митних та імміграційних процедур, спрощення формальностей при міжнародних авіаційних перевезеннях, питань безпеки. Серед даних стандартів та рекомендацій[707]:

1.2. Договірні держави приймають заходи для того, щоб:

а) час, необхідний для здійснення прикордонного контролю щодо осіб та повітряних суден, а також випуску товарів/митного оформлення товарів, був мінімальним;

б) зводилися до мінімуму незручності, спричинені застосуванням адміністративних вимог і вимог, пов'язаних зі здійсненням контролю;

в) обмін відповідною інформацією між Договірними державами, експлуатантами та аеропортами розширювався та заохочувався в максимально можливій мірі;

г) забезпечувалися оптимальні рівні безпеки і дотримання законодавства.

1.3. Договірні держави використовують метод управління ризиками при застосуванні процедур прикордонного контролю, випуску/митного оформлення товарів.

3.2. При розробці процедур, направлених на ефективне застосування заходів прикордонного контролю пасажирів та членів екіпажу,

---

[706]Конвенція про міжнародну цивільну авіацію 1944 р. // База даних «Законодавство України» ВР. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_038 (дата звернення 30.05.2018).

[707]Приложение 9 к Конвенции о международной гражданской авиации. Упрощение формальностей. Четырнадцатое издание, октябрь 2015 года. URL :http://www.aviadocs.net/icaodocs/Annexes/an09_cons_ru.pdf (дата звернення 30.05.2018).

договірні держави враховують за необхідності заходи авіційної безпеки, заходи із забезпечення цілісності кордону, заходи контролю за наркотиками і імміграційного контролю.

3.38. Договірним державам при співробітництві з експлуатантами повітряних суден і аеропортів слід намагатися, щоб при міжнародних авіаперевезеннях загальна тривалість необхідних формальностей, пов'язаних з вильотом, не перевищувала 60 хвилин для всіх пасажирів, які підлягають звичайному оформленню, враховуючи цей час від моменту прибуття пасажира в перший пункт оформлення в аеропорту (наприклад, пункт реєстрації авіакомпанії, пункт контролю в цілях безпеки або інший пункт необхідної перевірки залежно від порядку, встановленого в конкретному аеропорту).

3.41. Договірним державам при співробітництві з експлуатантами повітряних суден і аеропортів слід намагатися забезпечити оформлення протягом 45 хвилин після висадки з повітряного судна всіх пасажирів, які підлягають звичайній перевірці, незалежно від місткості повітряного судна і часу прибуття за розкладом.

3.42. У цілях прискорення перевірок договірні держави при співробітництві з експлуатантами аеропортів використовують технології і застосовують багатоканальну систему міграційного контролю або інші заходи поділу пасажирів у тих міжнародних аеропортах, де такі заходи виправдані обсягом пасажиропотоку.

3.48. Кожна договірна держава, яка в межах національного законодавства вводить програму в області попередньої інформації про пасажирів (API), дотримується визнаних міжнародних стандартів передачі попередньої інформації про пасажирів.

3.52. Договірна держава застосовує двоканальну систему або інший вибірковий процес митного огляду і карантинного контролю з урахуванням вимог управління ризиками, що відповідають умовам та обсягу перевезень у конкретному аеропорту.

Відповідно до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур митний контроль обмежується мінімумом, необхідним для забезпечення дотримання митного законодавства[708].

---

[708]Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур: міжнародна конвенція. Зареєстровано у Секретаріаті Організації Об'єднаних Націй 18.05.73 (995_643) // База даних «Законодавство України» ВР. URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_643/page (дата звернення 29.06.2018).

При застосуванні митного контролю використовується система управління ризиками, а також інформаційні технології; Окремі рекомендації при переміщенні митного кордону пасажирами визначені у Спеціальному додатку Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур. Зокрема щодо використання двоканальної системи спрощеного митного контролю, інформаційної взаємодії митних органів з іншими службами та підприємцями, використання попередньої інформації, усного декларування, переміщення особистих речей, митних пільг та ін.

Сучасні підходи митного контролю пасажирських авіаперевезень, визначені керівництвом щодо попередньої пасажирської інформації ВМО/ІАТА/ІКАО, передбачають[709]:

– вибірковий підхід при митному контролі пасажирів, який базується на системі аналізу та оцінки ризиків;

– функціонування системи червоного та зеленого коридорів, яка надає можливість пасажирам обрання відповідного коридору при проходженні митного контролю;

– потокова варіація;

– використання попередньої пасажирської інформації;

– міжвідомче співробітництво служб (митної, прикордонної, міграційної, карантинної) та ін.

Використання та розвиток зазначених підходів спричинений, зокрема, основними загрозами та ризиками, які виділяють при міжнародних авіаційних пасажирських перевезеннях, та які пов'язані насамперед з:

– контрабандою;

– тероризмом;

– незаконною імміграцією;

– іншими загрозами та ризиками.

У дослідженні Управління ризиками при вантажних та пасажирських перевезеннях (Risk Management for Cargo and Passengers) основні ризики та загрози поділено на фіскальні та нефіскальні.

Фіскальні загрози пов'язані з декларуванням товарів при їх експорті та імпорті. Серед видів нефіскальних загроз виділяють:

---

[709]Guidelines on Advance Passenger Information (API). WCO/IATA/ICAO. 2014. URL : http://www.iata.org/iata/passenger-data-toolkit/assets/doc_library/02-api/API%20Guidelines%202014%20Main_%20Text_E.pdf (дата звернення 01.06.2018).

тероризм; контрабанда та контрафактні товари; незаконна імміграція; «відмивання» грошей; переміщення небезпечних товарів та речовин; загрози при переміщенні рослин та тварин; інші загрози.

Практика ВМО показує, що ризик-орієнтовані підходи митного контролю ефективно спрямовують ресурси на сприяння полегшенню торгівлі при забезпеченні безпеки. Результатом розвитку стало використання митними службами автоматизованих систем аналізу та оцінки ризиків.

Для досягнення цілей митні адміністрації все частіше використовують нові підходи, основані на принципах управління ризиками. Модель процесу ризик-менеджменту, визначена WCO Risk Management Compendium, включає такі складові[710]:

– встановлення контексту;

– ідентифікація, аналіз, визначення рівня ризику та пріоритетів;

– обробка ризику залежно від його рівня;

– моніторинг;

– проведення комунікативних та консультативних заходів на етапах управління ризиками.

Оцінка ризику, відбір і визначення об'єктів перевірки на основі оперативних даних є одним з ключових аспектів цього підходу. Він дає можливість митним службам визначати рівень ризику і розподіляти ресурси на врегулюванні ризиків високого рівня[711].

З урахуванням етапів профілювання і таргетування оцінювання та вивчення ризиків відображає таку модель (рис. 5.9)[712].

Разом з тим при міжнародних пасажирських авіаперевезеннях вибірковість митного контролю базується на ризик-орієнтованих підходах, що основані на поведінковому аналізі, перевірці «контрольних» списків, опитуванні, оцінці багажу, аналізі інформації про

---

[710]WCO Risk Management Compendium. Volum 1. URL : http://wcoomdpublications.org/downloadable/download/ sample/sample_id/131/ (дата звернення 02.08.2018).

[711]Risk Assessment/Targeting Centres – Study Report (June 2011) WCO Research Paper No. 15. URL : http://www.wcoomd.org/files/1.%20Public%20files/PDFand Documents/research/15_RAC_EN.pdf (дата звернення 29.06.2018).

[712]Risk Assessment, Profiling and Targeting. World Customs Organization. URL : http://www.carecprogram.org/ uploads/events/2014/CCC-TA-Workshop-AZB/Presentation-Materials/Day-2/009_112_209_WCO-Risk-Assessment-Profiling-and-Targeting.pdf (дата звернення 02.08.2018).

купівлю квитків та ін [713]. З розвитком інформаційних технологій у митній сфері набуло використання автоматизованого аналізу пасажирської інформації. При цьому здійснення аналізу ризиків при міжнародних авіаційних перевезення базується на попередній пасажирській інформації.

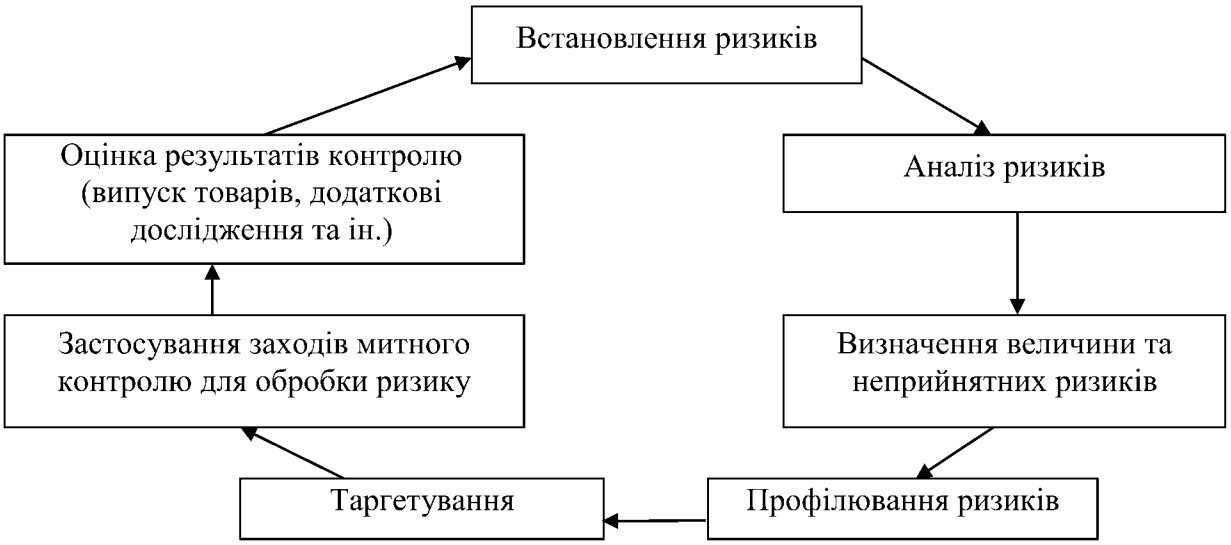



**Рис. 5.9. Оцінювання та вивчення ризиків**

Світова практика аналізу ризиків при міжнародних авіаційних пасажирських перевезеннях включає підходи, що використовуються розвиненими країнами.

Канада здійснює діяльність з визначення об'єктів для перевірки протягом більше 30 років. За цей час ця програма є невід'ємною частиною управління кордонами, підтримуючи пріоритети національної та суспільної безпеки. Вона вносить суттєвий вклад у виявленні осіб, товарів, транспортних засобів з високим рівнем ризику, що може представляти загрозу для безпеки Канади. Переваги, які отримує Канада, вагомі з точки зору зосередження ресурсів, що робить їх більш ефективними, при виявленні осіб, товарів, транспортних засобів з високим рівнем ризику, і таким чином збільшує вільний потік пасажирів і торгівлі з низьким рівнем ризику. Теракти 11 вересня 2001 року привели до того, що уряд прийняв заходи для підвищення ефективності реагування на загрози національної безпеки

[713]Bart Elias. Risk-Based Approaches to Airline Passenger Screening, Congressional Research Service March 31, 2014.URL : https://www.hsdl.org/?view&did=752251(дата звернення 30.05.2018).

і гарантування безпеки не лише Канади і канадців, але й Північної Америки. Для забезпечення цілеспрямованих реакцій на дані загрози на базі програми визначення об'єктів перевірок у портах в'їзду у 2004 році був створений Національний центр оцінки ризиків (National Risk Assessment Centre (NRAC) з метою зосередження на загрозах національної безпеки та виявлення на максимально ранніх етапах осіб і товарів з високим рівнем ризику з числа всіх пасажирів та торгових операцій. Діяльність Національного центру оцінки ризиків і регіональних підрозділів з визначення об'єктів для перевірки направлена підтримувати стратегічну ціль Агентства прикордонної служби Канади (Canada Border Services Agency (CBSA) щодо забезпечення управління кордонами, що сприяє безпеці Канади і спрощує процедури в'їзду пасажирів та товарів. Відповідно до Таргетингової програми внаслідок реорганізації Національного центру оцінки ризиків у 2012 році утворено Національний таргетинговий центр (National Targeting Centre (NTC)[714].

При здійсненні прикордонного, митного контролю за міжнародними пасажирськими перевезеннями діяльність Агентства прикордонної служби Канади направлена, зокрема, на попередження ризиків: контрабанди та переміщення заборонених товарів; незаконної міграції; тероризму; інших загроз[715].

З метою виявлення та запобігання потенційних загроз щодо безпеки до моменту прибуття подорожуючих Агентством прикордонної служби Канади використовується система інтерактивного попереднього інформування про пасажирів (Interactive Advance Passenger Information (IAPI)), що дозволяє отримувати попередню інформацію про пасажирів рейсу, здійснювати оцінку ризиків щодо пасажирів та членів екіпажу повітряних суден, які прибувають до країни, виявити прострочені або недійсні візи, аналізувати та направляти авіаперевізнику повідомлення про дозвіл або заборону посадки відповідних пасажирів на рейс, що прямує до Канади.

---

[714]Audit of National Targeting, Canada Border Services Agency, December 2015. URL : http://www.cbsa-asfc.gc.ca/agency-agence/reports-rapports/ae-ve/2015/nt-cn-eng.html (дата звернення 29.09.2018).

[715]About API/PNR data. Canada Border Services Agency. URL : http://www.cbsa-asfc.gc.ca/security-securite/api_ipv-eng.html#about (дата звернення 29.06.2017).

При міжнародних перевезеннях усі пасажири подають документацію для посадки на рейс. IAPI процес розпочинається, коли комерційні авіаперевізники передають електронну пасажирську інформацію Прикордонній службі Канади щодо міжнародних рейсів, які прямують до Канади. Прикордонна служба запитує цю інформацію з метою підтвердження та перевірки наявності у відповідних пасажирів необхідних подорожуючих документів для в'їзду до Канади, наприклад візи. Ініціатива IAPI:

– посилює національну безпеку та цілісність міграційної програми;

– підвищує можливості Прикордонної служби Канади щодо орієнтування на пасажирів з підвищеним ризиком, забезпечуючи інформацією про попередні подорожі подорожуючих;

– ідентифікує невідповідність документів перед посадкою пасажирів на рейс до Канади;

– полегшує в'їзд до Канади подорожуючих з низьким ризиком;

– зменшує витрати на ідентифікацію громадян, які прибувають на територію Канади без наявності документів, необхідних для в'їзду в Канаду;

– забезпечує комерційних авіаперевізників інформацією про пасажирів, яких вони перевозять до Канади;

– підтримує ініціативи у сфері безпеки між Канадою та США[716].

Основою інтерактивної системи IAPI є API та PNR дані, які формуються авіаперевізниками. API (Advance Passenger Information) дані формуються при реєстрації на рейс, формування PNR (Passenger Name Record) даних, як правило, розпочинається до планового вильоту повітряного судна. API містить інформацію, що ідентифікує пасажирів, членів екіпажу повітряного судна (ім'я, дата народження, стать, громадянство, документи, необхідні для подорожі) та інформацію про рейс (місце, дату та час вильоту, дату, час та місце прибуття в Канаду; код та номер рейсу авіаперевізника), яким вони прибувають до Канади. PNR дані включають інформацію, що міститься в системі попереднього замовлення квитків та контролі

[716]Interactive Advance Passenger Information (IAPI). Canada Border Services Agency. URL : http://www.cbsa-asfc.gc.ca/btb-pdf/iapi-ipvi-eng.html (дата звернення 09.08.2018).

пасажирів при вильоті, зокрема дані про резервування, бронювання квитків[717].

Автоматизована система Прикордонної служби Канади аналізує дані щодо наявності або звільнення від необхідності мати пасажиром відповідні документи, які дозволяють в'їзд до Канади. Іноземні громадяни, які вилітають до Канади та на яких не поширюються візові вимоги, проходять відповідну електронну авторизацію відповідно до Програми електронної авторизації подорожі (electronic Travel Authorization (eTA)). Винятком є громадяни США та подорожуючі з дійсною канадською візою[718].

Австралійська митна і прикордонна служба охорони (Australian Customsand Border Protection Service) відіграє основну роль у запобіганні порушень перетину митного кордону Австралії. На службу покладено обов'язки щодо здійснення діяльності, спрямованої на підтримання законних поїздок, вжиття попереджувальних заходів щодо незаконного переміщення пасажирів та товарів через митний кордон. Серед ризиків, які виникають перед Міграційною, Митною та прикордонною службою охорони Австралії при міжнародних авіаційних пасажирських перевезеннях – тероризм. незаконна імміграція, переміщення заборонених предметів.

Процедури, які вживаються Австралійською митною та прикордонною службою при пасажирському митному контролі (рис. 5.10), спрямовані на дотримання законних переміщень осіб та товарів через митний кордон[719].

Організація попереджувальних заходів контролю при переміщенні пасажирів авіаційним транспортом до Австралії передбачає[720]:

– авторизацію подорожі;

---

[717]About API/PNR data. Canada Border Services Agency. URL : http://www.cbsa-asfc.gc.ca/security-securite/api_ipv-eng.html#about (дата звернення 29.06.2018).

[718]Interactive Advance Passenger Information (IAPI). Canada Border Services Agency. URL : http://www.cbsa-asfc.gc.ca/btb-pdf/iapi-ipvi-eng.html (дата звернення 09.08.2018).

[719]Processing and Risk Assessing Incoming International Air Passengers. URL : https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/processing-and-risk-assessing-incoming-international-air-passengers (дата звернення 09.08.2018).

[720]Australia's use of Passenger Data.For Enhanced Border Management. URL : https://www.icao.int/ APAC/Meetings/2015%20FAL/ACBPS-Layered%20Approach%20for%20DPS%20workshop.pdf (дата звернення 29.06.2018).

– надання підтвердження-дозволу посадки на рейс авіаперевізника;

– попередній контроль, оцінка ризиків до прибуття;

– поточний контроль, оцінка ризиків при прибутті;

– моніторинг та подальша оцінка ризиків.

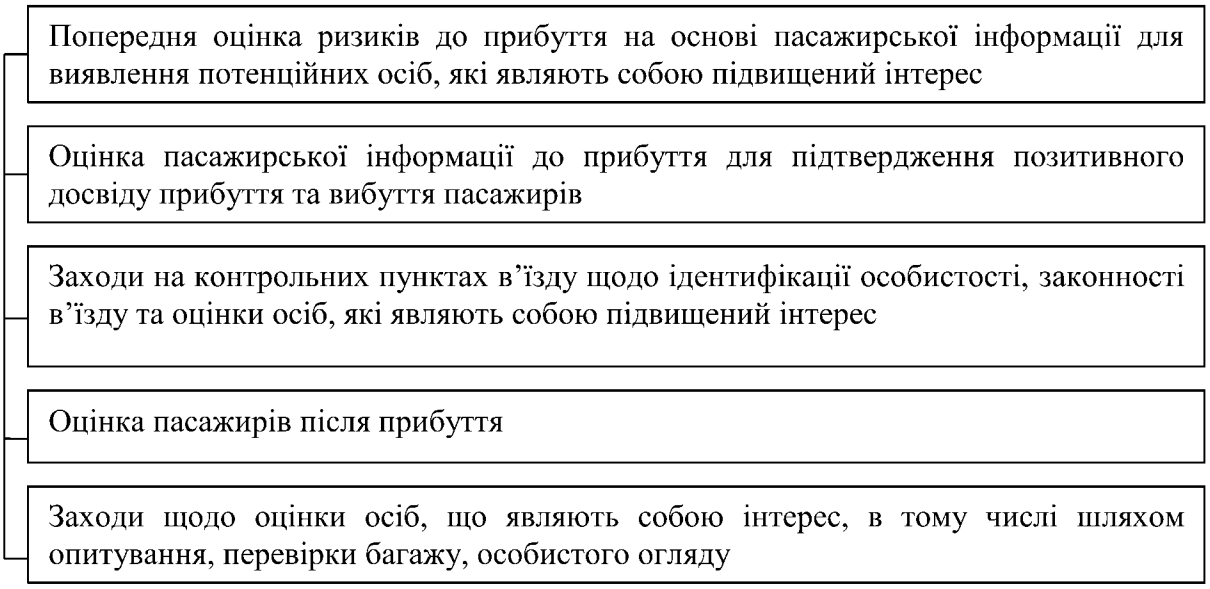



**Рис. 5.10. Компоненти процесу митного контролю прибуваючих авіапасажирів в Австралії**

Подорож до Австралії потребує наявності у пасажирів ідентифікуючих документів, у разі необхідності оформлення візи, яка дозволяє в'їзд до Австралії та перебування в країні; проходження електронної авторизації подорожі (Electronic Travel Authority (ETA)). При перевірці документів пасажирам надається дозвіл на подорож. На етапі попереднього імміграційного та митного контролю оцінка ризиків перед відправленням рейсу передбачає здійснення аналізу на предмет дозволу щодо посадки на рейс та аналіз ризиків до прибуття рейсу в Австралію, ідентифікацію пасажирів і членів екіпажу на предмет та ступінь ризику з використанням автоматизованих систем, зокрема системи обробки попередньої пасажирської інформації (Advance Passenger Processing (APP). Міграційний та митний контроль після прибуття пасажирів на територію Австралії охоплює підтвердження ідентичності, перевірку проїзних документів, перевірку дотримання дозволу на посадку, оцінку індикаторів ризику, перевірку пасажирських декларацій.

Підхід на основі ризику для виявлення високоризикових осіб серед прибуваючих пасажирів має важливе значення для ефективної роботи служби та мінімізації митних формальностей для пасажирів з низьким рівнем ризику. Така діяльність передбачає оцінку ризику перед прибуттям пасажирів на основі попередньої інформації та оцінку пасажирів після прибуття в режимі реального часу.

Перед прибуттям пасажирів при міжнародних авіаперевезеннях до Австралії аналіз здійснюється автоматизованою системою Пасажирського аналізу, оформлення та оцінки (Passenger Analysis Clearance and Evaluation (PACE). Митна та прикордонна служба охорони Австралії також проводить оцінку ризиків до прибуття пасажирів через профілювання та індикатори аналізу ризиків за умов уникнення їх дублювання. Зокрема, оцінка ризиків пасажирів до моменту їх прибуття може здійснюватися на основі доступних даних[721].

Обмін попередньою пасажирською інформацією (Advance Passenger Information (API)) надає змогу Міграційній службі, Прикордонній та митній службі охорони Австралії завчасно виявляти та оцінювати ризики при міжнародних авіаційних перевезеннях.

У відповідь на зростання числа пасажирів була розроблена автоматизована система оформлення при проходженні митного контролю Smart Gate, яка дає можливість відповідним пасажирам та членам екіпажу, які прибувають до Австралії, проходження самостійного електронного паспортного контролю у пунктах контролю. Smart Gate вже користується значна кількість пасажирів, які прибувають до Австралії.

У США ризик-орієнтовані підходи аналізу пасажирських авіаперевезень використовувалися з ранніх 1970-х років, включаючи застосування поведінкових профілів, опитування, аналіз даних про купівлю квитків, виявлення індикаторів високого ризику, потенційних загроз. Додатково були розроблені списки «підозрюваних» пасажирів для запобігання терористичних загроз при посадці на борт повітряного судна. Після терактів 11 вересня 2001 року ризик-орієнтовані зусилля були сфокусовані на інтеграції перевірок пасажирських даних та виявленні пасажирів, яким може бути

[721]Processing and Risk Assessing Incoming International Air Passengers. URL : https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/processing-and-risk-assessing-incoming-international-air-passengers (дата звернення 09.08.2018).

відмовлено у посадці на борт, та пасажирів з підвищеним рівнем ризику[722].

У жовтні 2001 року при Митно-прикордонній службі США (Customsand Border Protection (CBP)) створено Національний таргетинг-центр (National Targeting Centre (NTC)). Будучи створеним для роботи в режимі 24x7 з централізованою місією з координації визначення об'єктів для перевірки, пов'язаною з антитерористичною діяльністю, і підтримки всієї антитерористичної діяльності Митно-прикордонної служби NTC еволюціонував за двома напрямами, один з яких орієнтований на вантажі (NTC-C), а другий – на пасажирів (NTC-P)[723].

Для ідентифікації та оцінки ризиків при міжнародних авіаційних пасажирських перевезеннях Митно-прикордонна служба США використовує систему попереднього інформування про пасажирів (Advance Passenger Information System (APIS)) та Автоматизовану пасажирську систему виявлення об'єктів для перевірки (Automated Targeting System-Passenger (ATS-P)), яка допомагає оцінювати ризики до прибуття повітряного судна на територію США.

APIS була розвинена у 1988 році та використовувалася в авіаційній індустрії як добровільний стандарт. Подальше використання попередньої інформації урядовими службами пов'язане з необхідністю завчасного виявлення осіб з високим рівнем ризику та загроз, які виникають при міжнародних авіаційних перевезеннях: тероризм, переміщення наркотичних речовин, незаконна міграція.

При міжнародних рейсах, що прибувають на територію або вилітають з території США, авіаперевізники використовують систему попереднього пасажирського інформування для передачі Митно-прикордонній службі США електронного інформаційного маніфесту щодо пасажирів та членів екіпажу на борту повітряного судна, що прямує до США або вилітає з території США. Забезпечення APIS досягається такими способами[724]:

---

[722]Bart Elias. Risk-Based Approaches to Airline Passenger Screening, Congressional Research Service March 31, 2014. URL : https://www.hsdl.org/?view&did=752251 (дата звернення 30.05.2018).

[723]Risk Assessment/Targeting Centres – Study Report (June 2011) WCO Research Paper No. 15. URL : http://www.wcoomd.org/files/1.%20Public%20files/PDFand Documents/research/15_RAC_EN.pdf (дата звернення 29.06.2018).

[724]CBP Air APIS Guide. U.S Customs and Border Protection. April, 2008. URL : https://www.cbp.gov/sites/default/files/documents/air_guide_2.pdf (дата звернення 30.05.2018).

1) інтерактивний та неінтерактивний електронний обмін даними для адміністрацій, комерції та торгівлі (United Nations/Electronic Data Interchange for Administration, Commerce, and Trade (UN/EDIFACT);

2) неітерактивний eAPIS як веб портал для створення, управління та підтвердження електронних маніфестів.

Міжнародні авіаперевізники передають пасажирський маніфест, використовуючи інтерактивний (APIS 30) або неінтерактивний (APIS 30 non-interactive) метод, не пізніше ніж за 30 хвилин до закриття борту повітряного судна, або під час реєстрації пасажирів на рейс, але не пізніше закриття борту повітряного судна (APIS interactive Quick Query or AQQ). При інтерактивному обміні авіаперевізники в реальному часі отримують від системи Митно-прикордонної служби США зворотне повідомлення щодо дозволу на посадку пасажирів, перевезення їх багажу або проведення додаткової перевірки.

На території країн ЄС-учасниць Шенгенської угоди «Про скасування паспортного митного контролю між країнами Європейського Союзу» принципи Конвенції про застосування Шенгенської угоди[725] передбачають відкритість внутрішніх кордонів та можливість їх перетину в будь-якому місці без жодних перевірок щодо осіб, які здійснюють перетин. Така відкритість внутрішніх кордонів змушує країни ЄС зосереджувати особливу увагу на забезпеченні захисту зовнішніх кордонів при управлінні митними кордонами, розвитку системи управління ризиками, ризик-орієнтованих підходів та оцінки відповідної інформації. Реальне завдання системи управління ризиками митних операцій в ЄС сфокусована на виявленні фактів, що вказують на підвищений ризик. Ідентифікація і визначення цих факторів – важливий процес, заснований на аналізі.

Програма електронної митниці ЄС спрямовується на зниження ризиків та підвищення ефективності діяльності, підвищення безпеки. Заходи безпеки направлені на ідентифікацію пасажирів з високим

---

[725] Договор о реализации Шенгенского соглашения между правительствами стран Экономического союза Бенилюкс, Федеративной Республикой Германия и Французской Республикой от 14 июня 1985 года о постепенному празднении пограничного контроля на общих границах с 19 июня 1990 года, включая заявления о преследовании преступников в соответствии со статьей 41 п. 9 Соглашения (Шенген, 19 июня 1990 года). // База даних «Законодавство України» ВР. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/987_005/print1443159447220397 (дата звернення 29.06.2018).

ризиком, які несуть безпекові загрози. Водночас такий підхід забезпечує проходження спрощеного контролю пасажирами, які зазнають низький рівень ризику.

Аналіз ризиків, пов'язаних з безпекою, вимагає прийняття загальних індикаторів та необхідний для ідентифікації ризиків, що виникають на зовнішніх кордонах та у третіх країнах. Аналіз ризиків переважно концентрується на виявленні потенційних загроз тероризму та міжнародної злочинності, незаконній міграції, переміщенні контрабандних товарів на зовнішніх кордонах ЄС та країн-учасниць Шенгенської зони[726].

Переміщення через кордон в авіаційних пунктах пропуску управляється через рівневий підхід, де кордон поділений на чотири компоненти. У цьому контексті фізичний кордон стає другим рівнем для оцінки ризиків, означаючи, що перевірка та відбір починається перед тим, як пасажири проходять через контролюючі пости в аеропорту. Увага приділяється високоризиковим переміщенням, тоді як низькоризикові переміщення оформляються безперешкодно.

Серед країн ЄС Великобританія посідає провідне місце за рівнем пасажиропотоку. Великобританією реалізовано програму електронного кордону (e-Borders programme), яка забезпечує здатність здійснювати оцінку ризику всіх майбутніх пасажирів, які прибувають на територію країни. Діяльність Прикордонного агентства Великобританії (UK Border Agency) направлена на забезпечення балансу національної безпеки та полегшення в'їзду і виїзду подорожуючих. Система e-Borders допомагає у підтримці цього балансу та забезпечує електронні записи в'їзджаючих та виїжджаючих з Великобританії осіб через формування API даних[727]. Використання API дозволяє пришвидшити проходження пасажирами в повітряних пунктах пропуску митних формальностей, виявити ризики та приймати рішення щодо дозволу або заборони в'їзду до Великобританії пасажирів перед

[726]Risk Analysis for 2017 Frontex European Border and Coast Guard Agency, 2017. URL : http://frontex.europa.eu/assets/Publications/Risk_Analysis/Annual_Risk_Analysis_2017.pdf (дата звернення 09.08.2018).

[727]The Passenger Name Record (PNR) Framework Decision. HOUSE OF LORDS European Union Committee 15th Report of Session 2007-08. URL : http://www.statewatch.org/news/2008/jun/eu-pnr-uk-hol-report.pdf (дата звернення 01.06.2018).

їх прибуттям. Попередня інформація про пасажирів може передбачати визначення пасажирів з низьким рівнем ризику, тим самим забезпечуючи прискорення проходження ними міграційного та митного контролю.

Попередня оцінка пасажирів дозволяє при здійсненні міграційного, прикордонного та митного контролю завчасно виявляти пасажирів, які зазнають значний рівень ризику. З метою прискорення проходження необхідних формальностей та забезпечення безпеки у великих аеропортах використовується автоматизовані системи самообслуговування для ідентифікації подорожуючих та перевірки автентичності документів.

Серед країн, які приділяють значну увагу безпеці та контролю за пасажирськими міжнародними перевезеннями, також виділяють Нову Зеландію. У 1988 році під час 10-ї наради зі спрощення формальностей Нова Зеландія, разом з Австралією та США, підтримала використання попередньої інформації про пасажирів (API) та стала однією із перших держав, які ввели API для прямих і зворотних рейсів в Австралію[728].

Після подій 11 вересня 2001 року на різних міжнародних заходах була розглянута та підтримана як заходи безпеки ідея надання авіакомпаніями органам прикордонно-митного контролю інформації про пасажирів до їх прибуття. Всесвітня митна організація (ВМО), Міжнародна асоціація повітряного транспорту (IATA) розробили міжнародний стандарт даних стосовно попередньої інформації про пасажирів, який було схвалено Міжнародною організацією цивільної авіації (ІКАО).

У межах пакета заходів протидії тероризму, оголошених 30 січня 2002 року, уряд Нової Зеландії вирішив запровадити вдосконалені FAL/12-WP/81 – 2 – іммиграційні системи для «відсіву» потенційно небезпечних пасажирів. Введена Новою Зеландією система отримала назву «попередній контроль пасажирів» (APS) та включає розроблені в Австралії систему надання попередньої інформації про пасажирів (API) та систему попередньої обробки інформації про пасажирів (APP).

---

[728]Введение предварительного контроля пассажиров (APS) в Новой Зеландии. URL : https://www.icao.int/Meetings/FAL12/Documents/fal12wp081_ru.pdf (дата звернення 02.08.2018).

APS надає співробітникам оперативної підтримки Імміграційної служби Нової Зеландії (NZIS) можливість додатково перевіряти пасажирів до прибуття рейсів у країну. Після повноцінного введення в дію APP з'явилася можливість обміну за допомогою електронних засобів даними з урядами інших держав та урядовими структурами Нової Зеландії.

APP забезпечує контроль для визначення: недійсних проїзних документів; прострочених паспортів; діючих віз (якщо вони необхідні для в'їзду з країни; діючих віз резидентів, які повертаються; попереджуючих повідомлень про окремих осіб (у випадках, коли пасажиру буде відмовлено у в'їзді до Нової Зеландії); попереджуючих повідомлень про проїзні документи; підробних віз Нової Зеландії, або ж віз, проставлених шахрайським способом у паспорт іншої особи.

Запровадження APS сприяє захисту кордонів країни за рахунок: контролю «небезпечних» пасажирів до їх появи на території юрисдикції, зменшення кількості таких пасажирів; постійній перевірці авіакомпаніями проїзних документів при реєстрації до посадки пасажирів на рейс, що слідує у Нову Зеландію; видачі авіакомпаніям електронних вказівок типу «посадити на борт», «вийти на зв'язок із NZIS» або ж «не саджати на борт» (така практика підвищує впевненість авіакомпаній у своїх діях та зводить до мінімуму вірогідність повернення назад пасажира, якому буде відмовлено у в'їзді); надання точної попередньої інформації про пасажирів для її використання на маршруті у випадку потреби втручання на кордоні.

На практиці APS суттєво обмежило потрапляння до країни пасажирів, які становлять загрозу з точки зору безпеки та протидії міжнародному тероризму, що, у свою чергу, дозволило підвищити рівень захищеності австралійсько-новозеландського регіону від проявів таких негативних явищ.

При впровадженні системи APP важливе значення мають взаємозв'язки урядових органів, які наділені функціями прикордонного контролю – імміграційної служби Нової Зеландії, митної служби, міністерства сільського та лісового господарства. У результаті тісної співпраці між імміграційною та митною службами вдалося погодити з авіакомпаніями свої зусилля та розробити спільний меморандум про взаємопорозуміння, що дозволив обом службам здійснювати ефективний прикордонний контроль із врахуванням специфіки їх діяльності.

Співробітництво урядових установ та Ради представників авіакомпаній Нової Зеландії мало важливе значення для впровадження попереднього інформування. NZIS потрібно було встановити тісний зв'язок із кожною авіакомпанією, зрозуміти індивідуальні проблеми авіаперевізника та намагатися знайти відповідні рішення. Крім того, для забезпечення належного рівня підготовки реєстраційного персоналу було розроблено та опубліковано довідник по APP, організовано відділ підтримки APS. Імміграційна служба надала авіакомпаніям постійну цілодобову телефонну підтримку (сім днів на тиждень) та можливість отримання текстових матеріалів за допомогою SITA («Societe Internationalede Telecommunications Aeronautiques» – «Міжнародна компанія повітряних телекомунікацій») – швейцарської інформаційної організації, яка надає інформаційні та IT-послуги в авіаційній галузі.

Проїзні документи без машинозчитуваних зон (MRZ), які вимагають ручного вводу даних про проїзні документи, є джерелом багатьох помилок при внесенні інформації в момент реєстрації. Центральним аспектом цього питання є необхідність забезпечення 100 % точності. Існує більше 300 робочих правил, які повинні застосовуватися при використанні системи APP. Це, головним чином, обумовлено тим, що Нова Зеландія має багато угод про безвізовий в'їзд, а також досить жорсткий контроль за транзитними пасажирами. NZIS залучила незалежних радників з питань безпеки для вивчення можливих підходів до забезпечення безпеки та розробки рекомендацій, що дозволяють зробити систему APP більш надійною та відповідаючою вимогам інших держав у частині захисту та конфіденційності інформації.

Майбутні вдосконалення APP у Новій Зеландії будуть передбачати: розширення обміну електронними даними між урядами на планетарному рівні; розширення обміну електронними даними між урядовими установами; забезпечення доступу до даних про пасажирів (PNR) в системах бронювання авіакомпаній для додаткового контролю; використання вдосконалених біометричних даних і процесів; прив'язка даних з рентгенівськими знімками багажу, декларацією на сенсорному екрані та PNR з метою можливої оцінки небезпеки пасажирів та їх багажу перед прибуттям у країну.

Досвід Нової Зеландії показав, що для впровадження АРР урядові структури повинні: провести консультації з авіакомпаніями та їх представниками з метою отримання усього спектру інформації про діяльність авіаперевізників, їх політику у сфері авіаперевезень та виконуваних операцій; законодавчо дозволити доступ до електронних даних, їх збору та спільного використання; укласти з іншими державами меморандуми про взаєморозуміння, які б забезпечили можливість спільного використання даних про загублені (вкрадені) паспорти, попереджувальних повідомленнях, судимостях пасажирів; укласти з авіакомпаніями загальні меморандуми про взаєморозуміння з метою організації роботи через одного уповноваженого члена – Раду представників авіакомпаній; інформувати на регулярній основі ключові зацікавлені сторони про хід робіт із вдосконалення АРР; забезпечити наявність засобів підготовки персоналу авіакомпаній та урядових установ; створити відділ підтримки авіакомпаній.

Загалом діяльність різних митних адміністрацій у сфері авіаційних пасажирських перевезень направлена на ризик-орієнтовані підходи та вибірковість митного контролю з метою попередження можливих загроз, виявлення ризиків високого рівня та їх мінімізації із застосуванням автоматизованих систем управління ризиками. При цьому здійснення аналізу ризиків при міжнародних авіаційних перевезеннях базується на пасажирській інформації до прибуття та при прибутті пасажирів, оперативних даних.

## 5.6. Використання ризик-орієнтованих інструментів у сфері митного контролю під час переміщення товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях

Одним із видів переміщення товарів є переміщення у міжнародних поштових відправленнях. Пересилка у поштових відправленнях займає місце широко використовуваного способу доставки письмової кореспонденції та посилок невеликої кількості товарів.

Відповідно, діяльність поштової служби спрямована на забезпечення надання якісних та доступних поштових послуг, зокрема з пересилки як поштових, привітальних листівок, подарунків, так і інших товарів від однієї особи до іншої.

Умовно поштовий сектор включає чотири основні сегменти: поштові листи, поштові посилки та логістика, фінансові послуги, інші супутні послуги. В умовах необхідності доставки товарів поштові оператори можуть розглядатися як необхідний сервіс обслуговування електронної комерції. За даними звіту[729], у 2014 році послуги з доставки поштових листів забезпечили понад 41 % сукупного доходу зазначених операторів. Послуги з доставки посилок та логістики відображали другий сегмент у доходах операторів (19,1 %). При цьому спостерігалося зростання обсягів поштових посилок. Як і у сегменті поштових листів, основний чинник зростання – зроста електронної комерції.

Основними цілями у сфері поштових послуг в рамках Стамбульської поштової стратегії 2017–2020[730]визначено поліпшення сучасної мережевої інфраструктури, забезпечення сучасних та стабільних продуктів, сприяння ефективному ринковому та секторному функціонуванню. Перед цим прийнята на 25 Всесвітньому поштовому конгресі 2012 року Дохійська поштова стратегія 2013–2016 основними напрямами сфери поштового сектору зазначила вдосконалення міжнародних поштових служб, спрямоване на надання якісних послуг; підтримку забезпечення спеціальних навичок у сфері поштових послуг; сприяння інноваційним продуктам та послугам; підтримку розвитку поштового сектору[731].

З метою забезпечення організації і розвитку поштових служб та сфери поштових відносин функціонує Всесвітній поштовий союз, який через Міжнародне бюро здійснює основні функції: сприяє обміну досвідом та пошуку рішень щодо глобальних та регіональних викликів; забезпечує технічні рішення, що можуть сприяти підтримці поштових операторів та інших учасників ринку; є інформаційним центром, кваліфікованим сприяти розвитку, інформаційному обміну та забезпеченню вивчення світових трендів, зокрема зростанню електронної комерції[732].

---

[729]Universal Postal Union. Report on the activities of the International Bureau 2013–2016 cycle. URL : http://www.upu.int/en/activities.html (дата звернення 02.08.2018).
[730]Istanbul world postal strategy 2017-2020. URL : http://congress2016.upu.int/strategy/istanbul-world-postal-strategy-2017-2020 (дата звернення 11.09.2018).
[731]Doha postal strategy 2013-2016. URL : http://congress2016.upu.int/strategy/doha-postal-strategy-2013-2016 (дата звернення 07.08.2018).
[732]Universal Postal Union. Report on the activities of the International Bureau 2013-2016 cycle. URL : http://www.upu.int/en/activities.html (дата звернення 09.08.2018).

При цьому при організації переміщення (пересилання) міжнародних поштових відправлень беруть участь перевізники, поштові служби, які надають послуги прийому, упаковки, доставки, зберігання та видачі міжнародних поштових відправлень, та митні служби, які виконують митні формальності при переміщенні (пересиланні) товарів у міжнародних поштових відправленнях. На рис. 5.11 наведені відповідні формальності поштових та митних служб.




**Рис. 5.11. Види формальностей поштової та митної служби при організації переміщення (пересилання) міжнародних поштових відправлень**

Зазначимо, що положення та рекомендації, які стосуються переміщення (пересилання) міжнародних поштових відправлень, визначені як нормами національного законодавства, так і нормами міжнародних нормативних актів, що застосовуються до митних та поштових служб. Зокрема, визначеними Статутом Всесвітнього поштового союзу актами, які охоплюють норми, що застосовуються до міжнародної поштової служби, а також положення, що стосуються служби письмової кореспонденції та служби поштових посилок, є Всесвітня поштова конвенція[733], Регламент письмової кореспонденції[734] та Регламент поштових посилок[735].

Нормами Всесвітньої поштової конвенції поштове відправлення зазначається як загальний термін, який стосується будь-якого предмета, що відправляється поштовими службами (відправлення письмової кореспонденції, поштова посилка, поштовий переказ тощо).

---

[733]Всесвітня поштова конвенція: затв. Указом Президента України № 316/2017 від 10.10.2017. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/055_001-12 (дата звернення 09.08.2018).

[734]Регламент письмової кореспонденції. URL : http://ukrposhta.ua/wp-content/uploads/2013/01/Регламент-письменной-корреспонденции.pdf (дата звернення 09.08.2018).

[735]Регламент поштових посилок. URL : http://ukrposhta.ua/wp-content/uploads/2013/01/Регламент-посылок.pdf (дата звернення 09.08.2018).

Відповідно до актів Всесвітнього поштового союзу (Всесвітня поштова конвенція, Регламент поштової кореспонденції, Регламент поштових посилок) основними групами міжнародних поштових відправлень є письмова кореспонденція та поштові посилки.

До відправлень письмової кореспонденції відносять:

– пріоритетні та непріоритетні відправлення масою до 2 кг;

– листи, поштові картки, друковані видання й дрібні пакети масою до 2 кг;

– відправлення для сліпих масою до 7 кг;

– спеціальні мішки, що містять газети, періодичні видання, книги і подібну друковану продукцію на того самого одержувача за тією самою адресою, що мають назву «мішки М», масою до 30 кг.

Класифікуються відправлення письмової кореспонденції на основі швидкості обробки відправлень (пріоритетні відправлення, що перевозяться найшвидшим шляхом у пріоритетному порядку; непріоритетні відправлення, що передбачають більш тривалий термін доставки) або на основі вмісту відправлень (відправлення, що мають пріоритет перевезення авіатранспортом, які називаються «авіавідправлення»; наземні відправлення, що мають низький пріоритет перевезення авіатранспортом, які називаються «відправлення S.A.L.») відповідно до Регламенту письмової кореспонденції, а також можуть бути класифіковані на основі їхнього формату: на листи малого формату (P), листи великого формату (G) чи дрібні пакети (E) або листи малого формату (P), листи великого формату (G), неформатні листи, які не є листами малого формату або листами великого формату.

Для прискореної доставки відправлень використовуються міжнародні поштові відправлення прискореної пошти «EMS» (є службою термінового поштового пересилання документів і вантажів), які приймаються та доставляються прискореним способом.

На рис. 5.12 наведено основні види міжнародних поштових відправлень за видом послуги.

Особливості пересилання міжнародних поштових відправлень у частині встановлених умов, заборон та обмежень передбачені статтею 18 Всесвітньої поштової конвенції, Регламентом поштової кореспонденції, Регламентом поштових посилок, положенням відповідних актів національного законодавства.




**Рис. 5.12. Основні види міжнародних поштових відправлень за видом послуги**

Як перевізник, пошта країн відправлення та країн призначення надає імпортовані та експортовані товари для митного контролю відповідно до законодавства відповідної країни. Зокрема, повноваження призначених операторів країни подання та призначених операторів країни призначення щодо права подавати відправлення для митного контролю, відповідно до законодавства цих країн, зазначаються статтею 20 Всесвітньої поштової конвенції.

Окремі рекомендації та положення щодо митних правил та процедур при здійсненні митного контролю поштових відправлень визначає Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур. Згідно з розділом 2 «Поштові відправлення» спеціального додатка Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур[736] до поштових відправлень належать листи та бандеролі, опис яких міститься в чинних актах Всесвітнього поштового союзу і які доставляються поштовими службами або для поштових служб. У частині митних правил та процедур, зокрема, визначаються такі положення (стандартні та рекомендовані правила):

– національне законодавство встановлює коло відповідальності та обов'язки митної служби та поштової служби у зв'язку з митною процедурою стосовно поштових відправлень;

– оформлення поштових відправлень провадиться у найкоротший термін;

– вивіз товарів у поштових відправленнях дозволяється незалежно від того, чи перебувають ці товари у вільному обігу або чи поширюється на них митний режим;

– митна служба не вимагає пред'явлення їй поштових відправлень, що вивозяться, для цілей митного контролю, якщо ці відправлення не містять: товарів, вивіз яких повинен бути підтверджений; товарів, що підпадають під заборони або обмеження на вивіз, або які

[736]Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 18.05.1973. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_643 (дата звернення 09.08.2018).

обкладаються вивізними митами та податками; товарів, вартість яких перевищує суму, встановлену національним законодавством; або товарів, відібраних для митного контролю на підставі вибіркових або випадкових перевірок;

– ввіз товарів у поштових відправленнях дозволяється незалежно від того, чи призначені ці товари для випуску для вільного обігу або для поміщення під інший митний режим;

– митна служба сповіщає поштову службу про поштові відправлення, які повинні бути пред'явлені їй для цілей митного контролю, а також про способи такого пред'явлення;

– митна служба зазвичай не повинна вимагати пред'явлення їй таких категорій ввезених поштових відправлень: поштових листівок та листів суто особистого характеру; літератури для сліпих; друкованих матеріалів, не оподатковуваних ввізними митами та податками;

– якщо дані, запитувані митною службою, містяться у формі CN22 або CN23 та у підтверджувальних документах, форма CN22 або CN23 вважається декларацією на товари, за винятком таких випадків: вартість товарів перевищує суму, встановлену національним законодавством; товари підпадають під заборони або обмеження, або обкладаються вивізними митом та податками; вивіз товарів повинен бути підтверджений; ввезені товари призначені до поміщення під інший митний режим, ніж випуск для вільного обігу. У цих випадках потрібна окрема декларація на товари;

– митні формальності не застосовуються до транзитних поштових відправлень.

Митні процедури щодо товарів, що переміщуються у міжнародних поштових відправленнях, здійснюються митними органами у місцях міжнародного поштового обміну або в інших місцях, визначених митними органами.

Процес поштових відправлень є важливим для митниці, яка забезпечує контроль ланцюга поштових відправлень. При пересилці з початкового обмінного офісу до обмінного офісу призначення відправлення супроводжується документом (списком) з описом відправлення. Типова схема поштових та митних процедур в обмінному офісі призначення наведена на рис. 5.13[737].

---

[737]WCO–UPU Postal Customs Guide. URL : http://www.wcoomd.org/en/topics/key-issues/ecp-latest-proposal/~/media/DD237219CEB049C59F45456AE8F2B734.ashx (дата звернення14.08.2018).

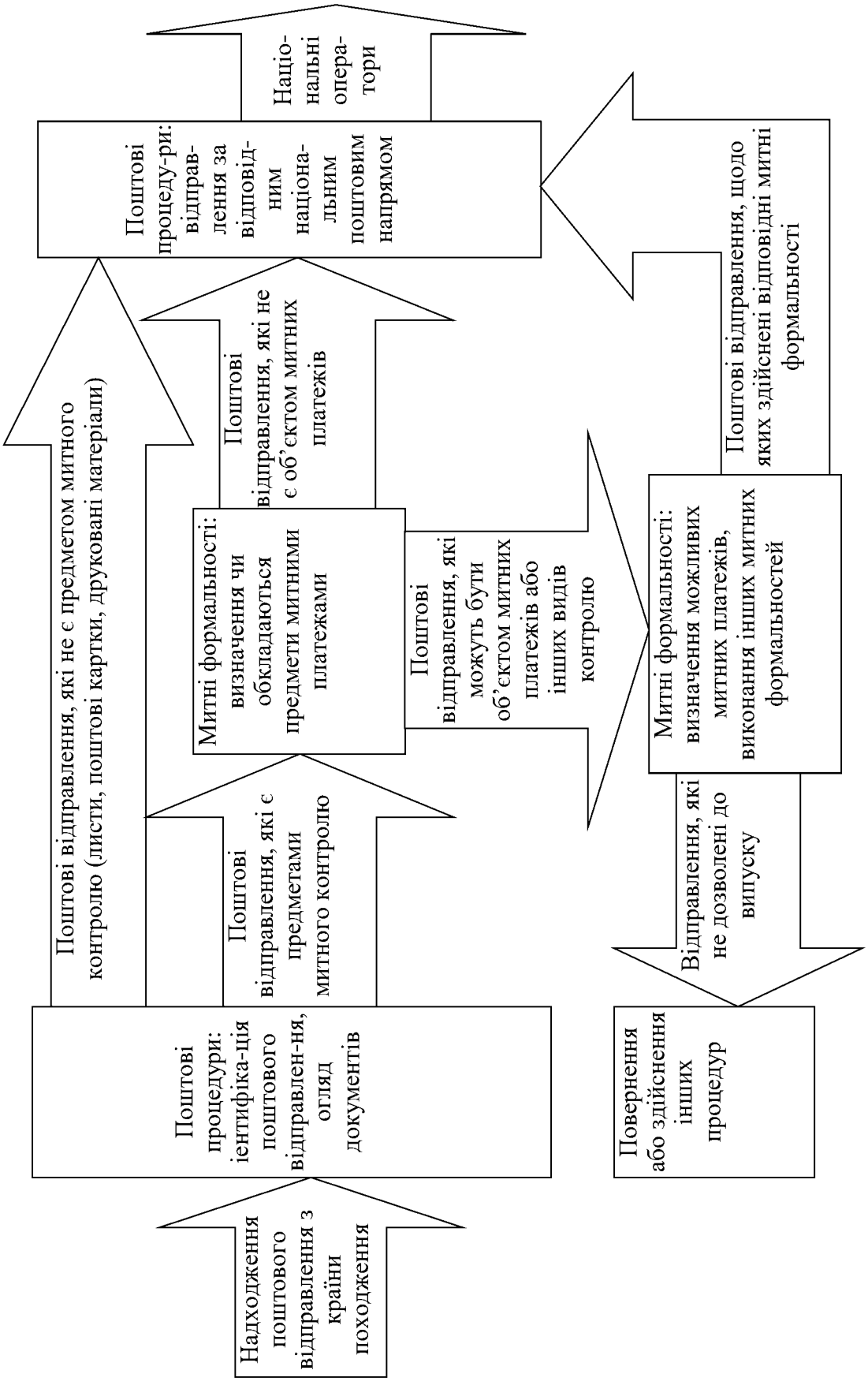



**Рис. 5.13. Типова схема поштових та митних процедур в обмінному офісі**

Митні адміністрації типово можуть визначати, які предмети є об'єктом митного контролю, беручи до уваги національні регулятивні акти, що стосуються митниці та тих урядових структур, щодо яких митниця діє як правоохоронний орган. Процеси в обмінному офісі, спрямовані на базове митне інспектування, можуть бути організовані за категоріями поштових відправлень. Пріоритетним для пошти є забезпечення надання митниці супровідних документів для інспектування на відміну від фізичного огляду відправлень.

У цілях групування типових предметів митного контролю поштові продукти класифікують як листова пошта (листи, поштові картки, друковані матеріали та книги, «мішки М», дрібні пакети), поштові посилки (посилки) та відправлення EMS (документи, вантажі). Листова пошта містить такі предмети, як: листи, поштові картки, які типово не підлягають систематичному митному контролю. Вона також включає дрібні пакети та «мішки М», які є предметом митного контролю, як і поштові посилки та відправлення EMS, що містять вантажі. Відправлення EMS з документами можуть бути предметом митного контролю залежно від країни призначення посилки.

За даними[738], теперішня практика передбачає, що товари, вартість яких нижча встановленого мінімуму, підлягають безпосередньому випуску. Також окремим питанням, якому приділяється увага, є спрощене декларування та сприяння торгівлі.

Серед питань, що стосуються сприяння, спрощення та які розглядаються у країнах Європи, є:

- повторне використання поданої інформації;
- оновлення митних вимог щодо податку на товари;
- боротьба з недекларуванням та шахрайством;
- нестача людських ресурсів;
- тривалість митного оформлення;
- недостатність достовірної інформації про товари;
- обсяги товарів електронної комерції;
- ручні процедури щодо поштових відправлень;
- висока вартість оформлення;
- митні платежі;

[738]WCO study report on Cross-Border E-Commerce, WCO, March 2017. URL : http://www.wcoomd.org (дата звернення 13.08.2018).

– значні адміністративні витрати;

– нестача або відсутність відповідних технічних ресурсів.

Для спрощення декларування окремих поштових відправлень та прискорення митного оформлення можуть використовуватися попередні митні декларації.

Як правило, більшість відправлень є незначними за вартістю та оформлюються за процедурами спрощеного декларування. Митні збори на товари, вартість яких не перевищує визначені значення, не нараховуються. При цьому митний контроль базується на ризик-орієнтованому підході, вибірковості.

Разом з тим у багатьох країнах митні правила та підходи щодо міжнародних поштових відправлень, залежно від різних умов, можуть бути як подібними, так і мати свої особливості. Розглянемо їх детальніше.

Австралійська митниця відіграє своєрідну роль, оскільки країна є острівною. Відповідно, приділяється увага процедурам митного оформлення в рамках подальшого вдосконалення та спрощення умов торгівлі. Товари, які ввозяться поштою на територію Австралії як для комерційного, так і для особистого користування, оцінюються на безпекові ризики, дозволи та імпортні вимоги, митні та інші платежі. Для товарів, вартістю нижче ніж 1 000 австралійських доларів, повинна бути подана для оформлення оцінна декларація (Self-Assessed Clearance (SAC) Declaration). Проте товари, які прибувають у поштових відправленнях вартістю нижче ніж 1 000 австралійських доларів, не потребують оцінної декларації SAC та звільняються від сплати мит.

Якщо товари прибувають у поштових відправленнях і є забороненими або обмеженими, то вони можуть не випускатися поки не буде надано відповідний дозвіл на імпорт вказаних товарів. Відправлення, що містять товари, задекларована або оцінена вартість яких не перевищує 1 000 австралійських доларів, не підлягають сплаті митних платежів, якщо вони не є алкогольними виробами, тютюном або тютюновими виробами.

Подарунки, які ввозяться у поштових відправленнях, вартістю до 1 000 австралійських доларів, звільняються від митних платежів, за винятком алкогольних та тютюнових виробів. Такі подарунки мають відправлятися від однієї приватної особи до іншої приватної особи та не повинні містити комерційних товарів.

Після здійснення формальностей відповідними службами товари доставляються одержувачу. Коли товари оцінюються щодо вартості, то реципієнту може направлятися повідомлення про забезпечення відомостей щодо декларованої вартості товарів. Ввезення товарів, декларована або оцінна вартість яких більша 1000 австралійських доларів, потребує подання імпортної декларації на товари[739].

Із зростанням інтернет-торгівлі Нова Зеландія імпортує товари з-за кордону, використовуючи поштову та міжнародну кур'єрську служби. На міжнародні відправлення, які містять предмети, відмінні від документів, відповідно має надаватися митна декларація. Товари, які переміщуються у міжнародних відправленнях через митний кордон, є предметом митного оформлення, а також можуть бути предметом імпортного мита та податку на товари і послуги. Товари, вартість яких не перевищує 60 новозеландських доларів, звільняються від відповідних митних платежів. Проте таке виключення не поширюється на тютюнові та алкогольні вироби.

Подарунки, запаковані у міжнародних відправленнях, які пересилаються закордонними резидентами для резидентів країни та вартість яких не перевищує 110 новозеландських доларів, можуть ввозитися без сплати митних платежів. У межах вартісних лімітів дозволяється пересилання в подарунках алкогольних напоїв, проте на тютюнові вироби вони не поширюються. Якщо вартість товарів перевищує 1 000 новозеландських доларів, то потрібен єдиний номер, що ідентифікує індивідуальних імпортерів та експортерів і присвоюється новозеландським підприємствам.

При поштових відправленнях одержувач отримує повідомлення з інформацією про суму оплати або лист щодо організації оформлення, або надання подальшої інформації.

Товари, для яких встановлюються заборони та обмеження, не можуть бути ввезенні до країни або при ввезенні вимагатимуть відповідний дозвіл. Зокрема, заборона поширюється на ввезення матеріалів непристойного характеру, що містяться на таких об'єктах, як відеозаписи, фільми, компакт-диски та інші публікації, а також на

[739]Офіційний сайт урядового департаменту внутрішніх справ Австралії. URL : https://www.homeaffairs.gov.au/ (дата звернення 10.08.2018).

визначені види зброї. Також під заборони та обмеження підпадають визначені види товарів таких категорій, як[740]:

– сільськогосподарські товари;
– тварини;
– рослини;
– тваринні та рослинні продукти;
– фармацевтична продукція;
– радіопередавачі і трансляційне обладнання;
– банківські та подарункові картки та ін.

Відправлення, направлені до Словенії з інших країн Європейського Співтовариства, не є предметом митних формальностей, за винятком відправлень, що містять товари, які не були випущені для вільного обігу на території ЄС або які відправлені з територій, що не формують частину митної території ЄС, або з територій, які не формують частину податкової території окремої країни ЄС.

Відповідно, товари, що відправляються поштою з третіх країн з-за митної території Європейського Співтовариства, є предметом митних формальностей. Звільняються від обов'язку пред'явлення митним органам та звільнені від митних формальностей такі поштові відправлення:

– поштові картки та листи, що містять особисті повідомлення;
– листи зі шрифтом Брайлля;
– друковані матеріали, що не підпадають під імпортні мита, каталоги, прайс-листи, інструкції з користування, брошури на товари, що плануються для продажу, оренди або транспортування, на комерційне страхування або банківські послуги, що надаються особою установленою за межами митної території Європейського Співтовариства;
– спеціальні несистематичні відправлення товарів незначної вартості менше ніж 22 євро, які не є предметом імпортних мит (листи, посилки та інші відправлення, що містять маленькі подарунки, комерційні матеріали, невеличкі зразки тощо), за виключенням відправлень алкоголю і алкогольної продукції, парфумів та туалетної води, тютюну, тютюнових виробів;

[740]Сайт Митниці Нової Зеландії. URL : https://www.customs.govt.nz/ (дата звернення11.08.2018).

– відправлення, що містять публічні документи, комерційну кореспонденцію і бізнес-книги;

– відправлення, що містять товари, які звільняються від імпортних мит відповідно до регламенту, що встановлює Загальну систему звільнень від мит.

Відправлення, направлені у міжнародний поштовий трафік відповідно до правил Всесвітнього поштового союзу, є предметом відповідних митних спрощень.

Пошта Словенії може помістити відправлення, направлені листами або поштовими посилками і супроводжені митними деклараціями, під процедуру випуску для вільного обігу.

Митні органи здійснюють контроль і після його завершення відправлення направляються пошті для доставки адресату. Після доставки одержувач оплачує за необхідності митні збори разом з іншими витратами та поштовими послугами.

Випуск товарів у вільний обіг застосовується також до відправлень, що містять товари, загальна вартість яких не перевищує 1 000 євро. Реципієнт-юридична особа, яка бажає, щоб митні формальності були завершені за відповідними процедурами, має надати митниці після отримання повідомлення про прибуття відправлення декларацію щодо процедури митного оформлення та інші необхідні дані.

Проте вищеописані процедури митного оформлення не застосовуються до:

– відправлень, що містять товари комерційного характеру, вартість яких перевищує 1 000 євро;

– відправлень, що містять товари комерційного характеру, які є частиною регулярних операцій;

– відправлень, що містять товари, стосовно яких здійснюється виплата відшкодування, інших сум, погашення митних зборів, або товари, які є предметом заборон, обмежень або інших спеціальних формальностей;

– відправлень, що містять товари, стосовно яких митна декларація подана в будь-якій іншій формі.

При переміщенні відправлень кур'єрськими службами у процедурі митного оформлення кур'єрська служба діє як представник. Після перевірки вантажного маніфесту (списку відправлень), який був

наданий митним органам кур'єрською службою, відправлення випускаються у вільний обіг. Кур'єрська служба повинна подати митну декларацію стосовно інших відправлень. Одержувач відправлень несе відповідальність за сплату імпортних мит, а також витрат на представництво.

При пересилці звільняються від мит такі види відправлень:

– консолідовані відправлення, що складаються з товарів незначної вартості, відправлених безпосередньо з третьої країни до одержувача, за умови, що загальна вартість такого відправлення не перевищує 150 євро. Також не оподатковуються митними платежами відправлення товарів незначної вартості, направлені до вантажоодержувача у формі листа або посилки, загальна вартість яких не перевищує 22 євро. Звільнення не поширюється на алкогольні напої, парфуми, туалетні води, тютюн і тютюнові вироби;

– консолідовані відправлення, що містять товари некомерційного характеру, відправлені з третьої країни приватною особою до іншої приватної особи, що проживає на митній території Європейського співтовариства за умови, що загальна вартість такого відправлення не перевищує 45 євро. При цьому безмитне ввезення дозволяється в межах таких кількісних обмежень:

а) тютюнові вироби:

– 50 сигарет, або

– 25 сигарил (сигари з максимальною вагою 3 г кожна) або

– 10 сигар, або

– 50 г тютюну для паління, або

– пропорційний асортимент цих різних продуктів;

б) алкоголь (спирт) та алкогольні напої:

– алкогольні напої та спиртні напої, що мають алкогольну міцність більше 22 % або не денатурований етиловий спирт 80 % і більше: 1 л, або

– алкогольні напої, спиртні напої та аперитиви з вином або алкогольною основою, що мають алкогольну міцність не більше 22 %: 1 л, або

– ігристі вина, лікерні вина: 1 л, або

– пропорційний асортимент цих різних продуктів; і

– неігристі вина: 2 л.

в) 50 г парфумів або 0,25 л туалетних вод.

Відправлення не мають комерційного характеру, якщо вони: носять випадковий характер; містять товари, призначені виключно для особистого використання одержувача або його сім'ї, та за своїм призначенням і кількістю не відображають комерційний намір; відправлені одержувачу відправником без оплати.

Митне оформлення товарів, які не є предметом нульового мита або звільнені від імпортного мита, здійснюється за ставками мита, встановленими митним тарифом. Єдина ставка 2,5 % може застосовуватися в конкретних умовах стосовно відправлень, що містять товари некомерційного характеру, загальна вартість яких не перевищує 700 євро. Однак фіксована ставка мита не може застосовуватися до товарів, що є предметом нульового мита, товарів, звільнених від імпортного мита, тютюнових виробів, і у ситуаціях, коли відправлення потребують застосування ставок мита, встановленими у митному тарифі.

Поштові відправлення, що містять товари комерційного характеру, загальна вартість яких перевищує 1 000 євро і щодо яких пред'являється заявка на відшкодування митних та інших платежів, або які підпадають під особливі митні формальності, мають супроводжуватися письмовою митною декларацією на їх експорт поштою[741].

При пересилці поштових відправлень до Чехії, залежно від країни походження, їх поділяють на:

1) відправлення з країн-учасників Європейського Співтовариства;

2) відправлення з інших країн, які направляються до обмінного поштового офісу та проходять процедури митного оформлення: відправлення, які не є предметом мит та випускаються для вільного обігу та подальшої доставки; відправлення, які є предметом митних платежів; відправлення, які поміщаються у місця тимчасового зберігання з надсиланням адресату повідомлення про доставку закордонного відправлення та, за необхідності надання додаткової інформації або документів для завершення митних процедур.

Поштові відправлення, надіслані до Чеської Республіки з країн ЄС, не є предметом митних процедур. Коли відправлення

[741]Офіційний сайт Міністерства фінансів республіки Словенія. URL : http://www.fu.gov.si/en/ (дата звернення 11.08.2018)

доставляються до поштового офісу, то пошта розділяє їх на відправлення, що приходять з третіх країн, та відправлення, що доставляються з території ЄС. Відправлення з третіх країн пред'являються митному підрозділу для здійснення митних процедур. Такі процедури включають сканування та/або фізичний огляд (перевірка) відправлень[742].

При перевірці, за необхідності, митний офіцер повідомляє працівника пошти, які відправлення слід оглянути. Після завершення ставиться відмітка про здійснення митного контролю. Після виконання митного контролю відправлення, що відповідають умовам звільнення від мита, випускаються для вільного обігу та у поштовий підрозділ подальшої доставки. Відправленнями, звільненими від мита, відповідно до Регламенту, що встановлює Загальну систему звільнень від мит, можуть бути «відправлення товарів незначної вартості» або «відправлення товарів між приватними особами».

Відправленнями товарів незначної вартості є такі відправлення, що надіслані безпосередньо з третьої країни реципієнту, розташованому на території ЄС та вартість яких не перевищує суму 150 євро. Такі відправлення звільняються від імпортного мита, проте звільнення не поширюється на алкогольні вироби, парфуми та туалетну воду, тютюн та тютюнові вироби. Звільнення від податку на товари поширюється на відправлення, вартість яких не перевищує 22 євро, за виключенням алкогольних виробів, парфумів, туалетних вод, тютюну та тютюнових виробів.

Відправленнями товарів обміну між приватними особами є відправлення, надіслані приватною особою з третьої країни до іншої приватної особи, розташованої на території ЄС та які мають некомерційний характер. Для відправлень між приватними особами вартістю до 45 євро, які вважаються подарунком, митні платежі не оцінюються і не розраховуються. Загалом більшість товарів може відправлятися як подарунки, за виключенням тих, на які поширюються заборони та обмеження. У межах наступних лімітів звільнення від імпортних мит поширюється також на[743]:

---

[742]Офіційний сайт Митної адміністрації Чеської республіки. URL : https://www.celnisprava.cz/en (дата звернення 12.08.2018)/

[743]Офіційний сайт Чеської пошти. URL : https://www.ceskaposta.cz/en/index (дата звернення 12.08.2018).

– тютюнові вироби: 50 сигарет або 25 сигарил або 10 сигар або 50 г тютюну для паління або пропорційне співвідношення таких продуктів;

– алкогольні вироби: лікери та спиртні напої з місткістю алкоголю 80 % або більше – 1 л, або лікери і спиртні напої, вина або спиртові слабоалкогольні напої, ром, саке або подібні напої з місткістю алкоголю не більше ніж 22 %; ігристі вина, міцні вина – 1 л або пропорційний асортимент цих продуктів і неігристі вина – 2 л;

– парфуми – 50 г або туалетна вода – 0,25 л.

Відправлення, щодо яких можуть визначатися митні платежі, є відправленнями, вартість яких перевищує встановлені обмеження. Під товарами некомерційного характеру для особистого споживання розглядають товари, які підпадають під митну процедуру несистематично, їх характер та кількість підтверджує, що товари призначаються виключно для приватного або особистого споживання або використання реципієнтом чи особою, яка їх імпортує, або її членами сім'ї, або які мають бути використані як подарунок без комерційних цілей.

При визначенні мита може застосовуватися єдина ставка 2,5 % до товарів, що містяться у відправленнях між приватними особами, що мають некомерційний характер та вартість яких не перевищує 700 євро, але не застосовується до товарів, які звільнені від мита, і товарів, які належать до групи тютюну і тютюнових виробів.

Відправлення, що містять ветеринарні товари, є предметом ветеринарного контролю, який здійснюється ветеринарною службою. Фітосанітарний контроль виконується фітосанітарною службою щодо відправлень, які містять товари рослинного характеру.

При отриманні поштового відправлення в Естонії із країн, що не входять до складу Європейського Союзу, громадянину необхідно звернутися до поштового відділення, зазначеного у повідомленні, де, після проведеної ідентифікації особи, він повинен отримати дві роздрукованих митних декларації. У митних деклараціях він повинен:

– перевірити відповідність поштового відправлення задекларованим даним;

– переконатися, що у графі 9 митної декларації зазначені всі вихідні дані про нього (прізвище, адреса, номер посвідчення особи, його особистий реєстраційний код) та, за необхідності, додати відсутні дані;

– поставити свій підпис у графі 54 обох екземплярів митної декларації;

– оплатити надавачу поштових послуг зазначені у графі J митної декларації імпортні збори та вартість послуг, пов'язаних із формуванням та заповненням митної декларації. Отримувач може самостійно сформувати і заповнити митну декларацію та передати її у найближчу митну установу, яка здійснює акцептування такої декларації, після чого відправлення можна забрати з поштового відділення.

Декларуванню підлягають будь-які поштові відправлення, цінність яких перевищує 22 євро або ж маса є більшою за 1 000 кілограм. Фізична особа може задекларувати поштове відправлення пасажирською декларацією за умови, що вартість такого відправлення знаходиться в діапазоні між 22 та 1 000 євро, або ж його маса менше 1 000 кг. Якщо для отримання поштового відправлення необхідні ліцензія, сертифікат, митний дозвіл, або ж необхідно виконати будь-яку іншу формальність – декларування здійснюється незалежно від ваги та вартості відправлення.

У поштових відправленнях забороняється пересилати[744]:

– зброю, боєприпаси, газові пістолети, вибухові, легкозаймисті і небезпечні речовини;

– спеціальні засоби, передбачені для потреб поліції та спеціальних служб, балони із сльозогінним та нервово-паралітичним газом;

– кислоти, отруйні, радіоактивні, біологічно-інфекційні, наркотичні та психотропні речовини;

– харчові продукти, що швидко псуються; живі тварини, птахи, риби і комахи;

– отруйні рослини (зокрема рослини і насіння неєвропейського походження) – хеномелес, кизильник, глід, айва, мушмула японська, яблуня, піраканта, груша, картопля (насіннєву та для споживання), ґрунт, розсада хризантеми і гвоздики;

– видання, матеріали і предмети непристойного чи аморального змісту;

– предмети, які за своїми властивостями або упаковкою можуть створити небезпеку для отримувачів або ж працівників пошти, забруднити чи зіпсувати інші поштові відправлення;

---

[744]Офіційний сайт Податково-митного департаменту Естонської Республіки. URL : https://www.emta.ee/ru (дата звернення 12.08.2018).

– перебуваючу в обігу на території держави, національну чи іноземну валюти.

Лише в поштових відправленнях із заявленою цінністю можна пересилати дефектні грошові знаки на адресу банку; гроші; монети і кредитні картки. Заборонено поштою пересилати із третіх країн м'ясо і молоко та виготовлені із них вироби (за виключенням дитячого та лікувального харчування, за умови, що упаковка не відкрита). Фізичній особі дозволено пересилати м'ясо, молоко і виготовлені із них продукти для особистого споживання із країн ЄС, Норвегії, Андорри і Сан-Марино, а також по 5 кілограм з Фарерських островів, Ісландії, Ліхтенштейна, Швейцарії і Гренландії. Фізичній особі дозволено пересилати до 1 кілограма продуктів тваринного походження – яєць, риби та виробів із них, меду, а також продуктів нетваринного походження – цукерок, шоколаду, солодощів.

Поштове відправлення, вартість якого перевищує 22 євро або ж 45 євро (якщо воно нерегулярне, неторгового характеру, надіслано однією фізичною особою іншій фізичній особі безкоштовно, містить лише товари, передбачені для особистого використання отримувачем товару або членами його сім'ї), оподатковується імпортними платежами – імпортним митним збором, акцизом, податком з обороту. Якщо вартість поштового відправлення перебуває в межах від 45 до 700 євро, надіслане однією фізичною особою іншій фізичній особі безкоштовно, а також містить товари, передбачені для особистого використання отримувачем або членами його сім'ї, то можна обрати умови оподаткування митними платежами:

– за ставкою митних зборів згідно з єдиним митним тарифом на кожний товар окремо;

– за єдиною ставкою митних зборів у 2,5 % для усіх товарів, що містяться у поштовому відправленні.

Якщо вартість оподатковуваного відправлення перевищує 700 євро, товар надходить у країну з торговельною метою, або ж йдеться про тютюнові вироби – застосування єдиної ставки митних зборів у 2,5 % неможливе і утримання обов'язкових платежів здійснюється на основі єдиного митного тарифу на кожний товар окремо. У поштовому відправленні, яке надіслане фізичною особою фізичній і в якому можна виокремити вартість окремих товарів, звільняються від оподаткування товари, сукупна вартість яких не досягає 45 євро.

У поштовому відправленні від фізичної особи до фізичної особи дозволяється безмитно висилати таку кількість товару:

– тютюнові вироби – 50 сигарет, або 25 сигарил, або 10 сигар, або 50 грам тютюну для паління, або 50 грам жувального тютюну;

– алкоголь – 1 літр, незалежно від вмісту етанолу, або 2 літри вина;

– парфумерія – 50 грам парфумів або 250 грам туалетної води;

– безалкогольні напої – 500 грам кави, або 200 грам кофейного екстракту чи есенції і 100 грам чаю, або 40 грам екстракту чаю чи есенції.

При відправці поштового відправлення за межі Європейського Союзу, відправник повинен оформити митну декларацію у випадку, якщо вартість відправлення перевищує 1 000 євро або вага є більшою за 1 000 кілограм, та надати два екземпляри митної декларації одночасно із посилкою поштовій установі. Якщо для отримання поштового відправлення необхідні дозвіл на експорт, ліцензія, сертифікат, митний дозвіл, на товари встановлено експортні мита, або ж необхідно виконати будь-яку іншу формальність – декларування здійснюється незалежно від ваги та вартості відправлення. У такому випадку фізична особа може надати пасажирську декларацію замість митної[745].

Таким чином, розглянувши митні правила та підходи щодо міжнародних поштових відправлень у різних країнах (Австралія, Нова Зеландія, Словенія, Чеська Республіка, Естонія), варто зазначити наявність спільних заборон та обмежень при переміщенні (пересиланні) товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях у кожній із них, в тому числі і передбачених законодавством України; водночас присутні національні обмеження в кожній країні стосовно вартості відправлення, кількості і маси товару, що дозволена для безмитного відправлення, та особливостей оподаткування товарів, що переміщуються (пересилаються) через митний кордон у міжнародних поштових та експрес-відправленнях.

[745]Офіційний сайт Податково-митного департаменту Естонської Республіки. URL : https://www.emta.ee/ru (дата звернення 12.08.2018).

# 5.7. Методичні засади визначення рівня схильності працівників податкових та митних органів до вчинення корупційних правопорушень

Боротьба з корупцією в системі податкових та митних органів України є одним з пріоритетних завдань, від вирішення якого залежить побудова в Україні податкової системи європейського типу. Протягом усього періоду незалежності України йому приділяється значна увага, але досягти конкретних вагомих результатів на сьогодні все ще не вдалося.

Зазначимо, що система протидії корупції в цих інституціях має певний людський, правовий, організаційний, інформаційний і матеріальний ресурси. Функціонування цієї системи демонструє деякі показники протидії корупційним правопорушенням, але, за оцінками, їх реальна кількість не скорочується, а схильність працівників до вчинення такого роду правопорушень демонструє тенденцію до їх збільшення. Ключовою причиною цього є недосконалість системи організації протидії корупційним проявам.

Як показує аналіз показників роботи підрозділів внутрішньої безпеки (ПВБ) Державної фіскальної служби України, система протидії корупційним діянням сьогодні базується виключно на показниках встановлення осіб, які вчинили корупційні правопорушення, та притягнення їх, залежно від тяжкості діяння, до дисциплінарної, адміністративної чи кримінальної відповідальності. Водночас заходи протидії корупційним діянням превентивного характеру не відіграють призначеної їм ролі, що не сприяє суттєвому зниженню рівня корупції серед працівників ДФС.

Відповідно до чинного законодавства корупція визначається як використання особою наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття такої вигоди чи прийняття обіцянки/пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб або відповідно обіцянка/пропозиція чи надання неправомірної вигоди визначеній у встановленому порядку особі, або на її вимогу іншим фізичним чи юридичним особам з метою схилити цю особу до протиправного використання наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей.

На нашу думку, основним напрямом удосконалення вітчизняної системи протидії корупційним діянням у податкових та митних органах України має бути вжиття превентивних заходів з упередження вчинення їх співробітниками корупційних діянь. У контексті їх практичної реалізації представляє інтерес методика оцінки схильності працівників до вчинення корупційних правопорушень (далі – Методика оцінки) і розробки та реалізації на її основі превентивних заходів із запобігання корупції[746].

В основу методики проведення оцінки схильності того чи іншого працівника до вчинення корупційних дій має бути покладено специфіку його роботи. Останню в більшості формують галузі національної економіки, на підприємствах яких працівники податкових та митних органів здійснюють контролюючі функції, співпрацюючи з платниками податків, а також галузева спеціалізація регіонів. Тому, враховуючи широкоспекторність нашої держави, її різний ментальний і національний склад, що відбивається на комплектуванні персоналу фіскальної служби, при визначенні схильності до корупційних діянь, безумовно, має враховуватися і регіон роботи того чи іншого уповноваженого співробітника податкових має здійснюватися за певними послідовними етапами, які мають певний внутрішній зміст[747]. При цьому кожен з етапів формує інформаційну основу для проведення наступного, а в цілому – для реалізації заходів з протидії корупції за результатами оцінки схильності працівників податкових та митних органів до корупційних діянь[748].

*На першому етапі реалізації окресленої методики здійснюється формулювання мети (цілей) та критеріїв оцінки схильності працівників податкових та митних органів до корупційних діянь.*

---

[746] Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири: [колективна монографія] / за ред. П.В. Пашка, Л.Л. Тарангул. К. : ТОВ «Новий друк», 2015. С. 556–565.

[747] Практичні аспекти оцінки схильності працівників органів доходів і зборів України до корупційних діянь у розрізі галузей національної економіки, притаманних відповідним регіонам : Звіт про НДР (№ держреєстрації 0114U000242).

[748] Долгий О.О. Порядок прогнозного оцінювання рівня корумпованості органів Державної фіскальної служби України / О.О. Долгий, О.М. Сидоренко // Брошура. Кам'янець-Подільський: ТОВ «Друкарня Рута», 2016. 28 с.

Такими критеріями в сучасних умовах є:

– регіональна ознака території оцінювання – регіони працівників;

– галузі національної економіки (підприємства), де проводиться контрольно-перевірочна робота;

– займана посада працівника;

– кількість вчинених працівниками корупційних правопорушень – кримінального характеру (хабарництво) та за які передбачена адміністративна відповідальність;

– кількість проведених службових розслідувань, предметом яких були корупційні діяння;

– чисельність працівників, які вчинили корупційні діяння (за видами), а також щодо яких були проведені службові розслідування.

*У ході другого етапу відбувається визначення часового лагу для проведення аналізу.* На цьому етапі встановлюється проміжок час, протягом якого вивчається схильність працівників податкових та митних органів України до корупційних діянь. Тут же визначається, статистичні дані яких часових періодів будуть використані в аналізі.

На нашу думку, доцільно використовувати часові лаги у 10, 5 чи 1 р.

*Третій етап методики полягає у проведенні розрахунку співвідношення кількості вчинених корупційних діянь працівниками податкових та митних органів регіону із штатною чисельністю цих органів*. Цей етап на практиці доцільно реалізовувати шляхом здійснення таких послідовних кроків.

*Перший* – це визначення та систематизація, на основі звітності податкових та митних органів, їх штатної чисельності в розрізі регіонів, за період, що аналізується.

*Другий* – здійснення вибірки зі звітності підрозділів внутрішньої безпеки податкових та митних органів, інших правоохоронних органів стосовно вчинених працівниками податкових та митних органів корупційних діянь у розрізі регіонів, за період, що аналізується.

*Третій* – визначення усередненого співвідношення між кількістю працівників податкових та митних органів відповідного регіону та кількістю вчинених ними корупційних діянь.

*У ході четвертого етапу здійснюється вивчення громадської думки про схильність працівників кожного органу в усіх регіонах до*

*вчинення корупційних правопорушень.* При цьому реалізуються такі послідовні три кроки:

*Перший* – формування опитувального листа та визначення базової аудиторії для проведення соціологічного зрізу. Він здійснюється із залученням спеціалістів соціологів та з урахуванням специфіки роботи кожного органу і особливостей регіонів.

*Другий* – проведення соціологічного дослідження та підбиття його результатів. Цей крок здійснюється найманими працівниками соціологічних компаній за попередньо затвердженим опитувальним листом і на виході має містити узагальнений висновок про рівень громадської думки по схильності до корупційних дій кожного з податкових та митних органів України у відповідному регіоні у відсотках.

*Третій* – формування рейтингового списку за спадною тенденцією зі схильності працівників податкових та митних органів відповідного регіону до корупції за думкою громадськості.

*На п'ятому етапі визначаються ключові галузі економіки, що притаманні тому чи іншому регіону.* Це визначення здійснюється на основі даних Державної служби статистики, за допомогою яких формуються паспорти регіонів із відображенням у них всіх галузей економіки, підприємства яких тут розміщені. На основі отриманих даних визначаються 2–5 найбільш розвинених галузей національної економіки в кожному з регіонів (у грошовому вимірі, за найбільшим внеском у ВВП регіону).

За результатами формується узагальнена база даних, де відображається інформація про ключові галузі національної економіки у розрізі регіонів країни.

*На шостому етапі порівнюється загальна кількість корупційних діянь, вчинених працівниками податкових та митних органів відповідного регіону, з кількістю таких діянь у кожній з пріоритетних галузей економіки цього регіону.* На цьому етапі спочатку здійснюється систематизація інформації про вчинені працівниками податкових та митних органів регіону корупційні діяння за кожною із наявних у ньому галузей національної економіки, за період, що аналізується. Далі робиться вибірка відомостей з отриманих на попередньому кроці даних про кількість вчинених корупційних діянь у кожній із галузей національної економіки, що

визначені для даного регіону пріоритетними, за період, що аналізується. На основі проведеної вибірки встановлюється співвідношення між загальною кількістю корупційних діянь, вчинених працівниками податкових та митних органів відповідного регіону, з кількістю таких діянь у кожній із пріоритетних галузей національної економіки цього регіону, за період, що аналізується. На сам кінець визначається середня величина співвідношення загальної кількості корупційних діянь, вчинених працівниками податкових та митних органів відповідного регіону, з кількістю таких діянь у кожній із пріоритетних галузей національної економіки цього регіону за період, що аналізується.

*У ході сьомого етапу має проводитися порівняння кількості вчинених працівниками податкових та митних органів корупційних діянь у тій чи іншій галузі економіки у розрізі регіонів.* Практично даний етап повинен здійснюватися за такими кроками:

– на основі даних, отриманих на попередньому етапі, проходить групування інформації про загальну кількість вчинених працівниками податкових та митних органів корупційних діянь у всіх галузях економіки, що є пріоритетними хоча б для одного з регіонів країни;

– за отриманими на попередньому кроці результатами проводиться ранжування у спадному порядку галузей економіки на предмет визначення кількості вчинених корупційних діянь та ранжування кількості регіонів, де в цих галузях були виявлені факти корупції з боку працівників податкових та митних органів;

– отримані результати аналізуються на предмет наявності взаємозв'язку між розрахованими показниками.

*Восьмий етап методики полягає у встановленні залежності між займаною посадою і схильністю до корупційних діянь працівників податкових та митних органів у розрізі галузей економіки, притаманних відповідним регіонам*. Його реалізація на практиці має проходити таким чином:

– на основі отриманих на попередніх етапах даних й аналізу звітності – власної та інших правоохоронних органів, складаються таблиці, в яких, у розрізі регіонів, подається така інформація про кількість вчинених працівниками податкових та митних органів корупційних діянь у кожній з провідних галузей економіки та про те,

скільки з них було вчинено особами, які займають ті чи інші посади в податкових та митних органах, тобто за посадами;

– за результатами проведеної роботи формуються дві узагальнюючі таблиці. У першій з них показуються результати ранжування вчинених працівниками податкових та митних органів корупційних діянь – за відповідними посадами в провідних галузях економіки, в розрізі регіонів; а в другій – за галузями економіки, що є ключовими хоча б для одного з регіонів країни;

– на основі складених таблиць проводиться аналіз на предмет виявлення залежності від займаної посади схильності працівників податкових та митних органів до корупційних діянь у галузях економіки, притаманних відповідним регіонам.

*Дев'ятий етап полягає у визначенні характерних ознак схильності працівників податкових та митних органів до корупційних діянь у розрізі галузей економіки, притаманних відповідним регіонам.*

Його практична реалізація відбувається на основі інформації, отриманої на попередніх етапах (про взаємозв'язок схильності працівників податкових та митних органів до корупційних діянь з регіоном їх роботи, займаною посадою, галуззю національної економіки, де вони здійснюють контрольно-перевірочну діяльність, тощо).

Враховуються соціально-економічний рівень розвитку кожного з регіонів, специфікація галузей економіки, особисті психологічні якості та характеристики з попередніх місць роботи кожного з працівників, що мають досліджуватися при їх прийомі на роботу в податкові та митні органи.

На основі отриманої інформації, з урахуванням напрацьованих ознак схильності осіб до корупційних діянь, розробляється перелік таких ознак схильності працівників податкових та митних органів до корупційних діянь у кожному регіоні країни та щодо галузей її національної економіки. Потім з урахуванням отриманих на попередніх етапах даних визначається вагомість кожної з ознак у загальній системі оцінки схильності працівників податкових та митних органів до корупційних діянь у математичному вираженні. Саме математична сума (сукупність) ознак, що характеризують ту чи іншу особу, і становить результати загальної оцінки її схильності до корупційних діянь.

Оцінки, отримані на цьому етапі, є універсальними і застосовуються до всіх категорій працівників податкових та митних органів. Їх

перелік не має бути вичерпним, його доцільно доповнювати у процесі розвитку податкових та митних органів.

*На десятому етапі проводиться визначення обставин, що сприяють вчиненню працівниками податкових та митних органів корупційних діянь за кожною з ключових галузей економіки за регіонами*. Останнє має здійснюватися у такий спосіб:

– на основі попередньо отриманих даних формується узагальнена таблиця з відомостями про кількість корупційних діянь, вчинених працівниками податкових та митних органів у кожній з ключових галузей національної економіки, що притаманні регіонам України;

– на основі аналізу та систематизації інформації (про суспільно-економічні та політичні умови кожного з регіонів, особливості роботи їх ключових галузей національної економіки, соціологічних досліджень серед платників податків та працівників податкових та митних органів, звітності правоохоронців, нормативно-правової бази з регулювання оподаткування – тут необхідно звертати увагу на особливості оподаткування кожної галузі національної економіки та їх технологічних циклів), визначається перелік умов, що сприяють вчиненню корупційних діянь працівниками податкових та митних органів за ключовими галузями національної економіки, у розрізі регіонів.

*У ході одинадцятого етапу проводиться визначення підсумкових результатів оцінки схильності працівників податкових та митних органів до корупційних діянь*. На цьому етапі підводяться узагальнені підсумки. Визначаються конкретні регіони, органи, підрозділи, що потребують посилення уваги щодо вжиття першочергових заходів, у тому числі оперативно-розшукових, для протидії корупції.

*Дванадцятий етап полягає у визначенні співвідношення між рівнем схильності до корупційних дій працівників податкових та митних органів у кожному з регіонів і державі в цілому та іншими органами державної влади й встановлення причин такого співвідношення.* Представлений етап реалізується таким чином:

– на основі визначеної на попередніх етапах схильності працівників податкових та митних органів у кожному регіоні та даних правоохоронних і статистичних органів визначається місце податкових та

митних органів регіону в загальній системі схильності до корупції державних службовців;

– шляхом агрегування результатів отриманих на першому кроці визначення місця податкових та митних органів України в загальній системі схильності працівників державних інституцій до корупційних діянь. При цьому необхідно також додати дані про схильність до корупційних правопорушень центральних апаратів усіх органів, що аналізуються;

– встановлення причин місця податкових та митних органів кожного регіону та в державі в цілому в загальній системі схильності до корупційних правопорушень. При цьому необхідно порівняти визначені на попередніх етапах причини та умови схильності їх до вчинення такого роду протиправних діянь з аналогічними у інших державних інституцій.

*У ході тринадцятого етапу проводиться підготовка, прийняття та реалізація управлінських рішень за результатами оцінки схильності працівників податкових та митних органів до корупційних діянь, вжиття заходів з протидії корупції*: профілактика, запобігання, виявлення та припинення.

*Чотирнадцятий етап націлений про проведення аналізу результатів вжитих заходів з протидії корупції в податкових та митних органах за підсумками оцінки.*

На цьому етапі має бути проведено ранжування за рівнем ефективності всіх вжитих за визначений проміжок часу заходів з протидії вчиненню корупційних діянь працівниками податкових та митних органів. При цьому мають використовуватися такі критерії, як вплив на забезпечення виявлення і притягнення до відповідальності осіб, що вчинили корупційні діяння, вплив на рівень схильності працівників до корупції та громадська думка. Також при цьому потрібно мати на увазі затратність кожного із заходів. За результатами ранжування всі заходи потрібно поділити на три групи. А саме:

– високоефективні – використання яких в майбутньому періоді необхідно розширити;

– середньої ефективності – які необхідно зберегти на існуючому рівні;

– неефективні – від використання яких в майбутньому необхідно відмовитися.

*Під час останнього п'ятнадцятого етапу формується стратегія зменшення рівня схильності працівників податкових та митних органів до вчинення корупційних правопорушень у кожному регіоні та державі в цілому.* Цей етап реалізується таким чином:

– на основі отриманих на попередніх етапах даних визначити стратегічні напрями щодо забезпечення зниження рівня схильності працівників податкових та митних органів до корупційних діянь у кожному регіоні країни та розробити шляхи їх практичної реалізації. Реалізація такої стратегії повинна бути здійснена у кожному регіоні максимум за 3 роки;

– шляхом узагальнення сформованих на першому кроці пропозицій розробити загальнодержавну стратегію зниження рівня схильності працівників податкових та митних органів (у тому числі й центрального апарату) до корупційних правопорушень та сформувати шляхи її практичної реалізації. При цьому оптимальний часовий лаг реалізації такої стратегії не повинен перевищити 5 років[749].

Загалом можемо зробити висновок, що проведення реальної боротьби з корупцією в податкових та митних органах отримані, за результатами практичної реалізації запропонованої вище методики, дані про схильність їх працівників до вчинення корупційних правопорушень мають стати інформаційної базою для розробки і практичного впровадження комплексу заходів превентивного характеру. Останні і мають забезпечити реальне зниження показників корумпованості податкових та митних органів і рівня схильності їх працівників до вчинення таких протиправних діянь.

Фактично на практиці отримана у результаті попередніх 15 етапів дослідження інформація має стати своєрідною «дорожньою картою» протидії корупції в податкових та митних органах, практичне втілення якої потребує додаткових заходів. Без них досягти поставлених завдань практично неможливо.

На практиці окреслена методика як механізм практичного забезпечення зниження рівня корупції в податкових та митних органах має

[749] Розробка методики визначення рівня корупції в органах доходів і зборів та практичних заходів з попередження, виявлення і припинення корупційних порушень з урахуванням світового досвіду : Звіт про НДР (№ держреєстрації 0115U000281).

реалізуватися за допомогою спеціального алгоритму взаємопов'язаних заходів, що мають чітку ієрархію та казуальні зв'язки.

Результати, отримані за допомогою окресленої методики, мають скласти емпіричну базу аналітичних даних для проведення подальших заходів з протидії схильності працівників податкових та митних органів до вчинення корупційних правопорушень.

На наш погляд, після узагальнення отриманих з використанням методики оцінки схильності працівників податкових та митних органів до корупційних правопорушень результатів має додатково бути реалізовано комплекс заходів, який включає чотири етапи, що мають таку послідовність і внутрішню суть.

*На першому етапі здійснюється поділ, за результатами оцінки схильності працівників територіальних податкових та митних органів до корупційних діянь, на три групи: високого ступеня ризику, середнього та низького. При проведенні такого ранжування необхідно обов'язково використовувати відносний показник – кількість вчинених корупційних діянь на 1 000 працівників*. При цьому:

– на основі попередньо отриманих даних про рівень схильності до вчинення корупційних діянь працівників кожного з податкових та митних органів сформувати їх загальний список від найбільшого до найменшого щодо кожного з регіонів та держави в цілому;

– на основі сформованих на першому кроці списків провести розподіл податкових та митних органів за групами ступеня ризику вчинення їх співробітниками корупційних дій. Останній має здійснюватися у розрізі регіонів та на загальнодержавному рівні за принципом: перші 30 % – група високого ступеня ризику, наступні 50 % – група середнього ступеня і останні 20 % – група низького ступеня ризику.

*У ході другого етапу повинен здійснюватися перерозподіл ресурсів підрозділів внутрішньої безпеки податкових та митних органів відповідно до ступенів ризику вчинення корупційних діянь працівниками територіальних органів***.**

Для цього, згідно зі сформованими групами ризику, у кожному регіоні провести відповідний прямо пропорційний відсотковий перерозподіл усіх наявних у розпорядженні підрозділів внутрішньої безпеки податкових та митних органів відповідного регіону людських, матеріальних та нематеріальних ресурсів. При цьому необхідно

провести персональне закріплення працівників підрозділів внутрішньої безпеки за кожним з податкових та митних органів регіону і здійснювати їх щорічну ротацію з метою недопущення втягування у корупційні взаємовідносини з об'єктами контролю. Рівень заробітної плати та кваліфікаційні характеристики співробітників підрозділів внутрішньої безпеки також при цьому має бути прямо пропорційним до груп ризику з вчинення корупційних діянь працівниками податкових та митних органів, за якими вони закріплені. При цьому диференціація між найвищим ступенем ризику і найнижчим має бути не меншою ніж в три рази.

Далі відповідно до сформованої рейтингами схильності до вчинення корупційних діянь працівників податкових та митних органів на загальнодержавному рівні (зокрема й центрального апарату) повести відповідний прямо пропорційний відсотковий перерозподіл всіх наявних у розпорядженні підрозділів внутрішньої безпеки податкових та митних органах людських, матеріальних та нематеріальних ресурсів.

*На третьому етапі необхідно провести планування і реалізацію, відповідно до ступенів ризику, вчинення корупційних діянь, заходів з внутрішньовідомчого контролю і профілактичних.* При цьому відбуваються такі заходи.

Спочатку формується план здійснення внутрішньовідомчого контролю за працівниками податкових та митних органів на предмет вчинення ними корупційних діянь на загальнодержавному та регіональному рівні відповідно. Це має відбуватися таким чином:

– на основі рейтингу схильності працівників податкових та митних органів до вчинення корупційних дій на загальнодержавному та регіональному рівнях провести визначення пріоритетності здійснення контрольних заходів та визначити їх частоту (чим більший ступінь ризику, тим частіша періодичність контрольних заходів має передбачатися);

– формування переліку контрольних заходів для кожного рівня ризику та визначення часових рамок їх здійснення і відповідальних за це осіб;

– визначення необхідних ресурсів для проведення контрольних заходів та вирахування очікуваного від них результату і визначення на цій основі прогнозного рівня ефективності кожного з них;

– затвердження комплексної загальнодержавної програми внутрівідомчого контролю на предмет вчинення працівниками податкових та митних органів корупційних діянь та відповідних регіональних програм.

Далі проводиться реалізація програм внутрішньовідомчого контролю на предмет вчинення працівниками податкових та митних органів корупційних діянь загальнодержавного та регіонального рівнів та проведення аналізу отриманих у результаті цього результатів.

Наступним кроком є розробка плану профілактичної роботи з працівниками податкових та митних органів на предмет недопущення вчинення ними корупційних діянь на загальнодержавному та регіональному рівнях відповідно.

І в кінці проводиться реалізація програм запобігання корупції серед працівників податкових та митних органів та зниження рівня схильності їх до вчинення таких дій на загальнодержавному та регіональному рівнях та проведення аналізу отриманих від них результатів.

*У ході четвертого етапу проводиться формування і застосування на практиці ключових механізмів регулювання антикорупційної поведінки працівників податкових та митних органів України: правового, організаційного, мотиваційного, інформаційного.*

Під час реалізації цього етапу першочергово має бути забезпечено ефективну роботу правового механізму управління в системі протидії корупційним діянням у податкових та митних органах. Для цього необхідними є такі дії:

– проведення ревізії, систематизації та аналізу всіх чинних нині нормативно-правових актів, що регулюють процес протидії корупції в податкових та митних органах;

– на основі проведеного аналізу нормативних актів визначення тих з них, що можуть використовуватися в подальшому без жодних коригувань, у які необхідно внести певні зміни та уточнення, а які взагалі необхідно скасувати через їх недоцільність та невідповідність вимогам часу. Основними критеріями при цьому мають бути: актуальність нормативних актів, простота у використанні, відповідність процесам євроінтеграції, дієвість;

– забезпечення внесення необхідних змін до тих нормативних актів, які цього потребують, що мають ґрунтуватися на засадах

спрощення процесу боротьби з корупційними діями працівників податкових та митних органів;

– нормативне закріплення у формі спеціального закону чи постанови Кабінету Міністрів України обов'язковість проведення заходів превентивного характеру з протидії вчиненню працівниками податкових та митних органів корупційних діянь та забезпечення зниження їх рівня схильності до цього;

– законодавче закріплення посилення відповідальності працівників податкових та митних органів за вчинення корупційних діянь, зокрема, нормативно зазначити позбавлення їх права працювати в органах державної влади при вчиненні корупційних дій, що тягнуть за собою дисциплінарну відповідальність на 5 років, адміністративну – на 10 років, кримінальну – по життєво;

– формування дієвої нормативної бази для використання у процесі протидії корупційним діям серед працівників податкових та митних органів «поліграфа», що має забезпечити обов'язкове врахування його результатів при формуванні кадрового складу служби та можливість їх використання при доведенні корупційних правопорушень (фактично результати поліграфа мають стати основою для при відкриття кримінальних проводжень проти посадових осіб).

Наступним кроком є забезпечення ефективної роботи організаційного механізму управління в системі протидії корупційним діянням в податкових та митних органах. Тут необхідно звернути увагу на таке.

Сьогодні організаційна ланка системи протидії корупції в податкових та митних органах являє собою дворівневу структуру, до складу якої входять:

– зовнішній рівень (органи з боротьби з корупцією прокуратури, Служби безпеки України та Національне антикорупційне бюро тощо);

– внутрішній рівень (підрозділи внутрішньої безпеки).

Ураховуючи функціональні обов'язки кожного з указаних суб'єктів, організація протидії корупції в податкових та митних органах України сьогодні відбувається таким чином:

– суб'єкти протидії корупційним проявам зовнішнього рівня у порядку, передбаченому чинним законодавством, виявляють і фіксують вчинення корупційних діянь співробітниками податкових та митних органів, в тому числі й тих, що працюють у підрозділах

внутрішньої безпеки та забезпечують затримання і притягнення до кримінальної відповідальності винних у цьому осіб;

– співробітники підрозділів внутрішньої безпеки, за аналогією з суб'єктами зовнішнього рівня, теж проводять виявлення і фіксацію вчинення корупційних діянь співробітниками податкових та митних органів та забезпечують затримання і притягнення до кримінальної відповідальності винних у цьому осіб, а також забезпечують виявлення менш тяжких правопорушень корупційного характеру і притягнення винних у їх вчиненні до адміністративної чи дисциплінарної відповідальності;

– працівники підрозділів внутрішньої безпеки розробляють та реалізують на практиці заходи превентивного та профілактичного характеру, покликані не допустити вчинення співробітниками правопорушень корупційного характеру та виявити рівень їх схильності до таких дій і забезпечити зниження рівня останнього. На підрозділи внутрішньої безпеки, як суб'єктів внутрішнього рівня лягає також обов'язок не допустити призначення та просування по службі осіб, які мають значний рівень схильності до корупції, а також утворення всередині служби злочинних угрупувань корупціонерів.

Як бачимо з викладеного, функції суб'єктів зовнішнього і внутрішнього рівнів суттєво перетинаються, що призводить до їх дублювань та є причиною різних протистоянь. Фактично перетин іде на найважливішому напрямі роботи – виявленні і притягненні до відповідальності осіб, що вчинили корупційні злочини. Це призводить до того, що інколи, у боротьбі за показники роботи, уповноважені суб'єкти можуть зосереджуватися на одних і тих самих особах і з метою пришвидшення отримання результату порушувати процесуальні норми та не забезпечувати формування належної доказової бази, в результаті чого корупціонери виправдовуються в суді. Фактично це є нині центральною проблемою організаційного забезпечення протидії корупції в податкових та митних органах.

На наш погляд, із ситуації, що склалася, існує два виходи:

– перший – на законодавчому рівні забрати у підрозділів внутрішньої безпеки податкових та митних органів функцію щодо розслідування корупційних злочинів і передати її до компетенції інших правоохоронних органів, а їх лише зобов'язати інформувати останні про потенційні можливості вчинення злочинів корупційного характеру;

– другий – передати в підвідомчість підрозділів внутрішньої безпеки податкових та митних органів виявлення та розслідування всіх злочинів корупційного характеру, що вчиняються працівниками служби, крім них самих, та зобов'язати інші правоохоронні органи передавати їм всю наявну у них оперативну інформацію в цій сфері.

На нашу думку, більш оптимальним є другий варіант, оскільки при першому залишається ризик наявності проблеми нескоординованості дій між іншими правоохоронними органами. Для його практичної реалізації необхідно внести відповідні зміни у Кримінальний процесуальний кодекс України та відповідні підзаконні акти.

На такому етапі також необхідним є забезпечення ефективної роботи інформаційного механізму управління в системі протидії корупційним діянням в податкових та митних органах. При цьому необхідним є:

– налагодження ефективної системи електронного документообігу між інституціями, що здійснюють заходи про протидії та упередженню корупційних діянь з боку працівників податкових та митних органів;

– налагодження партнерських відносин з ЗМІ та залучення їх до збору інформації про корупційні дії з боку працівників податкових та митних органів і висвітлення в антикорупційних, зокрема, й пропагандистських заходів;

– створення і використання всіма інституціями, які проводять боротьбу з корупцією в податкових та митних органах, єдиної автоматизованої інформаційної системи з питань протидії і упередження корупційних дій з боку працівників податкових та митних органів.

А також необхідно забезпечити ефективну роботу мотиваційного механізму управління в системі протидії корупційним діянням у податкових та митних органах. Для цього потрібно:

– створити у структурі підрозділів внутрішньої безпеки податкових та митних органів спеціального відділу з проведення серед працівників масово-роз'яснювальної роботи, направленої на зниження їх схильності до вчинення правопорушень корупційного характеру;

– посилити роль громадської думки як стримуючого фактора при вчиненні працівниками податкових та митних органів корупційних діянь. Фактично необхідно сформувати у працівників податкових

та митних органів стиль мислення, за якого громадський осуд корупції стане для них стримуючим фактором при вчиненні таких протизаконних діянь;

– посилити роль у загальній системі протидії корупції серед співробітників податкових та митних органів методів морального стимулювання. Сюди можна, наприклад, віднести: введення спеціальних відзнак «Найменш корумпований орган» та «Найменш схильний до корупції працівник»; нагородження працівників, які мають низькі показники рівня схильності до корупції, або суттєво їх понизили порівняно з попереднім звітним періодом, спеціальним почесними грамотами; формування у кожному органі спеціальних дошок пошани найменш схильних до корупції працівників за думкою громадськості тощо;

– забезпечити матеріальну та нематеріальну мотивацію працівників підрозділів внутрішньої безпеки податкових та митних органів та співробітників інших правоохоронних органів, що здійснюють боротьбу з корупційними діяннями в лавах служби. Цей захід має звестися фактично до такого: забезпечення диференціації рівня оплати праці осіб, що проводять боротьбу з корупційними проявами в податкових та митних органах у відповідності, як уже частково зазначалося вище, з рівнем схильності працівників органу, за яким вони закріплені, до вчинення такого роду правопорушень та з урахуванням їх власного особистого рівня схильності до корупції; застосування поруч із запропонованими вище загальними заходами морального стимулювання працівників податкових та митних органів спеціальних стимулюючих заходів, які ґрунтуються на специфіці роботи цієї категорії службовців. Сюди, для прикладу, можна віднести: спеціальну відзнаку «Кращий борець з корупційними діяннями в податкових та митних органах», що має гуртуватися на показниках роботи та може вручатися як працівникам підрозділів внутрішньої безпеки, так і співробітникам інших правоохоронних органів, які беруть участь у цьому процесі. Також необхідно забезпечити за допомогою ЗМІ популяризації серед громадськості і працівників податкових та митних органів роботи працівників підрозділів протидії корупції, що має змінити їх негативний імідж незрозумілого органу та внутрішнього ворога відповідно та імідж борця за справедливість і партнера у спільність справі протидії корупційним правопорушенням.

У цілому основним напрямом удосконалення вітчизняної системи протидії корупційним діянням у податкових та митних органах має бути вжиття превентивних заходів з упередження вчинення їх співробітниками корупційних діянь. Одним із центральних тут є проведення оцінки схильності того чи іншого працівника податкових та митних органів до вчинення корупційних дій залежно від специфіки його роботи. У практику методики оцінки схильності працівників податкових та митних органів до корупційних діянь сприятиме більш якісній оцінці завдяки виявленню схильності працівників до корупційних діянь. Це сприятиме удосконаленню протидії корупційним проявам у вітчизняній фіскальній сфері та сприятиме наближенню податкових та митних органів до кращих світових стандартів з протидії корупції.

*Наукове видання*

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Ващенко Костянтин Олександрович, Пашко Павло Володимирович,
Онишко Світлана Василівна, Паєнтко Тетяна Василівна,
Майорова Тетяна Володимирівна, Буряченко Андрій Євгенович,
Луніна Інна Олександрівна, Шевчук Олег Анатолійович,
Пашко Даляна Василівна, Онишко Олег Володимирович,
Бедринець Мирослава Дмитрівна, Коляда Тетяна Анатоліївна,
Гуменний Анатолій Анатолійович, Новицька Надія Володимирівна,
Ліснічук Оксана Андріївна, Задорожня Ліна Адамівна,
Брехов Сергій Сергійович, Коротун Володимир Іванович,
Богріновцева Людмила Миколаївна, Федчук Світлана Ігорівна,
Селезень Павло Олександрович, Кармаліта Марія Володимирівна,
Сидоренко Олексій Миколайович, Шевчук Сергій Васильович,
Несторишен Ігор Васильович, Туржанський Віталій Анатолійович,
Фрадинський Олександр Анатолійович, Хлєбнікова Інна Ібрагімівна,
Венгуренко Тетяна Григорівна, Лепеха Марина Олександрівна,
Ємець Андрій Вікторович, Медвідь Юрій Олександрович

# МОДЕРНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ І МИТНОЇ ПОЛІТИКИ В ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

***Монографія***

| | |
|---|---|
| Відповідальний за випуск | *Д. Ф. Салахова* |
| Редактор | *Н. І. Грицюк, Л. Б. Дьомена* |
| Коректор | *О. В. Данильчик* |
| Форматування та комп'ютерна верстка | *О. В. Лисенко* |

Здано до друку 22.01.2020. Формат 60×84/16
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Друк. арк. 29,8.
Тираж 300 примірників. Замовлення № 806.

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016*