

ISSN 1818-5754



Науковий журнал
Тернопільського національного економічного університету

СВІТ ФІНАНСІВ

www.financeworld.com.ua

У НОМЕРІ:

ПОДАТКИ І ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА

МИТНА ПОЛІТИКА

ПОДАТКОВА СИСТЕМА
І ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРУВАННЯ

ФІСКАЛЬНА ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЯ

ВИПУСК 2 (47)
2016 рік

Тернопіль
ТНЕУ 2016



Світ фінансів

Випуск 2 (47)
2016 рік

Науковий журнал
Заснований у травні 2004 року
Виходить чотири рази на рік
Журнал входить до переліку фахових
видань у галузі економічних наук
(Наказ Міністерства освіти і науки
України № 515 від 16 травня 2016 р.)

Затверджено рішенням Вченої ради ТНЕУ,
протокол № 7 від “22” червня 2016 р.

Адреса редакції: 46009, м. Тернопіль,
вул. Львівська, 11 (кафедра фінансів)
Тел. (0352) 47-50-50*11-328
E-mail: tneu.svitfin@ukr.net
<http://www.financeworld.com.ua>

Передплатний індекс – 99827

Відповідальна за випуск Оксана Десятнюк
Літературний редактор Наталія Гаврішко
Комп'ютерна верстка Надії Демчук
Дизайн обкладинки Марії Одобецької

Усі права захищені. Передрук і переклади
дозволяються лише зі згоди автора та
редакції. Редакція не завжди поділяє
думку автора й не відповідає за фактичні
помилки, яких він припустився.

© Тернопільський національний
економічний університет, 2016

Підписано до друку 30.06.2016 р. Формат 70х100/16.
Гарнітура Arial. Папір офсетний. Друк офсетний.
Ум. друк. арк. 13,1. Обл. вид. арк. 13,5.
Зам. № P002-02-16. Тираж 500 прим.
Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

Головний редактор

КРИСОВАТИЙ Андрій Ігорович,
доктор економічних наук, професор

Заступники головного редактора

КИРИЛЕНКО Ольга Павлівна,
доктор економічних наук, професор

ДЕСЯТНЮК Оксана Миронівна,
доктор економічних наук, професор

КРАВЧУК Наталія Ярославівна,
доктор економічних наук, доцент

Редакційна колегія

Адамов Величко, доктор економічних наук, доцент

Адамик Б. П., кандидат економічних наук, доцент

Алексєєнко Л. М., доктор економічних наук, професор

Андрущенко В. Л., доктор економічних наук, професор

Вноровські Генрік, доктор габ., професор

Гончаренко В. В., доктор економічних наук, професор

Гуцал І. С., доктор економічних наук, професор

Дем'янишин В. Г., доктор економічних наук, професор

Дімітріос Ж. Маврідіс, доктор суспільних та еконо-
мічних наук, професор

Дзюблюк О. В., доктор економічних наук, професор

Івашук О. Т., кандидат економічних наук, доцент

Квасовський О. Р., кандидат економічних наук, доцент

Кізіма Т. О., доктор економічних наук, професор

Кнейслер О. В., доктор економічних наук, професор

Козюк В. В., доктор економічних наук, професор

Луців Б. Л., доктор економічних наук, професор

Лютий І. О., доктор економічних наук, професор

Мартинюк В. П., доктор економічних наук, професор

Федосов В.М., доктор економічних наук, професор

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467
від 23.04.2009 р.*

Віддруковано у видавничо-поліграфічному центрі
“Економічна думка ТНЕУ” вул. Бережанська, 2,
м. Тернопіль, 46004 тел. (0352) 47-58-72,
E-mail: edition@tneu.edu.ua



За допомогою податкової політики держава може, з одного боку, коректувати потоки ринкового переливу капіталу, а з іншого – ініціювати необхідні соціально-економічні зрушення шляхом формування фінансового забезпечення витрат бюджету. Необхідно лише збалансувати інтереси всіх учасників перерозподільчих відносин так, щоб забезпечити максимальні податкові надходження при мінімальному негативному впливі фіска на економічну активність платників податків...

А. Крисоватий

ЗМІСТ

ПОДАТКИ І ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА

Андрій КРИСОВАТИЙ, Анатолій ЛУЦИК

Податкові аспекти соціального добробуту в Україні 7

Оксана ДЕСЯТНЮК, Володимир ДМИТРІВ

Стабільність оподаткування та її вплив на економічний розвиток держави 18

Олена СИДОРОВИЧ

Інститути оподаткування: форми прояву та логіка функціонування 28

Тарас МАРШАЛОК, Святослав ОЛЕКСІЙЧУК

Внутрішня боргова політика держави: форми, принципи та цілі реалізації 43

МИТНА ПОЛІТИКА

Святослав ГЕРЧАКІВСЬКИЙ, Ольга ГЕРЧАКІВСЬКА

Девіантна поведінка суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та особливості протидії 53

Інна ГУЦУЛ

Митна політика та її вплив на зовнішньоекономічну діяльність 67

Ольга ДЕМ'ЯНЮК, Ігор КЕКІШ

Митні режими у стимулюванні зовнішньоекономічної діяльності України 75

ПОДАТКОВА СИСТЕМА І ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРУВАННЯ

Галина ВАСИЛЕВСЬКА

Дисбаланси розвитку конкурентоспроможної вітчизняної податкової системи 88

Олена ЗАКЛЕКТА-БЕРЕСТОВЕНКО, Володимир УГРИН

Превентивні заходи недопущення виникнення та зростання обсягів податкового боргу в Україні 100

Федір ТКАЧИК, Христина ХОМА

Податковий контроль у сфері виявлення ризиків з ПДВ 113

ФІСКАЛЬНА ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЯ

Володимир ВАЛІГУРА, Лілія АМБРИК

Фінансові ефекти фіскальної децентралізації в Україні 123

Ольга ІВАНОВА

Вплив фіскальної децентралізації на саморозвиток регіонів України 136

Анна ІВАНОВА

Особливості здійснення фіскальної децентралізації в Україні 148

Наші автори

158



World of finance

Edition 2
2016 year

Using tax policy state can, on the one hand, adjusted the flow of capital market flows, on the other – to initiate the necessary social and economic changes by creating financial security spending budget. It is only necessary to balance the interests of all participants redistributive relations so as to ensure maximum tax revenue with minimal negative impact of fisk on economic activity treasury taxpayers ...

A. Krysovatty

CONTENTS

TAXES AND FISCAL POLICY

Andriy KRYSOVATYY, Anatoliy LUTSYK

Tax aspects of social welfare in Ukraine 7

Oksana DESYATNYUK, Volodymyr DMYTRIV

Taxation stability in ukraine and its influence upon economic development 18

Olena SYDOROVYCH

Tax institutions: forms of displaying and logic of functioning 28

Taras MARSHALOK, Svjatoslav OLEKSIYCHUK

Internal state debt policy: forms, principles and purposes of implementation 43

CUSTOMS POLICY

Svyatoslav GERCHAKIVSKYI, Olga GERCHAKIVSKA

Deviant behavior of subjects of foreign economic activity and its counteraction 53

Inna GUTSUL

Customs policy and its effect in foreign economic activity 67

Olga DEMIANIUK, Ihor KEKISH

Customs regime in promoting foreign economic activity of Ukraine 75

TAX SYSTEM AND TAX ADMINISTRATION

Halyna VASYLEVSKA

Imbalances of competitive national tax system 88

Olena ZAKLEKTA-BERESTOVENKO, Volodymyr UGRYN

Preventive measures to prevent the emergence and growth of tax debt in Ukraine 100

Fedir TKACHYK, Khrystyna KHOMA

Tax control in the detection of risks with VAT 113

FISCAL DECENTRALIZATION

Volodymyr VALIGURA, Liliya AMBRYK

Financial effects of fiscal decentralization in Ukraine 123

Olha IVANOVA

The impact of fiscal decentralization on regional self-development in Ukraine 136

Anna IVANOVA

Especially the implementation of fiscal decentralization in Ukraine 148

Our authors

158

УДК 336.02

**Андрій КРИСОВАТИЙ,
Анатолій ЛУЦИК**

ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ СОЦІАЛЬНОГО ДОБРОБУТУ В УКРАЇНІ

Проведено дослідження наукових підходів до розуміння суспільного добробуту та соціально-економічного розвитку. Розглянуто тенденції зміни соціального становища в Україні. В якості державного впливу на соціальний добробут розглянуто можливості державного регулювання соціального становища в країні та стимулювання суспільного добробуту з допомогою оподаткування. На основі позитивного зарубіжного досвіду податкового стимулювання соціального розвитку та суспільного добробуту запропоновано підходи до реформування оподаткування громадян і бізнесу.

Ключові слова: соціальне становище, суспільний добробут, прогресивне оподаткування, прожитковий мінімум, заробітна плата, оподаткування доходів та прибутків.

Андрей КРИСОВАТЫЙ, Анатолий ЛУЦЫК

Налоговые аспекты социального благополучия в Украине

Проведено исследование научных подходов к пониманию общественного благосостояния и социально-экономического развития. Рассмотрены тенденции изменения социального положения в Украине. В качестве государственного влияния на социальное благополучие рассмотрены возможности государственного регулирования социального положение в стране и стимулирование общественного благосостояния с помощью налогообложения. На основе положительного зарубежного опыта налогового стимулирования социального развития и общественного благосостояния предложены подходы к реформированию налогообложения граждан и бизнеса.

Ключевые слова: социальное положение, общественное благосостояние, прогрессивное налогообложение, прожиточный минимум, заработная плата, налогообложение доходов и прибыли.

Andriy KRYSOVATYY, Anatoliy LUTSYK

Tax aspects of social welfare in Ukraine

Introduction. In every country taxation was an important factor of social welfare stimulating or its stagnation. In recent years, the ability to purchase goods is reduced due to the lack of real stimulation in taxation, which creates significant threats and challenges for Ukraine.

Purpose. The main aim of this article is to determine current trends of social development in Ukraine and find ways to improve the social situation in the country due to changes in taxation

Results. Social stability in society and employment are indicators that determine the stability to the external and internal crisis. It also shows the ability to provide long-term economic

development. Social degradation destructive factor that increases the negative aspects in the economy and public finances, causing migration outflow of the population, destroying existing social institutions and eventually leads to the materialization of political risks.

The welfare of the society is an integral assessment of all aspects of human life. Under the conditions of international economic and political competition is important to achieve the growth of social welfare. Providing growth of welfare is mainly to meet the needs that are increasing quantitatively and qualitatively changed. An important thing is the close relationship between the needs of an individual and society in general.

Economic inequality in Ukraine is an interesting phenomenon. From one side, according to official statistics, our country is very equal, from another - the reality of life and health of the population is not confirmed. Government takes a key role in the distribution on rich and poor people. The average salary is one of the indicators that characterizing the social situation in Ukraine. In 2016 it is about \$ 198, which is less than in previous years. In Ukraine there is no progressive taxation of incomes and companies, which could make changes to improve the situation. The tax benefits are not actually involved in the practice of taxation because of quantitative restrictions. Progressive taxation should be implemented for the purpose of increasing social welfare. Government should also expand the list of tax exemptions and cancel the simplified tax system.

Conclusion. *The implementation of tax reforms in personal income tax and the implementation of real incentives for business development will double the effect of improving the social situation and public welfare and most importantly restore public trust in Ukraine's authorities.*

Keywords: *social status, social welfare, progressive taxation, minimal cost of living, personal income taxation and corporate taxation.*

JEL Classification: E62, H21, H24.

Постановка проблеми. Соціальний стан людини в суспільстві характеризується рівнем її доходу. Загалом добробут громадян країни залежить від професійних навичків, інтенсивності праці, загального економічного становища та інших факторів впливу. Держава є основним інституційним чинником зміни соціального добробуту й економічного стану в країні. Саме від ефективності її регулюючих заходів залежать прибутки суб'єктів підприємництва та добробут населення.

Оподаткування завжди і в кожній країні було важливим фактором стимулювання соціального добробуту чи його стагнації та погіршення. В останні роки купівельна спроможність громадян зменшується і не в останню чергу за рахунок відсутності реальних стимулів в оподаткуванні, що створює значні загрози та проблеми для Укра-

їни. Держава може вплинути на соціальне становище безпосередньо через систему оподаткування доходів громадян, чи через стимулювання розвитку бізнесу, який потенційно може збільшувати кількість зайнятих у реальному секторі економіки або збільшувати доходи працівників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оподаткування доходів населення та формування на цій основі державних фінансових ресурсів досліджували фахівці з державних фінансів та оподаткування. Аспектам сплати податків населенням приділяли увагу такі українські вчені, як: В. Андрущенко, В. Вишневський, О. Данілов, Т. Єфіменко, Ю. Іванов, І. Луніна, І. Лютий, В. Мельник, С. Онишко, А. Соколовська, Л. Тарангул, В. Тропіна, В. Федосов, К. Швабій та ін. Проблема низького со-

ціального забезпечення населення України є актуальною вже більше двох десятиліть і вимагає пошуку шляхів вирішення за рахунок такого важливого інструменту впливу держави, як оподаткування.

Мета статті – дослідити актуальні тенденції соціального розвитку в Україні під впливом оподаткування та віднайти способи покращення соціального становища в країні за рахунок зміни підходів в оподаткуванні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Залежно від соціального статусу, людині приписуються певні ролі, яким вона має відповідати. Наприклад, по тому, як людина одягається, де обідає і яке взуття носить, можна визначити її соціальний стан. Соціальна стабільність у суспільстві та зайнятість населення є індикаторами, що визначають стійкість країни до зовнішніх та внутрішніх кризових явищ, а також спроможність забезпечувати довгостроковий економічний розвиток. Навпаки ж – соціальна деградація є деструктивним чинником, що підсилює негативні явища в економіці та державних фінансах, спричинює міграційний відтік населення, руйнує існуючі соціальні інститути та у підсумку призводить до матеріалізації політичних ризиків.

Національна економіка є, передусім, соціальною системою, в якій людський фактор відіграє велике значення. В жодному випадку не можна точно спрогнозувати критичний рівень соціальної деградації країни, після якого розпочинаються процеси та спостерігаються явища, які, маючи об'єктивний характер, уже не піддаються управлінському впливу навіть за умови застосування жорсткого адміністративного керівництва. У кожній країні, у кожній спільноті, на різних історичних етапах суспільство демонструвало різні можливості як для економічної мобілізації (з метою підтримки державного курсу), так і для соціального спротиву (з метою захистити свої інтереси

та права). Однак соціально-економічні диспропорції та екстерналії так чи інакше призводили до трансформації економічного та/або політичного паритету в країні [1, 25].

В економічній науці донині не сформована загальновизнана теорія добробуту, яка містить кількісне вираження добробуту, придатного до практичного застосування. Складність, з якою стикаються економісти при дослідженні проблем добробуту, обумовлена тим, що саме поняття “добробут” відноситься одночасно до економічної науки і до етики, тому будь-яка теорія добробуту базується на деяких етичних постулатах [2].

Добробут людини і суспільства є інтегральною оцінкою всіх аспектів життєдіяльності людини. Його розглядають в рамках двох різних підходів: індивідуалістського та інституційного.

Індивідуалістичний підхід нині домінує в економічній науці. Його суть полягає в тому, що тягар оцінки індивідуального добробуту покладається на саму людину, тільки людина здатна визначити, що добре для неї, а що погано. При цьому передбачається, що вона здатна провести кількісну оцінку добробуту в будь-який період свого життя. Етичний аспект добробуту полягає в тому, що лише сама людина може визначити власний рівень добробуту.

Інституціональний підхід до визначення добробуту полягає в тому, що суть людини як такої виводиться з аналізу розвитку інститутів впродовж тривалого історичного періоду. На основі виявленої суті формується базовий етичний критерій, на якому будується теорія добробуту.

Класична політична економія та її основоположники А. Сміт та Д. Рікардо вважали, що досягнення суспільного добробуту відбувається на основі зростання суспільного багатства, основним показником суспільного добробуту є, таким чином, обсяг національного доходу на душу населення.

При цьому суспільний розвиток має відбуватися за умов вільної конкуренції, яка робить можливим поєднання приватних і суспільних інтересів [3, 48].

При формуванні теорії добробуту представник неокласичної економічної школи А. Маршалл відзначив пріоритетність людини над факторами виробництва. Виробництво він вважав засобом для підтримки життя людини та для задоволення її потреб. Досягнення суспільного добробуту відбувається на основі оптимального використання ресурсів для задоволення потреб людини. Тобто виробництво має існувати та розвиватися не для нагромадження багатства, а для виробництва тих благ, які може і бажає придбати людина. За умов розвитку ринкової економіки конкурентні відносини неминуче призводять до нерівномірного розподілу доходу, тому в суспільстві повинні існувати механізми забезпечення добробуту через державне втручання, з метою розширення доступу населення до основних благ та послуг і сприяння розвитку людини.

Представник математичного напрямку неокласичної економічної школи В. Паретто детально дослідив особливості формування загального добробуту суспільства і довів, що не можливо розглядати загальний добробут суспільства через суму добробутів усіх членів суспільства. Значну увагу у своїх дослідженнях Учений приділяє пошуку максимуму добробуту суспільства. Для цього він виводить власний оптимум, який можна охарактеризувати як стан, за якого ніякий перерозподіл ресурсів чи продуктів не може поліпшити становище одного раціонального суб'єкта, не погіршивши тим самим становище іншого. Оптимум В. Паретто базується на таких основних припущеннях:

- кожна людина найкраще може оцінити свій добробут;
- суспільний добробут визначається лише в одиницях добробуту окремих людей;

– добробут окремих особистостей є неспівставним.

Послідовник неокласичної економічної школи Г. Седжвік досліджував добробут суспільства як з точки зору суспільства, так і з точки зору індивіда. На основі власних досліджень він зробив висновок, що держава має скеровувати розподіл створеного в країні продукту і тим самим підвищувати загальний рівень добробуту. Водночас Г. Седжвік зазначає, що державне згладжування послаблює стимули до праці і не повинно розповсюджуватись на сферу виробництва. Таким чином він пояснює природу конфлікту між приватними і суспільними інтересами [3, 49].

Оригінальний погляд на теорію добробуту пропонують представники інституціонального напрямку економічної теорії. Досягнення суспільного добробуту Дж. Б'юкенен вважає можливим на основі теорії суспільного вибору. Він вважає, що існують категорії благ, в тому числі і соціальні, які індивідууми не можуть отримати на основі ринкових відносин і тому вони намагаються обміняти своє виборче право на певний набір цих благ. Справедливість у суспільстві досягається при дотриманні певних правил та існуванні відповідних інститутів. Але прийняття рішення більшістю не робить це рішення справедливим.

На сучасному етапі розвитку погляди щодо суспільного добробуту продовжують формуватися та видозмінюватися, сучасна економічна думка пропонує нові підходи для досягнення та оцінки суспільного добробуту. Вже класичним стало поєднання економічних і соціальних факторів, їх доповнюють політичними, екологічними, культурними та іншими. Розвиток суспільства стимулює появу нових потреб і від якості їх задоволення залежить рівень суспільного добробуту, а від можливості їх передбачення – гармонійний і сталий суспільний розвиток.

В умовах жорсткої міжнародної економічної та політичної конкуренції важливого

значення набуває досягнення зростання суспільного добробуту. Забезпечення зростання добробуту населення головним чином полягає у задоволенні потреб, які кількісно зростають та якісно змінюються. При цьому особливо важливу роль відіграє тісний взаємозв'язок між потребами окремого громадянина (індивідуума) та суспільства в цілому. Головною метою будь-якої державної політики є поліпшення якості життя населення, а фундаментом суспільного добробуту є соціальна захищеність громадян. Саме якість життя населення, його матеріальне забезпечення є основними показниками суспільного добробуту.

Економічна нерівність в Україні є цікавим феноменом. З одного боку, за офіційними статистичними даними, наша країна є дуже рівноправною, з іншого – життєва реальність та самопочуття населення це не дуже підтверджують. Згідно з офіційними стандартами ООН порогом бідності вважається прожитковий мінімум, менший за 1,25 дол. США на день, або 37,5 на місяць [4]. Прожитковий мінімум на початок 2016 р. в Україні становив 1378 грн. або приблизно 55 дол. США. Це більше ніж поріг бідності за стандартами ООН, але якщо від нього відняти можливі витрати на навчання, лікування, то стає зрозумілим наближення цього показника до порогового показника бідності ООН.

За даними ООН, частка 10% найбагатших українців у сукупному доході становила близько 22,5%, а 10% найбідніших – 3,8%. Розрив може здатися великим – багаті отримують в 6 разів вищий дохід, ніж бідні – проте в більшості країн цей розрив ще більший. Навіть у відомій своєю щедрою соціальною підтримкою Швеції він дорівнює 6,2, тобто трохи більше ніж в Україні. В таких країнах Східної Європи, як Польща та Латвія, співвідношення між доходом 10% найбагатших та 10% найбідніших рівне, відповідно, 9 та 10,3, тобто значно вище ніж в Україні. В Росії цей

показник ще вище – 11. Навіть державно-капіталістична Білорусь, в якій майже відсутній великий приватний бізнес, має співвідношення доходів між найбагатшими та найбіднішими на рівні 6,1 [5]. Але варто також враховувати і присутню в Україні виплату заробітних плат в конвертах, чого нема в розвинутих країнах світу. Бажання мінімізувати прибутки до оподаткування в Україні розширюють рівень тіньової економіки. Ці фактори суттєво збільшують розрив між доходами багатих і бідних верств населення України.

Ключову роль у розподілі на багатих та бідних, на рівень соціального добробуту в країні відіграє держава. Державне регулювання здатне як посилити стагнацію та занепад, так і сприяти покращенню соціального становища та добробуту загалом. Одним із таких інструментів впливу є оподаткування. Податкове регулювання особистих доходів може впливати на соціальне становище та на економіку України, адже громадяни з достатнім рівнем купівельної спроможності розвиватимуть ринок споживання та виробництво продукції.

У 2004 р. наша держава обрала шлях пропорційного оподаткування доходів фізичних осіб, як і сусідня Російська Федерація, відмовившись від прогресивного прибуткового податку з громадян та запровадивши пропорційну 13% ставку. Пізніше її було підвищено до 15%, а з прийняттям Податкового кодексу України в 2010 р. запроваджено дві ставки – 15 і 17%. 17%¹ ставка застосовувалась до тих доходів, що перевищували 10 мінімальних заробітних плат. З 2016 р. вже знову запроваджено єдину пропорційну ставку (20%) незалежно від розміру доходу платника.

З наукової точки зору сумнівними є такі дії урядів України в контексті підвищення соціального добробуту. Всім відомо, що прогресивна система оподаткування – це

¹ З 2015 р. замість ставки 17% ПДФО запроваджено ставку 20%

система, яка передбачає помірне оподаткування при невеликих розмірах об'єктів оподаткування та суттєвий податковий тягар при великих об'єктах оподаткування. Пропорційна ж система оподаткування означає, що незалежно від того, чи ви отримуєте мінімальну заробітну плату чи належите до найбагатших громадян – віддаватимете однакову частку свого доходу державі. На перший погляд це справедливо, але варто зазначити, що більшість розвинутих країн світу не використовують пропорційних податків, обравши натомість прогресію. При цьому добробут громадян розвинутих країн є значно вищим, ніж в українців.

Розглянемо, для прикладу, зміну купівельної спроможності українців по роках, переведену у долари США (див. табл. 1). Таке переведення є марним, адже реальне ціноутворення більшості товарів внутрішнього ринку споживання завжди враховувало курс української гривні до цієї іноземної валюти.

На рис.1 показано як змінювалась реальна заробітна плата в Україні за останні 16 років.

Як бачимо, реальний спад заробітної плати спостерігався лише двічі – у 2009 р. та починаючи з 2013 р. донині. Звичайно, соціальний добробут в країні не буде покращуватись, коли падає розмір реальної заробітної плати. Факторів, що впливають на розмір платні, є дуже багато: геополітичні дисбаланси, національні особливості, валютна політика, економічна політика, світові економічні тенденції, фінансова політика та ін. Хотілось би відзначити саме фінансові чинники впливу на розмір платні. Потенціал цих чинників надзвичайно великий, адже при правильному їх застосуванні можна отримати не лише поступальний соціальний розвиток, а й високотехнологічне виробництво та економіку.

Вирішальним чинником розвитку економіки є рівень добробуту суспільства. Тому завданням влади України повинно бути податкове стимулювання такого до-

Таблиця 1

Показники середньої заробітної плати в Україні*

Рік	Середня ЗП у гривнях	Офіц. курс гривні до 1 дол.	Середня ЗП у дол.
2000	230	5,44	42
2001	311	5,37	58
2002	376	5,33	71
2003	462	5,33	87
2004	590	5,32	111
2005	806	5,13	157
2006	1041	5,05	206
2007	1351	5,05	268
2008	1806	5,27	343
2009	1906	7,79	245
2010	2239	7,94	282
2011	2633	7,97	330
2012	3026	7,99	379
2013	3265	7,99	409
2014	3480	11,89	293
2015	4195	21,85	192
2016**	4984	25,21	198

* Складено на основі [6; 7].

** Показники 2016 р. відображені у розрахунку на травень.

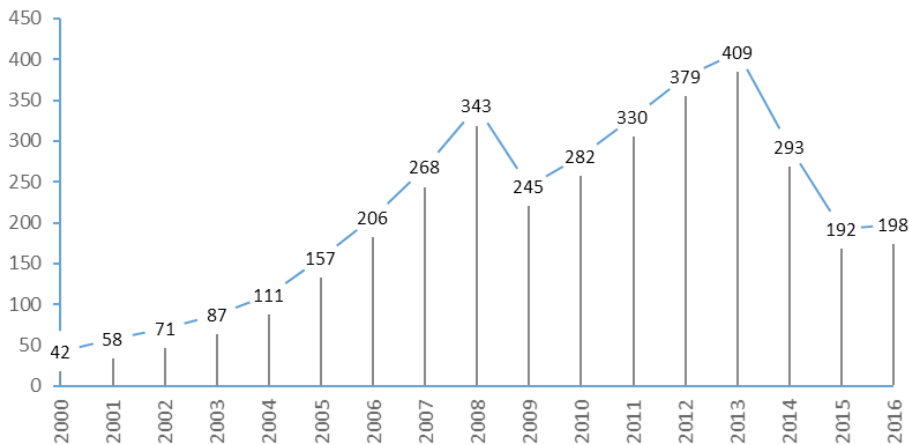


Рис. 1. Розмір середньої заробітної плати в Україні, виражений у дол. США*

* Складено на основі [6; 7].

бробуту. Запровадження стимулюючої та дієвої системи оподаткування доходів фізичних осіб сприяли б цьому процесу.

Аспекти реформування системи оподаткування доходів фізичних осіб можна визначити з її недоліків. Ключовий недолік, який ми вже відзначали, — падіння реального доходу громадян. Він свідчить, що фіскальна політика загалом, та система оподаткування фізичних осіб не носять стимулюючого характеру.

Другий недолік — відсутність прогресії в оподаткуванні. Прогресивна система оподаткування доходів фізичних осіб сприяла б формуванню середнього класу суспільства, який є основою економік багатьох розвинутих країн світу (див. табл. 2).

Як бачимо, оподаткування особистих доходів за прогресивною системою обирають розвинуті країни світу. Проте таку систему не обирають в Україні, що, на наш погляд, є суттєвим недоліком вітчизняної системи. Перехід на пропорційне оподаткування свого часу було здійснено з досвіду Російської Федерації. Там і сьогодні застосовується базова ставка 13%, на відміну від нашої національної, яку у 2016 р. підвищено до 18% з одночасним скасування практики утримання єдиного соціального внеску 3,6%. Але навіть з таким рішенням, податковий тягар фактично залишився незмінним. Зменшення ставки нарахувань єдиного соціального внеску до 22% фонду

Таблиця 2

Прогресивні ставки особистого прибуткового податку у країнах світу*

Країна	Найнижча та найвища прогресивна ставки
Німеччина	14 – 45%
США	10 – 39,6%
Великобританія	20 – 45%
Японія	5 – 45%
Швеція**	20 – 25%
Франція	14 – 45%

* Складено на основі [8; 9; 10; 11; 12; 13].

** Ставка національного податку. Додатково сплачується муніципальний податок. В середньому ця ставка становить 32%. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenguide-2016.pdf>

оплати праці не сприяло зменшенню виплат заробітних плат “в конвертах”. Такі “косметичні” зміни, на нашу думку, не дають жодного позитивного ефекту, а навпаки, призведуть до зростання ще більшої соціальної нерівності та напруженості, і аж ніяк не сприятимуть зростанню суспільного добробуту. Незрозуміло, яким мотивом слід керуватися, щоб в умовах затяжної економічної кризи, доповненої геополітичними дисбалансами, не лише не знижувати оподаткування індивідуального доходу громадян, а й подекуди запроваджувати підвищений рівень оподаткування.

Наступним недоліком є присутність у діючому законодавстві з оподаткування доходів фізичних осіб “віддалених від реальності” та практично не діючих елементів оподаткування. Проблема полягає в неефективності податкових норм щодо застосування податкової соціальної пільги, яку має право застосовувати кожен платник лише щодо доходу отриманого у вигляді заробітної плати та у випадку неперевищення її розміру місячного прожиткового мінімуму, встановленого для

працездатної особи на 1 січня звітного року, заокруглено до найближчих 10 грн. У 2016 р. цей показник становить – 1930 грн. Іншими словами, українці, що отримують нараховану платню 2000 грн. (близько 76 дол. США), вже не заслуговують на жодну податкову соціальну пільгу, оскільки, мабуть, це вже достатній для існування дохід. За даними Державної служби статистики України, на частку осіб з доходом до 2000 грн. у червні 2016 року припадало 19,7% від усіх працюючих, а це лише п'ята частина працюючого населення, решта 80,3% – не користуються пільгою (див. рис. 2).

У цьому аспекті хочеться відзначити, що усе податкове законодавство має бути раціональним. У ньому не повинно існувати норм, які не приносять дієвого ефекту. Правило застосування податкової соціальної пільги фактично нівелює можливість її застосування. Виникає питання доцільності існування цієї норми. На сьогодні система субсидій для населення приносить набагато більше користі, ніж існування та правило застосування податкової соціальної пільги

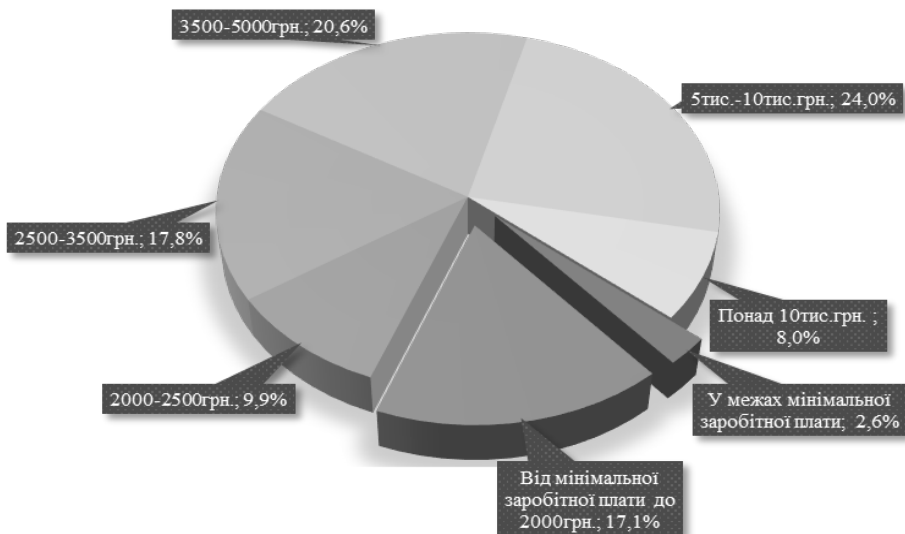


Рис. 2. Співвідношення доходів працюючого населення у червні 2016 р.*

* Складено на основі [6].

з податку на доходи фізичних осіб. Для вирішення цієї проблеми необхідно межу застосування пільги наближати до рівня середньої заробітної плати по країні.

Проблемним є і застосування податкової знижки в Україні. З усього переліку витрат, дозволених для декларування з метою перерахунку податку на доходи фізичних осіб, фактично масово використовуються лише витрати на навчання та лікування. Хоча в практиці зарубіжних країн можливим є виключення з об'єкта оподаткування особистим прибутковим податком значно ширшого від національного переліку витрат (на купівлю ліків, нерухомого майна та земельної ділянки, на підвищення кваліфікації, виплати за непільгованим іпотечним кредитуванням, витрати на житлове будівництво).

Звичайно, одне лише реформування оподаткування доходів фізичних осіб не вирішить проблеми соціального добробуту. За умови успішного реформування оподаткування бізнесу, збільшаться можливості для розвитку підприємництва і, як наслідок, зросте підприємницький прибуток, зайнятість та заробітна плата найманих працівників.

Оподаткування підприємницького сектору в Україні теж вимагає реформування. Безперечно, спрощена система оподаткування при її запровадженні відіграла позитивну роль, сприяючи збільшенню самозайнятих осіб та вирішивши проблему безробіття. Але сьогодні існуючі ставки єдиного податку не дозволяють стверджувати про його суттєву фіскальну роль. А для зростання зайнятості й економіки потрібно запроваджувати інші новації в оподаткуванні бізнесу. Присутність двох систем оподаткування (загальної та спрощеної) може свідчити про недосконалість однієї з них. З іншого боку перехід на спрощену систему оподаткування дає можливість крупному бізнесу шляхом поділу на дрібніші компанії

законно знижувати податкові зобов'язання. За таких обставин, коли бюджет недоотримує податкових надходжень, суб'єкти бізнесу тяжіють більше до малого бізнесу.

Світовий економічний досвід доводить, що економічні кризи вирішуються за рахунок існування крупного бізнесу та капіталу. Крупний бізнес також може суттєво покращити соціальний добробут та інфраструктуру, адже до нього залучається велика кількість працівників. В таких умовах необхідно кардинально міняти підхід до податкового стимулювання розвитку бізнесу, що в підсумку має сприяти покращенню соціального становища та добробуту нації. На наш погляд, слід поступово відмовлятися від спрощеної системи оподаткування, все більше вдаючись до використання податкових канікул для новоствореного чи венчурного бізнесу. Досвід США, Грузії та й навіть офшорних зон свідчить, що масштабний преференційний підхід в оподаткуванні протягом короткого часу може сприяти значному притоку зовнішніх і внутрішніх інвестицій. Не податкова амністія, а пільгове оподаткування для новостворених підприємств сприятиме швидшій детінізації економіки України. Зарубіжна практика прямого оподаткування підприємств свідчить про часте використання прогресивної системи при оподаткуванні прибутку, що сприяє формуванню та збільшенню обігових коштів новостворених і малих підприємств.

Висновки. Значні соціальні диспропорції в суспільстві, падіння купівельної спроможності та занепад економіки України поряд зі світовими глобалізаційними тенденціями та прагненням до інтеграції вимагають пошуку дієвих та ефективних інструментів вирішення проблем і досягнення поставлених цілей. Вдале та раціональне податкове регулювання, що є ключовим державним інструментом стимулювання економічного та соціального розвитку, сприятиме відновлен-

ню втраченої конкурентоспроможності національної економіки. Враховуючи зазначені соціальні нерівності та дисбаланси, в Україні варто проводити ефективні реформи чинної системи оподаткування, які позитивно вплинули б на формування конкурентного середовища та сприяли б покращенню соціального становища.

Безперечно, за роки незалежності проведено чимало податкових реформ, а державні інституції регулярно звітують про покращення соціально-економічного становища, але пересічний громадянин без будь-яких статистичних даних відчуває погіршення соціального становища та застій економіки країни. А причини, на які посилається влада при здійсненні невдалих реформ (боргові зобов'язання та виплати, валютні коливання, політична нестабільність, військове протистояння), ще більше зменшують довіру і надію населення України. За таких обставин потрібними є ті реформи, проведення яких в найкоротший час зможуть відчувати громадяни України. Необхідним є впровадження таких податкових змін, які комплексно вирішували б соціальні проблеми і диспропорції та сприяли б суспільному добробуту:

- запровадження прогресивної системи оподаткування доходів громадян, яка сприяла б формуванню середнього класу населення та покладала б більший суспільний обов'язок на багатші верстви населення;
- запровадження дієвої податкової соціальної пільги, яка сьогодні практично не застосовується шляхом підвищення межі її застосування до рівня 70% середньої заробітної плати по країні;
- розширення переліку витрат, що включаються до податкової знижки з податку на доходи фізичних осіб, в тому числі в аспекті перегляду обмежень їх застосування, пов'язаних з

нереальним на сьогодні місячним прожитковим мінімумом;

- зміна підходів до оподаткування прибутків підприємств шляхом ліквідації фіскальних перепон для початку бізнесу і його розвитку, а також з допомогою створення стимулів для нагромадження капіталу, залучення інвестицій за рахунок перенесення стимулюючих аспектів спрощеної системи оподаткування на загальну систему оподаткування.

Здійснення податкових реформ у сфері оподаткування доходів громадян та запровадження реальних стимулів для розвитку бізнесу подвоїть ефект покращення соціального становища та суспільного добробуту і, що найважливіше, поверне довіру населення України до органів влади.

Література

1. Черкасов А.В. *Продуктивна зайнятість та соціальний розвиток України: стан та перспективи* / А.В. Черкасов, О.В. Родіонов // *Ринок праці та зайнятість населення*. – 2016. – № 1. – С. 25–29.
2. *Суспільний добробут: поняття та теоретичні підходи* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uaeconomic.com/ulens-762-1.html>
3. Савченко В.Ф. *Національна економіка : навчальний посібник* / В.Ф. Савченко. – 2-е вид. – Чернівці : ЧДІЕУ, 2014. – 329с.
4. *Human Development Report 2015: Work for Human Development* / United Nations development programme [Electronic resource]. – Access mode : <http://hdr.undp.org/en/2015-report>
5. Кухта П. *Економічна нерівність в Україні* [Електронний ресурс] / П. Кухта. – Режим доступу : <http://real-economy.com.ua/publication/22/9737.html>
6. *Звітність з оплати праці та розподіл за розміром заробітної плати. Експрес-випуски Державної служби статистики України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

7. Показники валютного ринку. Звітність Національного банку України за 2000–2016 роки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=7693080

8. Income Tax (Einkommensteuer). WW+KN Wagner Winkler & Collegen GmbH Tax Consultants [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.german-tax-consultants.com/german-taxes/income-tax-einkommensteuer.html>

9. Projected U.S. Tax Rates for 2016. Forecast of Individual Income Tax Rates. US Tax center. [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.irs.com/articles/projected-us-tax-rates-2016>

10. Income Tax rates and Personal Allowances in United Kingdom [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.gov.uk/income-tax-rates/current-rates-and-allowances>

11. Taxation in Japan 2015 [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.kpmg.com/jp/en/knowledge/article/research-report/documents/taxation-in-japan-201511.pdf>

12. Taxation and investment in Sweden 2016 [Electronic resource]. – Access mode : <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenguide-2016.pdf>

13. Personal income tax rates in France. Tax Year 2015. France accountants [Electronic resource]. – Access mode : http://www.franceaccountants.com/tax.html#ourcharges_3

References

1. Cherkasov, A.V., Rodionov, O.V. (2016). *Produktyvna zainiatist ta sotsialnyi rozvytok Ukrainy: stan ta perspektyvy* [Productive employment and social development of Ukraine: state and prospects]. *Rynok pratsi ta zainiatist naselennia – The labor market and employment*, 1, 25-29 [in Ukrainian].

2. Suspilnyi dobrobut: poniattia ta teoretychni pidkhody [Social welfare: concepts and theoretical approaches]. Available at: <http://www.uaeconomic.com/ulens-762-1.html>

3. Savchenko, V.F. (2014). *Natsionalna ekonomika* [National economy] (2-nd ed.). Chernihiv: ChSIEM [in Ukrainian].

4. Human Development Report 2015: Work for Human Development/ United Nations development programme. Available at: <http://hdr.undp.org/en/2015-report>

5. Kukhta, P. *Ekonomiczna nerivnist v Ukraini* [Economical inequality in Ukraine] Available at: <http://real-economy.com.ua/publication/22/9737.html>

6. Zvitnist z opłaty pratsi ta rozpodil za rozmirom zarobitnoi platy. Ekspres-vypusky Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy [Reporting of pay and the distribution of wages. Express issue of the State Statistics Service of Ukraine] Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

7. Pokaznyky valiutnoho rynku. Zvitnist Natsionalnoho banku Ukrainy za 2000–2016 roky. [Indicators of the currency market. Reporting National Bank of Ukraine for 2000-2016 years]. Available at: https://bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=7693080

8. Income Tax (Einkommensteuer). WW+KN Wagner Winkler & Collegen GmbH Tax Consultants. Available at: <http://www.german-tax-consultants.com/german-taxes/income-tax-einkommensteuer.html>

9. Projected U.S. Tax Rates for 2016. Forecast of Individual Income Tax Rates. US Tax center. Available at: <https://www.irs.com/articles/projected-us-tax-rates-2016>

10. Income Tax rates and Personal Allowances in United Kingdom. Available at: <https://www.gov.uk/income-tax-rates/current-rates-and-allowances>

11. Taxation in Japan 2015. Available at: <https://www.kpmg.com/jp/en/knowledge/article/research-report/documents/taxation-in-japan-201511.pdf>

12. Taxation and investment in Sweden 2016. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenguide-2016.pdf>

13. Personal income tax rates in France. Tax Year 2015. France accountants. Available at: http://www.franceaccountants.com/tax.html#ourcharges_3

Стаття надійшла до редакції 11.04.2016.

УДК 336.22

Оксана ДЕСЯТНЮК,
Володимир ДМИТРІВ

СТАБІЛЬНІСТЬ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ЕКОНОМІЧНИЙ РОЗВИТОК ДЕРЖАВИ

Досліджено сутність і роль стабільності оподаткування у забезпеченні процесу економічного розвитку. Висвітлено основні теоретико-прикладні засади функціонування стабільності оподаткування. Наведено приклади порушення податкового законодавства, а також здійснено оцінку впливу діючої системи оподаткування на макrorівні. Окреслено основні тенденції діяльності держави в інвестиційно-інноваційній сфері, ключові цілі та завдання у контексті довгострокового розвитку національної економіки. Запропоновано основні напрями забезпечення стабільності оподаткування.

Ключові слова: стабільність оподаткування, економічний розвиток, податкове законодавство, фінансова політика, інновації.

Оксана ДЕСЯТНЮК, Володимир ДМИТРІВ

Стабильность налогообложения и ее влияние на экономическое развитие государства

Исследована сущность и роль стабильности налогообложения в обеспечении процесса экономического развития. Освещены основные теоретико-прикладные основы функционирования стабильности налогообложения. Приведены примеры нарушения налогового законодательства, а также осуществлена оценка влияния действующей системы налогообложения на макроуровне. Определены основные тенденции деятельности государства в инвестиционно-инновационной сфере, ключевые цели и задачи в контексте долгосрочного развития национальной экономики. Предложены основные направления обеспечения стабильности налогообложения.

Ключевые слова: стабильность налогообложения, экономическое развитие, налоговое законодательство, фискальная политика, инновации.

Oksana DESYATNYUK, Volodymyr DMYTRIV

Taxation stability in Ukraine and its influence upon economic development

Introduction. Numerous amendments in the system of legal process at taxation in Ukraine contradicts the main principle of stability of tax regulations and impacts both tax-payers and national socio-economic development. Additionally, the processes in taxation are accompanied with changes in political ideological, economic relations and the whole society that are complex hierarchic structure of communication between managerial bodies, business entities and individuals. It requires more substantial research of relevant problems in the sphere of stability of taxation and its influence upon national economic development.

Purpose. *The article aims to comprehensive research of main problems in stability of taxation, their origin, analysis of basic instruments to impose taxation stability as well as directions to update them.*

Results. *The author investigated the nature and role of taxation stability in securing of economic development. There were highlighted the main theoretic and applied fundamentals of taxation stability. The issue contains the examples of tax regulations' violations, assessment of valid tax regulations' impacts on micro level. The main trends of governmental regulations within investment & innovations sphere, key objectives and tasks in long-term development of national economy were described. The author suggested the main directions to secure taxation stability.*

Conclusions. *Inconsistency and fragmentariness of governmental policy in taxation, lack of financing of relevant problems, lack of scientific research in Ukraine, absence of organizational and financial support for innovative ventures, absence of efficient control after innovative activities and innovative policy management obstruct greatly the implementation of key directions of innovation development, which is stated in a number of legislative decrees.*

Keywords: *taxation stability, economic development, tax regulations, fiscal policy, innovations.*

JEL Classification: H25, H26.

Постановка проблеми. Важливою проблемою сьогодення нашої держави є те, що вітчизняні законотворці регулярно ігнорують вимоги законодавства, вносячи зміни в норми про податки та збори з порушенням встановлених Податковим кодексом строків. Так, згідно з п. 4.1.9 Податкового кодексу України зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти змінені правила та ставки оподаткування. Перелік податків і зборів, їхні ставки, а також податкові пільги при цьому, не можуть переглядатися протягом податкового року.

Як зазначає професор Д.О. Гетманцев, порушення згаданих приписів набуло в Україні регулярного характеру. З року в рік вони стають більш суттєвими, позбавляючи платників податків можливості планувати свої податкові витрати [1].

Така ситуація пов'язана з тим, що Податковий кодекс встановлює наведені об-

меження, не передбачаючи будь-яких санкцій за їх порушення. Подібний стан речей вступає в конфлікт із сучасною світовою юридичною практикою. Розглядом таких справ вже займається Європейський суд з прав людини, до якого звертаються підприємці, що постраждали від спровокованої державою нестабільності оподаткування.

Законодавчо встановлено обов'язкову норму, що породжує обґрунтовані «законні сподівання» у платників податків щодо майна, які вони повинні (або не повинні) сплатити в наступному податковому періоді, зберігши або відчуживши майно. З цього випливає, що хоча платник податку не має права на позов про скасування закону, прийнятого з порушенням п. 4.1.9 ПК, однак він володіє правом на відшкодування збитків, нанесених йому встановленням нової податкової норми в порушення цього пункту, якщо доведе, що додаткові витрати виникли у нього внаслідок порушення його законних очікувань.

Якщо держава затвердила певні обмеження концепцією (в цьому випадку – щодо

стабільності податкового законодавства), то є очевидним, що, відступаючи від них, вона діє протиправно. Введення правової концепції щодо внесення змін у сфері оподаткування породжує обґрунтовані очікування майнового характеру. Професор Д.О. Гетманцев стверджує, що в подібних випадках держава зобов'язана відшкодовувати збитки платників податків: "Вітчизняні платники податків вже зараз мають достатньо підстав для захисту своїх прав, порушених у зв'язку з недотриманням державою п. 4.1.9 ПК, безпосередньо в адмінсудах шляхом стягнення збитків з держави. Подібна судова практика у нас поки що відсутня через пасивність платників податків та нерішучість адмінсудів, що з побоюванням ставляться до застосування норм рішень ЄСПЛ у власній практиці" [1].

Нагадаємо, з 1 січня поточного року набули чинності зміни до Податкового кодексу України. Так, Законом "Про внесення змін в Податковий кодекс і деякі законодавчі акти України про забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році", зокрема, встановлено з 2016 р. уніфіковану ставку єдиного соціального внеску (ЄСВ) у розмірі 22% та скасовано 3,6% ЄСВ, що утримується із зарплати працівників [4].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми стабільності оподаткування привертають увагу низки науковців і фахівців-практиків. Серед них доцільно виокремити праці таких дослідників з актуальних питань стабільності оподаткування та його впливу на економічний розвиток, як : Д. Гетманцев [1], С. Юрій, А. Крисоватий, І. Майбуров, Т. Кошук [2], Л. Сало [3] та ін.

Поряд з цим, варто зазначити, оскільки процеси в оподаткуванні супроводжуються системними змінами суб'єктів політичних, ідеологічних, економічних відносин і всього суспільства в цілому, які є складною ієрархічною системою взаємовідносин органів управління, видів економічної діяльності,

підприємств і кожного члена суспільства, то це вимагає ґрунтовніших досліджень актуальних проблем в сфері стабільності оподаткування та його детермінованого впливу на економічний розвиток в країні.

Метою статті є дослідження основних проблем щодо забезпечення стабільності оподаткування, вивчення причин їхнього виникнення та аналіз на цій основі основних інструментів забезпечення стабільності оподаткування та формування напрямів його удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Важливим завданням держави є створення загальних умов для розвитку підприємництва та інноваційної діяльності, формування ринкового середовища, яке стимулювало б інноваційний розвиток, сприяло залученню приватного національного й іноземного капіталу у виробництво наукоємної продукції, заохочення різних форм кооперації між державним, академічним і підприємницьким секторами наукової та практичної діяльності. Саме партнерство держави та приватного бізнесу знижує ризики неефективних рішень у сфері інноваційного розвитку. Тому центр уваги у вирішенні проблеми співіснування держави та ринку переноситься на забезпечення взаємного доповнення їхнього функціонування.

Постійна мінливість податкового законодавства – це головна перешкода для залучення у сферу в інноваційної діяльності як вітчизняних, так і іноземних інвестицій. Умови ведення бізнесу завжди ускладнюються введенням змін заднім числом. Змінюючи "правила гри" для платників податків, держава стає ненадійним партнером і тим самим створює умови не тільки для порушення податкового законодавства, а й відлякує інвесторів від вкладення капіталу в інноваційні проекти на певний період. Потенційні інвестори потребують не тимчасових податкових привілеїв або нижчих ставок оподаткування

порівняно з іншими країнами, а вираженої та передбачуваної податкової системи.

Інноваційна діяльність є ризикованою та такою, що приносить прибутки з певним часовим відстроченням. Тому для її підтримки всі країни застосовують певні механізми стимулювання. Зокрема, у нормативно-правовому полі України закріплено низку таких відповідних пільг і стимулів:

- звільнення технологічних парків та їх учасників від сплати податку на додану вартість;
- звільнення від сплати мита при ввезенні обладнання для проектів технологічних парків та інноваційних проектів;
- звільнення від сплати 50% податку на додану вартість за операціями з продажу товарів, пов'язаних із реалізацією інноваційних проектів, і 50% податку на прибуток, одержаного від цих проектів [5].

З 1999 р. дія законодавчих норм щодо цих стимулів неодноразово призупинялась і згодом вони були скасовані взагалі, а до Податкового кодексу положення щодо безпосередньої підтримки інноваційної діяльності взагалі не включено. Ухвалення Податкового кодексу України (ПКУ) було політичним рішенням, що відкриває новий етап розвитку в оподаткуванні. Під час розробки різних варіантів ПКУ ставилася мета не механічно зібрати та систематизувати всі податкові норми в одному документі, а відобразити в ньому єдину концепцію податкової реформи, усунути численні правові колізії між чинними податковими нормативно-правовими актами. Передбачалося створити законодавче поле для податкової системи, яка стимулювала б інвестиції в інновації, оновлення виробництва, інфраструктури у високотехнологічних галузях економіки, а також розвиток середнього та малого бізнесу.

Введенням в дію з 2 лютого 2010 р. ПКУ український уряд прагнув вирішити такі принципи завдання [5]:

1. Забезпечення інноваційного розвитку економіки.

2. Створення сприятливих умов оподаткування для залучення прямих іноземних інвестицій.

3. Стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності:

- запровадження спеціальних податкових режимів;
- запровадження податкових канікул для новостворених підприємств;
- запровадження пільг з податку на прибуток і додану вартість, орієнтованих на енергозбереження;
- запровадження прискореної амортизації;
- удосконалення порядку відшкодування податку на додану вартість.

Тривалий час податкове стимулювання інноваційної діяльності в Україні законодавчо не забезпечується, адже у 2005 р. преференційні норми розділу V ("Особливості в оподаткуванні та митному регулюванні інноваційної діяльності") Закону України "Про інноваційну діяльність" було вилучено. Сьогодні Податковим кодексом України гарантується лише податкове стимулювання впровадження підприємствами енергоефективних технологій шляхом звільнення від оподаткування 80% їхнього прибутку, отриманого від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, установленим КМУ, а також 50% прибутку, одержаного від здійснення енергоефективних заходів і реалізації енергоефективних проектів суб'єктів господарювання, що введені до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів.

Національна економічна й податкова політика в інноваційній сфері повинна одночасно забезпечувати стійке економічне зрос-

тання в поєднанні зі збільшенням доходів держави. Зростання фіскальних надходжень можливе за рахунок розширення бази оподаткування, підвищення податкових ставок і ефективності податкового адміністрування.

Зазначимо, що згаданий раніше пункт 4.19 ст. 4 ПК встановлює обмеження для внесення змін тільки до положень, що регулюють елементи податку. Інші змінені норми можна приймати впродовж усього бюджетного року практично без жодних істотних обмежень, що також породжує правову невизначеність податкових відносин. Однак навіть цих досить ліберальних рамок законодавці не дотримуються, а принцип стабільності податкового законодавства у вітчизняних реаліях є, швидше, задекларованим прагненням, ніж реально діючою правовою нормою. Практично кожного року цей принцип ігнорується, повністю нівелюючи критерій чіткої визначеності податкового законодавства та позбавляючи платників податків можливостей достовірного податкового планування.

Логіка загальноприйнятої у правозастосуванні юридичної кваліфікації змін до податкового законодавства, ухвалених всупереч п. 4.1.9 ПК, така. Закон, який вносить подібні зміни, вважається чинним, оскільки не суперечить Конституції, як і іншим нормативно-правовим актам. Норма п. 4.1.9 ПК встановлює обмеження, не передбачаючи жодних наслідків (зокрема санкцій) у разі його порушення. Платникові податків нічого не залишається, окрім того, як виконувати закон. Однак практика Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ) пропонує інше бачення цієї проблеми. Так, у п. 21 рішення ЄСПЛ у справі Федоренка проти України від 30.06.2006 р. зазначено, що, відповідно до прецедентного права органів, які діють на підставі Конвенції, право власності може виступати у формі не тільки майна, а й “виправданих очікувань” від ефективного використання права власності. У рішенні ЄСПЛ у справі Стретч про-

ти Об’єднаного Королівства від 24.06.2003 г. майном, у значенні ст. 1 Протоколу 1 до Конвенції (встановлює право особи на мирне володіння своїм майном), вважається, зокрема, “законне і обґрунтоване очікування набути майно або майнове право” [1].

Таким чином, наявність згаданої вище обов’язкової норми ПКУ породжує у платників податків обґрунтовані “законні очікування” щодо майна (податку), який підлягає (або не підлягає) сплаті в наступному податковому періоді, за умови збереження або відчуження власного майна. Виходячи з цього, хоча й платник податків не має права на позов про скасування законодавчих змін, однак в нього є право на відшкодування збитків, завданих йому цими змінами встановленням податкової норми всупереч п. 4.1.9, якщо аргументовано доведе, що втрати спричинені порушенням законних очікувань такого платника податків.

Як свідчить позиція ЄСПЛ (рішення якої є в Україні джерелом права) у справі 41/74 Yvonne Van Duyn vs Home Office принцип юридичної визначеності означає, що зацікавлені особи можуть покладатися на зобов’язання, взяті державою, навіть коли вони закріплені в нормативному акті, який взагалі не має автоматичної прямої дії. Така дія зазначеного принципу пов’язана з іншим принципом відповідальності держави, котрий полягає в тому, що держава не може посилатися на власне порушення зобов’язань для уникнення відповідальності. Якщо держава затвердила певну правову концепцію, якою в описаному випадку є стабільність податкового законодавства, то вона чинить протиправно, коли відступає від заявленої поведінки або політики, оскільки погодження такої політики (поведінки) дало підстави для виникнення обґрунтованих очікувань в осіб щодо її дотримання державою чи органом публічної влади.

Позиція ЄСПЛ справедлива, виходячи не тільки з теорії права, а й звичайного здо-

рового глузду, адже держава, володіючи податковим суверенітетом, має право встановлювати норми, зокрема, і з порушенням (а можливо, і скасуванням) нею ж встановлених процедур. Проте в такому випадку вона зобов'язана відшкодувати збитки платникам податків, які виникли у зв'язку з порушенням їхніх законних очікувань.

На нашу думку, механізм захисту прав платників податків внаслідок порушення державою принципу стабільності правового поля у сфері оподаткування варто також передбачити безпосередньо в законодавстві, внівши вищеприписане правило, яке застосовує ЄСПЛ.

У цьому контексті зазначимо, що власне нормативно-правова база, програмні документи, суб'єкти інституційного забезпечення інноваційної діяльності, а також інноваційна інфраструктура є тими ключовими елементами, що формують інституційне середовище інноваційного розвитку економіки України. Відтак, можна говорити про прямий зв'язок стабільності оподаткування з ефективністю інноваційної діяльності й економічного розвитку загалом. Відповідно до цього, вважаємо за доцільне додатково проаналізувати стан інституційного забезпечення інноваційної діяльності в Україні.

Інституційні трансформації в інноваційній сфері відповідають загальнодержавним тенденціям і базуються, зокрема, на таких принципах: системність інституційних процесів в інноваційній сфері (необхідність урахування взаємодії та супідрядності різних рівнів господарського механізму й інноваційної сфери, у межах яких відбуваються інституційні трансформації); узгодженість інституційних процесів в інноваційній сфері із загальними соціально-економічними інституційними трансформаціями; комплексність оцінки інституційних процесів в інноваційній сфері (урахування всебічних наслідків інституційних процесів як у рамках інноваційної сфери діяльності,

так і поза її межами); динамічність процесів інституційних змін в інноваційній сфері (систематичне поповнення й уточнення напрямів інституційних процесів в інноваційній сфері в середньо- і довгостроковій перспективі в міру надходження інформації щодо пріоритетності соціально-економічного розвитку країни), інтенсивності використання ресурсів та особливостей впливу світових інтеграційних процесів тощо. Однак недотримання в Україні на практиці цих принципів, а також нехтування законами сучасного інституціоналізму не дозволили досі сформулювати у нашій країні результативне інституційне забезпечення інноваційної діяльності.

Розробка та впровадження цього забезпечення особливо актуальні для розвитку пріоритетних галузей промисловості, зокрема, машинобудування, суднобудування, літакобудування тощо.

Основні тенденції діяльності держави в інвестиційно-інноваційній сфері формують універсальні, перевірені світовою практикою рекомендації щодо змісту й основних завдань державної підтримки інвестиційно-інноваційного розвитку, до основних з яких можна віднести:

- ухвалення відповідних нормативно-правових рішень у сферах, які традиційно закріплені за державою;
- активне сприяння трансферу технологій;
- налагодження кооперації та партнерства між державою та приватним сектором за всіма напрямками інвестиційно-інноваційної діяльності, можливість брати участь у тих чи інших сферах створення інновацій, що мають як велику суспільну користь, так і значущість для приватного сектору;
- фокусування національних зусиль на технологіях, яких потребують підприємства національної економіки.

Відповідно, суб'єкти інституційного забезпечення та виконувані ними функції у

сфері інвестиційної та інноваційної діяльності в Україні відображені в табл. 1.

Ключові цілі та завдання економічного розвитку відображено в низці законодавчих і нормативно-правових документів, найважливіші з яких подано в табл. 2.

Разом із тим варто зазначити, що в чинному законодавстві не чітко визначені засади розвитку національної інноваційної системи, не конкретизована її структура. Окремі сегменти цієї системи, зокрема інституційний устрій інноваційної сфери, пріоритети науково-технічного й інноваційного розвитку економіки, програмно-цільове фінансування науково-технічної та інноваційної діяльності, підтримка підприємництва у сфері інновацій та трансферу технологій, розвиваються не узгоджено.

Однією із ключових причин неможливості утвердження в Україні інноваційно-технологічного розвитку є нестабільність податкового законодавства.

Стабільний розвиток на основі відкритого доступу не варто ототожнювати зі швидкими економічними темпами зростання країн, які живуть за рахунок експлуатації дешевих людських (Китай) чи природних (арабські країни, Росія) ресурсів. Їх багатство є тимчасовим [17]. З часом вони вичерпуються або дешевшають, а залежність від них призводить до падіння економічного потенціалу країни, що може призвести і до краху національної економіки (прикладом є СРСР, чи Венесуела) [18].

Головним у системі формування інституціонального середовища в Україні є фінансовий аспект. У межах цього напряму

Таблиця 1

**Характеристика суб'єктів інституційного забезпечення
інвестиційно-інноваційної діяльності в Україні***

№	Суб'єкт інституційного забезпечення	Функції, покладені на суб'єкт інституційного забезпечення
1.	Верховна Рада України	Розробляє та ухвалює нормативно-правові документи щодо інвестиційного та інноваційного розвитку.
2.	Кабінет Міністрів України	Забезпечує розвиток і підтримку науково-технічного та інноваційного потенціалу держави, у т. ч. шляхом забезпечення розроблення та реалізації програм структурної перебудови галузей національної економіки та інноваційного розвитку, а також ужиття заходів щодо вдосконалення державного регулювання в науково-технічній сфері, стимулювання інноваційної діяльності підприємств, установ та організацій.
3.	Міністерство економічного розвитку і торгівлі України	Формує та забезпечує реалізацію інвестиційної й інноваційної політики та організовує формування в Україні інноваційної інфраструктури.
4.	Міністерство освіти і науки України	Формує та забезпечує реалізацію державної політики у сфері освіти, науки, інновацій, інформатизації й інтелектуальної власності.
5.	Державне агентство з інвестицій та управління національними проектами	Здійснює реалізацію державної інвестиційної політики, в тому числі з управління національними проектами.
6.	Державне агентство з питань науки, інновацій та інформатизації України (з 2014 р. – Державне агентство з питань електронного урядування)	Здійснює реалізацію державної політики у сфері наукової, науково-технічної та інноваційної діяльності (до сфери управління агентства належать Український інститут науково-технічної та економічної інформації, ДП "Український державний центр науково-технічної та інноваційної експертизи", 10 регіональних центрів науки, інновацій та інформатизації, Державна інноваційна небанківська фінансово-кредитна установа "Фонд підтримки малого інноваційного бізнесу").

*Розроблено авторами на основі аналізу [6, 7, 8, 9, 10, 11].

Таблиця 2

**Організаційно-економічні основи розбудови економічної моделі
довгострокового розвитку національної економіки**

Назва нормативно-правового акта	Механізми впливу на розбудову інноваційної моделі розвитку
Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР	Гарантує громадянам свободу наукової та технічної, а також інших видів творчості, захист інтелектуальної власності, авторських прав
Концепція науково-технологічного та інноваційного розвитку України, затверджена Постановою ВРУ від 13 липня 1999 р. № 916-XIV	Визначення концептуальних засад інноваційного розвитку як невід'ємної складової забезпечення національних інтересів держави
Закон України "Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків" від 16 липня 1999 р. № 991-XIV (зі змінами й доповненнями, внесеними Законом України від 01 січня 2011 р. № 2756-17)	Створення державою спеціального правового режиму, який передбачає надання державної підтримки щодо стимулювання діяльності технологічних парків
Закон України "Про інноваційну діяльність" від 4 липня 2002 р. № 40-4 (зі змінами, внесеними Законом України від 02 жовтня 2011 р. № 3715-17)	Визначення мети та принципів державної інноваційної політики, а також правових, економічних й організаційних засад державного регулювання інноваційної діяльності
Закон України "Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні" від 08 вересня 2011 р. № 3715-VI	Визначення стратегічних та середньострокових пріоритетів інноваційної діяльності до 2021 р.
Закон України "Про інвестиційну діяльність" від 18 вересня 1991 р. № 1560-XII зі змінами від 12 серпня 2012 р.	Визначення мети та принципів державної інвестиційної політики, а також правових, економічних та організаційних засад державного регулювання інвестиційної діяльності

* Побудовано на основі [12, 13, 14, 15, 16].

доцільно здійснити такі заходи: запровадити систему дотацій та пільгових кредитів на поворотній і безповоротній основі з бюджетів різних рівнів на проведення розробок і впровадження інновацій, запровадити державні гарантії безризикової інноваційної діяльності за рахунок її страхування, збільшити бюджетні асигнування на науку й освіту, запровадити державні гарантії оплати постачання за кордон високотехнологічних новинок виробникам інноваційної продукції, прискорено імплементувати в Україні міжнародну практику венчурного (ризикового) фінансування інноваційної діяльності на базі новостворюваних наукових центрів та академічних наукових шкіл.

Отже, здійснена оцінка стану стабільності податкового законодавства та інституційного забезпечення інвестиційної та інноваційної діяльності в Україні в розрізі різних аспектів дає змогу зробити висновок, що

суб'єкти економічної діяльності на сучасному етапі не здатні розгорнути результативну науково-технологічну й інноваційну діяльність, оскільки національна інноваційна система позбавлена відтворювальних механізмів інвестування, що є головною перепорою її становлення та розвитку. При цьому чинний механізм оподаткування та регулювання інноваційної діяльності суб'єктів господарювання не лише не сприяє розширенню джерел фінансування інноваційного розвитку, а й протидіє залученню позабюджетних коштів та унеможливорює формування спеціальних, у тому числі відомчих фондів фінансування інновацій.

Таким чином, можна констатувати, що інституційне забезпечення інноваційного розвитку економіки України здійснюється повільно. Реалізації ключових напрямів такого розвитку, визначених у низці відповідних законодавчих і нормативно-правових до-

кументів, перешкоджають: неузгодженість і фрагментарність державної політики у сфері оподаткування; недостатнє фінансування відповідних державних програм заохочення наукової та науково-технічної діяльності в Україні; відсутність організаційної та фінансової підтримки інноваційних підприємств, а також ефективної системи контролю за інноваційною діяльністю. У цьому контексті забезпечення стабільності оподаткування є об'єктивно необхідним вектором сприяння економічному розвитку держави.

Література

1. Гетьманцев Д.О. Ретроподаткотворчість. "Помилки" держави, заякi відповідальність несе платник податків [Електронний ресурс] / Д. Гетьманцев // Дзеркало тижня. – 2016 – № 21. – Режим доступу : <http://gazeta.dt.ua/business/retropodatkovtvochist-pomilki-derzhaviza-yaki-vidpovidalnist-nese-platnik-podatktiv-.html>
2. Турбулентность налоговых реформ / С.И. Юрий, А.И. Крисоватый, И.А. Майбуров, Т.В. Кошук. – К. : Знання, 2011. – 382 с.
3. Сало Л. Моделювання впливу податкової політики на соціально-економічний розвиток країни // Світ фінансів. – 2015. – Вип. 3. – С. 18–30.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
5. Закон України "Про інноваційну діяльність" від 04.07.2002 р. № 40-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/40-15>.
6. Інформація з офіційного сайту Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua/>.
7. Інформація з офіційного сайту Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/>
8. Інформація з офіційного сайту Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/>.
9. Інформація з офіційного сайту Міністерства освіти і науки України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mon.gov.ua/>.
10. Інформація з офіційного сайту Державного агентства з інвестицій та управління національними проектами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrproject.gov.ua/>.
11. Інформація з офіційного сайту Державного агентства з питань електронного урядування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dknii.gov.ua/>.
12. Конституція України від 28.06.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
13. Постанова Верховної Ради України "Про Концепцію науково-технологічного та інноваційного розвитку України" від 13.07.1999 р. № 916-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/916-14>.
14. Закон України "Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків" від 16.07.1999 р. № 991-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/991-14>
15. Закон України "Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні" від 08.09.2011 р. № 3715-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3715-17>.
16. Закон України "Про інвестиційну діяльність" від 18.09.1991р. № 1560 – XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.
17. Шумпетер А. Теорія економічного розвитку: дослідження прибутків, капіталу, відсотка та економічного циклу / А. Шумпетер ; пер. з англ. В. Старка. – К. : Вид. дім "Києво-Могилянська академія", 2011. – 242 с.
18. Інноваційні фактори економічного зростання : наук. доповідь / Ю. М. Бажал, В. П. Александрова, М. С. Данько [та ін.]. – К. : Інститут економічного прогнозування. 1999. – 51 с.

References

1. Hetmantsev, D.O. (2016). *Retropodatkovorchist*. "Pomyly" derzhavy, za yaki vidpovidalnist nese platnyk podatkiv ["Errors" state, which is responsible taxpayer] Dzerkalo tyzhnia – Mirror of the week, 21. Available at: <http://gazeta.dt.ua/business/retropodatkovorchist-pomilki-derzhavi-za-yaki-vidpovidalnist-nese-platnik-podatkiv-.html>
2. Yuriy, S.I., Krysovaty, A.I., Maiburov, I.A., Koschuk, T.V. (2011). *Turbulentnost nalogovykh reform* [Turbulence of tax reforms]. Kyiv: Znannia [in Russian].
3. Salo, L. (2015). Modeliuvannya vplyvu podatkovoi polityky na sotsialno-ekonomichnyi rozvytok krainy [Modeling of tax policy influence upon national socio-economic development] *Svit finansiv – Finance world*, 3, 18-30 [in Ukrainian].
4. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI [Tax Code of Ukraine] (2010, December, 2). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
5. Zakon Ukrainy "Pro innovatsiinu diialnist" vid 04.07.2002 r. № 40-IV [Law of Ukraine "About innovative activity"] (2002, July, 4). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/40-15>.
6. Informatsiia z ofitsiinoho сайtu Verkhovnoi Rady Ukrainy [Information from official website of Supreme Council of Ukraine]. Available at: <http://rada.gov.ua/>.
7. Informatsiia z ofitsiinoho сайtu Kabinetu Ministriv Ukrainy [Information from official website of Cabinet of Ministers of Ukraine]. Available at: <http://www.kmu.gov.ua/>
8. Informatsiia z ofitsiinoho сайtu Ministerstva ekonomichnoho rozvytku i torhivli Ukrainy [Information from official website of Ministry of Economic Development and Commerce of Ukraine]. Available at: <http://www.me.gov.ua/>.
9. Informatsiia z ofitsiinoho сайtu Ministerstva osvity i nauky Ukrainy [Information from official website of Ministry of Education and Science of Ukraine]. Available at: <http://www.mon.gov.ua/>.
10. Informatsiia z ofitsiinoho сайtu Derzhavnoho ahentstva z investysii ta upravlinnia natsionalnymy proektamy [Information from official website of State Agency of Investments and National projects management]. Available at: <http://www.ukrproject.gov.ua/>.
11. Informatsiia z ofitsiinoho сайtu Derzhavnoho ahentstva z pytan elektronnoho uriaduvannia [Information from official website of State Agency of e-management]. Available at: <http://dknii.gov.ua/>.
12. Constitutsia Ukrainy vid 28.06.1996 r [Constitution of Ukraine] (1996, June, 28). Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
13. Postanova Verkhovnoi Rady Ukrainy "Pro Kontseptsiiu nauково-tekhnolohichnoho ta innovatsiinoho rozvytku Ukrainy" vid 13.07.1999 r. № 916-XIV [Decree of Supreme Council of Ukraine "About Concept of scientific-technological and innovative development of Ukraine"] (1999, July, 7). Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/916-14>.
14. Zakon Ukrainy "Pro spetsialnyi rezhym innovatsiinoi diialnosti tekhnolohichnykh parkiv" vid 16.07.1999 r. № 991-XIV [Law of Ukraine "About special mode of innovative activity of technological parks"] (1999, July, 16). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/991-14>
15. Zakon Ukrainy "Pro priorytetni napriamy innovatsiinoi diialnosti v Ukraini" vid 08.09.2011 r. № 3715-VI [Law of Ukraine "About priority directions of innovative activity in Ukraine"] (2011, September, 8). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3715-17>.
16. Zakon Ukrainy "Pro investysiiu diialnist" vid 18.09.1991r. № 1560 – XII [Law of Ukraine "About investment activity"] (1991, September, 18). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.
17. Shumpeter, A. (2011). *Teoriia ekonomichnoho rozvytku: doslidzhennia prybutkiv, kapitalu, vidсотka ta ekonomichnoho tsykladu* [Theory of economic development: studies of income, capital, interest and economic cycle]. Kyiv: Vyd. dim "Kyievo-Mohylianska akademiiia" [in Ukrainian].
18. Bazhal, Yu.M., Aleksandrova, V.P., Danko, M.S. (1999). *Innovatsiini faktory ekonomichnoho zrostannia* [Innovative factors of economic growth]. Kyiv: Instytut ekonomichnoho prohnozuvannia [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 11.04.2016.

УДК 336.2

Олена СИДОРОВИЧ

ІНСТИТУТИ ОПОДАТКУВАННЯ: ФОРМИ ПРОЯВУ ТА ЛОГІКА ФУНКЦІОНУВАННЯ

Обґрунтовано, що в умовах сучасних соціально-економічних, суспільних і цивілізаційних трансформацій, існує гостра потреба пошуку відповідних теоретичних доктрин, здатних пояснити природу процесів, що мають місце в усіх сферах життя суспільства, зокрема в сфері оподаткування. На основі використання інституціонального підходу розглянуто сутність, закономірності розвитку та особливості функціонування одного з найбільш історично давніх суспільних інститутів держави – інституту оподаткування. Встановлено, що інституціональна сутність оподаткування може виявлятися у певних різновидах, як: норми, правила гри, стереотипи поведінки та основи транзакційного обміну. Запропоновано авторське бачення та трактування формального і неформального інститутів оподаткування.

Ключові слова: інститути оподаткування, норма, стереотип поведінки, транзакційний обмін, неформальний інститут оподаткування.

Елена СИДОРОВИЧ

Институты налогообложения: формы проявления и логика функционирования

Обосновано, что в условиях современных социально-экономических, общественных и цивилизационных трансформаций, существует острая необходимость поиска соответствующих теоретических доктрин, способных объяснить природу процессов, имеющих место во всех сферах жизни общества, в том числе в сфере налогообложения. На основе использования институционального подхода рассмотрены сущность, закономерности развития и особенности функционирования одного из самых исторически древних общественных институтов государства – института налогообложения. Установлено, что институциональная сущность налогообложения может проявляться в определенных разновидностях, как: нормы, правила игры, стереотипы поведения и основы транзакционного обмена. Предложено авторское видение и трактовка формального и неформального институтов налогообложения.

Ключевые слова: институты налогообложения, норма, стереотип поведения, транзакционный обмен, неформальный институт налогообложения.

Olena SYDOROVYCH

Tax institutions: forms of displaying and logic of functioning

Introduction. Modern economic, social and civilization transformation that has gripped mankind in recent decades is characterized by a number of specific, deep and fundamental

changes of social and economic systems of different levels, their extensive networks and hierarchies. There is an increasing dependence of national economies, spread and depth of the impact on social and economic processes that are beyond public authorities, increase of cultural, social and information communications. These processes allow to can explain and justify the nature of the processes taking place in all spheres of society.

Purpose. *The purpose of the paper is to find and develop theoretical and methodological approaches of development and functioning of a social institution – tax institution. Usage of institutional paradigm to the investigation of the taxation processes allows to integrate the multiplicative approaches from economics theory and other social sciences; to identify alternative areas of knowledge of this social phenomenon in the local, national and global fiscal space.*

Results. *It was established, that taxation is one of the most historically ancient public institutions of the state, forms, types and mechanisms of which is an indicator of the evolution stage in the society. These forms vary in the process of social evolution and are affected by the relevant objective and subjective economic, ideological and political conditions. Determination of the institutional nature of taxation allows to consider their functioning in certain forms: as norms, rules, attitudes and behavior bases of transaction exchange. Furthermore, in the article author identifies the specific of functioning within two types of tax institutions: formal and informal, with highlighting the characteristics of their functioning and the features of the impact in terms of individuals, business and society.*

Conclusion. *The nature of the tax institutions functioning is determined by various options of dialectical nature of formal and informal components, and their institutional interaction. Formal institutions are stated in laws and various written orders, which are obligatory for a particular area. The basic principles of their implementation are universality, publicity, reasonableness, transparency, clarity, and existence of coercion to implement them. This informal institutions, which are functioning as an analogue to formal units, have common and divergent features, they are “unwritten” rules implemented in the form of social arrangements and conventional restrictions. The author determines tax nature, its formal and informal components which allow to present their own interpretation. According to it, tax institutions are a complex of formal and informal norms, rules of behavior and restrictions and implementation mechanisms in order to ensure the realization and regulation of relations that deal with dispossession and appropriation made by different government levels concerning taxpayers income for satisfying the interests of different social groups.*

Keywords: *tax institutions, norms and stereotypes of behavior, transactional exchanges, formal institution, informal institution of taxation.*

JEL Classification: B41; G20; H22; H30.

Постановка проблеми. Перебіг сучасних соціально-економічних, суспільних і цивілізаційних явищ, зумовлених глобальними трансформаціями, що охопили людство в ХХІ ст., характеризує прояв специфічних, глибинних, фундаментальних зрушень соціально-економічних сис-

тем різного рівня, їх розгалужених мереж та ієрархій. Широта і багатоформатність проявів цих масштабних трансформацій актуалізували необхідність пошуку сучасних принципів глобальної світобудови з подальшою розробкою й ідентифікацією стратегічних орієнтирів розвитку суспіль-

них інститутів на основі врахування їх са-
мобутніх національних характеристик.

Оподаткування – це один із найдавні-
ших суспільних інститутів держави, форми,
види та механізми якого є індикатором рів-
ня еволюції суспільства. Виникає на ранніх
етапах розвитку суспільних форм організа-
ції, трансформується у процесі соціальної
еволюції, відображаючи рівень суспільної
рефлексії щодо філософії, психології та по-
літики оподаткування від простих, зародко-
вих, перехідних до більш зрілих і досконалих
форм. Ці форми інститутів оподаткування,
змінюючись в процесі суспільної еволюції
залежать від рівня впливу на них відповід-
них об'єктивних і суб'єктивних передумов
розвитку, дослідження яких зумовлене не
лише потребами пізнання їх історичних мо-
делей, а й необхідності аналізу специфіки їх
функціонування в сучасних умовах.

**Аналіз останніх досліджень і публіка-
цій.** Категорія “інститут” є однією з централь-
них в роботах Р. Арона [R. Aron], А. Берлі
[A. Berle], Д. Бернхема [J. Burnham], Е. Богар-
та [E. Bogart], Т. Верлена [T. Verlaine], Ж. Ел-
люля [J. Ellul], Дж. Кларка [J. Clark], Г. Коль-
ма [H. Kohlm], Дж. Коммонса [J. Commons],
Г. Мінза [H. Minz], У. Мітчелла [W. Mitchell],
Д. Норта [D. North], У. Ростоу [W. Rostow],
Дж. Роулза [J. Rawls], Ж. Фурастьє
[J. Fourastie] та ін. Більш сучасне тлумачен-
ня представлено у працях таких визначних
теоретиків, як: Д. Белл [D. Bell], Дж. К. Гелб-
рейт [J. Galbraith], Г. Мюрдаль [G. Myrdal],
Я. Тінберген [Jan Tinbergen], О. Тоффлер
[A. Tofler], Р. Хейлбронер [R. Heilbroner] та
ін. Згідно з їхніми поглядами, інститутами
вважається публічна система правил, які ви-
значають норми і положення з відповідними
правами й обов'язками, владними проявами
і обмеженнями, що носять дозвольний або
обмежуючий характер, при визначених фор-
мах покарання чи захисту. Механізм транс-
формації суспільства при цьому трактується

відповідно до того, що розвиток економічної,
фінансової чи фінансової системи, а також
відносини між учасниками суспільних і фінан-
сових взаємодій складаються не лише під
впливом безпосередньо економічних, а й
соціальних, політичних, психологічних і мо-
рально-етичних факторів.

Метою статті є пошук та розробка тео-
ретико-методологічних підходів обґрунтуван-
ня закономірностей розвитку й особливостей
функціонування інституту оподаткування у
його формальному і неформальному різ-
новидах та імманентних проявах, зокрема:
норми, правила гри, стереотип поведінки та
основи трансакційного обміну.

**Виклад основного матеріалу дослі-
дження.** Перманентні економічні кризи,
що ознаменували собою період радикаль-
них трансформацій, виступили каталіза-
тором підвищеного інтересу представни-
ків світової наукової спільноти до пошуку
адекватних парадигм пізнання процесів,
зумовлених кардинальними цивілізацій-
ними метаморфозами. В цьому контексті
онтологічний базис інституціональної те-
орії, органічно поєднуючи методологічні
підходи філософії і психології, суспільної
етики і соціології, різних напрямів і науко-
во-дослідницьких течій економічної теорії
на міждисциплінарному рівні, здатен систе-
матизувати та узагальнити концептуальні
підходи пізнання засад трансформації со-
ціально-економічних систем.

Поява міждисциплінарних, мультипліка-
тивних напрямів досліджень, як різновидів
гетеродоксальних економічних парадигм
інституціоналізму, дає змогу вивчати склад-
ноорганізовані об'єкти, ефекти системності
яких виявляються за умови симбіозу фун-
даментальних і прикладних завдань, що є
нездійсненним за вузькодисциплінарного
підходу. Напевне, саме тому, в Маніфесті
“До створення інституціональної політичної
економії” (Towards an Institutionalist Political

Есопому) остання висувається на роль інтегратора різноманітних шкіл нестандартної економічної думки, яка намагається знайти відповіді на сучасні виклики [1, 17–24].

За твердженням Дж. Ходжсона, інститути є ключовим елементом будь-якої економічної системи, що зумовлює завдання вивчення процесів їх збереження, оновлення і зміни. Першопочатково “інститути” тлумачились як “природні утворення”, що слугують задоволенню фундаментальних життєвих потреб суспільства, забезпеченню безпеки та соціального порядку (Г. Спенсер). З усвідомленням “природного” характеру їх появи, вони трактуються окремими теоретиками як суспільні конструкти, тобто “штучні утворення”, що формуються під впливом соціальної інженерії (М. Вебер, К. Маркс). Регулюючий характер інститутів, на думку Т. Парсонса, втілюється в сукупності специфічних нормативних комплексів, задіяних у процесі регуляції статусно-рольової поведінки індивідів.

Однак, мусимо визнати, що інституціональна теорія, зародившись на рубежі XIX–XX ст. та ставши однією з провідних парадигм сучасної економічної науки, на сьогодні характеризується відсутністю сформованого єдиного категорійно-термінологічного базису та онтологічного трактування. Окреслення сутності інститутів як суспільних феноменів, що є індивідуалізованим у різних представників інституціональної теорії, зумовлює існування його тлумачень, серед яких розрізняють конкретні напрями, започатковані основоположниками еволюційного, психобіологічного, соціально-правового та емпіричного напрямів. Зокрема, апологети правознавчих наук розглядають інститути як стійкі комплекси юридичних правил, “які, переслідуючи одну спільну мету, управляють перманентним та абстрактним вираженням суспільного життя” [2, 314].; Предметом наукових інтересів

істориків виступають еволюційні механізми розвитку інституцій та інститутів. Соціологи аналізують інститути на основі практики їх прояву та впливу на соціум; економісти “вбачають в інститутах засоби суспільного обміну та складові механізму регулювання ринкових відносин” [3], а дослідники політичної філософії шляхом пізнання інституційних структур окреслюють проблеми “правильного” та “справедливого” облаштування суспільного життя. Така багатоформатність і обширність теоретичних напрямів визначає мультиплікативну диференціацію орієнтирів досліджень та існуючих підходів ідентифікації суспільних феноменів, з аргументацією доцільності закріплення за ними теоретичних конструктів, на кшталт “інститут” і “інституція”, “організація”. В результаті здійснюваної в онтологічній площині полеміки теоретиками окреслюються відповідні обґрунтування з подальшим визначенням співвідношень цих понять, наслідком яких стають заклики розглядати їх як синоніми, або доводиться необхідність чіткого розмежування.

Розуміючи характерну інституціоналізму певну дискретність категоріального поля, за основу, відправну точку авторського розуміння сутності інститутів візьмемо визначення класика інституціональної теорії Т. Веблена [4, 42], який у своїй роботі констатував, що у суспільстві існує комплекс звичних способів мислення щодо відносин між людиною і суспільством, як моделей загальноприйнятої поведінки. Подібною є точка зору Г. Спенсера, котрий визнавав, що саме інститути забезпечують перетворення людини в соціальну істоту, залучають її в систему соціальних взаємодій, носячи колективний характер прояву, формують умови для соціалізації особистості. Ця діалектична сутність соціальних інститутів реалізується, на думку класика, в шести основних їх різновидах, поєдну-

ючи як формальні правила, так і неформальні норми їх реалізації. Саме на цьому наголошував класик інституціональної теорії Д. Норт, стверджуючи, що інститути є “формальними правилами, неформальними обмеженнями і способами забезпечення дієвості обмежень” або як “правила, механізми, що забезпечують їх виконання і норми поведінки, які структурують повторювані взаємодії між людьми” [5, 18].

Інститут оподаткування, починаючи від зародження його первинних форм (протоінститутів), що відображали основні родоплеменні, общинні відносини, так і відбір сучасних зразків, ефективних при заданих природних, політичних, суспільних та економічних умовах, також формується під впливом сукупності інституціоналізованих формальних і неформальних норм і правил поведінки між учасниками взаємодій. При цьому формальні інститути – це спосіб організованої побудови соціально обумовлених зв'язків, статусів і норм з метою забезпечення функціональної взаємодії. Виступаючи “результатом спеціального людського задуму”, вони створюються централізовано і фіксуються в нормативно-правових актах держави. Д. Норт класифікує формальні правила на політико-етичні правила, економічні правила та соціальні контракти. Важлива роль формальних правил при цьому полягає в тому, що вони окреслюють набір прав і функцій, які приписуються індивідам. Отже, під формальним інститутом оподаткування ми розуміємо систему правових норм, що впорядковують поведінку його носіїв (учасників суспільних взаємовідносин), та механізмів її реалізації щодо трансакції частини доходів платників податків до різного рівня централізованих фондів фінансових ресурсів держави для забезпечення задоволення інтересів різних соціальних груп [6, 120]. Графічне бачення формального інституту оподаткування подано на рис. 1.

Неформальні взаємодії, будучи сформованими в процесі історичного розвитку, це – “генетична пам'ять” суспільства або дороговказ способів узгодження відносин у кризових ситуаціях на міжособовому та міжгруповому рівнях. Вони, у поєднанні з формалізованими нормами поведінки, будучи наявними на різних ієрархічних рівнях суспільства, утворюють складні ієрархічні структури інститутів. Напевне, не буде перебільшенням констатація думки про те, що інститут оподаткування втілює в собі симбіоз цих двох протилежних типів взаємодій. Причиною цього є наявність іманентно властивого людині супротиву, зумовленого усвідомленням втручання держави в особистий її простір.

Можливість забезпечення прояву ролей як систем колективної дії реалізовується внаслідок функціонування відповідних (фіскальних) органів, які є відносно відокремленими структурами інститутів, що виконують визначені системні функції. Безумовно, значний розвиток інститутів оподаткування в контексті виконуваних ними цілого спектра засад, завдань та функцій зумовлює їх повне включення в інституціональну систему суспільства та актуалізує їх пізнання як системних інституціональних одиниць.

Різновидом інститутів, що обумовлюють інституціональну рівновагу в процесах оподаткування, якість інституціонального управління, перебіг економічних і соціальних процесів як усередині певної системи, так і запозичення моделей окремих інституціональних одиниць з інших систем, визначаючи ефективність процесів реформування процесів оподаткування, є неформальні інститути. Вміщуючи увесь досвід суспільних взаємодій, починаючи з прадавніх часів і донині, вони володіють широким діапазоном впливу на процеси державного управління, засади функціонування бізнес структур, індивідуальний та суспільний вибір.

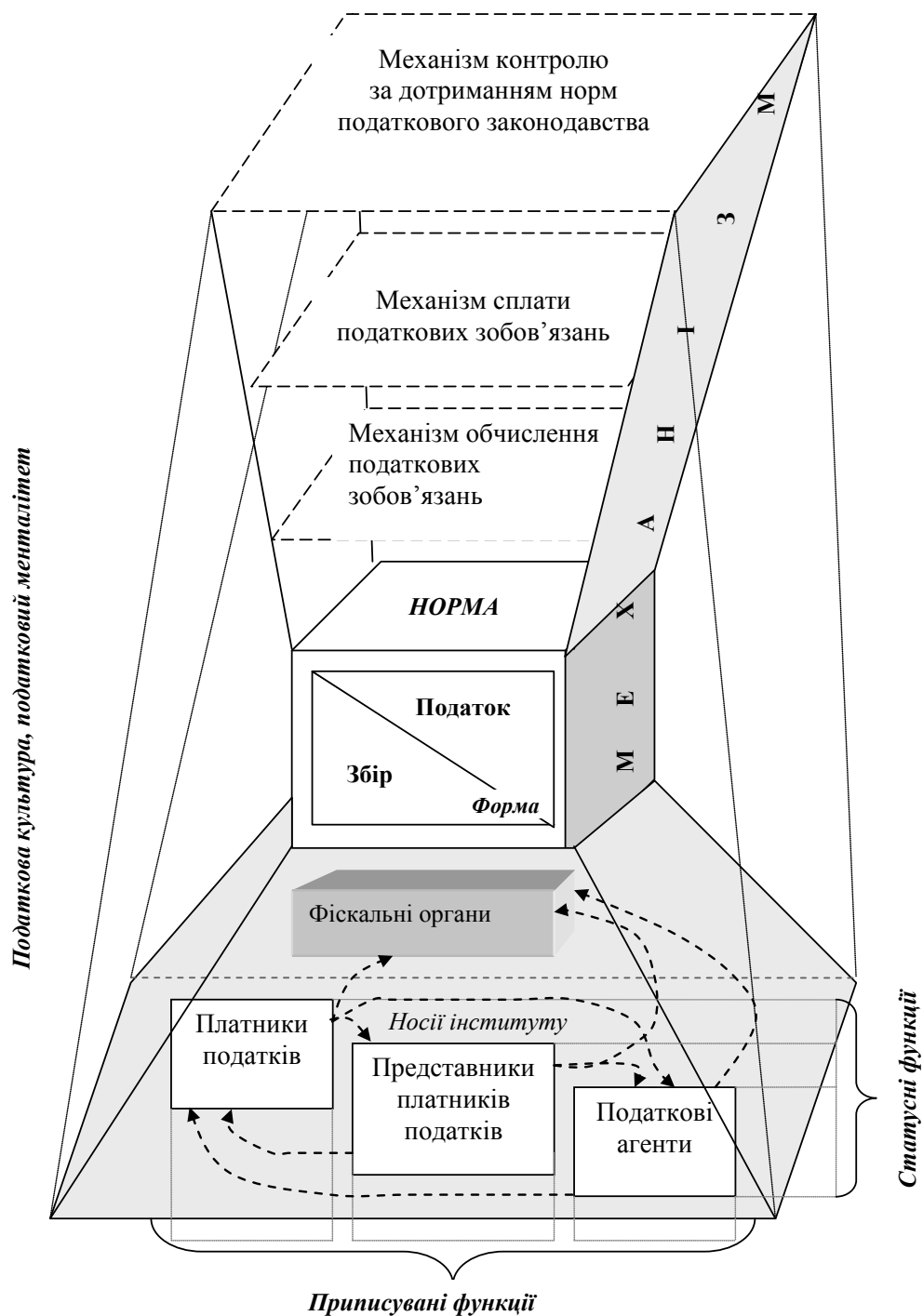


Рис. 1. Формальний інститут оподаткування*

* Побудовано автором.

Інституціональна неформальність є невід'ємним компонентом інституціональної архітектури будь-якого суспільства, обґрунтовуючи використання універсальних, еволюційно вивірених механізмів виживання соціуму, втілюючи індивідуальні інтереси та мотивації індивідів. У цьому контексті пізнання інститутів оподаткування необхідно здійснювати у діалектичній єдності формальної і неформальної складових з метою подальшого узгодженого, взаємного корегування та взаємодії.

Відмінності в характері зміни інститутів оподаткування визначають різні варіанти діалектичного характеру інституціональної взаємодії формальних і неформальних складових. У теорії інституціоналізму існує кілька підходів до визначення позитивних та негативних ефектів взаємодії формальних і неформальних інститутів, етапів їх взаємопереходу, що цілком можна перенести і на площину інститутів оподаткування. Вищеозначені підходи й етапи взаємопереходу, заміщення неформальних інститутів формальними засвідчують діалектичну сутність процесу трансформації формальних і неформальних інститутів, що описуються принципами еволюційного розвитку: спадковість – зміна – природний відбір.

Формальні інститути зафіксовані в законах і різного роду письмових розпорядженнях, що є обов'язковими для виконання на певній території. Основними принципами їх реалізації є всезагальність, публічність, обґрунтованість, прозорість, чіткість, зрозумілість і наявність примусу до їх реалізації. При цьому неформальні інститути, функціонуючи як аналог формальних, володіють спільними та відмінними рисами, є "неписаними" нормами, що реалізуються у вигляді суспільних домовленостей та загальноприйнятих обмежень.

На відміну від формальних інститутів оподаткування, гарантом існування та дотримання яких є держава, неформальні ін-

ститути є нормами, правилами поведінки та їх обмеженнями, дотримання яких гарантується усіма членами суспільства. Характерною їх ознакою є максимальна персоніфікація, відсутність жорсткого авторитаризму та жорстких санкцій за порушення, загальність формулювань, значна інерційність, менша керованість, змінність і маневреність.

Існує декілька передумов розширення неформальних інститутів за наявності певного комплексу формальних норм, правил поведінки та їх обмежень, зокрема:

1) неповнота формальних інститутів, які, задаючи параметри поведінки, не враховують усіх її варіантів, що змушує індивідів, які діють у межах формальних інститутів, розробляти доповнюючі існуючі норми і процедури або певним чином спрощувати їх;

2) використання неформальних інститутів в якості запасних стратегій для суб'єктів, які надають перевагу дотриманню формальних норм, але це не завжди є можливим під впливом певних обставин. Крім того, прикладом цього типу є розширення індивідами спектра неформальних взаємодій за умов, коли вони є менш витратними, ніж дотримання формальних норм;

3) третім розновидом передумов розширення неформальних інститутів є намагання досягнення цілей, які вважаються суспільно неприйнятними. Як приклад можна назвати існування демократичних, правових чи інших інститутів, які підкріплюються неформальними механізмами примусу і контролю, корупційним підґрунтям.

Окрім означених характеристик неформальних інститутів, виокремимо ті особливості, які характеризують неформальну сферу взаємовідносин в оподаткуванні. Передусім, зазначимо, що, незважаючи на констатацію їх існування практично у всіх базових дослідженнях з інституціональної теорії, вони все ж являють собою певну *terra incognita*, оскільки виступають свого

роду підводною частиною айсберга. Неформальні інститути є продуктом еволюційного розвитку, втілюючи хронологію взаємодії індивідів і виконуючи функції контролю, управління, “страхування” та самозбереження.

Поділ інститутів на формальні і неформальні є традиційним для теорії інституціоналізму, де останнім приписується їх явна нелегітимність, деструктивний характер впливу на економічну поведінку, господарську діяльність та здатність заміщення формальних норм і правил. Проте найбільш повно існування переліку негативних властивостей неформальних інститутів відмічається саме у фінансовій сфері. Безумовно, неформальні інститути здійснюють беззаперечний вплив на перебіг соціально-економічних процесів у суспільстві, однак їх деструктивний вплив вважаємо дещо перебільшеним.

Логічним є причинно-наслідковий зв'язок між існуванням порушень, неефективності чи дисфункцій формальних норм, що регулюють умови отримання доходу, акумуляції чи перерозподілу ресурсів центром та ін., до домінування в економічній системі архаїчної, але перевіреної часом моделі неформальних взаємодій. Її метою є мінімізація трансакційних витрат, збільшення доступу до обмежених економічних ресурсів, отримання більших конкурентних переваг, максимізація рівня отримуваних доходів.

Інституціональний простір конфліктний апіорі, оскільки запровадження нових інститутів завжди зумовлює зміну старих встановлених взаємодій, що задовольняють соціальні позиції та ролі приписи. Таким чином, має місце постійна суперечність між легальністю і легітимністю, тобто визнанням інститутів членами суспільства. При цьому, існування неформальних інститутів певного типу в інституціональній архітектоніці зумовлюється їх характером прояву, який наділяє їх допоміжними, акомодативними, конкуруючими та заміщувальними властивостями [7].

Загалом під неформальним інститутом оподаткування ми розуміємо стійку конструкцію взаємопов'язаних, неформалізованих норм, правил та принципів, що, зумовлюючись впливом інтересів, мотивацій, ціннісних установок та культурних патернів, регулюють діяльність носіїв інституту. При цьому під відсутністю мотивації ми розуміємо відсутність фіксації, кодифікації та узаконення у знаковому виразі норм, за допомогою яких встановлюється система ролей і статусів.

Традиційно функціонування неформальних інститутів оподаткування в інституціональній матриці суспільства обґрунтовують специфікою національного менталітету та пов'язують із масовим ухиленням від дотримання законодавчих норм, гальмуванням економічних реформ, зростанням проявів тіньової економіки.

У фахових джерелах утвердився підхід, згідно з яким тіньову економіку розглядають в розрізі двох складових: “кримінальної” і “паралельної”. Перша охоплює крайні форми антисуспільної поведінки, зокрема: незаконне виробництво продукції та послуги, розкрадання, шахрайство, рекет, наркобізнес, проституція та ін. Вважається, що друга складова функціонує “паралельно” з реальним сектором економіки і реалізується у секторі домашніх господарств, неформальному та прихованому секторі, рівень якої, за оцінками фахівців Світового банку, в Україні сягає приблизно 50% офіційного ВВП.

Неформальний інститут податку характеризується індивідуальним та суспільним характером прояву. На рівні індивіда він представлений у вигляді базових патернів, що обумовлюють його участь як носія інституту у взаємодіях певного типу. Сюди ми відносимо: звички, цінності, інтереси, вподобання, традиції, механізми прийняття рішень, мотивації та ментальні особливості, що визначають тип взаємодії та її результуючий ефект (рис. 2). Кожен з них, прохо-

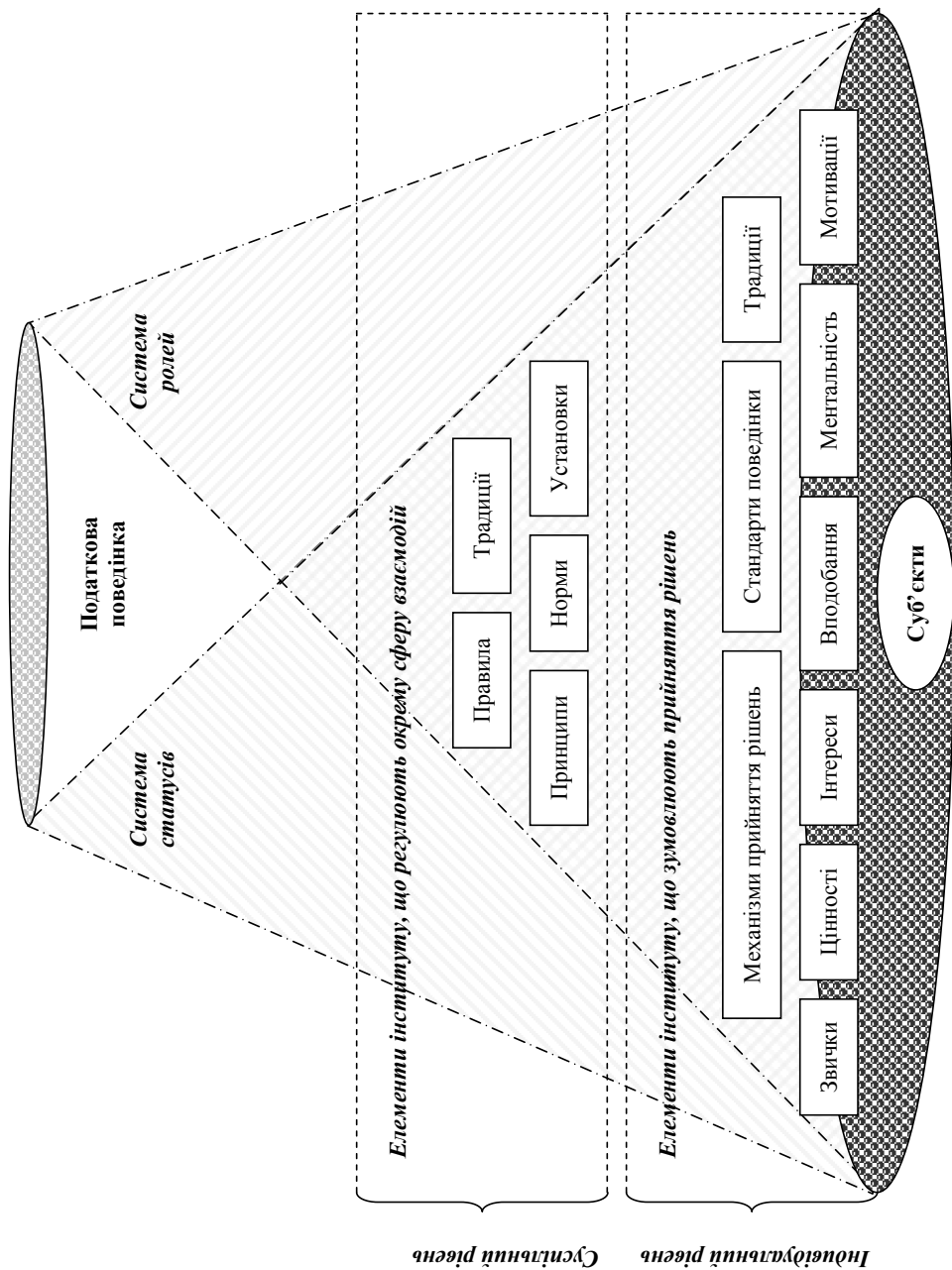


Рис. 2. Неформальний інститут оподаткування: складові та вплив на податкову поведінку*

* Побудовано автором.

дячи крізь призму системи статусів і ролей, реалізується, знаходить своє відображення у податковій поведінці відповідного типу.

Специфіка прояву суспільного рівня неформального інституту дає змогу стверджувати про вплив правил, традицій, принципів, норм та установок, що є домінуючими патернами, зумовленими специфікою участі індивідів у певних взаємодіях, визначаючи тип податкової поведінки. Загалом, роль неформальних інститутів неможливо недооцінити, оскільки, будучи закладеними як "...внутрішньо обов'язкові для людини стандарти поведінки... є частиною тієї спадщини, яку ми називаємо культурою, завдяки якій неформальні вирішення проблем обміну, знайдені в минулому, переносяться в сьогодення і роблять колишні неформальні обмеження важливим джерелом безперервності в ході тривалих соціальних змін" [5, 57].

Схожою є позиція М. Бунге, який стверджував, що "...не одні закони, що визначають права прошарків і приватних осіб на зайнятість тією чи іншою діяльністю; не одні фінансові і поліцейські установи, що встановлюють межі для приватної підприємливості в інтересі цілого; але обставини, що перебувають поза колом юридичних постанов, – розумова, технічна і моральна освіта народу, сила традицій і звичок – діють таким самим потужним чином на встановлення різноманітних відносин у порядку володіння, користування та розпорядження правом власності" [8, 41].

Основоположник інституціоналізму Т. Веблен при дослідженні інститутів також доводить особливу роль неформальних взаємодій, оскільки, на його думку, людина є біосоціальною істотою, що скеровується вродженими інстинктами: самозбереження і збереження роду, схильності до суперництва і протиборства за доступ і споживання благ, здійсненні відповідних взаємодій лише на основі наявного особистого інтересу.

Відомий представник американського напряму інституціоналізму Дж. Коммонс вважав, що інститут – це колективна діяльність з контролю за індивідуальною діяльністю, принципи якої сформувалися в процесі еволюційного розвитку від звичаєвого права первісних суспільних формацій до законодавчих норм сучасних розвинених держав. На думку вченого, суспільство – це сума індивідів, структурно ускладнена наявністю інститутів, існування яких визначає "безпечну" зону індивідуальних дій в суспільстві. Інститути, таким чином, виступають формою узгодження законів і принципів взаємодії обміну прав володіння, що характеризується діалектичною природою, оскільки забезпечує реалізацію протилежно спрямованих векторів інтересів учасників. При цьому, саме інститути регулюють процес забезпечення інтересів і перерозподіл (відчуження і присвоєння) доходів індивідів.

У суспільстві, де формальні норми оподаткування є ефективними в забезпеченні індивідуального інтересу, роль неформальних інститутів незначна. У протилежному разі, якщо з урахуванням відповідних причин функції інституту не формалізовані або формалізовані неналежним чином, то більший прояв знаходять саме неформальні інститути. Тому, як зазначає Р. Мертон, "...дослідники, що не беруть до уваги неформальні правила гри, ризикують проґавити багато важливих спонукальних мотивів та стримувачів, що визначають політичну поведінку" [9, 32].

Незнання закономірностей функціонування неформальних інститутів та нехтування ними зумовлюють суперечливий характер теоретико-методологічної бази податкового реформування, поспішне прийняття політично ангажованих законодавчих актів і здійснення постійних змін до них, що дискредитує державу як гаранта та базовий суспільний інститут, провокуючи

опортуністичну поведінку учасників економічних процесів. У цьому контексті твердження про домінування неформальних інститутів є лише свідченням неефективності функціонування в суспільстві формальних норм, правил поведінки, неефективного трансакційного обміну.

Розгляд інституту податку як норми в загальному значенні дозволяє визначати його як норму реалізації багатосторонніх відносин економічних агентів, яка впорядковує їх взаємодії для забезпечення фінансування державою суспільних благ. Ознаки, що дозволяють відрізнити податки від неподаткових платежів, на зразок: характер відчуження, цільове призначення, безеквівалентність та не поверненість, які в традиційній податковій теорії є індикаторами класифікації податкових одиниць, в інституціоналізмі характеризують лише конкретні особливості норми, властивості, якими вона може володіти за певних обставин (рис. 3).

Згідно з інституціональним трактуванням більш ранні форми доходів не володі-

ли необхідними ознаками норми порівняно з податками. Хронологічно виникнення інституту оподаткування як норми може бути започатковане з XVII–XVIII століть, коли в переважній більшості держав право встановлення податків надавалось лише законодавчим органам, яким делегувалось визначення обсягу та цілей сплати обов'язкових відрахувань з метою забезпечення фінансування загальнодержавних потреб. У цьому контексті норми оподаткування, будучи частиною успадкованих правових норм, втілюють їх сутність, специфіку реалізації та класифікаційні ознаки. Елементами норми є: атрибути, фактор обов'язку, мета, умови та санкції. Існує певна відмінність між нормою і середнім значенням норми. Якщо перша реалізується через соціальні та правові механізми, то її середнє значення вказує на допустимий рівень відхилення від дотримання норми.

Визначальною умовою розгляду норми як складового елементу інституту оподаткування є наявність таких її елементів, як мета

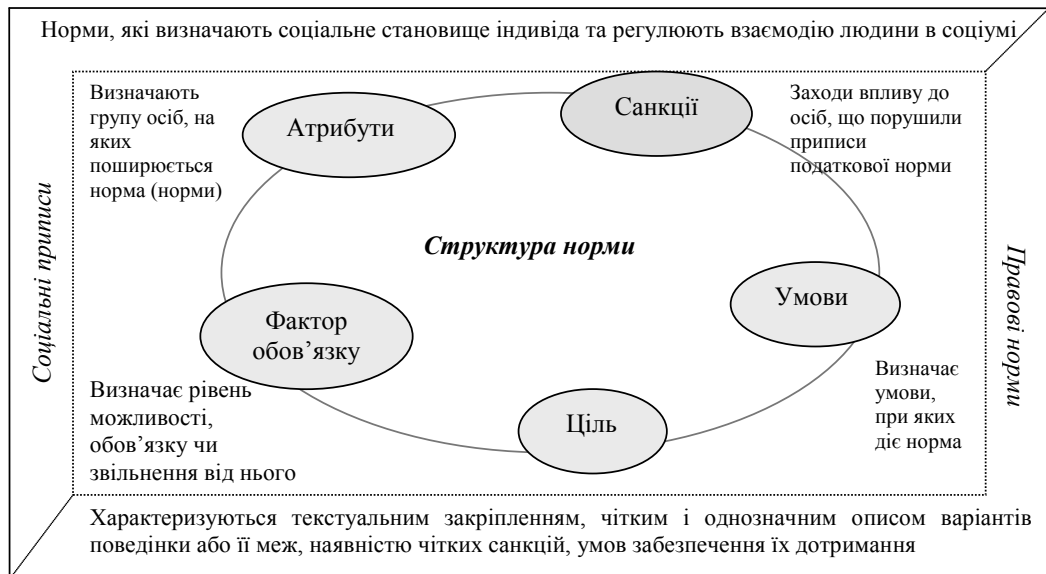


Рис. 3. Структура, класифікаційні ознаки інституту податку як норми*

* Побудовано автором.

та умови дії. Трамбування податку в контексті інституціональної теорії не зводиться його лише до форми відчуження на користь держави частини доходу економічного агента, а встановлює відповідну мету, що полягає у формуванні та забезпеченні фінансування суспільних благ на умовах економічної та юридичної самостійності економічних агентів. Податок як норма відносин може існувати лише тоді, коли податкоплатники є вільними економічними агентами, що володіють правом власності на свої доходи, майно, капітал, на чому наголошував А. Сміт, визнаючи податки ознакою свободи, а не рабства для тих, хто їх сплачує.

Вітчизняний теоретик Т. Меркулова зауважує: “Співвідношення між податком і оподаткуванням – це співвідношення норми і механізму її підтримання”, зумовлюючи в фахових джерелах два підходи: “бінарний”, що включає представлення “норма+механізм” та “моно-”, який втілюється в одній нормі. Оподаткування як механізм, що забезпечує реалізацію і стійкість норми, хоч і виходить за дефініційні межі “податку”, однак, на думку дослідниці, є складовими одного інституту, який на рівних умовах можна називати інститутом податку чи інститутом оподаткування [10, 64–70].

Трамбування податків як правил гри аргументує специфіку діяльності економічних агентів відповідно до формальних і неформальних правил поведінки, здійснюваних в державі. Формування такого підходу в інституціоналізмі зумовлене перенесенням елементів теорій кейнсіанства та неокласики, в яких податки виступали регуляторами економічного циклу та процесів відтворення. При цьому, державна участь у регулюванні економічних процесів характеризувалася диференційованими обґрунтуваннями як способів впливу податків на поведінку економічних агентів, так і макро-економічних ефектів.

Розгляд інститутів оподаткування як правил гри в межах системної парадигми актуалізує їх представлення в якості поєднання функціональної, структурної та інформаційної підсистем. Кожна з них закріплює за носіями інституту відповідні системозабезпечуючі функції, статуси та ролі, які завдяки встановленим формальним нормам, формам застосування та механізмам реалізації функціонують у певному фіскальному просторі, заданому культурними та ментальними параметрами.

Тлумачення інституту як поведінкового стереотипу властиве соціологічній парадигмі, що зводить його до сукупності статусів і ролей, в які вступають індивіди для забезпечення власних інтересів та благ. В цьому контексті податкам відводиться роль стійкої норми економічного життя індивідів, які, будучи закріплені у вигляді навичків, способів економічного мислення та зразків поведінки, відображають трансформації процесів оподаткування.

Усвідомлення договірної характеру відносин оподаткування, характеризуючи відчуження частини власності економічного агента та присвоєння її державою, окреслюється поняттям “транзакція” як “відчуження і присвоєння прав власності і прав свободи, заведених в суспільстві” [11, 54]. Дж. Коммонс визначив транзакцію “не як обмін товарами, а відчуження і привласнення прав власності та свобод, створених суспільством”, виокремивши три їх різновиди:

- транзакції угоди, або торгові транзакції, які використовуються для здійснення фактичного відчуження і привласнення прав власності та свобод, що реалізується з метою задоволення економічного інтересу сторін за умови взаємної згоди;
- транзакції управління, що мають місце у відносинах управління – підпорядкування, визнаючи вправо визначення форм обміну лише одному учаснику;

– трансакції раціонування, як різновид трансакцій, що допускає асиметричність правового статусу учасників, а роль керуючого органу виконує відповідний орган, наділений функціями специфікації прав.

Широке поширення в 30–40 рр. XX ст. поняття трансакційних витрат сприяло побудові цілісної наукової концепції, розуміння основних закономірностей якої дозволило О. Коузу стверджувати: “без поняття “трансакційних витрат” не можна зрозуміти, як працює економічна система, продуктивно проаналізувати низку проблем, що в ній виникають, а також отримати основу для напружаних політичних рекомендацій” [12, 9].

Дослідження еволюції інститутів, інституціональних трансформацій акцентувало увагу на існуванні широкого кола витрат, які зумовлюються функціонуванням інституту як механізму впорядкування взаємодії економічних агентів. Розширення меж інституціонального аналізу актуалізувало включення до спектра трактувань інститутів дослідження їх особливого прояву в діапазоні від трансакційних витрат на експлуатацію економічної системи, за К. Ерроу [13, 53]; витрат, пов'язаних із пошуком агентом відповідної ціни, організації переговорів та укладанням контрактів, за Р. Коузом; до трансформаційних та трансакційних витрат, які є витратами обробки і передачі інформації, згідно з поглядами Уолліса і Д. Норта.

Розгляд інституту оподаткування з позиції трансакційних витрат дозволив конкретизувати причини, які забезпечують конкурентні переваги різноманітних форм і систем взаємодії економічних агентів як передумов виживання та відтворення інститутів в умовах еволюційних трансформацій. Трансакційне тлумачення актуалізує увагу на критеріях ефективності функціонування інститутів, доводячи, що саме рівень витрат визначає “природний” відбір та умови подальшого інститутогенезу суспільства.

Трансакційні витрати, спрямовані на зниження втрат і пов'язані з функціонуванням інституту оподаткування, включають витрати інституціоналізації та витрати на адміністрування податків і на дотримання норм інституту, що в поєднанні виступають витратами на забезпечення функціонування інституту оподаткування. Відсутність єдиного підходу до трактування трансакційних витрат та ефективних діагностичних інструментів їх кількісного вимірювання ускладнюють визначення трансакційних витрат і трансакційних втрат. Останні можемо визначити як обсяги втрат, що зазнають економічні агенти внаслідок існування інституціональних дисфункцій у всіх їх формах і різновидах.

Трансакційні втрати виникають в результаті неефективності прийняття спільних рішень, складання планів-прогнозів, дисфункцій структур фіскальних інституцій, неочікуваних реакцій учасників процесів оподаткування на появу певних факторів впливу, неефективного захисту трансакцій, та способів їх здійснення одним з агентів чи відмови від участі в них, втрат, зумовлених розгортанням конфлікту інтересів. Загалом, інституціоналізм бере до уваги вплив трансакційних витрат при взаємодії груп учасників фіскальних процесів. На думку прихильників інституціонального напрямку, завдання інститутів – створювати такі рамкові умови, які дозволяють економити на трансакційних витратах, тобто витратах на пошук і обробку інформації, захист власності, укладення й обслуговування контрактів. Податки при такому підході характеризуються трансакційними витратами особливого виду. В обмін на сплату податків громадяни отримують від держави трансакційні блага, існування яких, в свою чергу, значно спрощує і здешевлює взаємодію учасників економічних процесів, дозволяючи державі мінімізувати їх трансакційні збитки.

Висновки. Підсумовуючи, зазначимо, що ефективність функціонування соціально-економічної системи держави значною мірою залежить від межі досконалості інститутів суспільства, обсяг трансакційних витрат яких визначає як рівень конкурентоспроможності інститутів, так і загальну конкурентоспроможність держави в глобальному просторі. Саме тому дослідження сутності та форм прояву інститутів оподаткування на сучасному етапі характеризуються особливою актуальністю та практичною значущістю.

Література

1. Буайе Р. К созданию институциональной политической экономики / Р. Буайе, Э. Бруссо, А. Кайе, О. Фавро // *Экономическая социология*. – Т. 9. – 2008. №3. – С. 17–24.
2. Бержель Ж.Л. *Общая теория права* / Ж.Л. Бержель. – Москва. – С. 314.
3. Кармазіна М. “Інститут” та “інституція”: проблема розрізнення понять / М. Кармазіна, О. Шурбована. *Український центр політичного менеджменту [Електронний ресурс]*. – Режим доступу : <http://www.politik.org.ua/vidmagcontent.php3?m=1&n=59&c=1308>
4. Веблен Т. *Теория праздного класса* / Т. Веблен ; пер. с англ. С. Д. Сорокиной. – М. : Прогресс, 1984. – С. 120.
5. Норт Д. *Институты, институциональные изменения и функционирование экономики*. / Д. Норт. – М. : Фонд экономической книги начала, 1997. – С. 18.
6. Сидорович О.Ю. *Діалектика оподаткування: інституціональні консенсуси і конфлікти* / О. Сидорович. – Тернопіль : Економічна думка, 2015. – 432 с.
7. Институциональная структура общества. Формальные и неформальные институты. Сравнение механизмов принуждения [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ornatus.ru/themes/ekonomika/institutsionalnaya-ekonomika/>.

8. Бунге Н.Х. *Полицейское право : Курс лекций, читанный в Университете Св. Владимира проф. Н. Бунге*. – Вып. 1–3. – К. , 1869. – С. 41.

9. Мертон Р. *Социальная теория и социальная структура* / Р. Мертон. – М. : АСТ : Хранитель, 2006. – С. 32.

10. Меркулова Т.В. *Формальный и неформальный институты налога: взаимосвязи и противоречия* / Т.В. Меркулова // *Наукові праці ДонНТУ*. – Сер. “Економічна”. – Вип. 91. – С. 64–70.

11. *Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория: учебник / под общей ред. д.э.н., проф. А.А. Аузана*. – М. : ИНФРА-М, 2005. – С.54.

12. Коуз Р. *Фирма, рынок и право*. – М. : Дело, 1993. – С. 9.

13. Эрроу К.Дж. *Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов* / К.Дж. Эрроу // *THESIS*. – 1993. – Вип. 2. – С. 53.

References

1. Buaye, R., Brusso, E., Kaye, A., & Favro, O. (2008). *K sozdaniyu institutsionalnoy politicheskoy ekonomii [To create an institutional political economy]*. *Ekonomicheskaya sotsiologiya – Economic sociology*, 3, 17–24 [in Russian].
2. Berzhel, Zh. L. (2000). *Obschaya teoriya prava [General theory of law]*. Moscow: “NOTA BENE” [in Russian].
3. Karmazina, M., & Shurbovana, O. “Instytut” ta “instytutsiia”: problema rozriznennia ponsat [“Institute” and “institution”: the problem of distinguishing concepts]. *Ukrainskyj tsentr politychnoho menedzhmentu – Ukrainian Centre of political management*. Available at: <http://www.politik.org.ua/vidmagcontent.php3?m=1&n=59&c=1308>
4. Veblen, T. (1984). *Teoriya prazdnogo klassa [The Theory of the leisure class]* Moscow: Progress [in Russian].
5. North, D. (1997). *Institutyi, institutsionalnyie izmeneniya i funktsionirovanie ekonomiki [Institutions, Institutional Change and Economic Performance]*. Moscow: Fond ekonomicheskoy knigi [in Russian].

6. Sydorovych, O.Yu. (2015). *Dialektyka opodatkuvannia: instytutsionalni konsensusy i konflikty* [Dialectics taxation institutional consensus and conflict]. Ternopil: Ekonomichna dumka [in Ukrainian].
7. *Institutsionalnaya struktura obschestva. Formalnyie i neformalnyie institutyi. Sravnenie mehanizmov prinuzhdeniya* [The institutional structure of society. Formal and informal institutions. Compare enforcement mechanisms] Available at: <http://www.omatus.ru/themes/ekonomika/institutsionalnaya-ekonomika/>
8. Bunge, N. H. (1869). *Politseyskoe pravo: Kurs lektsiy, chitannyiy v Universitete Sv. Vladimira* [Police law: A course of lectures delivered at the University of St. Vladimir]. Moscow [in Russian].
9. Merton, R. (2006). *Sotsialnaya teoriya i sotsialnaya struktura* [Social theory and social structure]. Moscow: AST: Hranitel [in Russian].
10. Merkulova, T.V (2005). *Formalnyiy i neformalnyiy institutyi naloga: vzaimosvyazi i protivorechiya* [Formal and informal institutions tax: interconnections and contradictions] *Naukovi pratsi DonNTU – Proceedings of DonNTU*, 91, 64–70 [in Russian].
11. Auzan, A.A. (Eds.) (2005). *Institutsionalnaya ekonomika: novaya institutsionalnaya ekonomicheskaya teoriya* [Institutional economics: a new institutional economics]. Moscow: INFRA-M [in Russian].
12. Kouz, R. (1993). *Firma, ryinok i pravo* [Company, market and law]. Moscow: Delo [in Russian].
13. Errou, K. Dzh. (1993). *Vozmozhnosti i predelyi ryinka kak mehanizma raspredeleniya resursov* [The possibilities and limits of the market as a resource allocation mechanism] *THESIS*, 2 [in Russian].

Стаття надійшла до редакції 21.04.2016.

УДК 336.3

Тарас МАРШАЛОК,
Святослав ОЛЕКСІЙЧУК

ВНУТРІШНЯ БОРГОВА ПОЛІТИКА ДЕРЖАВИ: ФОРМИ, ПРИНЦИПИ ТА ЦІЛІ РЕАЛІЗАЦІЇ

Зазначено, що ефективне управління в сфері боргової політики є запорукою зростання економіки та розвитку фінансового сектору країни. Охарактеризовано види, інструменти, цілі та принципи внутрішньодержавних позик. Встановлено, що внутрішній борг країни слугує ефективним інструментом поповнення фінансових ресурсів країни для реалізації економічних і соціальних завдань.

Ключові слова: *фіскальна політика, державний борг, позика, внутрішній борг держави, бюджет, валовий внутрішній продукт.*

Тарас МАРШАЛОК, Святослав ОЛЕКСІЙЧУК

Внутренняя долговая политика государства: формы, принципы и цели реализации

Указано, что эффективное управление в сфере долговой политики является залогом роста экономики и развития финансового сектора страны. Охарактеризованы виды, инструменты, цели и принципы внутреннего государственного займа. Установлено, что внутренний долг страны служит эффективным инструментом пополнения финансовых ресурсов страны для реализации экономических и социальных задач.

Ключевые слова: *фискальная политика, государственный долг, ссуда, внутренний долг государства, бюджет, валовой внутренний продукт.*

Taras MARSHALOK, Svjatoslav OLEKSIYCHUK

Internal state debt policy: forms, principles and purposes of implementation

Introduction. *The article states that an important tool for economic growth is an effective fiscal policy that provides an effective combination of all its tools.*

It is noted that effective management in the area of debt policy is the key to economic growth and development of the financial sector. During a significant budget deficit, liberalizing the tax system, increase social spending state debt policy is non-core or tool to overcome imbalances in the financial system of Ukraine. Therefore, the work indicated that the study and analysis of debt policy is one of the most important issues which deserve attention and require analysis and research.

Purpose. *The aim is to describe the types of domestic public debt, explore instruments inside government borrowing the state and effectiveness of their use in practice, describe the objectives and principles of internal government borrowings of the state, and to determine whether*

the domestic debt of the country to serve as an effective tool to replenish financial resources for implementation economic and social problems.

Results. *It is established that the countries belonging to economically developed and developing those aimed at diversifying its debt towards domestic borrowing. Domestic public debt leads to lower economic risks in the country and it is easier to manage. Proved that not all countries are able to provide high share of domestic debt in relation to the external public debt. This is due to the lack of available financial resources in the country, poverty, low levels of financial lending institutions, which are the main creditors of the state.*

Conclusion. *That is why it is necessary to reiterate that the policy of the country should be coherent and consistent as to attract domestic loans in the country with a low level of economic development may lead to the involvement of such funds with extremely high interest rates, which creates additional risks of non-payment of obligations or oligarchic capital, which flow into the public sector in the form of loans can lead to a situation dependence on certain financial and industrial groups who can impose their own "rules". What is dangerous for the independence and stability of the financial system.*

Keywords: *fiscal policy, state debt, loan, state domestic debt, budget, gross domestic product.*

JEL Classification: H6.

Постановка проблеми. Після Революції Гідності в Україні відбулася зміна політичної системи, старі політичні еліти були замінені новими, що створило умови для формування нової соціально-економічної системи з іншими правилами та інструментами функціонування. Саме в цей час постає необхідність вироблення новітньої, до цього непритаманної Україні фіскальної політики, яка була б здатна забезпечити ефективний розвиток держави. Нові політичні еліти постали перед необхідністю піти нетрадиційним шляхом економічного розвитку країни. В свою чергу, такі непопулярні кроки призвели до великого спротиву представників старих еліт, з одного боку, та населення – з іншого. Через що вивчення фіскальної політики, її інструментів, доцільність їхнього застосування в тій чи іншій формі є тими актуальними питаннями, які необхідно вирішити в умовах, що склалися на сьогодні в Україні.

Важливим інструментом забезпечення економічного зростання країни є ефективна

фіскальна політика, що передбачає раціональне поєднання всіх її інструментів. Зокрема, інструментами фіскальної політики є податкова політика, політика видатків, боргова політика. Остання передбачає управління державним боргом країни. В економічній термінології державний борг – це загальна сума заборгованості держави, яка складається з усіх випущених і непогашених нею боргових зобов'язань, включаючи боргові зобов'язання держави, що вступають в дію в результаті виданих гарантій за кредитами, або зобов'язань, що виникають на підставі законодавства або договору [1].

В свою чергу, державний борг країни поділяється на внутрішній і зовнішній. Варто зазначити, що ефективний менеджмент сфери боргової політики є запорукою зростання економіки та розвитку фінансового сектору країни. В період значного дефіциту бюджету, лібералізації податкової системи, зростання соціальних витрат держави боргова політика стає основним інструментом подолання дисбалансів у фінансовій сис-

темі України. Тому вивчення й аналіз боргової політики держави є одним із найважливіших питань, яке заслуговує на увагу і потребує поглибленого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Внутрішній борг держави є об'єктом дослідження багатьох економістів, які вивчали й аналізували сутність та особливості державних запозичень у різні епохи розвитку вчення про державні фінанси. Однак залишається велика кількість проблемних питань у сфері застосування внутрішніх державних позик. Серед зарубіжних наукових досліджень з вказаної проблематики варто виокремити праці: Ф. Юсті [F. Justi], І. Зонненфельса [J. Sonnenfels], Ф. Небеніуса [F. Nebenius], К. Дітцель [K. Ditzel] та А. Вагнера [A. Wagner], Дж. Кейнса [J. Keynes], А. Лернера [A. Lerner] та ін. Вивченню фіскальної політики, зокрема її боргової складової, присвячені праці вітчизняних вчених: М. Алексеєнко, М. Бунге, П. Мігуліна, М. Патлаєвського, І. Тарасова, М. Мітіліно, Г. Тік-тіна, В. Твердохлебова, Г. Цехановського, І. Янжула, М. Туган-Барановського, І. Кауфмана, М. Мітіліно, М. Патлаєвського, І. Тарасова. Також варто наголосити на тому, що сучасна економічна наука не тільки не полишає проблеми боргової політики країни, але й ще з більшою інтенсивністю її аналізує. У цьому контексті, на наш погляд, найбільшої уваги заслуговують праці Б. Богачевського, Б. Болдирєва, Л. Дробозіної, Л. Красавіної, В. Степаненка, В. Суторміної, В. Федосова.

З огляду на актуальність і необхідність продовження досліджень боргових інститутів держави, виникає потреба чітко усвідомити сутність категорійного апарату, яким необхідно оперувати задля кращого розуміння особливостей внутрішнього боргу держави.

Мета статті – охарактеризувати види внутрішнього державного боргу, дослідити інструменти внутрішніх державних запозичень держави та ефективність їхнього ви-

користання на практиці, а також визначити, чи може внутрішній борг країни слугувати ефективним інструментом поповнення фінансових ресурсів держави для реалізації економічних і соціальних завдань.

Виклад основного матеріалу дослідження. Внутрішній державний борг – це форма трансформації державного кредиту у борг, де держава виступає позичальником усередині країни. В свою чергу, кредиторами в цьому випадку є банківські та парабанківські установи, страхові компанії, населення. Форми внутрішнього державного боргу, через які він формується, відображено на рис. 1.

Державна позика характеризується тим, що тимчасово вільні грошові кошти населення та суб'єктів господарювання залучаються для фінансування потреб суспільного характеру шляхом випуску і реалізації облігацій, казначейських зобов'язань та інших видів державних цінних паперів.

Згідно з окремими класифікаційними особливостями державні позики прийнято ділити за такими ознаками [3]:

1) за правовим оформленням:

- державні позики, що надаються на підставі угод. Як правило, ними оформляються кредити від урядів інших країн (міжурядові позики на двосторонній основі), а також кредити від міжнародних організацій (зовнішні позики на багатосторонній основі);
- державні позики, забезпечені випуском цінних паперів (облігаціями та казначейськими зобов'язаннями), за допомогою яких мобілізуються кошти на фінансовому ринку;

2) за місцем розміщення:

- внутрішні (облігації, казначейські зобов'язання), що розміщуються в певній країні на внутрішньому фінансовому ринку і, зазвичай, у національній валюті. У процесі розміщення



Рис. 1. Форми внутрішнього державного боргу [2]

- внутрішніх державних позик активну участь можуть брати і нерезиденти;
- зовнішні, що розмішуються у вигляді облігацій на міжнародному фінансовому ринку, головним чином в іноземній валюті, чи безоблігаційні позики, що надаються на підставі угод і надходять ззовні від урядів інших країн, міжнародних організацій та нерезидентів;
- 3) за правом емісії:
- державні позики, які випускаються центральними органами управління та надходження від них спрямовуються у центральний бюджет;
 - місцеві позики, які випускаються місцевими органами управління та спрямовуються у відповідні місцеві бюджети. В Україні місцеві позики ще не набули поширення, однак у перспективі можуть стати важливим фінансовим інструментом економічного розвитку;
- 4) за формою випуску:
- готівкові, які супроводжуються емісією державних цінних паперів;
 - безготівкові, які емітуються шляхом записів на відповідних рахунках в електронному депозитарії;
- 5) за характером обігу цінних паперів:
- ринкові, що вільно купуються і продаються на ринку цінних паперів;
 - неринкові, що мають обмеження щодо купівлі та продажу чи не допускають виходу цінних паперів на ринок, тобто їхні власники не можуть їх перепродати;
- 6) залежно від термінів погашення заборгованості:
- короткострокові (термін погашення до одного року);
 - середньострокові (від одного до п'яти років);
 - довгострокові (понад п'ять років);
- 7) залежно від забезпеченості:
- заставні, які відображають один з основних принципів кредитування – принцип матеріальної забезпеченості. Заставні позики забезпечуються державним майном або конкретними доходами;

- беззаставні, які не мають конкретного матеріального забезпечення та надійність яких визначається авторитетом держави;
- 8) за характером виплати доходу:
- відсоткові, за якими виплата доходу здійснюється у вигляді позичкового відсотка. При цьому власники державних цінних паперів можуть отримувати дохід як за фіксованою на весь період позики ставкою, так і плаваючою, що регулярно переглядається та може змінюватися відповідно до різних чинників, передусім попиту і пропозиції на грошово-кредитному ринку;
 - безвідсоткові (дисконтні), які реалізуються зі знижкою, а погашаються за номінальною вартістю. Відсотки за такою облігацією не нараховують, а дохід кредитора виникає внаслідок її погашення за ціною, вищою від ціни придбання;
 - виграшні, що реалізуються без встановлення фіксованих відсотків, а виплата доходу здійснюється на підставі проведення тиражів виграшів. Власники отримують дохід за умови включення номера їхньої облігації у виграшний тираж погашення, причому дохід отримують лише ті кредитори, чий облігації виграли;
- 9) за характером погашення заборгованості:
- ординарні, за якими погашення може відбуватися одночасно для всіх випущених позик;
 - серійні, за якими погашення здійснюється визначеними частинами через певні проміжки часу;
 - з достроковим погашенням, до якого держава може вдаватися з урахуванням ситуації на фінансовому ринку, та лише за наявності коштів [4].

Формою внутрішнього державного боргу є трансформація частини заощаджень населення в державні позики [5]. Вона характеризується тим, що банк надає кредит державі за рахунок позичкових коштів, отриманих від населення, тобто громадяни, які є вкладниками банку, не будучи поінформованими, стають кредиторами держави. Саме тому такий вид кредитних відносин дає змогу класифікувати їх як форму внутрішнього державного боргу.

Перетворення частини заощаджень населення в державні позики, призначені на бюджетні потреби, здійснюється через покупку банком особливих цінних паперів (облігацій, казначейських зобов'язань), а також оформлення безоблігаційних позик.

Запозичення коштів загальнодержавного позичкового фонду як форма залучення внутрішньодержавних позик характеризується тим, що державні кредитні установи передають частину кредитних ресурсів на покриття видатків уряду. Ця форма державного кредиту притаманна переважно тоталітарній економіці. Вона спричинює розвиток інфляції, призводить до додаткової, надлишкової емісії грошей в країні. Тому перехід уряду від реалізації політики тоталітаризму до ринкових відносин повинен передувати відмові від використання інструменту залучення позичкових коштів для покриття бюджетного дефіциту та повернення центральному банку боргу, що утворився за попередні роки.

Казначейські позики, як форма внутрішньодержавних позик, відображають відносини з приводу надання фінансових ресурсів суб'єктам господарювання органами державної виконавчої влади за рахунок бюджетних коштів на умовах строковості, платності та поворотності.

В окремих випадках уряд гарантує безумовне погашення позики, випущеної органами державної влади, господарюючими суб'єктами, а також виплату процентів за

ними. У цих випадках йдеться про умовний державний кредит – гарантовані позики. За вказаними позиками уряд несе відповідальність у випадках неплатоспроможності позичальника.

Державна грошова лотерея – це лотерея, умови якої передбачають призовий фонд у розмірі не менш як 50 відсотків від суми отриманих доходів, а також відрахування до Державного бюджету України – у розмірі не менш як 30 відсотків від доходів, що залишаються у розпорядженні агента після виплат призового фонду [6]. Її можуть проводити як із застосуванням лотерейних білетів, так і через електронне обладнання, використання якого дає змогу замінювати лотерейні білети іншими документами або в інший спосіб засвідчувати участь у грі та надавати право на одержання виграшу. Білети розповсюджуються за умови дотримання принципу добровільності. Контроль за дотриманням правил покладено на Міністерство фінансів України [3].

Відповідно до нормативних документів державний борг України складається із заборгованості минулих років та заборгованості, що знову виникає за борговими зобов'язаннями уряду України у формі [7]:

- а) позик уряду;
- б) позик, здійснених за безумовної гарантії уряду для забезпечення фінансування загальнодержавних програм.

До **боргових зобов'язань уряду** належать: випущені ним цінні папери; зобов'язання в грошовій формі, гарантовані урядом; кредити, отримані урядом. Боргові зобов'язання уряду можна систематизувати:

1. За строками:
 - короткострокові (до 1 року);
 - середньострокові (від 1 року до 5 років);
 - довгострокові (понад 5 років).
2. За формою:
 - облігації внутрішніх державних позик;
 - казначейські зобов'язання.

3. Залежно від позичальника:

- а) державний борг;
- б) місцевий борг.

Державний борг виникає за наявності зобов'язань держави, пов'язаних з отриманням бюджетних коштів на умовах повернення, платності та терміновості.

Місцевий борг виникає у місцевого самоврядування при отриманні бюджетних коштів на умовах повернення, платності, терміновості.

3. Залежно від виду виплат:

- а) капітальний борг;
- б) поточний борг.

Капітальний державний борг – це вся сума випущених та непогашених зобов'язань за усіма видами позик, включаючи і відсотки за ними.

Поточний державний борг включає тільки витрати, пов'язані з виплатою доходів кредиторам за борговими зобов'язаннями держави та самими борговими зобов'язаннями, термін погашення яких уже настав.

Аналіз класифікацій державних запозичень дає змогу розрізнити їх за різними ознаками. Характеризуючи внутрішній державний борг, доходимо висновку, що це інструмент вилучення тимчасово вільних коштів у суб'єктів господарювання, населення, часом у нерезидентів, для фінансування певних соціальних програм уряду та держави, який може виявлятися виключно на внутрішньому фінансовому ринку і переважно у національній валюті.

Особливим елементом внутрішнього державного боргу є наявність принципів, дотримання яких є основою якісного процесу запозичень на внутрішньодержавному ринку фінансових ресурсів. За весь період досліджень проблематики державних запозичень науковці та практики виробили чіткі принципи, яким повинен відповідати внутрішній державний борг. Дотримання

цих принципів призводить до ефективного управління внутрішніми запозиченнями держави. Зокрема, в економічній літературі та нормативно-правовій базі визначені такі принципи [8]:

- добровільності;
- поворотності;
- терміновості;
- платності.

Будь-які державні позики переслідують дві мети:

- поєднання публічних і приватних інтересів усіх суб'єктів господарювання в сфері кредитування держави;
- підвищення ефективності кредитних відносин за участі держави.

Вважаємо, що визначені цілі є абсолютно виправданими і логічними. Використання державного боргу має базуватися, насамперед, на умовах врахування інтересів усіх суб'єктів правовідносин і бути максимально ефективним для кредитора та держави як позичальника. Однак для того, щоб чітко зрозуміти сутність внутрішнього державного боргу, а також доцільність його використання як інструменту залучення коштів державою, варто охарактеризувати визначені в економічній теорії принципи державного внутрішнього боргу, кожен із яких має свої особливості.

Зокрема, принцип добровільності полягає в тому, що всі суб'єкти процесу запозичення вчиняють свої дії виключно на добровільних засадах. Кредитори, врахувавши всі особливості позики та ризики, що можуть супроводжувати процес кредитування, вирішують, чи позичати кошти державі, чи використати наявні вільні ресурси на інші цілі.

Варто зазначити, що принцип добровільності полягає в тому, що він закріплюється у відповідних угодах та договорах і не може бути змінений протягом всього періоду існування позики без погодження всіх сторін цього процесу. До умов, які не можуть зміню-

вати в односторонньому порядку, належать: умови обігу боргових цінних паперів держави, строки виплати та розмір процентних ставок, термін обігу. Цікавою особливістю внутрішніх державних позик є те, що держава, як гарант прав і свобод громадянина, повинна всіляко дотримуватися правил, передбачених конституцією держави.

Принцип поворотності полягає в тому, що будь-які кредитні відносини, які виникають між державою та суб'єктами господарювання (фізичними особами або певними підприємствами, що є резидентами держави чи нерезидентами, але здійснюють на її території певну діяльність), базуються на засадах повернення позикових коштів. Іншими словами, держава не має права відмовитися від взятих на себе зобов'язань щодо виконання боргових зобов'язань. Після закінчення терміну дії договору позики (боргового договору) вона має повернути кредитору кошти, які були у нього позичені, якщо іншого не передбачено додатковими угодами.

Наступним, не менш важливим принципом внутрішнього державного боргу, є принцип терміновості, який вказує на те, що будь-які кредитні відносини, що виникають, повинні бути регламентовані певними часовими рамками і дотримання таких термінів є обов'язковим згідно з укладеними договорами.

До принципів внутрішнього державного боргу також відносять принцип платності, який полягає у тому, що держава як позичальник отримує кошти на умовах платності, сплачуючи за користування ними певні відсотки. Однак, окрім нарахування кредиторам доходів за основною відсотковою ставкою, існує практика застосування плаваючої відсоткової ставки або продажу боргових зобов'язань держави з дисконтом (зі скидкою), що залежить від багатьох факторів, зокрема – від інфляції, рівня розвитку економіки, змін у фінансовій політиці країни.

Проаналізувавши основні принципи внутрішнього державного боргу, напрацьовані економістами різних історичних епох, спробуємо зробити певні висновки.

Більшість вчених розглядають внутрішній державний борг виключно як позитивний інструмент залучення коштів державою. Порівняно з податковою політикою політика внутрішнього займу є більш м'якою та менш вразливою для громадян. Якщо податок прийнято розглядати як інструмент обтяження, то внутрішній борг – це додаткова можливість заробітку для кредитора. З іншого боку, держава, встановлюючи високий рівень оподаткування, генерує менше ризиків, ніж у випадку, коли вона виступає в ролі позичальника. Це відбувається через те, що, позичаючи кошти, потрібно ефективно їх розподілити, отримавши від цього певний прибуток. В протилежному випадку держава змушена залучати додатковий ресурс у вигляді податків або ж нових позик, які можуть призвести до банкрутства країни. Саме тому ефективна фінансова політика багато в чому залежить від ефективного управління країною, а менеджмент держави, який долучається до реалізації фінансової політики країни, повинен чітко переслідувати певні цілі.

Основними цілями, які повинні бути реалізовані та досягнуті під час здійснення політики державних запозичень, є [9]:

- фінансова;
- економічної стабілізації;
- розвитку окремих секторів економіки.

Розглядаючи та аналізуючи визначені в економічній науковій літературі цілі внутрішнього державного боргу, спробуємо дати глибокий аналіз кожній із них.

Зокрема, фінансова мета полягає в тому, що за допомогою позикових коштів держава має можливість управляти як дохідною частиною бюджету, так і скеровувати отримані в результаті запозичень ко-

шти на погашення витрат бюджету. Варто зазначити, що, використовуючи боргову політику, вона може змінити стратегію податкової політики як в короткостроковій, середньостроковій, так і в довгостроковій перспективі. Так, у результаті інтенсивного використання боргових інструментів уряд може знизити рівень оподаткування в короткостроковій, в середньостроковій та довгостроковій перспективі, а при настанні терміну погашення боргу держава може піти двома шляхами – залучення необхідних фінансових ресурсів за допомогою підняття рівня оподаткування або ж шляхом рефінансування боргів.

Варто зазначити, що фінансова мета також полягає в можливості застосування різних податкових преференцій для тих фізичних та юридичних осіб, які є кредиторами держави.

Мета економічної стабілізації полягає у можливості впливу держави на інфляційні процеси, процентні ставки, а також регулювання попиту та пропозиції на кредитні ресурси. Залучаючи додаткові фінансові ресурси у вигляді внутрішніх позик, вона здатна впливати на інфляцію шляхом спрямування цих додаткових коштів в ті сектори економіки, де спостерігається найбільше зростання ціни, тим самим збільшуючи пропозицію та зменшуючи попит на певні групи товарів. Залучаючи додаткові ресурси на фінансовому ринку, може впливати на розмір процентних ставок, на попит і пропозицію на ринку. Це дає змогу збільшити пропозицію фінансових ресурсів, тим самим даючи можливість банкам чи іншим кредитним установам знизити вартість позикового капіталу.

Розвиток економіки можливий за ефективного залучення кредитних коштів в ті сектори, які є стратегічними або ж потребують державної підтримки. Механізм реалізації цього принципу полягає в тому, що,

залучивши фінансові ресурси, держава отримує можливість через кредитні установи вкладати кошти за зниженими процентними ставками, тим самим створюючи преференційні умови для позичальників.

Однак досягнення зазначених цілей повинно супроводжуватися виваженою та раціональною політикою уряду. Зокрема, використання коштів на ті чи інші цілі має бути прорахованим і в майбутньому не призвести до потреби рефінансування та реструктуризації боргових зобов'язань. Проаналізовані види, принципи та цілі внутрішнього державного боргу вказують на його позитивний характер, зокрема, внутрішні державні запозичення є джерелом залучення додаткових фінансових ресурсів в державі і створюють набагато менше ризиків для країни, ніж зовнішній державний борг. Варто зазначити, що внутрішні запозичення менш чутливі до економічних процесів, які відбуваються в окремій країні та світовій економіці загалом. Під час залучення державою внутрішнього кредиту меншу роль відіграє курс вітчизняної валюти до іноземної, а саме: здешевлення національної валюти не створює додаткового фінансового навантаження на бюджет і валовий внутрішній продукт, а навпаки, призводить до зниження боргового навантаження на економіку країни. Саме тому держави, які належать до економічно розвинутих, і країни, що розвиваються, націлені на диверсифікацію своїх боргових зобов'язань у напрямку внутрішніх запозичень.

Як було зазначено, внутрішній державний борг призводить до менших економічних ризиків у державі і ним легше управляти. Однак не всі країни спроможні забезпечити високий рівень співвідношення внутрішнього боргу щодо зовнішніх державних боргових зобов'язань. Це пов'язано з відсутністю вільних фінансових ресурсів всередині країни, зубожінням населення,

низьким рівнем розвитку фінансово-кредитних інститутів, які виступають основними кредиторами держави. Саме тому варто ще раз наголосити, що політика країни має бути виваженою та послідовною, адже залучення внутрішніх позик у країні з низьким рівнем економічного розвитку може призвести до залучення таких коштів з надзвичайно високими процентними ставками, що породжує додаткові ризики невиконання зобов'язань, або ж олігархічні капітали, які впливають в державний сектор під виглядом позик, можуть спричинити до ситуації залежності країни від певних фінансово-промислових груп, які можуть нав'язувати свої власні "правила гри", що небезпечно для незалежності і стійкості фінансової системи держави.

Висновки. Ефективна внутрішня боргова політика є важливим інструментом збільшення державного капіталу. Однак вона повинна бути виваженою та підлягати постійному моніторингу. Крім цього, доцільно зазначити, що важливо дотримуватися балансу між зовнішніми та внутрішніми запозиченнями, а рівень подібного збалансування для кожної окремої країни буде залежати від різних економічних і соціальних чинників.

Література

1. *Державний борг* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org/wiki>.
2. *Фінанси : підручник / за ред. С.І. Юрія, В.М. Федосова.* – К. : Знання, 2008. – 661 с.
3. *Стойко О.Я. Фінанси* [Електронний ресурс] / О.Я. Стойко, Д.І. Дема. – Режим доступу : http://4vuz.com.ua/book_37.html.
4. *Перевозова І. В. Структуризація та аналіз спектра фінансово-аналітичної інформації щодо внутрішнього державного боргу* [Електронний ресурс] / І.В. Перевозова, С.В. Рудейчук, І.І. Плєць // *Науковий вісник НЛТУ України.* – 2012. – Вип. 22.5. – С. 274–282. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnlut_2012_22.

5. Віхров О.П. Фінансове право [Електронний ресурс] / О.П. Віхров. – Режим доступу : <http://ecolib.com.ua/article.php?book=9&article=840>.

6. Постанова Кабінету Міністрів України від 27.04.98 р. № 574 “Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску і проведення державних грошових лотерей в Україні” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG000729.html.

7. Роль В.Ф. Фінансове право / В.Ф. Роль, В.В. Сергієнко, С.М. Попова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 392 с.

8. Соколов Е.А. Принципы государственного внутреннего долга // Бизнес в законе. – 2007. – № 1. – С. 131–135.

9. Шурьгина О.Н. Воздействие государственного долга на макроэкономическое развитие // Актуальные проблемы экономики и права. – 2008. – № 3 (7). – С. 23–27.

References

1. Derzhavnyi borg [State debt]. Available at: https://uk.wikipedia.org/wiki/Derzhavniy_borg.

2. Yuriy, S.I., Fedosov, V.M. (Eds.). (2008). *Finansy* [Finances]. Kyiv: Znannya [in Ukrainian].

3. Stoyko, O.Ya., Dema, D.I. *Finansy* [Finances]. Available at: http://4vuz.com.ua/book_37.html.

4. Perevozova, I.V., Rudeichuk, S.V., Plets, I.I. (2012). *Strukturyzatsiia ta analiz spektra finansovo-analitychnoi informatsii shchodo vnutrishnoho*

derzhavnoho borhu [Structuring and analysis of the spectrum of financial and analytical information on domestic public debt]. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy. – Bulletin of NLTU of Ukraine*, 22 (5), 274–282. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltsu_2012_22.

5. Vihrov, O.P. *Finansove pravo* [Finance law]. Available at: <http://ecolib.com.ua/article.php?book=9&article=840>.

6. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27.04.98 № 574 “Pro zatverdzhennia Polozhennia pro poriadok reiestratsii vypusku i provedennia derzhavnykh hroshovykh loterei v Ukraini” [Decree Cabinet of Ministers of Ukraine “On approval of the order of state money and holding of lotteries in Ukraine”]. (1998, April, 27). Available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG000729.html.

7. Rol, V.F., Sergienko, V.V., Popova, S.M. (2011). *Finansove pravo* [Finance law]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury [in Ukrainian].

8. Sokolov, E.A. (2007). *Printsipy gosudarstvennogo vnutrennego dolga* [Principles state-owned domestic debt]. *Biznes v zakone – Business-in-law*, 1, 131-135 [in Ukrainian].

9. Shurygina, O.N. (2008). *Vozdeystvie gosudarstvennogo dolga na makroekonomicheskoe razvitiie* [The impact of public debt on macroeconomic development] *Aktualnye problemy ekonomiki i prava – Current problems of economics and law*, 3 (7), 23–27 [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 04.05.2016.

УДК 336.2

Святослав ГЕРЧАКІВСЬКИЙ,
Ольга ГЕРЧАКІВСЬКА

ДЕВІАНТНА ПОВЕДІНКА СУБ'ЄКТІВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОСОБЛИВОСТІ ПРОТИДІЇ

Розглянуто сутність девіантної поведінки суб'єктів ЗЕД, її причини та прояви, виокремлено види девіантної поведінки та їх особливості. З'ясовано властивості та ознаки правопорушень, що характеризуються загальними рисами девіантної поведінки. Доведено, що порушення митних правил є одними з найбільш чисельних проявів девіантної поведінки суб'єктів ЗЕД в галузі державної митної справи. Проаналізовано способи ухилення від сплати митних платежів, особливості протидії таким деліктам в Україні та деяких країнах світу.

Ключові слова: правопорушення, девіантна поведінка, митні платежі, ухилення від сплати податків, відповідальність, злочин.

Святослав ГЕРЧАКІВСКИЙ, Ольга ГЕРЧАКІВСКАЯ

Девіантное поведение субъектов внешнеэкономической деятельности и особенности противодействия

Рассмотрены сущность девиантного поведения субъектов ВЭД, его причины и проявления, выделены виды девиантного поведения, их особенности. Выяснены свойства и признаки правонарушений, у которых есть общи черты и признаки девиантного поведения. Доказано, что нарушение таможенных правил являются одними из наиболее многочисленных проявлений девиантного поведения субъектов ВЭД в области таможенного дела. Проанализированы способы уклонения от уплаты таможенных платежей, особенности противодействия таким преступлениям в Украине и некоторых странах мира.

Ключевые слова: правонарушения, девиантное поведение, таможенные платежи, уклонение от уплаты налогов, ответственность, преступление.

Svyatoslav GERCHAKIVSKYI, Olga GERCHAKIVSKA

Deviant behavior of subjects of foreign economic activity and its counteraction

Introduction. *Opposition deviant behavior in the customs area is one of the most important forms of fighting fiscal authorities with illegal manifestations measures to prevent customs offences, identify the causes and conditions contributing to commission of offenses and development of tax culture and education of citizens and subjects of foreign economic activity in the spirit of positive attitude to the established customs rules and regulations.*

Purpose. *The aim of this article is to study the peculiarities of the implementation of the deviant behavior of subjects of foreign economic activity, the characteristic of evasion from payment of customs duties as one of the key customs of the deviations, and analysis of combating customs crime in Ukraine and the world.*

Results. *Deviant behavior – the behavior of an individual or group that does not meet generally accepted standards, resulting in the violation of these rules. The problem of deviant behavior and its correction has always been important in pedagogy, psychology, criminology, but recently it becomes massive. Not an exception and customs sphere, the sphere of foreign economic activity, where the issues of offences, customs crime is extremely updated.*

Customs crimes is a special and specific group of crimes, therefore, against them criminal policy of our state forced to find also specific adequate to these crimes measures (means, methods) of their counteraction. Criminal policy must take into account two factors: first, the specificity of the criminalistic characteristics of crimes, in varying degrees, related to the violation of regulations for transportation of goods (items) through customs border of Ukraine; secondly, the sustainable development trend is the rapid escalation of customs offences from national to transnational.

In different countries the variation in liability for evasion of customs payments is in the range from tarbolton relationship with extreme sanctions (for example, in China, provides execution) to failure to criminalize the acts under the laws of Switzerland. The specificity of customs crime objectively determines the search, and specific ways of its counteraction. Customs crime rather constantly changing, particularly under the influence of customs and criminal policy, so it changes (or should change) the mechanism of this counteraction.

Conclusion. *Fiscal authorities as the main subject of prevention of customs offences should be based on knowledge of the causes and conditions conducive to the commission of abuses in the customs area, customs fraud, the main trends of their distribution. Without studying these causes and conditions one cannot fully influence the condition of preventive activities and, hence, to ensure the effective development of the domestic customs system of the state.*

Keywords: *offences, deviant behavior, customs payments, tax evasion, responsibility, crime.*

JEL Classification: H260.

Постановка проблеми. Протидія девіантній поведінці у митній сфері є однією з найважливіших форм боротьби фіскальних органів з протиправними проявами, що спрямована на попередження митних деліктів, виявлення причин та умов, що сприяють вчиненню митних правопорушень. Поряд з цим, важливим є розвиток податкової культури, виховання громадян і суб'єктів ЗЕД у дусі позитивного сприйняття імперативів законодавства, митних норм та правил.

На сьогодні до суттєвих проблемних питань митного адміністрування в Україні

відносять низький рівень ефективності профілактичної діяльності фіскальних органів щодо протидії митним деліктам. Така ситуація вважається неприпустимою і пояснюється відсутністю ефективного механізму реагування на порушення митних правил з метою їх запобігання й оперативного реагування на скоєння правопорушень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, що пов'язані з профілактикою митних правопорушень, девіантною поведінкою суб'єктів митної системи, вивчали фахівці в галузі митного права, теорії

управління, фінансів. Окремим науковим і прикладним проблемам протидії девіантній поведінці приділяли увагу в своїх роботах такі вчені, як: К. Антонов, О. Бандурка, А. Берлач, А. Войцещук, В. Володимиров, О. Долженков, Є. Додін, А. Закалюк, І. Іващук, Г. Кириченко, Ю. Ляпунов, О. Максимов, В. Мартинюк, Є. Скулиш, Б. Тишкевич, Ю. Сучков, В. Філонов, І. Шинкаренко та ін. Проблема девіантної поведінки суб'єктів, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, є актуальною з огляду на її недостатню розробленість та фрагментарність у сучасній українській фінансовій науці.

Метою статті є дослідження особливостей здійснення девіантної поведінки суб'єктів ЗЕД, характеристика ухилення від сплати митних платежів як одного із ключових митних деліктів, а також аналіз протидії митній злочинності в Україні та світі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Девіантні форми поведінки в наш час не тільки стрімко поширюються, а й набувають особливих рис, незвичних і навіть

лякливих для суспільства. Іноді девіації прямо ведуть до протиправних і злочинних дій, а тому стає зрозумілим інтерес до цього феномена як з боку теоретиків, практиків, так і суспільства загалом.

Девіантна поведінка (відхильна поведінка) – поведінка індивіда або групи, яка не відповідає загальноприйнятим нормам, внаслідок чого відбувається порушення цих норм. Проблема девіантної поведінки та її корекція завжди була важливою у педагогіці, психології, кримінології, але останнім часом вона набуває масового характеру в інших сферах. Не виключенням стала і митна справа, зовнішньоекономічна діяльність, де проблематика правопорушень, митної злочинності надзвичайно актуалізуються.

Залежно від способів взаємодії з реальністю та порушенням тих чи інших норм суспільства, в тому числі у митній сфері, прояви девіантної поведінки поділяють на 5 видів (рис. 1).

Природа людини визначає її бажання та потреби, які, в свою чергу, детермінують

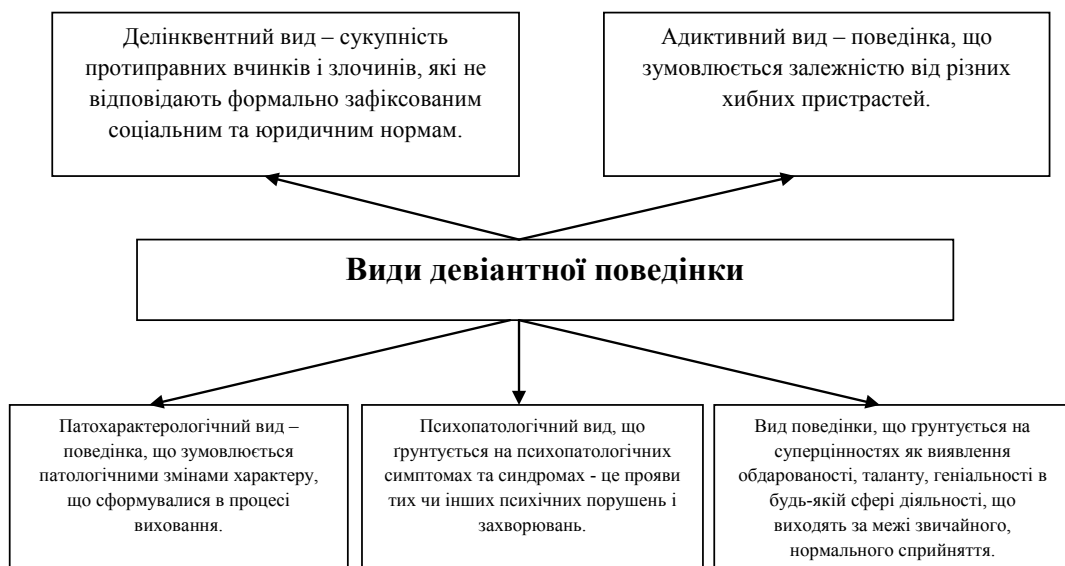


Рис. 1. Види девіантної поведінки та їх характеристики*

*Побудовано автором.

її “необхідно обумовлені” злочинні вчинки, “органічно” відображаючи індивідуальну природу людини – її характер [1]. Важливим у розумінні природи девіантної поведінки є визначення мотиваційної компоненти, адже мотив – безпосередня причина вчинку. Таких безпосередніх причин злочинних вчинків у людини багато. І серед основних – “...бідність та багатство, прагнення до слави та пошани, несправедливість, нерівноправ’я, приниження, зневажливе ставлення, любов, ненависть, заздрість, марнославство, самолюбство, гнів, користь, наглисть, страх, почуття переваги, роздратування, пригнічений стан, надлишок енергії...”[2]. Останні визначаються бажаннями та потребами людини – її природою, над якою людина не владна.

Індивідуальна природа людини, її характер, пов’язана та взаємообумовлена уявою,

виступає внутрішнім чинником поведінки людини, визначає індивідуальну схильність до тієї чи іншої поведінки, а отже, й злочинної, девіантної. Девіантна поведінка призводить до вчинення злочину, правопорушення. Адже “правопорушення” – це порушення права, акт, який протиправний праву, його нормам, закону. Вчинити правопорушення означає “переступити” право. “Кожне окреме правопорушення як явище реальної дійсності є конкретним: воно вчиняється конкретною особою, в певному місці та у певний час, суперечить чинній правовій нормі, характеризується точно визначеними ознаками”[3]. Властивості й ознаки правопорушень ідентифікують загальні риси девіантної поведінки.

Загальновизнаною є класифікація правопорушень за ступенем суспільної небезпеки та завданої шкоди [5]. Відповідно до

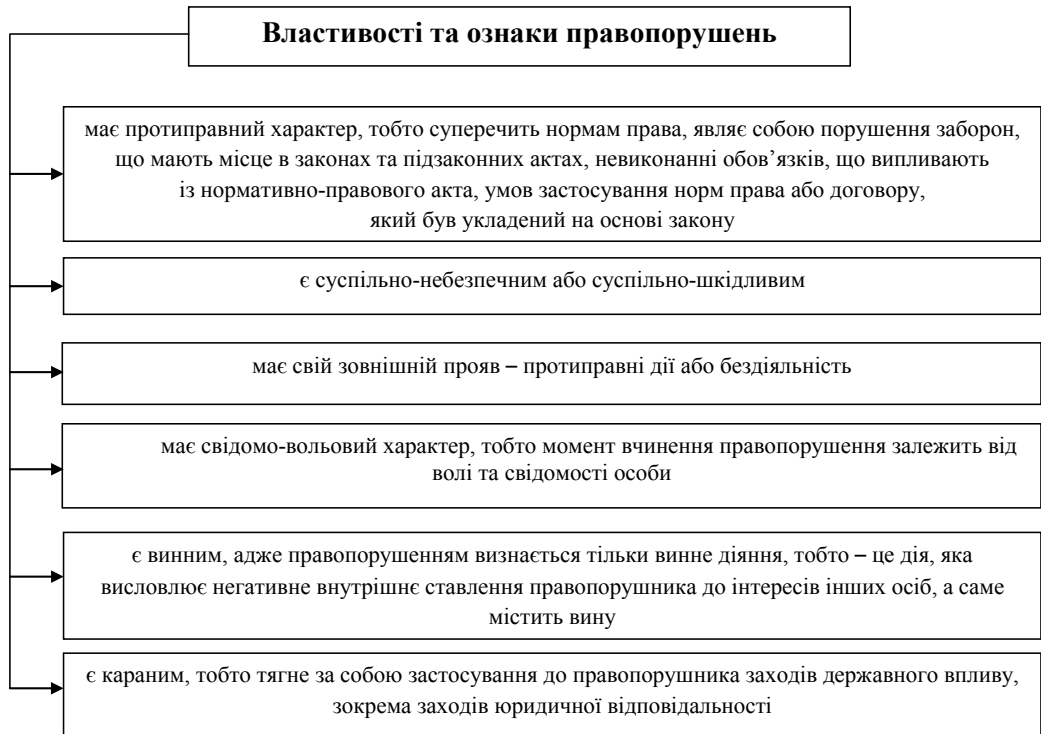


Рис. 2. Властивості та ознаки правопорушення*

*Побудовано на основі [4].

цього критерію правопорушення поділяються на: а) злочини – передбачені кримінальним законодавством, протиправні суспільно небезпечні діяння, які спричиняють чи можуть спричинити істотну шкоду певним суспільним відносинам; б) проступки – протиправні, винні діяння, які не настільки небезпечні, як злочини, але завдають шкоду особі, суспільству, державі, вчиняються в усіх врегульованих правом сферах суспільного життя, мають різні об'єкти посягання і спричиняють юридичні наслідки за їх вчинення – стягнення.

Відтак, девіантна поведінка у зовнішньоекономічній сфері передбачає пристосування, вибір рольової поведінки, яку визначає особистість та специфічна ситуація. Існує величезна кількість яскравих прикладів досягнення феноменального економічного успіху. Економічна підприємливість розглядається як позитивна девіація, особливо в період реформ [6]. Однак можливості для такого успіху в суспільстві розподілені вкрай нерівномірно, і деякі люди, які бажають його досягти, рано чи пізно виявляють, що багато шляхів до “швидкого збагачення” значно обмежені, або ж зовсім закриті. Злочинність у цьому випадку виступає тим засобом, використання якого забезпечує досягнення основної мети – розбагатіти.

Митна злочинність – відносно нове поняття у фінансовій, правовій науці України. Більше того, воно й досі не зустрічається в термінології та вітчизняних законодавчих актах. Не слід забувати про стабільне існування митних злочинів протягом багатьох епох, незважаючи на те, що їх характеристика постійно змінювалася зі зміною їх суспільної оцінки. Тривалий час сукупність дій, що порушували моральні, етичні й інші аналогічні погляди щодо дотримання порядку зовнішньої торгівлі між державами, племенами, іншими видами об'єднань людей, у тому числі в порядку “мовчазної торгівлі”,

що існувала в історії первісного людського суспільства, знаходили відповідну негативну оцінку з боку суспільства [7]. “Злочинність є одночасно і наука, і мистецтво, і ідеологія, і релігія, і політика, і економіка, і спорт, оскільки вона органічно містить елементи всіх цих достойних сфер людської діяльності. Але вона є і дещо більшим, оскільки пронизує собою всі згадані сфери зверху донизу, і без неї не може існувати жодна з них” [8]. Отже, злочинності притаманний невід’ємний та органічний зв’язок зі всіма сферами життя людини.

Митні злочини – це особлива та специфічна група злочинів, тому відносно них держава вимушена знайти також специфічні, адекватні цим злочинам заходи (санкції, методи) їх протидії. При цьому повинні враховуватися два фактори: по-перше, специфічність злочинів, тією чи іншою мірою пов’язаних з порушенням порядку переміщення товарів (предметів) через митний кордон України; по-друге, переростання митних деліктів із національних у транснаціональні.

Сучасна структура суспільно-шкідливих діянь в галузі державної митної справи свідчить про те, що порушення митних правил є одним із найбільш чисельних проявів девіантної поведінки суб’єктів ЗЕД. Порушення митних правил за своєю юридичною природою належать до адміністративних проступків, проте характеризуються наявністю як спільних ознак, так і деяких відмінностей з останніми. До спільних ознак таких діянь належать: протиправність, винність, адміністративна караність та антигромадянська спрямованість.

Порушення митних правил посідають самостійне місце у структурі адміністративних проступків, оскільки, по-перше, регламентуються окремим кодифікованим законодавчим актом – Митним кодексом України, по-друге, родовим об’єктом посягання є специфічний об’єкт зазіхань – суспільні відносини, що ви-

никають в галузі державної митної справи, ЗЕД, по-третє, порядок притягнення до адміністративної відповідальності за вчинення порушень митних правил регламентується митним законодавством.

Найбільш поширеними правопорушеннями в Україні є: приховування валютної виручки при експортно-імпорتنих операціях за межами країни; надання фальшивої інформації про виникнення права на експортне відшкодування податку на додану вартість; оформлення фіктивних документів про участь у діяльності іноземних інвесторів; ввезення товару, обходячи митні пости та пункти пропуску; ввезення товару з заниженням його кількості у супроводжуваних документах; псевдотранзит товару і фактична реалізація його на митній території України; ввезення готової продукції у виді комплектуючих виробів; відображення в деклараціях неправдивої інформації щодо характеристики ввезених товарів (наприклад, коду товару, країни походження, митної вартості товару); ввезення готової продукції під виглядом давальницької сировини.

Приховування валютної виручки за кордоном при експортно-імпорتنих операціях найчастіше здійснюються за допомогою заниження фактурної та митної вартості товарів. Це дозволяє знижувати суми, які підлягають оподаткуванню, при сплаті, відповідно, вивізному чи ввізному мита, акцизного податку, ПДВ. Цей спосіб зловживання поєднується з псевдодемпінгом.

Представлення фальшивої інформації для повернення із бюджету ПДВ полягає в тому, що суб'єкти підприємницької діяльності з метою отримання грошових коштів з бюджету надають фіктивні документи про проведення господарських операцій та виникнення права на відшкодування податку на додану вартість з бюджету.

Доволі поширеною на практиці є схема здійснення зовнішньоекономічної ді-

яльності під прикриттям псевдоекспорту та псевдоімпорту [9]. Платник ПДВ (декларант) ухиляється від сплати податку під час подання митної декларації на товари чи послуги, фактичні поставки яких не відбуваються. Тоді сума нарахованого ПДВ у складі договірної ціни перераховується на лорорахунок, оминаючи бюджет. Загрозових масштабів набуває заниження та скорочення ввізного мита через незаконне користування пільгами за допомогою фальсифікації митних документів: зміни назви, коду товару; заниження митної вартості; зміни якості, виду товару тощо.

Ухилення від сплати податків шляхом приховування імпорту у вигляді транзиту через митну територію полягає у наступному. Товар відправляють за адресою підприємства-резидента його ж транспортом і ввозять на територію України контрабандним шляхом. Як правило, для цього використовують автомобільний транспорт. Для приховування факту незаконного ввозу товару може складатися пакет фіктивних документів про перевіз товару територією України. Одним із різновидів таких правопорушень є так званий "перерваний транзит". Товар документально транспортується через територію України на адресу підприємства-нерезидента, розташованого за межами митної території України. Фактично товар розвантажується на території України і реалізується без сплати відповідних митних платежів. Для виявлення таких порушень фіскальні органи зобов'язані перевірити дійсність вивозу таких вантажів через митний кордон України. Система контролю дозволяє це зробити, але відповідні органи не завжди проводять таку перевірку з різних причин, в тому числі з мотивів отримання неправомірної вигоди.

Проблематика ухилення від сплати податків і зборів актуальна і визнана в Україні, зокрема, в листі ДПА України від 14.06.2007 р. № 891/7/16-1417 наводять-

ся найбільш характерні способи уникнення сплати податкових зобов'язань. Поширеною практикою стало ухилення від сплати податків із використанням послуг офшорних компаній. Офшорні юрисдикції пропонують іноземним фірмам пільгові податкові умови, наприклад, у формі низької податкової ставки на чистий прибуток. На Кіпрі вона дорівнює 4,25%, а на Багамах, у Делавері (США), Ірландії, Гібралтарі – цей податок взагалі скасовано. Типова схема, що показує, як переміщується прибуток національної фірми в офшорну компанію, показана на рис. 3.

Офшорну зону (від англ. off shore – “поза берегом”) можна трактувати як один із видів вільних (спеціальних) економічних зон. Їх відносять до сервісних зон, особливістю яких є створення для підприємців сприятливого валютно-фінансового та фіскального режимів, високий рівень і законодавчі гарантії банківської та комерційної секретності, лояльність державного регулювання. Багато офшорних юрисдикцій адмініструють податки, проте всі вони або не справляють податок на прибуток взагалі, або стягують його тільки з певних категорій доходу, чи стягують податок нижчий, ніж у тій країні, де платники є податковими резидентами. Відсутність податку на прибуток, як правило, є частиною політики залучення іноземного капіталу. У деяких випадках податок на прибуток не вводиться внаслідок бідності значної частини населення. Наприклад, багато “податкових гаваней” у басейні Карибського моря є невеликими, малорозвиненими країнами з бідним на-

селенням. В цих умовах країна може мати значно більший прибуток при низькому рівні податків і зборів. Важливою особливістю більшості офшорних територій є надання пільгового податкового режиму і виконання вимоги проведення ділових операцій за межами країни, де офіційно зареєстрована офшорна компанія.

Офшорні схеми часто націлені на подолання іноземних податкових бар'єрів. Існує комплекс факторів, які стимулюють розвиток офшорного бізнесу в Україні. До головних із них належать: тягар податкового навантаження та неефективність фіскальної політики, несприятливий інвестиційний клімат, мотиви до експорту капіталу за кордон, високі інвестиційні ризики і використання офшорних схем для приховування факту володіння інвестиційними об'єктами в Україні, криміналізація економіки та використання офшорних схем для відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом.

Зазначимо також, що до митних деліктів, що вчиняються у галузі державної митної справи, належать діяння, передбачені ст. 201 “Контрабанда” Кримінального кодексу України (далі – ККУ України) та ст. 305 “Контрабанда наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів чи прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів” ККУ України. Вважаємо, що цей перелік доповнює і ст. 212 ККУ України “Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)”, адже, як свідчить судово-слідча практика, більшість випадків контрабанди (ст. 201 ККУ) здійснюється лише з

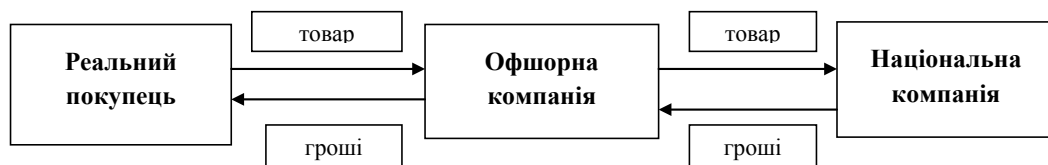


Рис. 3. Типова схема перенесення бази оподаткування на офшорну компанію*

*Побудовано на основі [10].

метою ухилення (або зменшення) митних (обов'язкових) платежів. Таке об'єктивне визначення сфери "митної злочинності" дає підставу для подальшого удосконалення кримінального та митного законодавства, встановлення більш чітких критеріїв розмежування злочинів, яке об'єднує це поняття з іншими порушеннями митних правил, створює підстави для визначення стратегії боротьби з цим видом злочинності, на підставі якої можна конкретизувати форми, методи, заходи та засоби протидії скоєння кожного із тих, що належать до цієї групи.

Митні платежі є засобом здійснення фіскальної функції митної системи, тому під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів законодавець практично у більшості країн в різні часи змінював своє ставлення до кваліфікації правопорушень, котрі були пов'язані з незаконним переміщенням товарів і деяких інших предметів матеріального та інтелектуального виду через митний кордон України, вважаючи ухилення від сплати митних платежів або митним злочином, або фінансовим порушенням. Це стало підставою для керівників Європейського співтовариства створити єдині правила здійснення митної справи для усіх країн ЕС, досягнути уніфікації у регулюванні більшості митних відносин, визначити коло порушень митного законодавства, встановити єдину відповідальність за їх скоєння. Для реалізації цих прагнень Європейський парламент 10 лютого 2010 р. прийняв резолюцію "Про поліпшення управління в податкових питаннях", де висвітлено питання боротьби з ухиленням від податків, які пов'язані з перетинанням державного кордону. У резолюції зазначено, що рівень ухилення від податків становить удвічі більше суми, ніж увесь бюджет Євросоюзу. Він зможе рухатися у напрямку до більш справедливої податкової політики, спрямованої на зменшення рівня ухилення від податків

при здійсненні міжнародної торгівлі, і тому буде протидіяти офшорним компаніям [11].

У світовій і вітчизняній науці доволі ґрунтовно систематизовано приклади та способи ухилення від оподаткування, зокрема, проаналізовано сутність так званих фіскальних термітів (*fiscal termites*) [12]. Поряд з цим, перманентно ведуться дискусії навколо проблематики трактування ухилення від сплати податків. Відомим є рішення у справі *Gregory vs. Helvering* (федеральний суддя Хенд, Верховний Суд США, 1935 р.): "Не підлягає сумніву законне право платника податків знижувати розмір належних до сплати податків, або навіть уникати їх способом, який дозволений Законом... Кожен має право вести свій бізнес таким чином, який знижує до мінімуму його податкові платежі; ніхто не зобов'язаний планувати свої доходи і витрати для максимальної зручності Міністерства фінансів; для громадян не існує ніякого патріотичного обов'язку збільшувати свої податкові платежі". Така правова позиція дозволяє мінімізувати (уникати) сплату податкових платежів легальними способами і знайшла відображення в нормативно-правових актах. Наприклад, в США мінімізація податкових платежів не є кримінальним правопорушенням. Будь-яка спроба зменшити, звільнитися, мінімізувати чи частково уникнути сплати податків законними методами дозволяється.

Різниця між ухиленням та мінімізацією тонка, але чітко визначена. Той, хто мінімізує податкові платежі, не приховує та не викривляє дані. Він структурує діяльність таким чином, щоб зменшити чи усунути податкове зобов'язання, і щодо здійснення такої діяльності надає повний звіт. Ухилення, з іншого боку, включає в себе обман, хитрість, маскування, приховування, деякі спроби викривити або приховати події, чи надати їм іншого вигляду [13].

В економічній енциклопедії [14] ухилення від сплати податків трактується як

сукупність легальних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування. Ми підтримує позицію багатьох українських учених-фінансистів[15] про те, що ці два методи зменшення суми податків потрібно розмежовувати, називаючи легалізоване зменшення оподаткування – уникненням від сплати податків, та нелегальне – ухиленням від сплати податків.

Проблематика ухилення від сплати митних платежів в українському законодавстві врегульована статтею 212 КК України “Ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів)” [16], а також на рівні Митного кодексу України, зокрема, в частині характеристики одного із порушень

митних правил, а саме “Дії, спрямовані на неправомірне звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру, а також інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів” [17] (рис. 4).

Правопорушення полягає у заявленні в митній декларації неправдивих відомостей, тобто недостовірних відомостей, які необхідні для прийняття рішення про випуск, в тому числі умовний, товарів і транспортних засобів, розміщення їх в обраний митний режим, або відомості, які впливають на нарахування обов’язкових платежів (неправомірне звільнення від сплати податків і зборів або зменшення їх розміру), а також у порушенні визначених строків сплати мит-

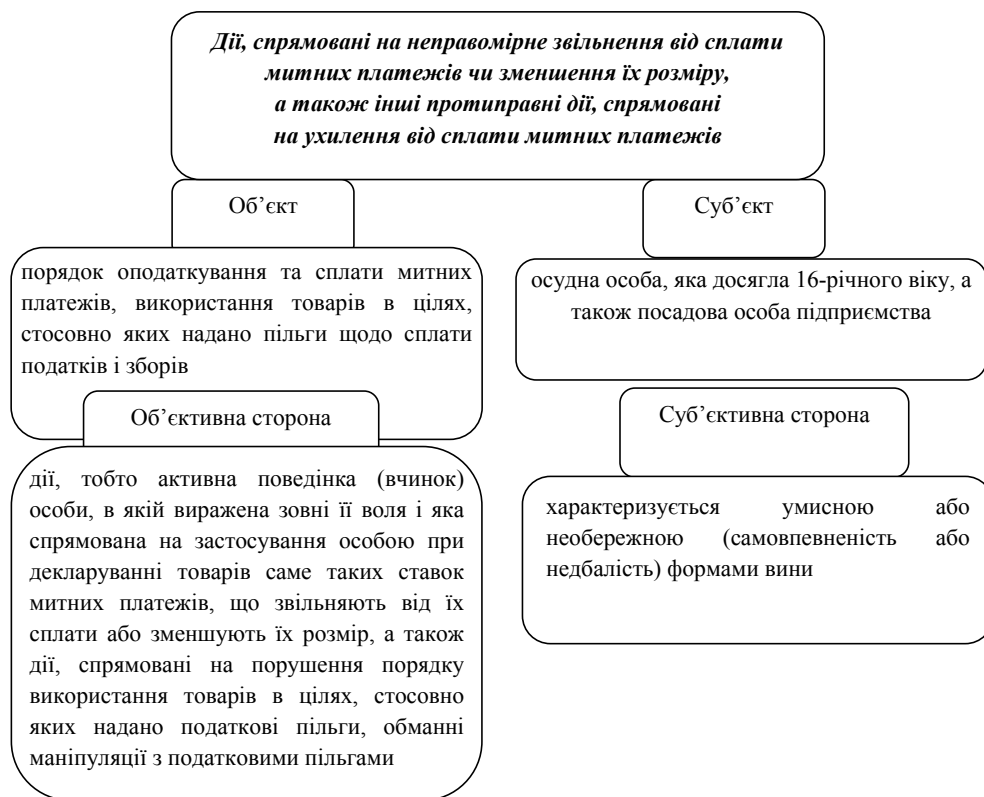


Рис. 4. Елементи правопорушення при вчиненні дій щодо ухилення від сплати митних платежів*

*Побудовано на основі [17].

них платежів. Для кваліфікації дій за даною статтею Митного кодексу України не мають значення мотив і мета їх вчинення, а також чи настали від цього шкідливі наслідки.

Важливим аспектом протидії девіантній поведінці суб'єктів ЗЕД є застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового та митного законодавства. Відповідальність за такі порушення передбачена: 1) Податковим кодексом України (полягає у застосуванні штрафних санкцій та пені); 2) Кодексом України про адміністративні правопорушення [18]; 3) Митним кодексом України [17]; 4) Кримінальним кодексом України [16].

З прийняттям ПКУ розширено перелік фінансових санкцій за порушення податкового законодавства та, в деяких випадках, застосовується жорсткіша міра покарання, ніж це було передбачено Законом України № 2181 "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [20]. Визначені ПКУ штрафні санкції передбачають посилення відповідальності за повторно вчинене правопорушення платником податків протягом року.

Правова специфіка митно-податкових правопорушень в тому, що питання відповідальності за них розглядається в законодавстві багатьох країн у рамках фінансового права, хоча в деяких із них за порушення митно-податкових відносин встановлена адміністративна, а іноді й кримінальна відповідальність. У різних країнах варіювання відповідальності за ухилення від сплати митних платежів перебуває в діапазоні від гіперболізованого підходу (наприклад, в Китаї передбачений розстріл) до відмови у криміналізації діяння за законодавством Швейцарії [21].

У законодавстві держав ЄС передбачена відповідальність за ухилення від сплати податків, в тому числі і митних платежів. У Німеччині вона встановлена відповідно до

закону Aussensteuergesetz від 1972 р. як податкове шахрайство і карається штрафом до 5 млн. німецьких марок або позбавленням волі строком до 5 років. Загальне покарання за ухилення від сплати податків і митних платежів в Англії встановлено в Taxes Management Act 1976 року. Ст. 38 Британського Фінансового Статуту містить спеціальні штрафні санкції, що передбачають позбавлення волі до 2-х років або штраф до 1000 ф. ст., чи обидва покарання. У разі несплати штрафу з винного стягується триразовий розмір несплаченого штрафу. У цих країнах є альтернатива між позбавленням волі або великим грошовим штрафом, а також комбіноване покарання. У практиці судових органів конфіскація майна і доходів, отриманих неправомірно, домінує над іншими санкціями [22].

Ухилення від сплати митних податків, що кваліфікується у праві США як злочин, відрізняється від уникнення податків (tax avoidance), під яким прийнято розуміти розумне податкове планування, що цілком допустиме згідно з законодавством США. Справи про ухилення від сплати митних платежів становлять особливу складність для судових і правоохоронних органів. Політика боротьби з митно-податковими злочинами в США пов'язана з двома пріоритетними напрямками. З одного боку, в США співвідношення податкових деліктів, які караються в кримінальному порядку і в цивільно-правовому, наступне: на одну кримінальну справу про умисне ухилення від сплати митних податків припадає близько 10 справ про ухилення від сплати митних податків, покараних в цивільно-правовому порядку. Митна служба не вважає за необхідне порушити кримінальну справу через складності доведення наміру.

Специфіка митної злочинності об'єктивно обумовлює пошук і специфічні шляхи її протидії. Кожен із заходів проти-

дії ухиленню від сплати податків [23] та детінізації економіки України має свої переваги і недоліки. За допомогою поєднання зазначених заходів можливо зменшити рівень податкових зловживань, мінімізувати втрати бюджету в результаті ухилення від сплати податків. Практика протидії злочинам щодо ухилення від сплати податків в Україні показана в табл. 1.

Дані табл. 1 свідчать про високу питому вагу (23%) кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у загальному масиві справ щодо економічних злочинів. При цьому судовий розгляд такої категорії справ, як правило, супроводжується клопотаннями щодо звільнення юридичних

осіб від кримінальної відповідальності (в 2015 р. – 82% справ). Активне застосування ст. 284 Кримінально-процесуального кодексу щодо закриття кримінальних проваджень відбувається з причин відсутності в діяннях суб'єктів підприємництва складу кримінального правопорушення; неможливості встановити достатні докази для доведення винуватості особи в суді; досягнення податкового компромісу тощо. За умов низької податкової культури в Україні таке лояльне ставлення правоохоронних органів до проблеми ухилення від сплати податків має дискусійний характер.

Висновки. Динамічний розвиток соціально-економічних процесів у світі та Україні, інтенсифікація глобалізаційних

Таблиця 1

**Аналіз кримінальних проваджень,
у яких закінчено досудове розслідування в Україні в 2015 р.***

Кримінальні правопорушення	Направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом		Направлено клопотань до суду для звільнення від кримінальної відповідальності		Закрито кримінальних проваджень	
	всього	щодо якої кількості осіб	всього	щодо якої кількості осіб	всього	у т.ч. за ст.284 КПК
Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту піддакцизних товарів (ст.204)	265	278	5	5	383	383
Фіктивне підприємництво (ст. 205)	176	187	2	2	32	29
Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209)	6	6			34	34
Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст.212)	157	171	129	129	1830	1392
Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212-1)	5	5	45	46	44	44
Доведення до банкрутства (ст. 219)					43	43
Інші кримінальні правопорушення	64	68	7	7	66	65
Всього	673	715	188	189	2432	1990

* Складено на основі [24].

факторів, міграційні проблеми вимагають високого рівня організації протидії девіантній поведінці суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Девіантна поведінка як феномен є протиправною формою активної адаптації суб'єктів митної системи, яка виникла внаслідок еволюції законодавчих, організаційних умов та чинників функціонування митних інститутів.

Фіскальні та судові органи як головний суб'єкт профілактики митних деліктів повинні спиратися на знання причин та умов, що сприяють вчиненню зловживань у митній сфері, порушень митних правил, основних тенденцій їх поширення. Без вивчення таких особливостей не можна в повному обсязі впливати на стан профілактичної діяльності, а відтак, забезпечити ефективний розвиток вітчизняної митної системи держави.

Література

1. Нежурбіда С.І. *Причини злочину та злочинності: погляди сучасних соціальних філософів* / С.І. Нежурбіда // *Проблеми філософії права*. – 2010–2011. – Т. VIII-IX. – С. 249–253.
2. Поздняков Е.А. *Философия преступления* / Е.А. Поздняков. – М., 2001. – 576 с.
3. Малейн Н.С. *Правонарушение: понятие, причины, ответственность* / Н.С. Малейн. – М. : Юр. лит., 1985. – 192 с.
4. Кравець М. *Порушення митних правил у структурі митних правопорушень* / М. Кравець // *Юридичний вісник*. – 2014. – № 2. – С. 74–80.
5. *Загальна теорія держави і права : навч. посіб.* / М.В. Цвік, О.В. Петришин, Л.В. Авраменко та ін. – Харків : Право, 2009. – 584 с.
6. Мельничук Т.В. *Сучасні концепції причин організованої злочинної діяльності у зовнішньоекономічній сфері* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pravoznavec.com.ua/period/article/22777/%D2#chapter>
7. Додін Є.В. *Митна злочинність: поняття та структура* / Є.В. Додін // *Митна справа*. – 2010. – № 3. – С. 17–29.
8. Бачинин В.А. *Философия права и преступления* / В.А. Бачинин. – Харьков : Фолио, 1999. – 607 с.
9. Воронкова О. *Способи ухилення від оподаткування та шляхи протидії податковим правопорушенням в Україні* / О. Воронкова // *Науковий вісник Академії ДПС України*. – 2002. – № 3. – С. 96–103.
10. Дедекаєв В. *Методи ухилення від сплати податків при зовнішньоекономічних операціях* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://soskin.info/ea/2005/9-10/20050910.html>
11. *Резолюція Європейського парламенту: у напрямку до справедливої європейської податкової політики* // *Митна справа*. – 2010. – № 2. – С. 43.
12. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. *Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція)* : монографія / В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – 384 с.
13. *Податковий посібник Служби внутрішніх доходів США* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003.html.
14. *Економічна енциклопедія : у 3 т.* – Т. 3 / під заг. ред. С.В. Мочерного. – К. : Академія, 2002. – 952 с.
15. Вишневецький В. *Уникнення від сплати податків: теорія і практика* : монографія / В. Вишневецький, А. Веткін. – Донецьк : ІЕП, 2003. – 228 с.
16. *Кримінальний кодекс України: Науково-практичний коментар* / Ю.В. Баулін, В.І. Борисов, С.Б. Гавриш. – Х. : ТОВ "Одісей", 2008. – 1208 с.
17. *Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI (з наступними змінами і доповненнями): за станом на 01.01.2016 р.* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
18. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями* [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

пу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=11&nreg=2755-17>.

19. Кодекс України про адміністративні правопорушення. – К. : Алерта, 2011. – 216 с.

20. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” від 21.12.2000 р. № 2181–III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

21. Офшорний бізнес за кордоном і в Росії. Податки, фінанси, інвестиції : навч. посіб. – Нікосія – Гельсінкі : “Практик” – “Ханікомб”, 1995.

22. Кот О.Г. Податкові відносини як об’єкт кримінально-правової охорони / О.Г. Кот. – М., 1996.

23. Фільо М.М. Перспективи та пріоритети протидії ухиленню від сплати податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/27_NII_2013/Economics/15_146391.doc.htm.

24. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік. – К. : ДФС України, 2016. – 96 с.

References

1. Nezhurbida, C.I. (2010–2011). Prychyny zlochunu ta zlochynnosti: pohliady suchasnykh sochialnykh filosofiv [Causes of crime and crime: the views of modern social philosophers]. Problemy filosofii prava – Problems of law philosophy, 8–9, 249–253 [in Ukrainian].

2. Pozdniakov, E.A. (2001). Filosofia prestupleniya [The philosophy of crime]. Moscow [in Russian].

3. Malein, N. (1985). Pravonarushenie: ponyatie, prichiny, otvetvennost [With. Offence: concept, the reasons, responsibility]. Moscow: Legal. lit [in Russian].

4. Kravets, N. (2014). Porushennia mytnykh pravyl v strukturi mytnykh pravoporushen [Violation of customs rules in the structure of customs offences] Yurydychnyi visnyk – Legal bulletin, 2, 74–80 [in Ukrainian].

5. Zwick, M.V., Petryshyn, O.V., Avramenko, L.V. (2009). Zahalna teoriia derzhavy i prava [General theory of state and law]. Kharkiv: Law [in Ukrainian].

6. Melnychuk, T.V. Suchasni kontseptsii pry-chyn orhanizovanoi zlochynnoi diialnosti v zovnish-noekonomichnii sferi [Modern concepts of the causes of organized criminal activity in foreign trade]. Available at: <http://www.pravoznavec.com.ua/period/article/22777%D2#chapter>.

7. Dodin, Y.V. (2010). Mytna zlochynnist: poniattia i struktura [Customs crime: the concept and structure]. Mytna sprava – Customs business, 3, 17–29 [in Ukrainian].

8. Bachinin, V.A. (1999). Philosophia prava i prestuplenia [Philosophy of law and crimes]. Kharkov: Folio [in Russian].

9. Voronkova, O. (2002). Sposoby ukhylennia vid opodatkovannia ta shliakhy protydii podatkovym pravoporushenniam v Ukraini [Means of tax evasion and ways of combating tax offences in Ukraine]. Naukovyi visnyk Akademii DPS Ukrainy – Science bulletin of the Academy of state tax service of Ukraine, 3, 96–103 [in Ukrainian].

10. Dedekaiev, V. Metody ukhylennia vid splaty podatkov pry zovnishnoekonomichnykh operatsiakh [Methods of tax evasion in foreign trade operations]. Available at: <http://soskin.info/ea/2005/9-10/20050910.html>.

11. Rezoliutsiia Yevropeiskoho Parlamentu: v napriamku do spravedlyvoi yevropeiskoi podatkovoi polityky [European Parliament resolution: towards a just European tax policy] (2010). Mytna sprava – Customs business, 2, 43–45 [in Ukrainian].

12. Andruschenko, V.L., Tychak, T.V. (2013). Morarno-etychni imperatyvy podatkov ta opodatkovannia (zakhidna tradytsiia) [Moral and ethical imperatives of taxes and taxation (the Western tradition)]. Kyiv: Alerta [in Ukrainian].

13. Podatkovyi posibnyk Sluzhby vnutrishnikh dokhodiv [Tax benefits the internal revenue Service of the USA]. Available at: http://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003.html.

14. Mochernyi, S.V. (Ed.). (2002). *Ekonomichna entsyclopediia [Economic encyclopedia]*. Kyiv: Academy [in Ukrainian].
15. Vyshnevskiy, V., Vietkin, A. (2003). *Unykennia vid splaty podatkiv: teoriia i praktyka [Tax evasion: theory and practice]*. Donetsk: IEP[in Ukrainian].
16. Baulin, Yu.V., Borysov, V.I., Havrysh, S.B. (2008). *Kryminalnyi kodeks Ukrainy [The criminal code of Ukraine]*. Kyiv: Odisey [in Ukrainian].
17. *Mytnyi kodeks Ukrainy vid 13.03.2012 № 4495-VI [Customs code of Ukraine]*. (2012, March, 13). Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
18. *Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax code of Ukraine]*. (2010, December, 2). Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=11&nreg=2755-17>.
19. *Kodeks Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia [The Code of Ukraine on administrative offences]*. (2011). Kyiv: Alerta [in Ukrainian].
20. *Zakon Ukrainy "Pro poriadok pohashennia zobov'язan platnykiv podatkiv pered biudzhetamy i derzhavnymy tsilovymy fondamy" [The law of Ukraine "On the procedure for repayment of obligations of taxpayers before budgets and the state trust funds"]*. (2000, December, 21). Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.
21. *Ofshormyi biznes za kordonom i v Rosii. Podatky, finansy, investycii [Offshore business abroad and in Russia. Taxes, Finance, investments]*. (1995). Nikosii – Helsinki: Practices – Hancorn[in Ukrainian].
22. Kot, O.G. (1996). *Podatkovi vidnosyny yak ob'iekt kryminalno-pravovoi okhorony [Fiscal relations as an object of criminal law protection]*. Moscow [in Russian].
23. Filio, M.M. (2013). *Perspektyvy ta pryorityety protydii ukhylenu vid splaty podatkiv [Perspectives and priorities of combating tax evasion]* Available at: http://www.rusnauka.com/27_NII_2013/Economics/15_146391.doc.htm.
24. *Zvit pro vykonannia planu roboty DFS Ukrainy na 2015 rik [Report on the implementation of the work Plan of the State fiscal service of Ukraine in 2015]*. (2016). Kyiv: DFS Ukrainy [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 11.04.2016.

УДК 336.2:339.9

Інна ГУЦУЛ

МИТНА ПОЛІТИКА ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНУ ДІЯЛЬНІСТЬ

Досліджено сутність і роль митної політики в контексті пожвавлення зовнішньоекономічної діяльності. Охарактеризовано періодизацію етапів митної політики. Висвітлено процедури та інструменти тарифного і нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Проаналізовано основні показники експортно-імпортних операцій. Систематизовано сучасні проблеми митної політики України та окреслено вектори її ефективного розвитку з урахуванням перспективного впливу на зовнішньоекономічну діяльність в умовах євроінтеграційних процесів.

Ключові слова: мито, митна політика, зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД), митно-тарифне регулювання, нетарифне регулювання, експорт, імпорт, ефективність митного регулювання ЗЕД.

Інна ГУЦУЛ

Таможенная политика и ее влияние на внешнеэкономическую деятельность

Исследованы сущность и роль таможенной политики в контексте оживления внешнеэкономической деятельности. Охарактеризована периодизация этапов таможенной политики. Освещены процедуры и инструменты тарифного и нетарифного регулирования внешнеэкономической деятельности. Проанализированы основные показатели экспортно-импортных операций. Систематизированы современные проблемы таможенной политики Украины и намечены векторы ее эффективного развития с учетом перспективного воздействия на внешнеэкономическую деятельность в условиях евроинтеграционных процессов.

Ключевые слова: пошлина, таможенная политика, внешнеэкономическая деятельность (ВЭД), тарифное регулирование, нетарифное регулирование, экспорт, импорт, эффективность регулирования ВЭД.

Inna GUTSUL

Customs policy and its effect in foreign economic activity

Introduction. Modern trends in economic and social processes need improving tax and customs regulation. It will contribute to the stabilization economy and competitiveness national production when entering Ukraine into the world economy. An important role should be given customs policy, particular – taxation of foreign economic activity, as the proceeds of the administration of customs tax occupy high share in the structure of revenues of the State Budget of Ukraine.

Purpose. *The main goal of the article is a study of the major scientific and theoretical and applied principles of organization and implementation of the customs policy of Ukraine and identifies its impact on the effective development of foreign trade.*

Results. *State Customs policy has a huge impact on the effectiveness of foreign business entities, since it defines the forms and methods of foreign trade. In particular, by introducing a optimal cost and purely political measures the state can regulate the trade flows of goods and services. By introducing import duties, the state protects domestic producers and vice versa overflows of the internal market certain types of products the government provides incentives to producers of export goods, which in turn improves the profitability and productivity of foreign economic activity of enterprises in general.*

Conclusion. *Monitoring the regulatory capacity of customs policy in the context of the impact on foreign economic activity confirmed the presence of real problems and imbalances in the national economy, which reduces the Ukrainian export and import. Therefore, improvement of customs policy at present is one of the priorities of economic development Ukraine, including fiscal authorities. In order to accelerate the pace of social and economic growth is very important to use referred to in Article ways to improve customs policy in the context of the impact on export-import operations.*

Keywords: *duty, customs policy, foreign economic activity (FEA), customs-tariff regulation, tariff regulation, export, import, efficiency of customs regulation of foreign economic activity.*

JEL Classification: H29, P33, F15, E52.

Постановка проблеми. Сучасні тенденції розвитку економічних і соціальних процесів потребують удосконалення податкової системи та митної справи, що сприятиме стабілізації й конкурентоспроможності економіки України при входженні в світове господарство. Важлива роль при цьому повинна надаватися митній політиці, зокрема процедурам оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, оскільки надходження від адміністрування митних платежів займають високу частку у структурі дохідної частини Державного бюджету України.

Ретроспективний досвід розвитку більшості країн світу декламує про те, що митна політика є важливою складовою високо-ефективної організації життя суспільства, а головне – функціонування його економіки. Вирішуючи цілу низку важливих завдань, митна політика постає значним важелем

підтримки рівноваги і створення у суспільному виробництві найсприятливіших умов для розвитку власної економіки. В контексті цього, активізація державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності взагалі та митного регулювання зокрема на сучасному етапі становлення торгівельних відносин набувають все більшого значення в умовах глобальної конкуренції та захисту національних економічних інтересів.

Тому формування ефективної системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в умовах лібералізації митної політики України є надзвичайно актуальним питанням та потребує ґрунтовних наукових досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичне підґрунтя до розуміння проблем оподаткування зовнішньоекономічних операцій закладене у працях відо-

мих зарубіжних економістів: Р. Вернона [R. Vernon], Д. Кейнса [G. Keynes], С. Ліндера [S. Linger], А. Маршала [A. Marshall], Дж. Мілля [G. Mill], Б. Оліна [B. Ohlin], М. Познера [M. Posner], Д. Рікардо [D. Ricardo], А. Сміта [A. Smith] та інших. Що стосується теоретично-методичних і концептуальних засад формування та удосконалення митної політики в контексті активізації зовнішньоекономічної діяльності, то вони здебільшого висвітлені у працях таких науковців, як: В. Андрущенко, І. Бережнюк, А. Войцешук, О. Гребельник, М. Дем'яненко, В. Єдинак, Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Луцик, І. Лютий, В. Мартинюк, А. Мокій, П. Пашко, Ю. Полякова, В. Федосов та ін.

Поряд з цим, малодослідженими залишаються питання ефективного використання інструментарію оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічного простору, потребує сучасних підходів обґрунтування фіскально-регулюючих аспектів узгодження інтересів учасників зовнішньоекономічної діяльності. Водночас необхідно удосконалити методику проведення оцінювання фіскальної ефективності оподаткування зовнішньоекономічної діяльності з урахуванням актуальних змін у сфері митної політики відповідно до умов сьогодення. З урахуванням цих аспектів, об'єктивно зумовленою є необхідність подальшого дослідження перспектив впливу митної політики на зовнішньоекономічну діяльність, особливо на тлі сучасних євроінтеграційних процесів.

Метою статті є дослідження основних науково-теоретичних і прикладних засад організації та здійснення митної політики України, а також виявлення її впливу на ефективний розвиток зовнішньоекономічної діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Митна політика кожної держави спрямовується на захист власних економічних інтересів з допомогою використан-

ня визначеного тарифного і нетарифного інструментарію. Україна, вступивши до Світової організації торгівлі (СОТ), безумовно, повинна враховувати митну політику та вимоги цієї організації. В умовах дифузії певних стадій дестабілізуючих факторів національної економіки важливо віднайти ефективні та дієві інструменти митного регулювання, які узгоджувались би зі світовими стандартами та вимогами, а також сприяли зовнішньоекономічній діяльності.

В Україні мито залишається одним із інструментів регулювання зовнішньої торгівлі з переважанням адвалерних ставок і застосуванням специфічних і комбінованих ставок до окремих груп товарів. За визначенням ст. 2 Митного кодексу України митною політикою є система принципів та напрямів діяльності держави у сфері забезпечення своїх економічних інтересів та безпеки за допомогою митно-тарифних і нетарифних заходів регулювання зовнішньої торгівлі [1]. Досить ґрунтовно формулює сутність мита О.П. Гребельник, він вважає, що мито – це вид державного непрямого податку, який справляється з імпорту, експорту та транзиту товарів, торговельно-промислового прибутку, майна, цінностей і предметів, що перетинають кордон у визначених державою пунктах під контролем митних органів [2, 156]. На нашу думку, сьогодні митна політика України зводиться до потреби забезпечення її єдності на всій території, координації зусиль усіх підрозділів Державної фіскальної служби України на виконання її пріоритетних напрямів, удосконалення нормативно-правової бази, взаємодію на тісну співпрацю із митними органами інших країн. У ринковій економіці держава здійснює регулювання зовнішньоекономічної діяльності для гарантування безпеки країни і захисту загальнонаціональних інтересів. Діяльність державних органів стосовно регулювання ЗЕД здійснюється майже у всіх країнах світу, але її масштаби, форми і мето-

ди, конкретна мета і завдання визначаються кожною країною з урахуванням її масштабів, становища в сучасному світі, зовнішньої і внутрішньої політики

Формування сучасної митної політики України пройшло кілька вагомих етапів. Перший (1991–1993 рр.) характеризувався контролем за зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання. Другий (1994–1995 рр.) був спрямований на наповнення державного бюджету за рахунок оподаткування експортної та імпорتنної діяльності. Показово, що саме третьому етапу (1996–1998 рр.) властива протекціоністська зорієнтованість, тобто сприяння захисту національного товаровиробника від іноземної конкуренції. На теперішньому етапі виникає завдання удосконалення системи митно-тарифного регулювання відповідно до європейських та загальносвітових стандартів; дотримання зобов'язань, пов'язаних з участю у Світовій організації торгівлі; впровадженням у дію із 1 січня 2016 р. Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [3, 71].

За роки функціонування держав сформувався певний інструментарій захисту внутрішніх товарних ринків і національних товаровиробників від недобросовісної зовнішньої конкуренції, а також доступу до зовнішніх ринків. Важливо відзначити також тенденцію переходу від застосування митно-тарифного до переважно нетарифного регулювання у зв'язку з лібералізацією міжнародної торгівлі. Значне зниження рівня тарифних ставок і контроль тарифів призвели до формування в системі світової торгівлі більш ефективного і гнучкого протекціонізму, основу якого складають нетарифні методи регулювання, що постійно модифікуються й ускладнюються. До нетарифних методів належать практично всі заходи, які застосовує держава для регулювання зовнішньої торгівлі, за винятком тарифів [4, 91].

Україна у своїй митній політиці повинна рухатися шляхом відходу від тарифних обмежень до нетарифного регулювання, як це і відбувається в усьому світі. Звичайно ж, упроваджувати такі методи митного регулювання неможливо без удосконалення та гармонізації українського законодавства з законодавствами найбільш розвинених країн Європи та світу.

Державна митна політика має величезний вплив на ефективність зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання. Оскільки вона визначає форми та методи здійснення ЗЕД. Зокрема, шляхом упровадження як економічно обґрунтованих, так і суто політичних заходів держава може регулювати експортно-імпортні потоки товарів та послуг. Установлюючи ставки ввізного мита, захищає внутрішніх товаровиробників і, навпаки, при переповненні внутрішнього ринку певними видами товарів надає експортні пільги виробникам цих товарів, що, у свою чергу, сприяє підвищенню рентабельності зовнішньоекономічної діяльності та продуктивності роботи підприємств у цілому [5, 15–16].

Ще одним впливовим інструментом митної політики держави є створення вільних економічних зон у рамках міждержавних угод, які дають досить широкі можливості для проведення експортно-імпортних операцій.

Поряд з цим, варто зазначити наступний контекст: використання основних інструментів митного регулювання, по-перше, передбачає втручання в сферу приватного підприємництва, а тому потребує чіткої нормативно-правової регламентації, а по-друге, узгодження зовнішньоторговельної політики до загальноприйнятих стандартів міжнародної торгівлі. Такий контекст дає підстави говорити про те, що на сьогодні сучасна митна політика України характеризується недо-

сконалістю, свідченням чому можуть бути такі фактори впливу на неї:

- значна частка у загальному обсязі товарообігу товарів переміщується з приховуванням інформації від фіскальних органів або шляхом контрабанди;
- велика кількість правопорушень у сфері інтелектуальної власності;
- невідповідність існуючої системи митного контролю сучасним стандартам пропускної спроможності;
- наявність певних шахрайських і корупційних схем у системі державного управління митною справою;
- великий обсяг тінізації зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств тощо [6].

Низька ефективність реалізації митної політики може також бути проілюстрована динамікою обсягу експорту-імпорту товарів та послуг в Україну (рис. 1).

З даних табл. 1 чітко видно, що спостерігається зменшення зовнішньоекономічної активності, зокрема обсяг експорту товарів та послуг знизився у 2015 р. в 1,41 раза, а імпорту – в 1,45 раза відпо-

відно. При цьому зазначимо, що сальдо у 2014 р. мало позитивний показник в розмірі 527 млн. дол. США, а в 2015 р. – негативний -632,5 млн. дол. США.

Що стосується зовнішньої торгівлі України послугами та товарами з країнами ЄС, то динаміка характеризується певною різноманітністю (табл. 1). У 2014 р. серед країн-лідерів ЄС щодо імпорту та експорту товарів були Польща, Італія, Німеччина та Угорщина, а щодо експорту та імпорту послуг, то ситуація дещо змінилася в бік тих країн, які мають дещо ліберальні підходи оподаткування, це – Кіпр, Великобританія, Нідерланди, а також Німеччина і Польща.

В зв'язку з такою ситуацією, а також кризовими явищами та дестабілізуючими факторами в економіці України, необхідно розробити додаткові заходи щодо вдосконалення митної політики України, серед яких, на наш погляд, найважливіші наступні:

1) зниження абсолютного розміру ставки ввізного мита на велику частину номенклатури технологічного обладнання при одночасному збереженні високої ставки мита за тими товарами, де необхідний захист;

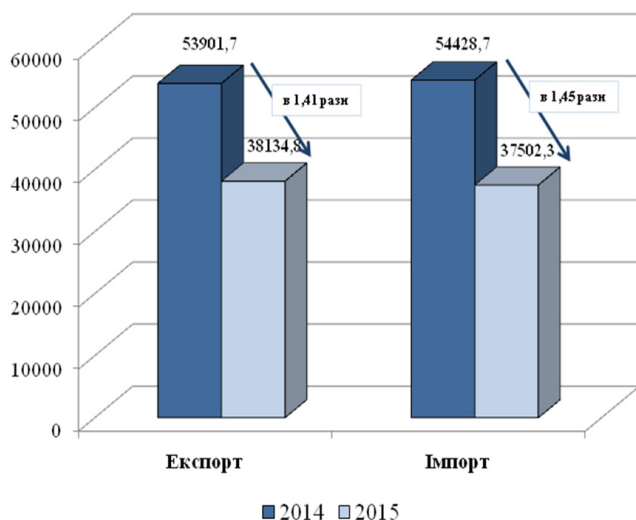


Рис. 1. Товарна структура зовнішньої торгівлі України у 2014–2015 рр. (млн. дол. США)*

* Складено на основі [7].

Таблиця 1

Характеристика зовнішньої торгівлі України послугами та товарами з країнами ЄС у 2014 р.*

	Зовнішня торгівля товарами			Зовнішня торгівля послугами		
	Експорт	Імпорт	Сальдо	Експорт	Імпорт	Сальдо
Усього по країнах ЄС	17002,3	21069,1	-4066,8	3991,6	3148,8	842,8
В тому числі найбільші значення в розрізі деяких країн ЄС:						
Польща	2644,7	3070,8	-426,1	202,8	148,4	54,4
Німеччина	1590,6	5361,5	-3771	672,8	591,3	81,5
Італія	2468,3	1509	959,3	144,8	512,5	-367,7
Угорщина	1509,9	1464	45,9	98,8	65,4	33,4
Нідерланди	1106,1	763,9	342,2	284,3	129,2	155,1
Іспанія	1166,6	607,6	559	37,1	27,2	9,9
Кіпр	283,7	50,3	233,4	461,1	512,5	-51,4
Велика Британія	589,2	692	-102,8	660,1	705,8	-45,7

* Складено на основі [7].

Примітка: Інформація щодо зовнішньої торгівлі України товарами з країнами ЄС у 2015 році уточнюється і станом на 04.04.2016 р. ДССУ не оприлюднена.

2) розширення практики застосування диференційованих за рівнем абсолютних значень ставок митних платежів залежно від рівня заявленої вартості за одиницю товару;

3) збільшення в митному тарифі України частки специфічних і комбінованих ставок ввізного мита та зміщення в подальшому специфічних складових комбінованих ставок на «плюсові».

В контексті цього, зниження ставок ввізного мита на технологічне обладнання сприятиме активному ввезенню в Україну такого обладнання [8], що на сьогодні є досить важливим, зважаючи на високий ступінь зносу основних виробничих фондів на більшості вітчизняних підприємств. Ввезення сучасного спеціального технологічного обладнання, призначеного як для виготовлення засобів виробництва, так і для споживчих товарів (особливо виробів легкої та харчової промисловості), матиме позитивний вплив на розвиток промисловості України.

Таким чином, постає необхідність у формуванні та систематизації векторів підвищен-

ня ефективності проведення митної політики в контексті впливу на експортно-імпортні операції, зокрема, до них слід віднести наступні:

1) стабілізація ситуації в країні;

2) визначення пріоритетних напрямів та відповідної державної підтримки розвитку галузей народного господарства й видів виробництва, що забезпечуватимуть потреби внутрішнього ринку у високоякісних конкурентоспроможних товарах, аналогічних імпортованим в Україну;

3) розвиток імпортозаміщуваних виробництв із подальшою їх орієнтацією на експорт за умови повного забезпечення потреби внутрішнього ринку в цих товарах [9];

4) запровадження пільг для імпортерів, які ввозять сировину та напівфабрикати для виробництва експортної продукції;

5) введення вибірових тарифних обмежень щодо тієї імпортованої продукції, яка може впливати на стан таких вітчизняних галузей народного господарства, як легка промисловість, сільське господарство, машинобудування тощо [4, 93];

6) підвищення конкурентоспроможності вітчизняної продукції на внутрішньому та зовнішньому ринку за рахунок впровадження новітніх технологій і використання сучасного устаткування;

7) залучення іноземних інвестицій для створення потужного експортного сектору;

8) налагодження алгоритму швидкого реагування на несподіване шахрайство та боротьба з ним – успіх будь-якого заходу у боротьбі з шахрайством безпосередньо залежить від адміністративних функцій Державної фіскальної служби України, зокрема митних підрозділів [10, 9];

9) забезпечення функціонування механізмів кредитування і страхування експорту за участю держави, а також надання державних гарантійних зобов'язань щодо експортних кредитів;

10) орієнтація на розширення використання місцевих ресурсів та інших конкурентних переваг України;

11) укладення ефективних договорів, врахування своєчасної практики ціноутворення;

12) сприяння заходам щодо інтеграції економіки в європейські і світові господарські об'єднання та організації.

Отже, пріоритетним напрямом роботи державних управлінських інституцій в Україні має стати прийняття обґрунтованої стратегії митної політики щодо імпорту, яка сприятиме технологічній реконструкції вітчизняної промисловості. Диверсифікована митна і тарифна політика має узгоджуватися з інтересами національної промисловості й інтересами міжнародних об'єднань, до складу яких входить Україна.

Висновки. Моніторинг регулюючого потенціалу митної політики в контексті впливу на зовнішньоекономічну діяльність підтвердив присутність реальних дисбалансів і проблем у національній економіці, які зменшують можливості українського експорту та імпорту.

Це першочергово створює передумови для корекції пільгової політики в сфері митного оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. Зокрема, при удосконаленні процесу пільгового оподаткування зовнішньоекономічної діяльності важливо враховувати перспективи інтенсифікації фіскальних ефектів. Важливо зазначити, що тяжіння національної системи митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності до європейських і світових стандартів передбачає врахування фіскальних ефектів щодо реорганізації системи митного оподаткування, основними з яких є покращення доступу українських товарів та послуг на ринку ЄС, збільшення надходжень до державного бюджету від сплати ПДВ при митному оформленні імпорту. Тим не менше, удосконалення митної політики України на сучасному етапі є одним із пріоритетних напрямів діяльності ДФС України та каталізатором соціально-економічного зростання, тому сформульований у процесі дослідження спектр підвищення ефективності проведення митної політики в контексті впливу на експортно-імпортні операції є дуже актуальним.

Варто резюмувати, що з метою активізації зовнішньоекономічної діяльності та стимулювання розвитку реального сектору економіки України за допомогою митно-податкового регулювання необхідно не забувати про вже зроблені кроки щодо удосконалення та реформування його діючої практики в контексті задоволення фіскальних і суспільних потреб і націлитися всім учасникам зовнішньоекономічних відносин на їх ефективне виконання.

Література

1. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI / Редакція від 01.04.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
2. Гребельник О.П. Митно-тарифна політика за умов трансформації економічної сис-

теми : монографія / О.П. Гребельник. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2001. – 488 с.

3. Мокій А.І. Митна політика в системі захисту внутрішнього ринку / А.І. Мокій, Ю.В. Полякова, І.Ю. Фільченко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 6. – С. 70–74.

4. Луцук А.І. Митна політика як стимулятор економіки в умовах інтеграційних процесів / А.І. Луцук // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 7. – С. 91–93.

5. Кислий В.М. Вплив митної політики на ефективність зовнішньоекономічної діяльності / В.М. Кислий, Т.І. Жарик // Вісник Сумського державного університету. – Сер. "Економіка". – 2008. – № 2, Т. 1. – С. 14–20.

6. Єдинак В.Ю. Вплив митної політики на зовнішньоекономічну діяльність підприємств / В.Ю. Єдинак, Н.М. Плешкова, С.П. Ніжніченко // Ефективна економіка. – 2014. – № 11.

7. Інформація з офіційного сайту Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

8. Бережнюк І.Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти : монографія / І.Г. Бережнюк. – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2009. – 543 с.

9. Пашко П.В. Митна безпека (теорія, методологія та практичні рекомендації) : монографія / П.В. Пашко. – Львів : ІРД НАН України, 2009. – 628 с.

10. Крисоватий А.І. Фіскальна ефективність ПДВ із ввезених на митну територію України товарів / А.І. Крисоватий, І.А. Гуцул // Економіст. – 2015. – № 5. – С. 7–9.

References

1. Mytnyi kodeks Ukrainy vid 13 bereznia 2012 roku № 4495-VI / Redaktsiia vid 01.04.2016 [Customs Code of Ukraine]. (2012, March, 13). Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

2. Hrebelynyk, O.P. (2001). Mytno-taryfna polityka za umov transformatsii ekonomichnoi systemy [Customs tariff policy in conditions of transformation of economic systems]. Kyiv: Kyiv.nats.torh.-ekon. un-t [in Ukrainian].

3. Mokii, A.I., Poliakova, Yu.V., Filchenko, I.Iu. (2015). Mytna polityka v systemi zakhystu vnutrishnoho rynku [Customs protection system in the internal market]. Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky. – Global and national economic problems, 6, 70–74 [in Ukrainian].

4. Lutsyk, A.I. (2010). Mytna polityka yak stimulator ekonomiky v umovakh intehratsiinykh protsesiv [Customs as a stimulant economy in the integration process] Ekonomichnyi analiz – Economic analysis, 7, 91–93 [in Ukrainian].

5. Kyslyi, V.M., Zharyk, T.I. (2008). Vplyv mytnoi polityky na efektyvnist zovnishnoekonomichnoi diialnosti [Impact of customs policies on the effectiveness of foreign economic activity] Visnyk Sumskoho derzhavnoho universytetu. Seriya "Ekonomika" – Bulletin of Sumy State University. Series "Economy", 2 (Vol. 1), 14–20 [in Ukrainian].

6. Iedynak, V.Iu., Plieshkova, N.M., Nizh-nichenko, S.P. (2014). Vplyv mytnoi polityky na zovnishnoekonomichnu diialnist pidpriemstv [Impact of Customs policies on foreign economic activity of enterprises] Efektyvna ekonomika – Efficient economy, 11 [in Ukrainian].

7. Informatsiia z ofitsiinoho сайtu Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy [Information from the official website of the State Statistics Service of Ukraine]. – Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

8. Berezhniuk, I.H. (2009). Mytnе rehuliuvan-nia Ukrainy: natsionalni ta mizhnarodni aspekty [Customs regulation of Ukraine: national and international aspects]. Dnipropetrovsk: Akademiia myt-noi sluzhby Ukrainy [in Ukrainian].

9. Pashko, P.V. (2009). Mytna bezpeka (teoriia, metodolohiia ta praktychni rekomendatsii) [Customs security (theory, methodology and practical advice)]. Lviv: IRD NAN Ukrainy [in Ukrainian].

10. Krysovatyi, A.I., Gutsul, I.A. (2015). Fis-kalna efektyvnist PDV iz vvezennykh na mytnu tery-toriuu Ukrainy tovariv [Fiscal efficiency VAT on im-ported to Ukraine goods]. Ekonomist – Economist, 5, 7–9 [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 26.05.2016.

УДК 339.544

Ольга ДЕМ'ЯНЮК,
Ігор КЕКІШ

МИТНІ РЕЖИМИ У СТИМУЛЮВАННІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ УКРАЇНИ

Проаналізовано стан зовнішньої торгівлі товарами України та наголошено на ключових факторах, що негативно позначилися на її обсягах. Визначено цілі і функції митних режимів у розвитку зовнішньоекономічних відносин та досліджено їх стимуляційний вплив на зовнішньоекономічну діяльність держави. Акцентовано увагу на ролі пільг з оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон, в частині збалансування інтересів держави і суб'єктів господарювання для стимулювання зовнішньоекономічної діяльності. Запропоновано рекомендації щодо активізації зовнішньої торгівлі через інститут митних режимів.

Ключові слова: митний режим, зовнішньоекономічна діяльність, зовнішня торгівля, митні платежі, умовне звільнення від оподаткування митними платежами.

Ольга ДЕМ'ЯНЮК, Ігор КЕКІШ

Таможенные режимы в стимулировании внешнеэкономической деятельности Украины

Проанализировано состояние внешней торговли товарами Украины и указаны ключевые факторы, негативно влияющие на ее объемы. Определены цели и функции таможенных режимов в развитии внешнеэкономических отношений, исследовано их стимулирующее влияние на внешнеэкономическую деятельность государства. Акцентировано внимание на роли льгот по налогообложению товаров, перемещаемых через таможенную границу, в части сбалансирования интересов государства и субъектов хозяйствования для стимулирования внешнеэкономической деятельности. Предложены рекомендации по активизации внешней торговли через институт таможенных режимов.

Ключевые слова: таможенный режим, внешнеэкономическая деятельность, внешняя торговля, таможенные платежи, условное освобождение от уплаты таможенными платежами.

Olga DEMIANIUK, Ihor KEKISH

Customs regime in promoting foreign economic activity of Ukraine

Introduction. One of the ways the state can employ to promote foreign economic activity is to support and motivate the entities engaged in foreign economic activity. Given the limited amount of its financial resources, the state has to support national manufacturers entering the

foreign market by making use of those means and mechanisms that do not incur direct state-budget expenses. The customs regime is among such mechanisms.

Purpose. The purpose of the present article is to study the facilitating impact of the customs regime used in Ukraine on the development of foreign economic activities in the context of balancing interests of the entities engaged in the foreign economic activity and the state and the foreign trade promotion.

Results. The status of the foreign goods trade of Ukraine has been analysed, and the key factors negatively affecting its amount have been stressed. The goals and functions of the customs regime have been defined in the development of the foreign economic activity, and their facilitating influence on the foreign economic activity of the state has been researched. Significant attention has been paid to the role of duty exemption in relation to goods moving across the customs border in terms of balancing the interests of the state and economic entities with the aim of promoting the foreign economic activity.

Conclusion. The use of a customs regime assist in constructing foreign economic activities and defining the directions of the foreign economic trade development, facilitating the foreign economic activity of the state, and developing the entities with regard to their needs and interests by establishing mutually beneficial cooperation between the economic entities and the state.

When it comes to cooperation between the economic entities and the state, the awareness-building effort of the customs bodies dealing with goods transfer under a concrete customs regime should be improved in order to provide the economic entities with an opportunity to choose the most suitable way of entering their goods.

To improve the efficiency of the foreign economic activity, the fiscal impact of the customs duty mechanisms should be reduced, whereas the regulatory impact should be increased when imposing duties on goods being transferred across the customs border.

Keywords: customs regime, foreign economic activity, foreign trade, customs payment, conditional duty exemptions.

JEL Classification: H19.

Постановка проблеми. У сучасних умовах важливою складовою, що формує структуру, динаміку і стабільність національної економіки є зовнішньоекономічна діяльність. Сьогодні жодна держава в світі не може належним чином розвиватися без системи ефективних зовнішньоекономічних відносин, що дають змогу інтегруватися у світове господарство.

Зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) в Україні значною мірою залежить від розвитку її експортної й імпоротної діяльності, оскільки це дозволяє оптимізувати параме-

три участі країни в системі світо господарських відносин, що за активізації процесів інтернаціоналізації та економічного співробітництва в умовах глобалізації набуває особливого значення. Важливу роль для регулювання ЗЕД у цьому напрямку відведено митній системі держави, яка на сьогодні має бути орієнтованою як на стимулювання зовнішньоекономічних відносин і підприємницької активності всередині країни, так і на розширення та поглиблення міжнародної економічної і політичної інтеграції. Митне регулювання є одним із базових важелів

державного впливу на зовнішньоторговельний оборот, що, з одного боку, забезпечує вільний доступ національної економіки до системи світового господарства, а з іншого – шляхом встановлення заборон і обмежень забезпечує захист економічної безпеки держави. Дієвим інструментом митного регулювання, який дає змогу вибудовувати зовнішньоекономічні і політичні відносини з міжнародною спільнотою є митні режими, які можуть визначати напрями розвитку зовнішньої торгівлі і її якісний зміст.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Митні режими та їх роль в регулюванні економічних процесів є малодослідженою та дискусійною темою в сучасній економічній науці. Питання використання митних режимів стало предметом науково-теоретичних досліджень вітчизняних і зарубіжних науковців: Б. Габричидзе, Є. Додіна, О. Козиріна, В. Ляшенка, О. Мельника, Н. Осадчої, Д. Приймаченка, К. Сандровського, О. Шахматєвсвата ін. Кожен із дослідників вніс вагомий внесок у вдосконалення митного регулювання через систему митних режимів, однак у сучасних умовах виникає необхідність аналізу митних режимів в напрямку активізації їх використання для стимулювання зовнішньоторговельного обороту та створення додаткових можливостей щодо підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності держави.

Метою статті є дослідження стимуляційного впливу митних режимів, які використовуються в Україні, на розвиток зовнішньоекономічних відносин у контексті збалансування інтересів суб'єктів ЗЕД і держави та активізації зовнішньої торгівлі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Стан зовнішньої торгівлі товарами України на сьогодні є не найкращим, оскільки, як видно з рис. 1, позитивні тенденції зростання показників експорту й імпорту товарів до 2012 р. змінилися на протилежні

з 2013 р. Такі зміни пояснюються, насамперед, початком переорієнтації зовнішньої торгівлі України з російського на європейський вектор розвитку, незважаючи на те, що Росія була важливим торговим партнером України. Трансформація зовнішньої торгівлі України в напрямку Європейського Союзу розпочалася з другої половини 2013 р., коли, напередодні укладання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Росія в односторонньому порядку запровадила превентивні обмеження на імпорт деяких українських товарів, що відобразилося на показниках експорту та імпорту товарів в напрямку їх скорочення. У 2014–2015 рр. продовжилось скорочення зовнішньоторговельного обороту, оскільки гібридна війна Росії проти України та пряма військова агресія Росії в Криму і на Донбасі спричинили подальшу переорієнтацію і стали одним із потужних чинників трансформації української зовнішньої торгівлі. Серед факторів, що негативно позначилися на обсягах зовнішньої торгівлі України, варто відмітити виключення з прямої участі в системі зовнішньоекономічних відносин підприємств цілих регіонів (анексований Крим та тимчасово окуповані території Донбасу), девальвація національної валюти й ескалація військового конфлікту на початку 2015 р. Проте наслідком девальвації гривні стало покращення балансу зовнішньої торгівлі товарами, який за 2015 р. був позитивним (рис. 1).

До зазначених вище причин, що впливали на динаміку української зовнішньоекономічної діяльності, слід додати загальне погіршення фінансово-економічного стану вітчизняних підприємств і скорочення реальних доходів населення у 2014–2015 рр. Причому, якщо погіршення фінансово-економічного стану українських підприємств більше впливало на їх експортні можливості, оскільки просування власних товарів

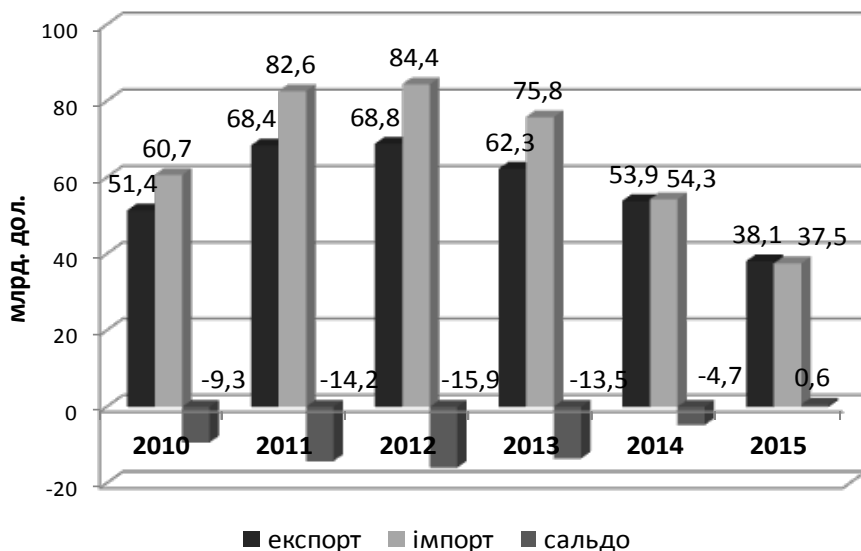


Рис. 1. Товарний зовнішньоторговельний баланс України за 2010–2015 рр.*

* Побудовано на основі [1].

і послуг на зовнішні ринки потребує відповідних коштів, то скорочення реальних доходів населення негативно позначилося на його купівельній спроможності та призвело до зменшення обсягу імпорту багатьох видів товарів і послуг в Україну [2, 50].

Девальвація національної валюти, порушення усталених господарських зв'язків та інші фактори позначилися не тільки на зовнішньоекономічній сфері, а й на економіці України в цілому. Нинішній стан національної економіки зумовлений економічною і політичною кризою та військовим конфліктом, тому в державі необхідно вживати заходи, які зможуть стабілізувати, а згодом і покращити конкурентні позиції України на національному і світовому ринку. Серед усіх напрямів економічної політики при вирішенні проблем економічного розвитку держави пріоритетним є підтримка експорту та внутрішнього виробництва. Будь-яка держава має бути стратегічно зацікавлена у цьому, оскільки стабільна підтримка експорту дає можливість залучати

в економіку додаткові обсяги іноземної валюти, необхідної для покриття витрат по імпорту, підтримувати рівновагу зовнішньоторговельного балансу, знижувати боргове навантаження на економіку і створювати нові робочі місця, збільшувати доходи населення та бюджетів всіх рівнів.

Заходи з підтримки національних виробників при виході їх на зовнішні ринки забезпечують, з одного боку, стабільність експортної діяльності вітчизняним суб'єктам господарювання в міжнародних межах, а з іншого – надають національним виробникам можливість рівноправного виходу на нові товарні і географічні ринки, і є важливі для будь-якої країни, незалежно від рівня економічного розвитку, обсягів і структури виробництва тощо, оскільки основною їх метою є розвиток економіки та її збалансування.

Враховуючи відносно обмежений обсяг державних фінансових ресурсів, які можуть бути використані для підтримки та стимулювання національних виробників при виході їх на зовнішні ринки, необхідно вико-

ристовувати такі механізми і заходи, які не потребують прямих державних фінансових витрат. Одним із таких механізмів є митні режими, за допомогою яких формуються стимули й обмеження при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності.

Митний режим розглядають як спеціальну систему заходів і сукупність методів (прийомів), що забезпечують комплексне застосування митних інструментів регулювання, за допомогою яких опосередковується державний вплив на розвиток зовнішньоекономічних відносин [3, 111].

Вітчизняне законодавство визначає митний режим як комплекс взаємопов'язаних правових норм, що відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний кордон України визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування й обумовлюють їх використання після митного оформлення [4].

За допомогою митного режиму визначаються [5, 18]: порядок переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон, особливості переміщення окремих категорій товарів, особливості митного контролю та митного оформлення товарів, порядок оподаткування товарів і транспортних засобів митними платежами і застосування до них інших (нетарифних) заходів економічної політики, умови перебування товарів і транспортних засобів на митній території держави і за її межами та їх допустиме використання, а також права й обов'язки користувача митного режиму.

Митний режим – це дієвий інструмент реалізації митної політики, сукупність стимулів та обмежень щодо здійснення зовнішньоекономічної діяльності [6, 345]. Тобто, у кожному митному режимі на законодавчому рівні закладено обмежувальні та стимулюючі заходи, причому навіть деякі обмеження можуть мати стимуляційний

характер. Загалом обмеження та стимули на ввезення чи вивезення товарів, що закладені в митних режимах, зумовлені глобалізаційними процесами та інтересами держави щодо розвитку її економічної політики, виконання міжнародних договорів, захисту внутрішнього ринку. Обмеження в митних режимах повинні бути економічно обґрунтовані державою і не мають суперечити нормам міжнародного права. Зазвичай вони можуть бути у вигляді тарифних і нетарифних бар'єрів, додаткової системи контролю, дозвільних документів, термінів перебування товарів під митним режимом, скорочення чи продовження термінів використання митного режиму тощо.

Варто наголосити і на тому, що митний режим, як і митна політика загалом, базується на взаємодії національних правил, які визначаються внутрішнім законодавством та міжнародними зобов'язаннями, встановленими міжнародно-правовими актами. Через таку взаємодію забезпечується баланс між національними митними інтересами і відповідними узгодженими міжнародними вимогами. Тобто митний режим містить міжнародну та національну складові [7, 12], при цьому міжнародна складова забезпечує доступ національним товарам на світовий ринок, а національна – дозволяє здійснювати захист інтересів вітчизняних товаровиробників, забезпечувати позитивне сальдо торговельного балансу.

Крім того, при формуванні та використанні митного режиму В. Ляшенко та Н. Осадча рекомендують виокремлювати два типи інтересів (цілей): інтерес підприємця та інтерес держави [6, 345; 8, 220], які мають бути збалансовані. Метою держави при цьому є захист національних товаровиробників, стимулювання пріоритетних для держави видів діяльності та запровадження певних заборон з метою забезпечення своїх економічних інтересів, збільшення митних

надходжень тощо. Інтереси ж суб'єкта ЗЕД полягають у спрощенні митних формальностей, оптимізації митного оподаткування в напрямку зменшення, зниження нетарифних бар'єрів тощо. Як бачимо, інтереси держави і суб'єктів ЗЕД більшою мірою не збігаються, тому держава при формуванні митної політики, в частині запровадження та використання митних режимів, для сприяння розвитку зовнішньоторговельного обороту та забезпечення своїх економічних інтересів повинна враховувати потреби й інтереси суб'єктів ЗЕД через їх збалансування.

Крім збалансування інтересів держави і суб'єктів ЗЕД, митні режими виконують низку функцій [9, 90]: фіскальну, стимуляційну й охоронну. А окремі дослідники класифікують їх відповідно до цілей митної справи, зокрема О.Ю. Бакаєва, Г.В. Матвієнко диференціюють митні режими на фіскальні, захисні, стимулюючі і пільгові [10, 207]. При цьому один і той самий режим може поєднувати в собі елементи кількох видів. Загалом фіскальні митні режими, насамперед, мають на меті поповнення державного бюджету. Захисні режими обмежують доступ іноземних товарів на внутрішній ринок, охороняють інтереси вітчизняних виробників, захищають національного споживача від неякісної продукції. Стимулюючі митні режими спрямовані на активізацію зовнішньоторговельного обороту, залучення іноземних інвестицій, створення умов для розвитку окремих галузей промисловості тощо. Пільгові режими передбачають надання митних пільг, а також незастосування заходів нетарифного регулювання.

Зупинимось детальніше саме на стимуляційній функції митних режимів у вітчизняній практиці, головна мета якої – економічне зростання держави.

Митним кодексом України (МКУ) передбачено запровадження 14 митних режимів [4]: імпорт (випуск для вільного обігу); реімпорт; експорт (остаточне вивезення); ре-

експорт; транзит; тимчасове ввезення; тимчасове вивезення; митний склад; вільна митна зона; безмитна торгівля; переробка на митній території; переробка за межами митної території; знищення або руйнування; відмова на користь держави.

Загалом у кожному митному режимі закладено засади стимуляційного характеру сприяння економічному розвитку держави. Наприклад, режими “переробки”, зокрема переробка на митній території стимулює розвиток промисловості через зайнятість виробничих потужностей та трудових ресурсів, а переробка за межами митної території дає змогу національним суб'єктам господарювання скористатись іноземними технологіями, які є недоступні на вітчизняному ринку для виробництва продукції. Не менш важливими є і інші митні режими. Режим “транзиту” стимулює зовнішню торгівлю через розвиток міжнародних перевезень, завантаженість транспортних шляхів держави, ділову активність у сфері транспортних послуг тощо. Режим “митного складу” стимулює ЗЕД через сприяння транзитним перевезенням та створення умов для підготовки товарів до їх використання на території держави, оскільки допускає здійснення операцій з товарами, що перебувають під митним контролем, до їх продажу (відчуження) та транспортування: консолідації та подрібнення партій, формування відправлень, сортування, пакування, перепакування, маркування, навантаження, вивантаження, перевантаження тощо.

Митний режим “вільна митна зона” – це особлива модель вигідного співробітництва держави та учасників ЗЕД, оскільки вільні митні зони призначені для залучення капіталу й інвестицій, створення нових робочих місць і сприяння експорту. Стимуляційна функція цього митного режиму має значення не лише для розвитку зовнішньої торгівлі держави, а й для стимулювання ді-

яльності суб'єктів господарської діяльності на власній території. При чому такий вплив здійснюється не лише на вітчизняних, а й на іноземних суб'єктів господарювання, адже участь іноземних підприємств у розвитку національної економіки є особливо важливою в країнах, котрі мають намір нарощувати свій економічний потенціал.

Економічна доцільність митного режиму "безмитна торгівля" полягає в можливості одержання валютного прибутку фактично за рахунок імпортного товару та зовнішнього споживача через функціонування магазинів безмитної торгівлі. Значне зниження собівартості товару за рахунок фактичної відсутності митних витрат збільшує товарообіг магазину безмитної торгівлі, створює сприятливі умови для розвитку інфраструктури аеропортів, портів тощо.

Незважаючи на те, що у митні режими тимчасового ввезення і тимчасового вивезення переважно поміщуються товари, що переміщуються через митний кордон не з комерційними цілями, однак вони сприяють розвитку зовнішньої торгівлі через збільшення міжнародних перевезень, розширення відносин у галузі виставкової діяльності, культури, науки, туризму, спорту, кінематографії тощо.

Зазначимо, що для суб'єктів ЗЕД в напрямку стимулювання їх зовнішньоекономічної діяльності мають значення і пільгові митні режими, які передбачають, насамперед, пільги з оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон держави. Податки, що справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України, визначаються як митні платежі. Податковим кодексом України (ПКУ) податкова пільга розглядається як передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування і сплати податку та збору, сплата ним податку та збо-

ру в меншому розмірі за наявності визначених підстав, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [11].

Вітчизняне законодавство для товарів, що переміщуються через митний кордон України, в частині їх оподаткування допускає встановлення таких пільг (рис. 2):

- тарифні пільги (тарифні преференції) щодо ставок Митного тарифу України;
- звільнення від оподаткування іншими митними платежами (ПДВ із ввезених на митну територію товарів (продукції), акцизний податок із ввезених на митну територію товарів (продукції));
- зниження ставок інших митних платежів;
- умовне звільнення від оподаткування митними платежами;
- товари, які при переміщенні через митний кордон не підлягають оподаткуванню.

Тарифні пільги (тарифні преференції) щодо ставок Митного тарифу України застосовуються відповідно до законодавства України та для ввезення товарів, що походять з держав, з якими укладено відповідні міжнародні договори, у вигляді (стаття 281, п. 1 МКУ) [4]:

- звільнення від оподаткування ввізним митом;
- зниження ставок ввізного мита;
- встановлення тарифних квот, тобто встановлення обсягів ввезення окремих товарів на митну територію України у визначений період зі зниженням ставки ввізного мита, а ввезення товарів поза тарифними квотами здійснюється без зниження ставок ввізного мита.

Звільнення від оподаткування митом та іншими митними платежами визначається митними режимами, під які ці товари поміщуються при переміщенні через митний кордон. Зокрема, звільняються від оподаткування митними платежами переміщення

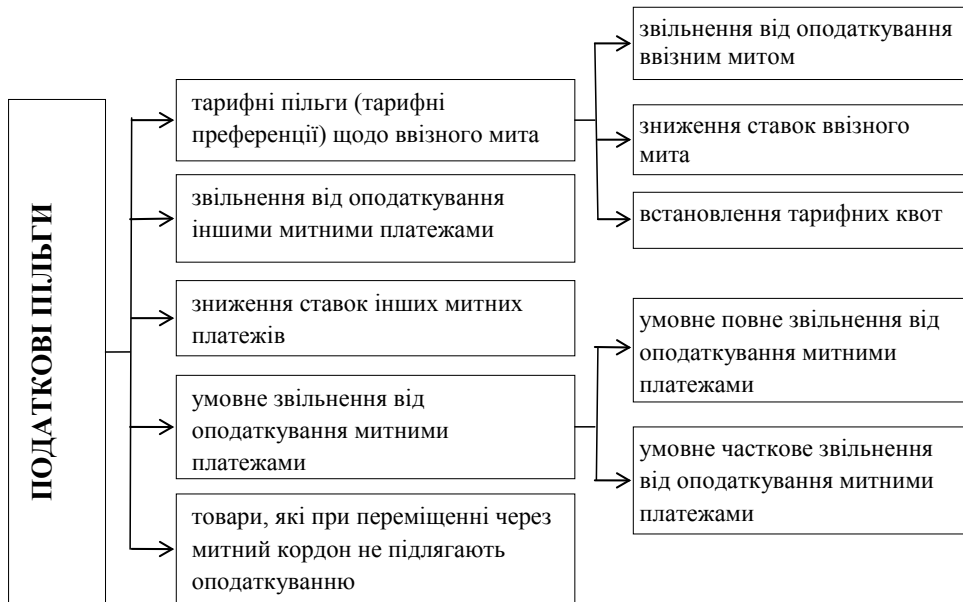


Рис. 2. Види податкових пільг при оподаткуванні товарів, що переміщуються через митний кордон України*

* Побудовано на основі [4; 11].

товарів у митних режимах реімпорту, транзиту, вільної митної зони, відмови на користь держави тощо.

Крім того, за законодавством можливе використання умовного звільнення від оподаткування митними платежами – звільнення від сплати нарахованого податкового зобов'язання у разі поміщення товарів у митні режими, що передбачають звільнення від оподаткування митними платежами за умови дотримання вимог митного режиму. Тобто, умовне звільнення передбачає звільнення від сплати митних платежів у випадку дотримання певних умов та обмежень, встановлених відповідними митними режимами, під час використання товарів і розпорядження ними після їх випуску.

Умовне звільнення від оподаткування митними платежами може бути повне або часткове (рис. 2). Сутність умовного повного звільнення від оподаткування митними платежами полягає у звільненні від сплати

всіх податків (обов'язкових платежів) при митному оформленні товарів у митні режими, які передбачають таке звільнення за дотримання певних умов та обмежень під час перебування товарів під такими митними режимами.

За МКУ умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом застосовується до товарів, поміщених у митні режими транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування, а умовне повне звільнення від оподаткування вивізним митом застосовується до товарів, поміщених у митні режими транзиту, тимчасового вивезення.

Сутність умовного часткового звільнення від оподаткування митними платежами стосується тільки режиму тимчасового ввезення та розкривається у статті 106 МКУ [4], зокрема, у разі тимчасового ввезення товарів з умовним частковим звільненням

від оподаткування митними платежами за кожний повний або неповний календарний місяць заявленого строку перебування на митній території України сплачується 3% суми митних платежів, яка підлягала б сплаті у разі випуску цих товарів у вільний обіг на митній території України, розрахованої на дату поміщення їх у митний режим тимчасового ввезення.

У разі порушення умов митних режимів, що передбачають повне або часткове звільнення від оподаткування, особа, відповідальна за дотримання режиму, зобов'язана обчислити та сплатити суму податкового зобов'язання за ставками митних платежів, що діють на день прийняття митним органом митної декларації до митного оформлення.

Фіскальне значення митних режимів демонструють показники діяльності митних органів щодо нарахування митних платежів (в тому числі й умовних) (табл. 1). Тенденції по фактичному нарахуванню митних платежів за 2010–2015 рр. є позитивними, окрім 2013 р., які пояснюються, насамперед, зниженням зовнішньоторговельного обороту. За 2014 р. митницями ДФС перераховано до бюджету 135,7 млрд. грн. (рис. 3). В цілому показники надходжень порівняно з 2013 р. зросли приблизно на 14%, а в 2015 р. митницями ДФС перераховано до бюджету 202,3 млрд. грн.

і показники надходжень до державного бюджету порівняно з 2014 р. зросли майже на 50% (на 66,6 млрд. грн.).

Як видно з табл. 1 та рис. 3, серед нарахованих митними органами митних платежів за аналізований період частка умовно нарахованих складає близько четвертини, тобто коливається в межах 20–26% від перерахованих до бюджету сум.

Умовно нараховані суми митних платежів, як було зазначено вище, – це різновид податкових пільг, що передбачають звільнення від сплати податків через те, що виникнення податкового зобов'язання має умовний характер, відповідно до вимог конкретних митних режимів. Фактично, з одного боку, умовно нараховані суми митних платежів вказують на розмір сум, які були зекономлені суб'єктом ЗЕД, тобто були нараховані і не перераховані до бюджету а з іншого – це суми, які недоотримала держава до бюджету внаслідок запровадження ліберальних митних режимів. Тобто, застосування умовного нарахування митних платежів створило стимулюючий ефект для суб'єкта ЗЕД за умов непорушення вимог, що визначені у митних режимах, які передбачають умовні звільнення, та спричинило втрати бюджету. Однак, надаючи пільги суб'єктам ЗЕД сьогодні, держава має змогу вплинути на досягнення цілей суб'єктами

Таблиця 1

Діяльність митних органів щодо нарахування митних платежів у 2011–2015 рр. (млрд. грн.)*

Митні платежі	2011		2012		2013		2014		2015	
	сплачено до бюджету	умовно нараховано	сплачено до бюджету	умовно нараховано	сплачено до бюджету	умовно нараховано	сплачено до бюджету	умовно нараховано	сплачено до бюджету	умовно нараховано**
Мито	11,77	4,54	13,19	3,86	13,34	3,8	12,61	3,92	40,31	-
Акцизний податок	6,73	1,56	8,48	1,61	7,13	12,5	16,86	15,49	25,06	-
ПДВ	96,01	37,86	101,58	37,48	96,54	27,82	107,29	12,83	138,79	-

* Складено на основі [12].

** Дані про умовно нараховані митні платежі митними органами за 2015 р. відсутні.

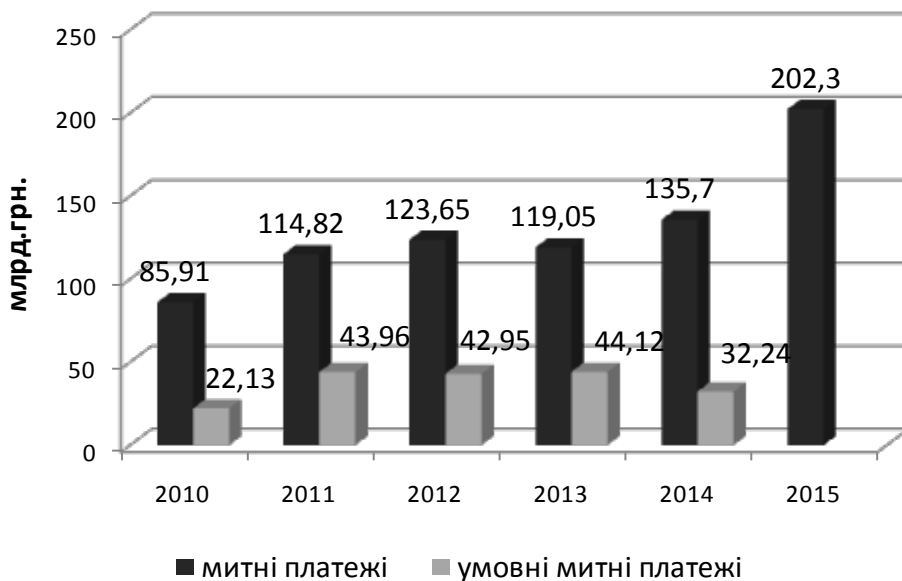


Рис. 3. Діяльність митних органів щодо перерахованих до бюджету та умовно нарахованих платежів у 2010–2014 рр.*

* Побудовано на основі [12].

й отримати від них певний ефект, який залежить від результатів їхньої діяльності в майбутньому. Крім того, від поставлених цілей суб'єкта ЗЕД залежить вирішення соціально-економічних проблем, які належать до державних інтересів. Така ситуація демонструє збалансування інтересів держави і суб'єктів ЗЕД через зіставлення ефекту від поступок з боку держави та отриманої економії коштів суб'єкта господарювання.

Загалом для суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності митні режими дають змогу залежно від цілей і особливостей зовнішньоторговельних угод обирати, у кожному конкретному випадку, митний режим, у який він бажає помістити товари, що буде найбільш сприятливий для нього, а держава в свою чергу має можливість більш гнучкими способами стимулювати розвиток економіки. Однак суб'єкт ЗЕД не завжди може визначитися з найбільш прийнятним для нього мит-

ним режимом, оцінити переваги і недоліки розміщення товарів під певний митний режим, оскільки сучасне законодавство передбачає 14 видів митних режимів, кожен з яких визначає конкретну мету та сукупність умов, обмежень і стимулів переміщення товарів. На вибір митного режиму впливає низка обставин, зокрема, характер зовнішньоекономічної операції, на основі якої переміщуються товари, мета і шляхи переміщення товарів через митний кордон, економічна доцільність вибору митного режиму, платоспроможність контрагента, перспективи використання товарів тощо. Тому, в напрямку налагодження співпраці між бізнесом та митницею важливе значення має інформаційно-консультаційна робота митних органів з питань поміщення товарів під той чи інший митний режим для вибору суб'єктом ЗЕД оптимального варіанта декларування товарів, яка на сьогодні є недостатньою.

Держава також має застосовувати митні режими як важливий інструмент стимулювання зовнішньоекономічної діяльності, особливо її експортної складової, яка тісно пов'язана з внутрішнім ринком. Як відомо, експорт ще й впливає на валютний курс – один із ринкових регуляторів національної економіки. Якщо внутрішня економіка стає менш ефективною, експорт вироблених у ній товарів і послуг скорочується, внаслідок чого скорочується валютна виручка та знецінюється національна валюта.

Нинішня неефективна структура вітчизняного експорту (переважно сировинна та низькотехнологічна спеціалізація), спричинена низькою конкурентоспроможністю вітчизняних товарів на зовнішніх ринках, обмеженою номенклатурою експорту готової продукції та товарів з високою доданою вартістю, відставанням вітчизняного сектору виробництва наукомісткої продукції, гальмує процес модернізації вітчизняної промисловості, послаблює конкурентоспроможність країни на світових ринках та негативно впливає на внутрішнє виробництво і внутрішній ринок. Тому стимулювання експорту повинне відбуватися відповідно до стратегічних цілей розвитку національної економіки, в тому числі через такі механізми регулювання митної політики, як митні режими.

Висновки. Проведений аналіз показав, що різні аспекти реалізації стимуляційної функції митних режимів в кінцевому підсумку спрямовані на активізацію зовнішньоекономічної діяльності й економічне зростання держави, однак на сьогодні їх не використовують повною мірою суб'єкти ЗЕД.

Підсумовуючи вищезазначене, приходимо до таких висновків та узагальнень:

1. Незважаючи на те, що кожен із митних режимів регламентований міжнародними договорами, угодами, конвенціями, однак правила їх застосування встановлюються

кожною державою самостійно, в напрямку відстоювання своїх економічних інтересів на міжнародній арені й інтересів суб'єктів ЗЕД у здійсненні господарської діяльності.

2. Митні режими, визначаючи мету і порядок переміщення товарів через митний кордон, дають можливість вибудовувати зовнішньоекономічні відносини та визначати напрями розвитку зовнішньої торгівлі, активізують ЗЕД і розвиток суб'єктів господарювання з урахуванням їх потреб та інтересів через стимулювання прогресивних змін з боку держави та формування чесного взаємовигідного співробітництва між суб'єктами господарювання та державою, що сприяє стимулюванню зовнішньоторговельної діяльності України.

3. Складні правові механізми використання певних митних режимів і часті зміни митного законодавства вимагають удосконалення інформаційно-консультаційної роботи митних органів з питань поміщення товарів під той чи інший митний режим в контексті налагодження співпраці між суб'єктами господарювання та державою для вибору суб'єктом ЗЕД оптимального для нього варіанта декларування товарів.

4. Щодо узгодження інтересів суб'єктів ЗЕД і держави та стимулювання зовнішньоторговельної діяльності, то окремі митні режими, визначаючи умови оподаткування товарів при переміщенні через митний кордон, можуть зменшувати фіскальний і посилювати регуляторно-стимулюючий вплив митно-податкових інструментів, що підвищує ефективність зовнішньоекономічної діяльності.

У дослідженні розглянуто лише основні стимуляційні аспекти дії митних режимів, визначених МКУ. Зважаючи на не систематизованість і нестабільність, які зберігаються у вітчизняному митному законодавстві, в тому числі і при використанні митних режимів, вважаємо, що подальші дослідження інституту митних режимів до-

цільно здійснювати у напрямку чіткого розподілу обмежень і стимулів для кожного з них в частині створення сприятливих умов національним товаровиробникам для стабілізації внутрішнього ринку та активізації зовнішньої торгівлі України.

Література

1. Зовнішньоекономічна діяльність за 2010-2015 роки: офіційна статистична інформація Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://ukrstat.org/uk/express/expres_u.html#11
2. Кулицький С. Питання трансформації української зовнішньої торгівлі на сучасному етапі / С. Кулицький // Україна: події, факти, коментарі. – 2015. – № 23. – С. 49–59.
3. Шахматев А. Правовое регулирование таможенного режима временного ввоза (вывоза) товаров / А. Шахматев // Хозяйство и право. – 1995. – № 9. – С. 110–122.
4. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI (з наступними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/stru#Stru>
5. Козырин А.Н. Таможенные режимы : монография / А.Н. Козырин. – М. : Статут, 2000. – 247 с.
6. Осадча Н.В. Митні режими як інститути стимулювання та обмеження зовнішньоекономічної діяльності / Н.В. Осадча, В.І. Ляшенко // Формування ринкової економіки. Спец. вип. : Проблеми сучасної економіки та інституціональна теорія: зб. наук.пр. – К. : КНЕУ, 2010. – С. 341–354.
7. Осадча Н.В. Державне регулювання інституційних змін у митній політиці : автореф. дис. ... док. екон. наук: спец. 08.00.03 “Економіка та управління національним господарством” / Н.В. Осадча. – Донецьк, 2014. – 32 с.
8. Ляшенко В.И. Финансово-регуляторные режимы стимулирования экономического развития: введение в экономическую режимологию: моногр. / В.И. Ляшенко. – Донецк, 2012. – 370 с.

9. Мостовий А. Функції митних режимів: порівняльна характеристика з митним правом Європейського Союзу // Вісник Львівського університету. – Сер.: “Юридична”. – 2008. – Вип. 47. – С. 90–95.

10. Бакаева О.Ю. Таможенное право России : учеб. / О.Ю. Бакаева, Г.В. Матвиенко / отв. ред. Н.И. Химичева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрист, 2007. – 504 с.

11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (з наступними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

12. Звіти про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби (Міністерства доходів і зборів) України за 2012–2015 роки: офіційна інформація Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>

References

1. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. Zovnishnoekonomichna diialnist za 2010–2015 rr. [Foreign economic activity during 2012–2015 yy.]. Available at: https://ukrstat.org/uk/express/expres_u.html#11
2. Kulytskyi, S. (2015). Pytannia transformatsii ukrainskoi zovnishnoi torhivli na suchasnomu etapi [The question of Ukraine's foreign trade transformation nowadays]. *Ukraina: podii, fakty, komentari. – Ukraine: events, facts, comments*, 23, 49–59 [in Ukrainian].
3. Shakhmatev, A. (1995). Pravovoe rehu-lirovanie tamozhennoho rezhima vremennoho vvoza (vyvoza) tovarov [Legal regulation of the customs temporary goods import (export) regime]. *Ho-zyaystvo i pravo. – Business and Law*, 9, 110–122 [in Russian].
4. Mytnyi kodeks Ukrainy vid 13.03.2012 № 4495-VI (z nastupnymy zminamy i dopovnenniamy) [CustomCodeofUkraine]. (2012, March, 13). Avail-able at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/stru#Stru>

5. Kozyrin, A.N. (2000). *Tamozhennyye rezhimy* [Customs regimes]. Moscow: Statut [in Russian].
6. Osadcha, N.V. & Liashenko, V.I. (2010). *Mytni rezhymy yak instituty stymuliuvannya ta obmezhenia zovnishnoekonomichnoi diialnosti* [Customs regimes as institutions of stimulation and restriction of foreign trade activity]. *Formuvannya rynkovoi ekonomiky – Spets. vyp.: Problemy suchasnoi ekonomiky ta institutsionalna teoriia. – Formation of market economy*, 341–354 [in Ukrainian].
7. Osadcha, N.V. (2014). *Derzhavne rehu-liuvannya institutsiinykh zmin u mytnii politytsi*. [State regulation of institutional changes in the customs policy]. Thesis: 08.00.03. Donetsk: *Institut ekonomiky promyslovosti Natsionalnoi akademii nauk Ukrainy* [in Ukrainian].
8. Liashenko, V.I. (2012). *Fynansovo-rehulya-tornyye rezhimi stimulirovaniya ekonomicheskogo razvitya: vvedeniye v ekonomicheskuyu rezhimologiyu* [Financial and regulatory regimes of stimulate economic development: an introduction to the economic regimenology]. Donetsk: *Institut ekonomiky promyslovosti Natsionalnoi akademii nauk Ukrainy* [in Ukrainian].
9. Mostovyi, A. (2008). *Funktsii mytnykh rezhymiv: porivnialna kharakterystyka z mytnym pravom Yevropeiskoho Soiuzu* [Functions of customs regimes: comparative analysis with the customs law of the European Union]. *Visnyk Lvivskoho universytetu. Seriya "Yurydychna". – Visnyk of the Lviv university*, 47, 90–95 [in Ukrainian].
10. Bakaeva, O.Iu. & Matvyenko, H.V. (2007). *Tamozhennoe pravo Rossii*. [Customs law of Russia]. Moscow: Yuryst [in Russian].
11. *Podatkovyy kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI (z nastupnyimi zminami i dopovnen-niamy)* [Tax Code of Ukraine] (2010, December, 2). Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
12. *Zvity pro vykonannya Planu roboty Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby (Ministerstva dokhodiv i zboriv) Ukrainy za 2012–2015* [Reports of Ukraine's State fiscal service (Ministry of revenues and dues) plane completing during 2012–2015]. Available at: www.sfs.gov.ua

Стаття надійшла до редакції 14.04.2016.

УДК 338.336.027

Галина ВАСИЛЕВСЬКА

ДИСБАЛАНСИ РОЗВИТКУ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОЇ ВІТЧИЗНЯНОЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

Розглянуто сучасні проблеми розвитку конкурентоспроможності вітчизняної податкової системи. Виокремлено найбільш вагомі макроекономічні індикатори свідчення низького рівня конкурентоспроможності чинної системи оподаткування та здійснено їх аналітичну оцінку. Досліджено взаємодію основних макроекономічних показників з точки зору наявності ознак фіскалізму та посилення податкового тиску на платників податків. Узагальнено ключові проблемні аспекти вітчизняного оподаткування. Окреслено пріоритетні напрямки розвитку конкурентоспроможності податкової системи України.

Ключові слова: податкова система, фіскалізм, конкурентоспроможність податкової системи, податковий тиск, коефіцієнт осциляції.

Галина ВАСИЛЕВСКАЯ

Дисбалансы развития конкурентоспособной отечественной налоговой системы

Рассмотрены современные проблемы развития конкурентоспособности отечественной налоговой системы. Представлены наиболее существенные макроэкономические индикаторы выявления низкого уровня конкурентоспособности действующей системы налогообложения и проведена их аналитическая оценка. Исследовано взаимодействие основных макроэкономических показателей с точки зрения наличия признаков фискализма и усиления налогового бремени. Обобщены ключевые проблемные аспекты отечественного налогообложения. Определены приоритетные направления развития конкурентоспособности налоговой системы Украины.

Ключевые слова: налоговая система, фискализм, конкурентоспособность налоговой системы, налоговое бремя, коэффициент осцилляции.

Halyna VASYLEVSKA

Imbalances of competitive national tax system

Introduction. The formation and development of the national economic system takes place under the influence of globalization processes, where the key role plays the intense struggle for the redistribution of the world market, the effective maintenance of existing competitive positions and distribution of economic influence spheres. One of the foreground jobs of authorities concerning the necessity to ensure financial stability and security in the state, in this context, is to solve the urgent issues of improvement, efficiency and competitiveness of the national tax

system. Unsuccessful attempts of government to direct the planned reforms at improving the mechanisms for creation of the appropriate incentives of domestic economy are accompanied by high levels of corruption, instability, and sometimes by incomprehensibility of tax laws and by poor quality of tax services.

Purpose is to explore the internal and external factors of influence on the formation of the domestic tax system competitiveness for improvement of the quality of its functioning and development under current conditions of the national economy.

Methods. The author used prevailing methods of economic and statistical analysis, in particular the tabular method with the help of which it was possible to organize, store and process the digital information. The author also used the comparative analysis, which provided an opportunity to examine thoroughly the investigated indicators, statistical reports and groupings, allowing the analysis of variance of the studied trait.

Results. Through the investigation the author clarified the most considerable evidence of macroeconomic indicators of low competitiveness of the current tax system and made their analytical assessment. The interaction of key macroeconomic indicators in terms of signs of fiscalism and increased tax enforcement on taxpayers is demonstrated. The priority directions of the Ukraine's tax system competitiveness development are propounded.

Conclusion. The dominant factor in problems' solving caused by the present realities in taxation sphere should be tax regulation process' improvement and optimization of its components, implicitly built on accepted principles of domestic law, which will contribute to the restoration of the lost competitiveness of the national tax system. Simultaneously, effective alterations' implementation concerning the ensuring of the proper level of competitiveness should assure:

- the maximum simplification of tax procedures and mechanisms of recovering and administration of compulsory payments, which in its turn will promote the transparency in tax policy;
- the introduction of e-counseling network, which will greatly simplify the communication between tax payers and tax officers, will exclude corruption component availability and ensure responsibility of the specific official while presenting incompetent information;
- setting limits on expenses not related to the direct fulfillment of duties of a government official.

Keywords: tax system, fiscalism, competitive tax system, tax burden, coefficient of oscillation.

JEL Classification: E600.

Постановка проблеми. Формування та розвиток вітчизняної господарської системи здійснюється під впливом глобальних суспільних перетворень, де важливу роль відіграє інтенсивна боротьба за перерозподіл світового ринку, ефективне утримання існуючих конкурентних позицій і поширення сфер економічного впливу. Одним із найважливіших завдань, пов'язаних з необхідністю забезпечення фінансової стабільності та безпеки держави, є вирішення

нагальних питань удосконалення, ефективності та конкурентоспроможності вітчизняної системи оподаткування.

Упродовж тривалого часу українська податкова система, як інструмент державного регулювання економіки, втягнута у процес гальмування розвитку національного господарства, загострення суперечностей та поглиблення його кризового стану. Скорочення кількості платежів, зниження податкового навантаження шляхом онов-

лення нормативно-правових механізмів, впровадження автоматизованих методів справляння податків і зборів не дали очікуваного ефекту. Варто визнати, що реалізація запланованих реформ чинної податкової системи впродовж останніх років не забезпечила її конкурентоспроможності та відповідної якості, чим зумовлено актуальність окресленої проблематики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Формування теорії оподаткування з позицій аналізу окремих аспектів конкурентоспроможності податкової системи започаткували Дж. Міль, А. Маршал, Й. Шумпетер, Дж. Стігліц, які у своїх працях досліджували специфіку ринкових відносин в умовах конкурентної боротьби та визначили роль оподаткування у цьому процесі. Значний внесок у вивчення конкурентних умов та прикладних площин розвитку сучасного оподаткування зробили вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема І. Безпалько, К. Бурак (К. Burak), Ю. Іванов, А. Крисоватий, М. Ксенжик, (М. Księżyk), П. Кулавчук (P. Kuławczuk), К Ліпка (K. Lipka), М. Пйонтковські (M. Piątkowski), І. Педь та ін.

Поряд з цим необхідність пошуку оптимальних шляхів покращення конкурентних позицій української системи оподаткування у глобальному масштабі та на локальному рівні потребує подальшого ґрунтовного дослідження.

Мета статті – дослідити зовнішні та внутрішні чинники впливу на формування конкурентоспроможності вітчизняної системи оподаткування задля підвищення якості її функціонування та розвитку в сучасних умовах ведення національного господарства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Україна, перебуваючи в стані внутрішньої політичної невизначеності та суттєвої соціальної напруги, може потрапити в черговий економічний колапс. Вагомим каталізатором цього процесу є вітчизняна по-

даткова система, яка під впливом постійного реформування значно знизила свою конкурентоспроможність. Така ситуація вимагає рішучих дій влади щодо невідкладного вирішення пріоритетних завдань. На тлі деструктивного впливу зовнішніх і внутрішніх дестабілізуючих чинників: російської збройної агресії та бездіяльності уряду у вирішенні локальних, проте не менш актуальних проблем, вітчизняні методи оподаткування здійснюють все більший тиск на платників податків, пригнічують ділову активність суб'єктів господарювання, знижують рівень суспільного добробуту. Наслідком зазначених проблем та їх індикативним віддзеркаленням є критичне падіння реального валового внутрішнього продукту (ВВП) (рис. 1).

Пришвидшення падіння ВВП, починаючи з III кварталу 2012 р., свідчить про перманентний характер кризи вітчизняної економіки. Найбільш суттєві темпи зниження цього показника у 2015 р. стосуються будівництва (35,3%), добувної промисловості (29,4%), переробної промисловості (-29,4%), оптової та роздрібної торгівлі (-24,8%) [1]. Незначні позитивні зміни, які можна спостерігати у II–III кварталах 2015 р., як результат стрімкого зростання цін, підвищення тарифів, використання міжнародних запозичень, скорочення соціальних виплат, без створення робочих місць, активізації реального сектору економіки, підтримки малого та середнього бізнесу, навряд чи забезпечать покращення соціально-економічного становища держави у найближчій перспективі. Аналогічна ситуація відбулася у лютому 2016 р., коли промислове виробництво в Україні зросло на 7,6%, порівняно з падінням на 1,7% у січні 2016 р. [11]. Нині вітчизняне господарство поступово згортає своє виробництво або частково чи повністю трансформується у сферу тіньових відносин. Загалом у 2015 р., за оцінками вітчизняних експертів, падіння ВВП склало 10% порівняно з 2014 р. [2].

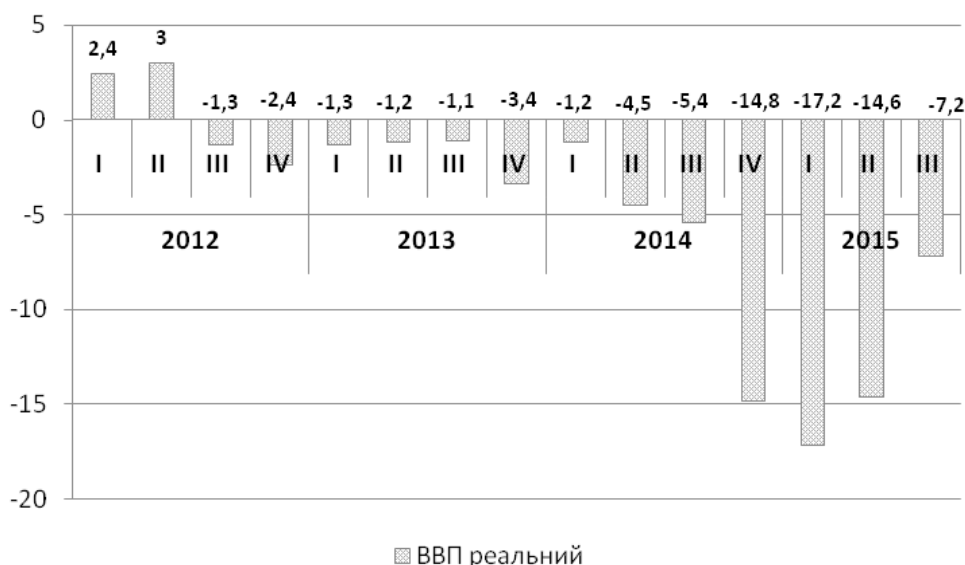


Рис. 1. Динаміка реального ВВП України в 2012–2015 рр., у % до відповідного кварталу попереднього року*

* Складено на основі [1].

Примітка: без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

Відстежуючи динаміку номінальних показників ВВП у національній валюті (гривні) та у перерахунку на дол. США (USD), варто зауважити істотні розбіжності (рис. 2), які, вочевидь, виникають під впливом інфляції з урахуванням низького ступеня економіч-

ної стійкості валютного курсу та стрімкого зростання рівня імпортозалежності внутрішнього товарного ринку.

Водночас варто зазначити, що зростання індексу споживчої довіри в Україні, який у лютому 2016 р. зафіксовано на рівні 54,10%

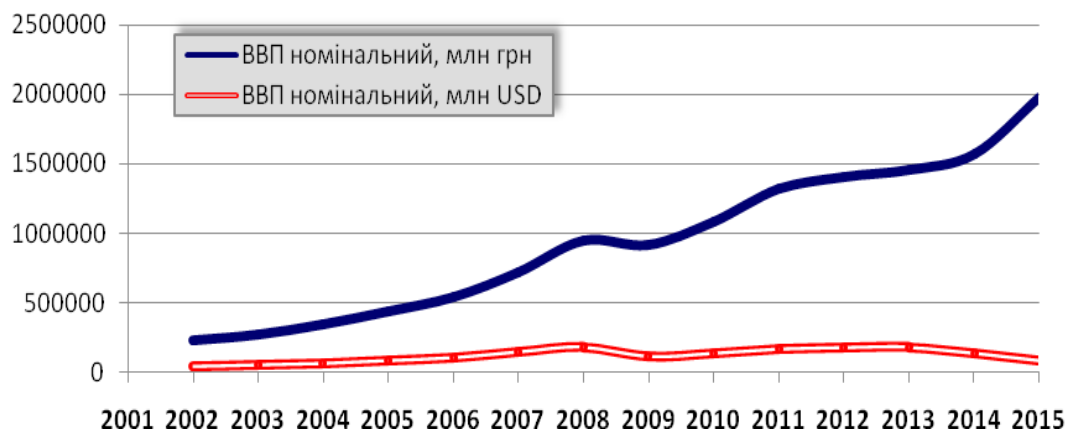


Рис. 2. Динаміка ВВП України у 2002–2015 рр.*

* Складено на основі [1].

порівняно з аналогічним показником попереднього місяця (січень 2016 р. - 50,20%) [12], засвідчує про вимушену необхідність громадян інтенсивніше витратити наявні кошти на товари не першої необхідності задля попередження їх фактичного знецінення. До порівняння, середньозважений показник індексу споживчої довіри в Україні у період з 2000 до 2016 рр. становив 76,98%, найвищий його рівень було зафіксовано у березні 2015 р. (107,30%), а рекордно низький – 41,10% у лютому того ж року [12].

Звичним фактором підсилення негативної динаміки ВВП залишається експорт, показники якого за результатами I–III кварталу 2015 р. зберігаються негативними (I кв. – -25,2%; II кв. – -22,5%; III кв. – -11,3%) [1].

У 1993–1997 рр. експорт України був сумірний з експортом Туреччини, Польщі, Чеської Республіки. Впродовж 2011–2015 рр. він катастрофічно скорочувався, а на сьогодні становить близько 25–30% від аналогічних показників вказаних держав (Польща – 218 млрд. USD, Туреччина – 176 млрд. USD, Чеська Республіка – 147 млрд. USD, Україна – 52 млрд. USD) [3].

Сучасні вектори світового розвитку побудовані на використанні інформаційного інтелектуального капіталу, що дає змогу посилювати здатність суб'єктів господарювання до швидких інформаційно-технологічних змін [7, 144], потенціал якого в Україні є досить потужним. Відтак, технології вітчизняної IT-індустрії, яка до недавнього часу вважалася однією з найуспішніших галузей вітчизняної економіки, високо цінуються споживачем та використовуються не лише в Україні, а й далеко за її межами. Обсяг українського ринку інформаційних технологій у 2015 р. становив понад 1,463 млрд. USD [6]. За дослідженнями Світового банку, частка експорту високотехнологічної продукції у країнах зі швидким економічним зростанням досягла близько 40%, у розвинених краї-

нах – 25%. Натомість в Україні цей показник складав лише 6%, в останні роки простежується чітка тенденція до його зниження [4; 5]. Така ситуація є вкрай небезпечна для вітчизняного господарства та потребує конструктивних змін. Варто зазначити, що у розвинутих країнах – лідерах експорту високих технологій, Великобританії, Німеччині, США, Швеції, Швейцарії, цей показник у п'ять разів перевищує середньосвітовий рівень, тоді як митні платежі становлять лише кілька відсотків дохідної частини бюджету. В Україні обсяг відповідних платежів складає близько третини бюджетних надходжень [5] та є ще одним свідченням надмірного фіскалізму національної податкової системи, що викликає занепокоєння з приводу сучасного стану продукування і реалізації високотехнологічного продукту. Чинним законодавством змінено норми права щодо надання податкових преференцій суб'єктам IT-індустрії, у зв'язку з чим постає питання посилення відтоку інтелектуального капіталу за межі нашої держави.

Відтак, Україна надалі інтенсивно втрачає свої позиції у рейтингу міжнародних економік, де значне місце відводиться аналізу національних податкових систем, що зазвичай слугують дієвим інструментом державного регулювання у забезпеченні економічного зростання та покращенні суспільного добробуту. Так, за оцінками міжнародних експертів, національна економіка 2016 р. у рейтингу простоти ведення бізнесу (DoingBusiness 2016) [8] (табл. 1), покращивши свої показники на 4 пункти за рахунок спрощення механізмів реєстрації новостворених підприємств (↑40), прав власності (↑3) та підключення до електропостачання (↑1) порівняно з попереднім, 2015 р. (87 місце), займає 83 місце з-поміж 189 досліджуваних країн світу. Проблемними сферами на сьогодні залишаються отримання дозволів на будівництво (↓1),

Таблиця 1

Рейтинг простоти ведення бізнесу (DoingBusiness) вибраних країн світу у 2016 р.*

Економіка країни	Легкість ведення бізнесу	Регстрація підприємств	Отримання дозволів на будівництво	Підключення до електропостачання	Регстрація власності	Отримання кредитів	Захист міноритарних інвесторів	Оподаткування	Міжнародна торгівля	Забезпечення виконання контрактів	Визнання неплатоспроможності
Сінгапур	1	10	1	6	17	19	1	5	41	1	27
Нова Зеландія	2	1	3	31	1	1	1	22	55	15	31
Данія	3	29	5	12	9	28	20	12	1	37	9
Республіка Корея	4	23	28	1	40	42	8	29	31	2	4
САР, Гонконг, Китай	5	4	7	9	59	19	1	4	47	22	26
Об'єднане королівство	6	17	23	15	45	19	4	15	38	33	13
США**	7	49	33	44	34	2	35	53	34	21	5
...											
Мальта	80	132	83	86	96	174	36	25	39	61	83
Гватемала	81	101	106	21	75	15	174	50	78	173	153
Саудівська Аравія	82	130	17	24	31	79	99	3	150	86	189
Україна	83	30	140	137	61	19	88	107	109	98	141
Бруней	84	74	21	68	148	79	134	16	121	113	98
Китай**	84	136	176	92	43	79	134	132	96	7	55
Сальвадор	86	125	156	107	71	15	155	162	46	109	79
Узбекистан	87	42	151	112	87	42	88	115	159	32	75
Фіджі	88	167	111	78	55	79	111	108	73	88	89

* Складено на основі [8].

** Рейтинги для країн з чисельністю населення у 2013 р. більше 100 млн. (Китай, США) базуються на даних для двох міст.

отримання кредитів (↓1), захист міноритарних інвесторів (↓1) та, незважаючи на проведені реформи, оподаткування (↓1). Всі ці факти, з-поміж іншого, є ознакою наявності високого рівня корумпованості органів виконавчої влади в Україні загалом та її негативного впливу на формування конкурентоспроможності вітчизняної податкової системи зокрема.

Враховуючи специфіку дисбалансів вітчизняного оподаткування, за рейтингом загального податкового навантаження у 2015 р., Україна з показником 52,9% пере-

бувала на 108 місці попереду Венесуели (65,5%) та Тунісу (62,4%). Краще становище було зафіксовано у Тоголезькій Республіці (50,3%), Російській Федерації (48,9%), Молдові (39,7%) та Польщі (38,7%) (рис. 3).

У 2016 р. загальне податкове навантаження в Україні покращилося лише на 0,7% і становить 52,2%, з яких 9% податкового навантаження припадає на оподаткування прибутків, 43,1% - на оподаткування праці, решта – 0,1% навантаження складають інші податкові платежі. Середньозважений показник рівня податкового навантаження у світі

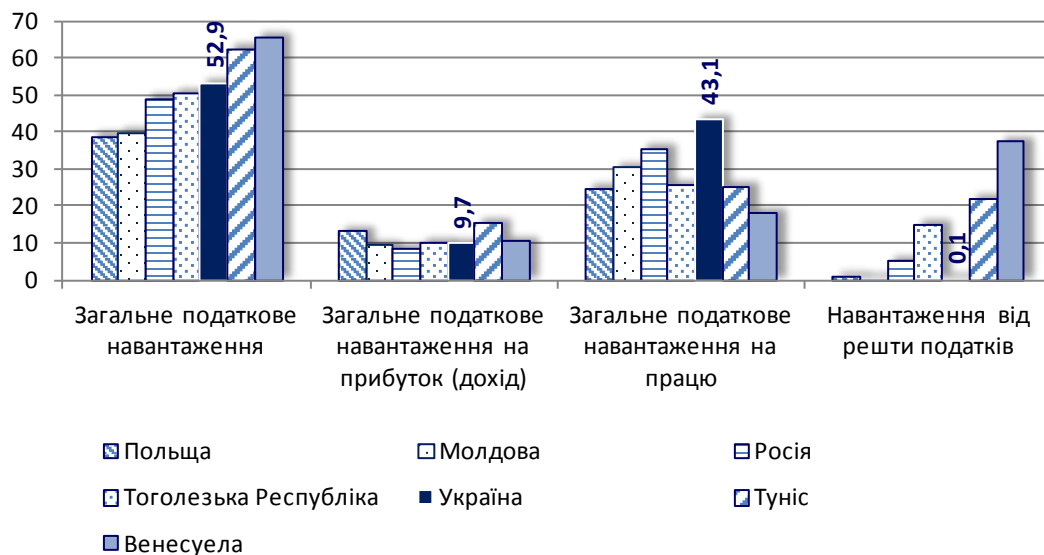


Рис. 3. Рівень загального податкового навантаження України та вибраних країн світу у 2015 р., за рейтингом PayingTaxes 2015: Theglobalpicture*.

* Складено на основі [9].

на 11,4% менший ніж в Україні і становить, за результатами досліджень, 40,8%, з яких навантаження щодо оподаткування праці та прибутків є рівнозначними і складають по 16,2% кожен, а інші податки становлять навантаження 8,4%. Водночас, за даними рейтингу 2016 р., Узбекистан – 115 місце (41,1%), Болгарія – 88 (27%), Молдова – 78 (40,2%), Білорусь посіла 63 місце (51,8%), Польська Республіка – 58 (40,3%), Литва – 49 (42,6), Російська Федерація – 47 (47%), Вірменія – 41 (19,9%), Грузія – 40 місце (16,4%) [10].

Аналізуючи дисбаланси чинної податкової системи України, варто акцентувати увагу на поступовому зростанні ознак фіскалізму, які за нинішніх умов функціонування вітчизняного господарства можуть призвести до суттєвих ускладнень не лише стосовно підвищення, а й формування конкурентоспроможності. Динамічне нагромадження податкових надходжень до Зведеного бюджету України, на жаль, не є

ознакою позитивних соціально-економічних змін у державі. Відвертим підтвердженням цієї проблеми є емпіричні дані, зазначені у табл. 2.

Показники табл. 2 відображають наявну тенденцію зростання податкових надходжень упродовж 2004–2016 рр. в абсолютних значеннях. Задля проведення ґрунтовнішої оцінки й одержання порівнянних даних досліджуваного явища, доцільно скористатися відносними величинами. Використовуючи ключові фіскальні параметри з певною множиною складових (податкових надходжень), необхідно проаналізувати представлену статистичну сукупність (див. табл. 2) стосовно мінливості досліджуваних ознак. Зазвичай такі показники розраховуються як відношення абсолютного показника варіації до середнього їх значення. При дослідженні використовується відносний розмах варіації чи коефіцієнт осциляції (V_R), з допомогою якого можна оцінити ко-

Таблиця 2

Динаміка податкових надходжень до зведеного бюджету України
у 2001–2016 рр., млн. грн.*

Роки	ПДВ	Податок на доходи фізичних осіб	Акцизний податок	Податок на прибуток підприємств	Місцеві податки і збори	Ввізне мито	Інші податкові платежі
2004	28701	13213	6704	16162	555	4015	10841
2005	47110	17325	7945	23464	598	6007	13934
2006	65438	22791	8608	26172	642	6973	18088
2007	78252	34782	10568	34407	730	9589	21786
2008	126491	45896	12783	47857	820	11933	29799
2009	119134	44485	21624	33048	809	6329	25924
2010	126988	51029	28316	40359	819	8556	29563
2011	172873	60225	33919	55097	2550	10463	39659
2012	184786	68092	38429	55793	5457	12986	37708
2013	181717	72151	36668	54994	7314	13265	27076
2014	189241	75203	45100	40201	8056	12389	27916
2015	245106	91251	66571	40786	23548	37422	14080
2016**	230536	103149	88771	49515	23600	19276	7967

* Складено на основі [11; 12].

2016** – 01.02.2016 р.

ливання крайніх значень ознаки ($R_{max} - R_{min}$)
довкола середнього значення ($\bar{x}$):

$$V_R = \frac{R_{max} - R_{min}}{\bar{x}} \cdot 100\%, \quad (1.1)$$

де V_R – коефіцієнт осциляції; R_{max} – максимальне значення податкових надходжень; R_{min} – мінімальне значення податкових надходжень; $\bar{x}$ – середньозважений показник податкових надходжень за певний період.

Результат розрахунку коефіцієнта осциляції на базі зазначеної статистичної сукупності за період з 2004 по 2016 рр. відображено у таблиці 3.

Дані табл. 3 свідчать про наявність значної різниці у варіації статистичних даних досліджуваних показників. Максимально-резонансна амплітуда коливань зафіксована стосовно місцевих податків і зборів (531,65%). Цей факт пояснюється значними переформатуваннями податкового за-

Таблиця 3

Коефіцієнт осциляції податкових надходжень
до зведеного бюджету України у 2004–2015 рр., %*

ПДВ	Податок на доходи фізичних осіб	Акцизний податок	Податок на прибуток підприємств	Місцеві податки і збори	Ввізне мито	Відшкодування ПДВ	інші податкові платежі
1	2	3	4	5	6	7	8
165,84%	157,01%	226,46%	101,54%	531,65%	286,50%	145,14%	116,68%

* Розраховано на основі статистичних даних табл. 2.

конодавства стосовно зазначених платежів за досліджуваний період, зокрема зміни ставок, відміни чи запровадження окремих податків та зборів, механізмів їх нарахування та сплати. З аналогічних причин високі показники коефіцієнта осциляції спостерігаються щодо ввізного мита (286,50%) та акцизного податку (226,46%) – податків на споживання, які слугують дієвими інструментами державного регулювання економіки, а нераціональне їх використання може суттєво погіршити ситуацію, знизити конкурентоспроможність податкової системи та посилити ознаки фіскалізму.

Таким чином, показник середньорічного темпу зростання ($\bar{T}_p$) розраховуємо за формулою:

$$\bar{T}_p = \sqrt[n]{T_{p1} \cdot T_{p2} \cdot \dots \cdot T_{pn}} \cdot 100\%, \quad (1.2)$$

де $\bar{T}_p$ – середній темп зростання податкових надходжень за певний період, %; T_{pn} – середній темп зростання надходжень n -го періоду, %.

З відповідними розрахунками значення середньорічних темпів зростання окремих показників у розрізі податкових надходжень

до зведеного бюджету України за період 2004–2016 рр. зображено на рис. 4

Цей показник є досить значним на тлі скорочення обсягів виробництва, експорту, споживання, високих рівнях безробіття та тіньової економіки, яка за результатами 2015 р. склала близько 42% від офіційного ВВП [13].

Таким чином, одним із найбільш суттєвих недоліків вітчизняної податкової системи є, насамперед, її неузгодженість із базовими нормами та принципами оподаткування, які знижують рівень конкурентоспроможності.

До прикладу:

- запровадження змін норм податкового права без урахування основних засад податкового законодавства (зокрема, стаття 4. 9. 1 Податкового кодексу України [14]), де зазначено про піврічний мораторій стосовно внесення будь-яких змін до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила, була порушена прийняттям змін до податкового законодавства у грудні 2015 р., оскільки окремі з них набули чинності вже 1 січня 2016 р.;
- встановлення авансових платежів для платників податків відбувається з пору-

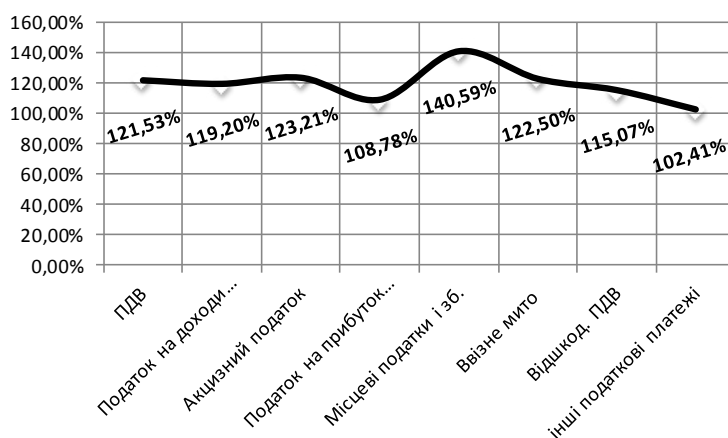


Рис. 4. Середньорічні (зважені) показники темпів зростання окремих показників у розрізі податкових надходжень до зведеного бюджету України у 2004–2015 рр., %*

* Розраховано на основі статистичних даних табл. 2.

шенням одразу кількох принципів оподаткування: рівномірності та зручності сплати, а також недопущення будь-яких проявів дискримінації (стаття 4. 1. 2 Податкового кодексу України);

- нерівномірність розподілу податкового навантаження створює неабиякий тиск на платників, що перетворює систему оподаткування на чинник гальмування економічного розвитку, пригнічення ділової активності суб'єктів господарювання, стримування інвестиційної діяльності та відтік капіталів за межі нашої держави;
- неврегульованість правових гарантій для учасників податкових відносин, відсутність прозорих і ефективних механізмів захисту прав платників податків;
- неякісне надання податкових послуг, низька фахова підготовка окремих працівників і відсутність відповідальності за надання некомпетентної інформації є причиною низки системних недоліків, насамперед таких, як низький рівень податкової культури, поширення корупції, перенаправлення легального бізнесу в сферу неофіційних економічних відносин.

Негативний вплив на конкурентоспроможність вітчизняної податкової системи має також низька технічна оснащеність фіскальних органів щодо роботи з платниками податків, відсутність якісного програмного забезпечення, які мають місце при суттєвих витратах фіскальної служби державних коштів на інтер'єр чиновницьких кабінетів, придбання та утримання службового транспорту тощо.

Висновки. Домінуючим фактором у вирішенні проблемних питань у сфері оподаткування, спричинених реаліями сьогодення, має стати вдосконалення процесів податкового регулювання й оптимізації його складових, побудованих на загальноприйнятих принципах вітчизняного законодавства, що, безумовно, сприятиме відновленню втра-

ченої конкурентоспроможності вітчизняної податкової системи. Враховуючи зазначені недоліки, варто акцентувати на необхідності реалізації радикальних ефективних реформ чинної системи оподаткування, які позитивно вплинули б на формування конкурентного податкового середовища в Україні загалом. Суб'єктивні причини, на які зазвичай посиляється влада, коли звітує про невиконання тих чи інших реформ, – недостатність фінансового ресурсу на їх проведення з причин військового протистояння, вимушене закриття низки підприємств, втрата контролю над частиною української території, де сконцентрована значна кількість промислових підприємств – це радше пристосованість до існуючих умов функціонування чиновників задля задоволення власних меркантильних інтересів, аніж неспроможність влади забезпечити позитивний результат своєї діяльності. Водночас впровадження дієвих змін щодо створення належного рівня конкурентоспроможності податкової системи України повинно забезпечити: максимальне спрощення податкових процедур, а також механізмів справляння й адміністрування обов'язкових платежів, що у свою чергу сприятиме прозорості податкової політики.

Для підвищення ефективності роботи органів ДФС необхідно запровадити:

- можливість вибору платниками податків відповідного податкового органу щодо їх обслуговування з метою створення конкурентних умов надання податкових послуг;
- мережу е-консультування, яка значно спростить спілкування платників і податківців, унеможливить наявність корупційної складової та забезпечить відповідальність конкретної посадової особи при поданні некомпетентної інформації;
- розробку чіткої системи штрафів стосовно неякісного надання податкових послуг платникам податків;

– встановлення обмеження щодо витрат, не пов'язаних з безпосереднім виконанням посадових обов'язків державного службовця (купівля та утримання службового автотранспорту, здійснення ремонтно-будівельних робіт тощо).

І насамкінець, здійснення таких мало-затратних, проте вкрай необхідних кроків для відновлення довіри платників податків до фіскальних органів, сприятиме швидкому відновленню довіри платників податків до фіскальних органів та забезпеченню підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняної податкової системи, що, в свою чергу, генерує динамізм суспільного розвитку, активізує ділову активність платників податків та сприятиме макроекономічній стабільності держави.

Література

1. Зміна обсягу валового внутрішнього продукту. Економічна статистика/Національні рахунки / Державна служба статистики України, 1998 – 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
2. Економіка України впала на 10% за рік Кореспондент.net: Бізнес: Економіка. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ua.korrespondent.net/business/economics/3630075-ekonomika-ukrainy-vpala-na-10-za-rik/>.
3. Веселовський А. Експортний потенціал України: шлях до відродження [Електронний ресурс] / А. Веселовський // Дзеркало тижня. – 2015. – Режим доступу : - <http://gazeta.dt.ua/international/eksportniy-potencial-ukrayini-shlyah-do-vidrozhennya-.html>
4. Development Goals in an Era of Demographic Change / Global monitoring report 2015/2016 : International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank – World Bank Group and International Monetary Fund. – 2016. [Electronic resource]. – Access mode : <http://pubdocs.worldbank.org/pubdocs/public-doc/2015/10/503001444058224597/Global-Monitoring-Report-2015.pdf>
5. Global Economic Prospects : spillovers amid weak growth / 2016 International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – 2016. [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.worldbank.org/content/dam/Worldbank/GEP/GEP2016a/Global-Economic-Prospects-January-2016-Spillovers-amid-weak-growth.pdf>
6. Ukraine: Top Web & Software Developers – Leaders Matrix / Асоціація IT Ukraine. – 2015 [Electronic resource]. – Access mode : <http://itukraine.org.ua/news/opublikovanyy-reyting-ukrayinskyh-veb-ta-rozrobnykiv-pz>
7. Собко О.М. Інтелектуальний капітал підприємства: концептуалізація – функціонування, розвиток : монографія / О.М. Собко. – Тернопіль : Крок, 2014. – 360 с.
8. Doing Business 2016. – 2016. [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>
9. Paying Taxes 2015 : The global picture. The changing face of tax compliance in 189 economies worldwide / World Bank Group & PwC. – 2015. – 175 p.
10. Paying Taxes 2016 Comparative modeller : sub-indicators / World Bank Group & PwC. – 2016 [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/paying-taxes-2016/comparative-modeller.html>
11. Ukraine Industrial Production 2000 – 2016. [Electronic resource] – Access mode : <http://www.tradingeconomics.com/ukraine/industrial-production/>
12. Ukraine Consumer Confidence 2000 – 2016. [Electronic resource] – Access mode : <http://www.tradingeconomics.com/ukraine/consumer-confidence>
13. МЕРТ: 42% української економіки знаходиться в "тіні" [Електронний ресурс] // Українська правда : Економічна правда. – 2015. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/news/2015/12/3/570652/>.

14. Податковий кодекс України із змінами і доповненнями, внесеними Законами України : за станом на 24 груд. 2015р. [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/nk/>.

References

1. Zmina obsiahu valovoho vnutrishnoho produktu. (2016). [The change of gross domestic product] *Ekonomichna statystyka. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy, 1998–2016*. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
2. *Ekonomika Ukrainy vpala na 10% za rik*. (2016). [Ukraine's economy has fallen to 10% for the year]. *Korespondent.net: Biznes: Ekonomika*. Available at: <http://ua.korrespondent.net/business/economics/3630075-ekonomika-ukrainy-vpala-na-10-za-rik/>.
3. Veselovskyi, A. (2015). *Eksportnyi potentsial Ukrainy: shliakh do vidrodzhennia* [The export potential of Ukraine: path to revival]. *Dzerkalo tyzhnia – Mirror of the week*. Available at: http://gazeta.dt.ua/international/eksportnyi-potencial-ukrayini-shlyah-do-vidrodzhennya-_.html.
4. *Development Goals in an Era of Demographic Change / Global monitoring report 2015/2016: International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank*. World Bank Group and International Monetary Fund. (2016). Available at: <http://pubdocs.worldbank.org/pubdocs/public-doc/2015/10/503001444058224597/Global-Monitoring-Report-2015.pdf>.
5. *Global Economic Prospects : spillover amid weak growth / 2016 International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank*. (2016). Available at: <http://www.worldbank.org/content/dam/Worldbank/GEP/GEP2016a/Global-Economic-Prospects-January-2016-Spillovers-amid-weak-growth.pdf>.
6. *Ukraine: Top Web & Software Developers. Leaders Matrix / Asotsiatsiia IT Ukraine*. (2015). Available at: <http://itukraine.org.ua/news/opublikovanyy-reyting-ukrayinskyh-veb-ta-rozrobnykiv-pz>.
7. Sobko, O.M. (2014). *Intelektualnyi kapital pidpriemstva: kontseptualizatsiia – funktsionuvania, rozvytok* [Enterprise intellectual capital: conceptualization – operation, development]. Ternopil: Krok [in Ukrainian].
8. *Doing Business 2016*. (2016). Available at: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>.
9. *Paying Taxes 2015: The global picture. The changing face of tax compliance in 189 economies world wide*. (2015). World Bank Group & PwC.
10. *Paying Taxes 2016. Comparative modeller: sub-indicators*. (2016). World Bank Group & PwC. Available at: <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/paying-taxes-2016/comparative-modeller.html>.
11. *Ukraine Industrial Production 2000–2016*. (2016). Available at: <http://www.tradingeconomics.com/ukraine/industrial-production/>.
12. *Ukraine Consumer Confidence 2000 – 2016*. Available at: <http://www.tradingeconomics.com/ukraine/consumer-confidence>.
13. Ministry of Economics: 42% ukrainскоi ekonomiky znakhodytsia v «tini» (2015). [42% of the Ukrainian economy is in the “shadow”. *Ukrainska pravda: Ekonomichna pravda – Ukrainian truth. Economic truth*. Available at: <http://www.epravda.com.ua/news/2015/12/3/570652/>.
14. *Podatkovyi kodeks Ukrainy iz zminamy i dopovnenniamy, vnesenymy Zakonamy Ukrainy* (2016). [Tax Code of Ukraine as amended and supplemented by the laws of Ukraine]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy – Bulletin of the VRU*. Available at: <http://sfs.gov.ua/nk/>.

Стаття надійшла до редакції 26.04.2016.

УДК 336.225.64

Олена ЗАКЛЕКТА-БЕРЕСТОВЕНКО,
Володимир УГРИН

ПРЕВЕНТИВНІ ЗАХОДИ НЕДОПУЩЕННЯ ВИНИКНЕННЯ ТА ЗРОСТАННЯ ОБСЯГІВ ПОДАТКОВОГО БОРГУ В УКРАЇНІ

Розкрито проблеми, що існують у сфері погашення податкового боргу в Україні. Зосереджено увагу на пошуку різноманітних напрямів мінімізації податкової заборгованості. Зазначено, що більшість досліджень вітчизняних науковців спрямовані на можливість скорочення уже існуючого боргу, тоді як можливість застосування превентивних заходів практично не розглядається. Виокремлено й обґрунтовано тактичні та стратегічні заходи, спрямовані на недопущення виникнення і зростання обсягів податкового боргу в Україні.

Ключові слова: податковий борг, превентивні заходи, мінімізація податкової заборгованості, стратегія, тактика, контролюючі органи.

Елена ЗАКЛЕКТА-БЕРЕСТОВЕНКО, Владимир УГРЫН

Превентивные меры недопущения возникновения и роста объемов налогового долга в Украине

Раскрыты проблемы, существующие в сфере погашения налогового долга в Украине. Сосредоточено внимание на поиске различных направлений минимизации налоговой задолженности. Отмечено, что большинство исследований отечественных ученых направлены на возможность сокращения уже существующего долга, тогда как возможность применения превентивных мер практически не рассматривается. Выделены и обоснованы тактические, а также стратегические меры, направленные на недопущение возникновения налогового долга и роста его объемов в Украине.

Ключевые слова: налоговый долг, превентивные меры, минимизация налоговой задолженности, стратегия, тактика, контролирующие органы.

Olena ZAKLEKTA-BERESTOVENKO, Volodymyr UGRYN

Preventive measures to prevent the emergence and growth of tax debt in Ukraine

Introduction. In Ukraine there is a problem of growth in taxpayers' tax arrears which is caused by imperfect and ineffective procedure of tax debt cancellation. Therefore, it is of utmost importance to resolve the issues which will prevent the emergence and growth of tax debt to the budgets of all levels in the context of the interests of both the state and taxpayers.

Purpose. The aim of the article is to identify and substantiate key measures to prevent the emergence and growth of tax debt in Ukraine.

The theoretical analysis of approaches of local scientists to solve management problems of tax debt and legalization of relations in the sphere of tax debt is conducted. The essence of strategy and tactics of the reduction of the tax debt is found.

Results. Tools focused on achieving a strategic goal are determined, namely the article suggests mechanisms to prevent manifestations of the phenomenon of tax debt. Local tools to overcome local tax debt aimed at preventing non-payment of tax liabilities for certain taxes and fees are substantiated.

Conclusion. The authors have outlined a series of measures aimed at solving the problems to prevent the emergence and growth of tax debt, including the following ones: expanding the functions of the electronic taxpayer's cabinet; encouraging taxpayers to due payment of tax liabilities; improvement of tax culture and consciousness of taxpayers; improving the legal regulation of tax debt in terms of controlling access to the accounts receivable of taxpayers.

Keywords: tax debt, preventive measures, minimization of tax arrears, strategy, tactics, regulatory authorities.

JEL Classification: H26, H30.

Постановка проблеми. В Україні на законодавчому рівні регламентовано процедуру погашення податкового боргу, однак сучасний стан дотримання платниками податкової дисципліни та системне зростання податкової заборгованості свідчать про неефективність чинної процедури. З огляду на ситуацію, що склалася, виокремлення заходів, які необхідно спрямовувати на недопущення виникнення та зростання обсягів податкового боргу до бюджетів у контексті забезпечення інтересів платників податків, є актуальним завданням сучасної фінансової науки й практики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у вивчення теоретичних аспектів адміністрування податків, зокрема податкової заборгованості, здійснили науковці-економісти: Ю. Іванов, А. Крисоватий, К. Павлюк, К. Проскура, А. Соколовська, І. Таранов, Т. Томнюк, В. Федосов, М. Чорний та ін. Проблематика податкового боргу широко відображена в працях О. Десятнюк, В. Мельника, Т. Маршалка, С. Познякова, О. Тимченко, А. Яковлевої. Питання, висвіт-

лені в проведених дослідженнях, свідчать про нагальність і доцільність вивчення даної проблематики.

Мета статті. З огляду на вищезазначене, ключовим завданням дослідження є виокремлення й обґрунтування основних заходів, що спрямовуватимуться на недопущення виникнення та зростання обсягів податкового боргу в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вітчизняні науковці, вивчаючи проблеми податкового боргу, пропонують напрями його скорочення. Доволі частими є пропозиції щодо подолання проблеми неплатежів до бюджету та визначення шляхів управління податковим боргом з метою його мінімізації й оптимізації. С. Позняков розробив комплексну систему детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу, що передбачає систему заходів, спрямованих на:

- забезпечення створення уповноваженими органами державної влади сприятливих економіко-правових умов для здійснення податковими боржниками легальної фінансово-господарської діяльності;

- удосконалення організаційно-правової інфраструктури превентивної протидії вчиненню адміністративних і фінансових правопорушень, пов'язаних із тіньовими виявами з боку податкових боржників [1, 9].

О. Тимченко розкриває зміст функцій управління податковим боргом, особливості взаємозв'язку об'єкта і суб'єкта управління. Автор окреслює основні завдання та принципи управління податковим боргом в Україні [2, 5]. В працях вітчизняних науковців В. Грушка та К. Павлюк обґрунтовано доцільність реприватизації підприємств, що мають упродовж двох років стали заборгованість перед бюджетом [3, 49]. Н. Голуб пропонує новий, порівняно з іншими, метод управління податковим боргом: розробити механізм передачі у державну власність не майна боржника, а відповідної частини власності у формі корпоративних прав. [4, 6]. Цю ідею розвиває О. Десятнюк, яка вважає, що передання права власності боржника у розпорядження держави, з одного боку, не створюватиме перешкоди для ефективної економічної діяльності суб'єкта господарювання, а з іншого – збільшуватиме почуття відповідальності власників підприємств за несплату податків. Створення цього механізму в подальшому дасть змогу досягти значного ефекту не тільки для економіки, а й для держави загалом [5, 359].

Із вищенаведеними пропозиціями погоджуємось частково, адже вони певною мірою суперечать інтересам платників податків, оскільки, відповідно до ст. 41 Конституції України, кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, а також результатами інтелектуальної чи творчої діяльності [6]. Ніхто не може бути протиправно позбавлений права власності, а право приватної власності є непорушним. Примусове відчуження об'єктів права приватної власності може бути застосоване лише як виняток за сус-

пільної необхідності, на підставі і в порядку, встановлених законом, та за умови попереднього і повного відшкодування їхньої вартості. Примусове відчуження таких об'єктів з подальшим повним відшкодуванням їхньої вартості можливе лише в умовах воєнного чи надзвичайного стану [6]. З огляду на це, законність передання майна боржника державі є доволі дискусійним моментом, а розробка його правового механізму потребує ґрунтовних наукових досліджень.

Разом із цим робота контролюючих органів має бути скерована не лише на застосування карально-примусових заходів, а на співпрацю з платниками податків та побудову партнерських відносин. Пропонуємо розглядати платника податків (боржника) як повноцінного партнера, в якого тимчасові фінансові труднощі, що позбавляють його можливості своєчасного виконання податкових зобов'язань. Отож, існує нагальна потреба у розробці стратегічних напрямів запобігання виникненню податкового боргу й окреслення першочергових заходів, спрямованих на скорочення його обсягів в Україні, що мають використовувати контролюючі органи у сфері оподаткування.

Загалом стратегія (давньогрек. «στратηγία» – мистецтво полководця) – це загальний, не деталізований план певної діяльності, який охоплює тривалий період і передбачає спосіб досягнення складної цілі. Стратегію можна розглядати як довгостроковий, послідовний, конструктивний, раціональний, підкріплений ідеологією, стійкий до невизначеності умов середовища план, який супроводжується постійним аналізом і моніторингом у процесі його реалізації та спрямований у підсумку на досягнення успіху. Стратегія має здатність переходити від абстракції до конкретики у вигляді конкретизованих планів для функціональних підрозділів. У нашому випадку успіхом вважатимемо скорочення випадків виникнення податкового боргу.

Побудова будь-якої стратегії ґрунтується на виокремленні конкретних тактичних напрямків для досягнення складної мети. Відповідно тактикою (давньогр. “тактікῆ”, “taktike” – мистецтво шикування) називають процес, що є концептуальною дією, що здійснюється у вигляді одного або більш конкретних завдань. Досягнення основної мети – зменшення обсягів податкового боргу – неможливе без розроблення конкретної стратегії та шляхів її реалізації за допомогою застосування тактичних заходів.

Пропонуємо виокремити елементи стратегічного характеру як домінуючі серед інших інструментів скорочення обсягів податкового боргу. Вони за змістом будуть зосереджені на досягненні стратегічної мети та недопущенні виявів явища податкового боргу загалом. Локальні (тактичні) заходи запобігання несвоєчасній сплаті податкових зобов'язань будуть спрямовані передусім на запобігання виникненню податкового боргу з окремих податків і зборів. Відтак, стратегічні заходи охоплюватимуть: аналіз потенційних боржників на стадії здійснення податкового обліку; розширення функцій електронного кабінету платника податків; підвищення мотивації сплати податкових зобов'язань платниками податків; підвищення рівня податкової культури та свідомості платників податків; створення он-лайн системи, в якій буде зосереджена інформація про рухоме та нерухоме майно платника податків; публікація в офіційних виданнях та донесення до громадськості інформації про податкових боржників; удосконалення нормативно-правового регулювання погашення податкового боргу в частині доступу до дебіторської заборгованості платників податків, в яких існує податковий борг.

Вважаємо, що використання вищезазначених заходів дасть можливість запобігати виникненню податкового боргу платників податків. Впровадження таких

заходів, на нашу думку, першочергово має передбачати контроль за діяльністю потенційних боржників на стадії реєстрації й обліку платників податків як елементу здійснення податкового контролю.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України № 1588 “Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів” від 09.12.2011 р. реєстрація платників нині здійснюється після проведення державної реєстрації та присвоєння їм коду ЄДПРОУ/ЄДРФО [7]. Орган державної реєстрації юридичних і фізичних осіб – у день державної реєстрації такої особи, державної реєстрації припинення функціонування юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, внесення будь-яких інших записів до Єдиного державного реєстру має передати відповідному контролюючому органу повідомлення та відомості з реєстраційної картки про вчинення реєстраційних дій [7]. Окрім цього, на загальних підставах необхідно подати до контролюючого органу заяву за формою № 1-ОПП та документ, що підтверджує державну реєстрацію. Така заява містить дві частини: перша – це власне заява; друга – це інформація про засновників (загальні реквізити, індивідуальний податковий номер, місцезнаходження, поштова адреса – для юридичних осіб; ідентифікаційний номер та прізвище, ім'я та по батькові, серія та номер паспорта, внесок у статутний капітал – для фізичних осіб). Однак не подається жодної інформації щодо минулого таких засновників (ведення бізнесу, своєчасність розрахунків з дебіторами та бюджетом, репутація), а отже, навіть якщо така реєстрація здійснюється з метою здійснення фіктивних операцій, контролюючі органи не мають можливості вжити будь-яких заходів щодо їхнього запобігання та можливості виникнення податкового боргу в таких платників. Таким чином, пропонуємо доповнити заяву за формою №1-ОПП

обов'язковими графами для заповнення. Форма цих граф має бути такого змісту:

- чи здійснювалась підприємницька діяльність особою, яка бере участь у створенні нового суб'єкта господарювання;
- чи виникали у платника податків ситуації неповної або несвоєчасної сплати обов'язкових зобов'язань;
- чи визнавались банкрутами підприємства, в яких юридична/фізична особа була співзасновником;
- чи притягувався засновник до відповідальності (адміністративної, фінансової чи кримінальної) за ухилення від сплати податкових зобов'язань у минулому.

Вважаємо, що отримання такої інформації не суперечить чинному законодавству України. Крім того, контролюючі органи зможуть об'єктивно сформувати базу найбільш ризикових підприємств щодо здійснення ними фіктивної діяльності або несвоєчасної та неповної сплати податкових зобов'язань, з одного боку, не порушуючи прав платників податків, а з іншого – звертаючи на них посилену увагу.

Пропонуємо впровадження нових функцій електронного кабінету платника податків (далі – ЕКПП). Зазначимо, що ЕКПП – це персональне автоматизоване робоче місце платника, працювати в якому він може без використання спеціально встановленого клієнтського застосування [8]. Контролюючі органи надають гарантії, що електронний кабінет є захищеним, персоналізованим і безпечним електронним сервісом, який забезпечує безконтактні способи взаємодії платників податків і контролюючих органів у сфері оподаткування за допомогою впровадження та застосування сучасних інформаційно-комунікаційних технологій [8]. Завдяки впровадженню цього сервісу платники податків отримали можливість підготувати, заповнити та надіслати податкову звітність в електронному вигляді. Крім того,

з'явилася можливість у режимі реального часу переглядати дані про стан розрахунків з бюджетом (картки особових рахунків) та ін. Зауважимо, що сьогодні впроваджено новий вид сервісу, що передбачає отримання виписки про відсутність заборгованості. Такий сервіс дає можливість платнику податків сформувати та направити до органів ДФС України запит щодо надання йому довідки про відсутність заборгованості з податків, зборів і платежів, що контролюються органами ДФС.

Однак, незважаючи на доступність цього сервісу у системі ЕКПП, за доцільне вважаємо впровадження нових сервісів, які дадуть змогу безпосередньо вирішувати проблеми виникнення та погашення податкової заборгованості. Так, на нашу думку, логічно в такому сервісі передбачити можливість отримання онлайн-консультацій платником податків з питань:

- недопущення податкового боргу;
- можливостей використання механізмів розстрочення/відстрочення сплати податкових зобов'язань, в умовах яких сьогодні перебуває платник податків;
- інструктування щодо правильності формулювання заяви на відстрочення/розстрочення податкових зобов'язань;
- можливостей подання онлайн-заяви про бажання отримати відстрочення/розстрочення сплати податкових зобов'язань. Це пришвидшить її подання та позбавить упередженого ставлення до платників з боку контролюючих органів. Окрім того, через відсутність безпосереднього контакту між суб'єктами податкових відносин різко скорочується можливість неправомірних заходів і корупційних діянь. Рішення про надання або відмову у відстроченні/розстроченні податкових зобов'язань формується в електронному вигляді та надсилається платникові податків;

- надання рекомендацій щодо складання графіка сплати відстрочених/розстрочених податкових зобов'язань;
- відповідальності платників за порушення графіка сплати відстрочених/розстрочених податкових зобов'язань.

Вважаємо, що розширення функцій електронного кабінету платника дасть йому змогу отримати необхідну інформацію та унеможливить безпосередній контакт між представниками органів фіскальної служби і платниками податків. Окрім того, саме завдяки вжиттю вищезокреслених заходів контролюючі органи досягнуть своєї мети: перехід від фіскальної до сервісної служби.

Пропозиції щодо публікування в офіційних виданнях та донесення до громадськості інформації про податкових боржників неодноразово висували вітчизняні науковці. Ідеологію формування негативного ставлення широкої громадськості до протиправних форм збагачення підтримують В. Грушко та К. Павлюк [3, 49]. Однак до сьогодні такі заходи не впроваджені. Вважаємо, що пропаганда та критика платників податків, в яких системно виникає податковий борг, впливатиме на їхню ділову репутацію. Така інформація буде корисною також для контрагентів, які планують вступати в економічні відносини із суб'єктами господарювання. Відсутність належної бюджетної дисципліни – це сигнал (індикатор) щодо надійності контрагента, щодо виконання ним взятих на себе зобов'язань. Однак публікувати всіх боржників нереально та нелогічно. Увагу необхідно звернути на тих, в яких податковий борг має системний характер та досягає значних обсягів. Пропонуємо таку інформацію друкувати у “Віснику Державної фіскальної служби” або на сайті ДФС. На офіційному сайті передбачено сервіс “Дізнайся більше про свого бізнес-партнера”. Однак така інформація демонструє лише наявність або відсутність

податкової заборгованості в конкретний момент часу. Оприлюднення даних щодо боржників, в яких постійно наявна заборгованість перед бюджетом, дає можливість отримати більш об'єктивну інформацію. Такі заходи, на нашу думку, мають стимулювати платників податків до недопущення податкового боргу з метою формування високої ділової репутації.

Варто забезпечити підвищення мотивації для своєчасної сплати податкових зобов'язань платниками податків. Негативне ставлення до платника податків нечасто стимулює його до сплати податкового боргу, а тому необхідно розглянути можливість застосування заходів мотиваційного характеру. Зазначимо, що мотивація (лат. “movere”) – це спонукання до дії; динамічний процес фізіологічного та психологічного характеру, що керує поведінкою людини, визначає її організованість, активність і стійкість; здатність людини діяльно задовольняти власні потреби. Так, належне виконання державою покладених на неї функцій і забезпечення стабільного та поступального розвитку є найкращими мотиваційними факторами для сплати платниками податків своїх зобов'язань [9, 176]. Однак це не завжди так, адже несвоєчасність виконання податкових зобов'язань платниками податків наявна і в розвинутих країнах світу. Таким чином, доцільно впровадити заходи мотиваційного характеру, до яких, на нашу думку, належатимуть наступні [9, 180]:

- формування рейтингу кращих платників податків у регіоні на основі певних показників, а саме: дотримання податкової дисципліни, створення нових робочих місць, залучення приватних інвестицій, створення та розробка нових інноваційних продуктів;
- визначення кращих платників за підсумками бюджетного року;

- надання таким платникам переваг при участі у тендерних (державних) закупівлях;
- можливість отримання різного роду преференцій та ін.

Визнання таких платників податків кращими сприятиме підвищенню їхньої мотивації працювати більш ефективно, а також своєчасно та в повному обсязі перерахувати податкові платежі. А. Маслоу (Abraham Maslow) щодо цього зазначав, що однією з найбільших потреб індивіда є необхідність у повазі та визнанні. Таким чином, задовольняючи власні потреби, платник податків відстоюватиме інтереси держави, до чого лише необхідно його спрямувати.

Доцільним є створення онлайн-системи, в якій буде систематизована інформація про наявність у платників податків рухомого та нерухомого майна. Органи, що ведуть облік або реєстрацію рухомого майна та інших активів, які є об'єктом оподаткування, зобов'язані повідомляти про власників та/або користувачів такого рухомого майна й інших активів, розміщених на відповідній території, або про транспортні засоби, зареєстровані у цих органах, та їхніх власників, представників контролюючих органів за своїм місцезнаходженням щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця. Порядок такого повідомлення встановлює Кабінет Міністрів України. Окрім того, податковий керуючий з метою встановлення наявності майна в боржника звертається до Державної реєстраційної служби України. Інформацію щодо обтяжень рухомого та нерухомого майна отримують фіскальні органи через спрямування запитів до ДП "Інформаційний центр" Міністерства юстиції України. Описані процедури суттєво сповільнюють процес опису та реєстрації майна в податкову заставу. Пропонуємо створити онлайн-систему, в якій буде доступна інформація про наявність

майна, його обтяження, балансову вартість і термін корисного використання. У разі обтяжень такого майна іншими кредиторами інформація оновлюватиметься та доводитиметься до відома податкового керуючого про можливість опису та продажу такого майна [9, 176].

Необхідним нині є підвищення рівня податкової культури та свідомості платників податків. Трактуювання поняття "податкова культура" доволі неоднозначне та різнобічне. В. Андрущенко визначає податкову культуру як різновид культури грошових відносин, форму прикладної, утилітарної етики, що передбачає конкретні процедури і правила, які відрізняють правильне від неправильного, моральне від аморального [10, 15]. Ю. Іванов вважає, що податкова культура – це частина загальнонаціональної культури країни, яка відображає рівень знання та дотримання податкового законодавства, правильність обчислення, повноти і своєчасності сплати до держави податків, зборів та інших обов'язкових платежів, знання своїх прав, виконання обов'язків платниками податків та контролюючими органами, розуміння громадянами важливості сплати податків для держави і суспільства [11, 35].

Дж.-Е. Стігліц (Joseph E. Stiglitz), характеризуючи властивості ефективної податкової системи, зазначає, що "...податкова система має бути спроектована так, щоб індивіди були переконані у доцільності своїх податкових виплат" [12, 107]. І. Таранов доповнює, що саме це зробить ухилення громадян від сплати податків та зборів неможливим. У такий спосіб ведеться просвітницька діяльність серед платників податків і досягається високий рівень переконливого обґрунтування платникам необхідності виконання ними свого громадянського обов'язку, а відповідно, формується податкова культура [13, 136]. Вважаємо, що усвідомлення платниками податків необхідності правильності,

повноти та своєчасності сплати податкових зобов'язань є першим, проте визначальним кроком щодо недопущення виникнення податкового боргу. Робота контролюючих органів має бути спрямована на підвищення рівня податкової культури та закладення у свідомості платників податків необхідності сплати податкових зобов'язань. Пріоритетними в діяльності контролюючих органів мають бути такі заходи:

- налагодження високого сервісу в обслуговуванні платників податків;
- забезпечення доброзичливого та неупередженого ставлення до платників податків;
- формування партнерських відносин (платник податків – це, передусім, партнер для досягнення визначених цілей, а не джерело збагачення для держави чи працівників контролюючих органів);
- популяризація роботи контролюючих органів у сфері оподаткування;
- надання професійних і фахових консультацій;
- відсутність корупції в органах державної фіскальної служби;
- запровадження та проведення курсів податкової грамотності серед населення;
- навчання персоналу бути ввічливим.

Відсутність орієнтації на виконання лише фіскальних завдань і спрямування роботи контролюючих органів на надання допомоги платникам податків дасть змогу своєчасно та повною мірою виконувати податкові зобов'язання.

Доцільним вважаємо удосконалення нормативно-правового регулювання погашення податкового боргу в частині доступу до дебіторської заборгованості платників податків, в яких існує податковий борг. Податковим кодексом України передбачено, що дебіторська заборгованість може бути джерелом погашення податкового боргу лише якщо здійснення заходів щодо стяг-

нення коштів і продажу майна платника податків не привело до повного погашення суми податкового боргу. В такому разі органи ДФС мають право визначити додатковим джерелом погашення податкового боргу дебіторську заборгованість платника податків, термін погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи. Доволі складно погодитись із діючими положеннями, адже платники податків, що застосовують касовий метод обліку податкових зобов'язань із податку на додану вартість, часто допускають прострочення сплати податкових зобов'язань саме через несвоечасність розрахунків їхніми контрагентами. Таким чином, порушення платіжної дисципліни контрагентами є передумовою для виникнення податкового боргу у платників податків і податкових втрат у держави.

З огляду на це, пропонуємо внести зміни до ПКУ щодо визначення дебіторської заборгованості одним з основних та першочергових джерел погашення податкового боргу. Крім того, після закінчення терміну дії податкової вимоги органи фіскальної служби мають отримати доступ до наявної інформації щодо дебіторів податкоборжника. Право на стягнення дебіторської заборгованості, на нашу думку, має бути безумовним та не передбачати звернення органів стягнення до суду. Вважаємо, що такі жорсткі дії, з одного боку, дадуть змогу запобігти виникненню нових випадків і зростанню обсягів існуючої заборгованості платників податків, а з іншого – налагодити платіжну дисципліну між суб'єктами підприємницької діяльності [9, 183].

Дотримання описаних заходів системного характеру, на нашу думку, дасть змогу в майбутньому зменшити ризики виникнення податкового боргу. Оскільки такі заходи є загальними, то вважаємо за доцільне виокремити тактичні заходи, що передбачатимуть конкретні дії, а їхнє застосування дозволить

унеможливити виникнення податкового боргу в майбутньому. Вони націлені на недопущення податкового боргу за окремими податками та зборами і повинні охоплювати, насамперед, своєчасність та повноту сплати заробітної плати; своєчасне повернення бюджетного відшкодування; неперервний контроль за діяльністю ризикових платників; автоматизацію процесів перезарахування надмірно сплачених платежів у рахунок погашення податкового боргу.

Окреслені заходи можна застосовувати для запобігання виникненню та зменшення податкового боргу за окремими податковими платежами. Зокрема, своєчасність та повнота сплати заробітної плати впливають лише на податкову заборгованість із податку на доходи фізичних осіб. Оскільки джерелом сплати такого податкового платежу є заробітна плата, то у разі її несвоєчасної сплати виникає не лише заборгованість перед фізичними особами—працівниками, а й перед державою. Отже, вжиття заходів щодо своєчасності та повноти здійснення розрахунків працеводців із найманими працівниками забезпечить недопущення виникнення податкового боргу з такого виду податку. Важливим вважаємо також стимулювання державою виплати працеводцями заробітної плати винятково через банківські установи, що дасть змогу підвищити рівень податкового контролю та забезпечить своєчасність розрахунків з бюджетом.

Нині необхідно забезпечити своєчасне повернення бюджетного відшкодування. Органи законодавчої влади встановлюють обов'язок і правила розрахунків перед бюджетом, однак саме держава часто порушує правила своєчасності здійснення розрахунків із платниками податків. Незважаючи на запровадження автоматичного відшкодування податку на додану вартість, станом на кінець 2014 р. залишок невідшкодованого ПДВ був доволі значним та

перевищував 13,5 млрд. грн. [14]. Із 2015 р. суттєво переглянуто критерії, яким має відповідати діяльність платника ПДВ для отримання бюджетного відшкодування. Однак два з визначених критеріїв вважаємо доволі дискусійними, зокрема щодо права на автоматичне відшкодування ПДВ. Це право надається платникам, які:

- здійснюють операції, до яких застосовується нульова ставка (питома вага яких протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) сукупно становить не менше 40% від загального обсягу поставок (для платників податку з квартальним звітним періодом – протягом попередніх 4 послідовних звітних періодів), або здійснили інвестиції в необоротні активи у розмірах не менш ніж 3 млн. грн. протягом останніх 12 календарних місяців. Таким чином, платники податків, що не здійснюють експортних операцій або не здійснювали інвестиції в необоротні активи, позбавляються права на автоматичне бюджетне відшкодування. Враховуючи кризові умови розвитку вітчизняної економіки впродовж 2014 р. і суттєве скорочення обсягів експортних операцій (у тому числі значне зменшення обсягів експорту в Росію), такі критерії є абсолютно недоцільними та необґрунтованими. Виконати такі умови зможуть окремі зернотрейдери та підприємства мільяртери, діяльність яких спрямована на експорт власної продукції. Малий бізнес у цьому разі практично позбавлений права для отримання автоматичного бюджетного відшкодування;

- не мають податкового боргу. Доволі часто виникає ситуація, за якої в платника податків існує паралельно невідшкодований ПДВ і заборгованість із податків та зборів. Пропонуємо проводити автоматичне перезарахування бюджетного відшкодування для погашення податкового боргу платежів до державного бюджету. Таким чином, дер-

жава, з одного боку, матиме змогу зменшити обсяги невідшкодованого ПДВ, а з іншого – не допустить виникнення та накопичення податкових боргів платників податків.

Необхідним заходом вважаємо неперервний контроль за діяльністю ризикових категорій платників податків. Зауважимо, що перша фаза контролю фіскальними органами після проведення обліку платників податків здійснюється в процесі проведення камеральних перевірок. Зокрема, такі перевірки проводять тільки у приміщенні органу державної фіскальної служби винятково на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податку. Згідно з п. 76.1 ст. 76 Податкового кодексу України камеральній перевірці підлягає податкова звітність суцільним порядком [15]. Саме на цьому етапі має бути зосереджена основна увага контролюючих органів, що дасть змогу визначити правильність наведених розрахунків, а відповідно не допустити в майбутньому донарахування штрафних санкцій та пені, ймовірність сплати яких доволі невисока. Зазначимо, що виняткову увагу при здійсненні камеральних перевірок слід спрямовувати на декларації платників ПДВ. За підсумками проведення таких перевірок контролюючі органи визначають категорії платників за єдиним критерієм відбору, серед яких виокремлюють: “підприємства-вигодонабувачі”, “транзитери”, “податкові ями” та “сплячі підприємства”. Однак трактування цих категорій не передбачено жодним загальнодоступним нормативно-правовим актом в Україні. Так, Міністерство юстиції України в листі № 881-0-3-13/10.1 від 10.09.2013 р. зазначає, що податкове законодавство не подає визначення термінів “податкова яма” та “транзитер” [16]. Разом з цим, термін “вигодонабувач” означено в Податковому кодексі України, Цивільному кодексі України, Постанові Кабінету Міністрів України

№ 358 “Про затвердження Порядку і правил обов’язкового страхування предмета іпотеки від ризиків випадкового знищення, випадкового пошкодження або псування” від 6 квітня 2011 р. [17], проте трактування зазначених дефініцій у перелічених нормативних актах не наведено. Розуміння сутності окреслених понять містять праці окремих практикуючих юристів і бухгалтерів. Так, зокрема, Т. Гарбар ці поняттями тлумачить таким чином:

– “вигодонабувачі” – це особи (виробники або отримувачі товарів (послуг), які використовують послуги “транзитерів”. Укладають угоди, за якими насправді відсутні реальні господарські операції. При цьому до державного бюджету не сплачують значні обсяги податкових платежів. Таким чином, основна увага з боку фіскальних органів має бути спрямована на виявлення “транзитерів”. “Транзитери” – це суб’єкти господарювання, що здійснюють операції з купівлі-продажу (посередницькі послуги), не маючи при цьому на меті отримання економічних вигод. Окрім того, у таких осіб недостатньо трудових ресурсів (як правило, не більше 10 працівників), відсутні виробничі потужності, складські приміщення або площа цих приміщень недостатня для наявного товарообігу, вартість основних фондів не перевищує 10 тис. грн.;

– “сплячим” вважається підприємство, яке впродовж тривалого проміжку часу демонструє відсутність господарської діяльності, однак через певний період “прокидається”, декларуючи доволі значну господарську активність із багатомільйонними оборотами;

– “податкові ями” (інколи їх називають інструментами мінімізації податкових зобов’язань) – це суб’єкти господарювання, що заздалегідь створюються як фіктивні. Їхнє призначення – приховати реальні доходи [18].

Визначення суб'єктів господарювання, що підпадають під категорію "податкові ями", та руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань здійснюють на основі аналізу даних Додатка 5 до Декларації з ПДВ. Так, за допомогою системи автоматизованого зіставлення податкових зобов'язань і податкового кредиту можливо в автоматичному режимі аналізувати схеми руху ПДВ, розподіляти платників за категоріями залежно від їхньої податкової поведінки, визначити фіскальну важливість підприємств і наявність ризиків ухилення від оподаткування.

На нашу думку, визначення ризикових платників податків на стадії подання податкової звітності стане запорукою недопущення ухилення та уникнення податкових зобов'язань. У результаті цього суттєво знизиться можливість виникнення податкового боргу. Крім того, виявлення фіктивних підприємств, які допускають виникнення податкового боргу, дасть можливість запобігти формуванню безнадійних податкових боргів, а отже, зменшиться навантаження на працівників підрозділів погашення прострочених зобов'язань. Їхня робота буде спрямована на податковий борг, який можливо погасити.

Висновки. В Україні значна увага звертається на оптимізацію податкової заборгованості шляхом запровадження ефективних заходів управління податковим боргом. Важливим є дослідження напрямів погашення сформованого податкового боргу, хоча необхідно забезпечити, насамперед, реалізацію заходів, спрямованих на запобігання виникненню податкового боргу в нашій країні. До цих напрямів пропонуємо зарахувати заходи стратегічного характеру як домінуючі серед інших інструментів запобігання виникненню податкового боргу. Вони за своїм змістом спрямовані на недопущення явища податкового боргу загалом.

Тактичні заходи запобігання несвоєчасній сплаті податкових зобов'язань передбачають запобігання виникненню податкового боргу з окремих податків і зборів. У дослідженні окреслено комплексний підхід до вирішення зазначеної проблеми. Комплексне застосування визначених заходів значною мірою сприятиме недопущенню виникнення та зростання існуючого податкового боргу в Україні. Однак головним напрямком оптимізації розмірів податкового боргу вважаємо розробку обмежуючих заходів, спрямованих на стримування розвитку цього боргу і зменшення його величини.

Література

1. Позняков С.П. *Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 "Теорія управління, адміністративне право і процес, фінансове право" / С.П. Позняков. – Ірпінь, 2007. – 21 с.*
2. Тимченко О.М. *Податковий борг в Україні: мінімізація ризиків та ефективність менеджменту : дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.00.08 / О.М. Тимченко. – К., 2010. – 431 с.*
3. Грушко В.І. *Податковий борг: причини виникнення та шляхи скорочення / В.І. Грушко, К.В. Палюк // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. – Сер. "Економіка". – 2004. – № 69. – С. 47–51.*
4. Голуб Н. *Должник это не всегда бедняк. Как создать механизм погашения налоговой задолженности / Н. Голуб // Власть и политика. – 2003. – № 21 (166). – С. 6–7.*
5. Десятнюк О.М. *Діалектика ризиковості розбудови податкової системи України : дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.08 / О.М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 425 с.*
6. Конституція України від 28.06.1996 р. зі змінами та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр_

7. Наказ Міністерства фінансів України №1588 "Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів" від 09.12.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>

8. Сервіс "Електронний кабінет платника податків" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt-modernizatsiya-derj/elektronna-kartka/>.

9. Угрин В.В. Дисбаланси податкового боргу в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / В.В. Угрин. – Тернопіль, 2016. – 216 с.

10. Андрущенко В.Л. Умови та ідеали податкової культури / В.Л. Андрущенко // Професійна етика працівника державної податкової служби як складова етики державного службовця України : матер. наук.-практ. конф. – Ірпінь : Нац. ун-т. ДПС України, 2006. – С. 13–17.

11. Іванов Ю.Б. Сутність та ключові аспекти податкової культури як чинника національної економічної безпеки / Ю.Б. Іванов, Ю.В. Бережна // Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи : матеріали IX Міжнар. наук.-практ. конф. – Донецьк, 2009. – С. 34–37.

12. Стігліц Дж.-Е. Економіка державного сектору / Дж.Е. Стігліц ; пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К. : Основи, 1998. – 854 с.

13. Таранов І.М. Фіскальний потенціал України та ефективність справляння податків : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / І.М. Таранов. – Тернопіль, 2004. – 300 с.

14. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=398672&cat_id=398671

15. Податковий кодекс України від №2755–17 із змінами та доповненням 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

16. Лист Міністерства юстиції України № 881-0-3-13/10.1 "Щодо визначення термінів"

від 10.09.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0881323-13>.

17. Постанова Кабінету Міністрів України № 358 "Про затвердження Порядку і правил обов'язкового страхування предмета іпотеки від ризиків випадкового знищення, випадкового пошкодження або псування" від 06.04.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/358-2011-p>

18. Гарбар Т. "Транзитер" і "яма" – податкова карма або про "ризикові підприємства" [Електронний ресурс] / Т. Гарбар. – Режим доступу : <http://blog.liga.net/user/tgrabar/article/8593.aspx>

References

1. Pozniakov, S.P. (2007). *Administrativno-pravovyi rezhym detinizatsii vidnosyn u sferi pohashennia podatkovoho borhu* [Administrative legal regime of a detention of the relations in the sphere of repayment of a tax debt]. Thesis 12.00.07. Kyiv [in Ukrainian].

2. Tymchenko, O.M. (2010). *Podatkovi borh v Ukraini: minimizatsiia ryzykiv ta efektyvnist menedzhmentu* [Tax debt in Ukraine: minimization of risks and efficiency of management]. Thesis 08.00.08. Kyiv [in Ukrainian].

3. Hrushko, V.I., Paliuk, K.V. (2003). *Podatkovi borh: prychny vynyknennia ta shliakhy skorochennia* [Tax debt: reasons of emergence and way of reduction]. *Visnyk Kyivskogo natsionalnogo universytetu im. T. Shevchenka – Bulletin of KNU*, 69, 47–51 [in Ukrainian].

4. Holub, N. (2003). *Dolzhnik eto ne vseгда bednyak. Kak sozdat mehanizm pogasheniya nalogovoy zadolzhnosti* [The debtor is not always the poor. How to create the mechanism of repayment of tax debt]. *Vlast i politika – Power and politics*, 21 (166), 6–7 [in Russian].

5. Desiatniuk, O.M. (2010). *Dialektyka ryzykovosti rozbudovy podatkovoi systemy Ukrainy* [Dialectics of riskiness of development of tax system of Ukraine]. Thesis 08.00.08. Ternopil [in Ukrainian].

6. Konstytutsiia Ukrainy [The Constitution of Ukraine]. (1996, June, 28). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-єр>.
7. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy №1588 "Pro zatverdzhennia Poriadku obliku platnykiv podatkov i zboriv" vid 09.12.2011 [Order of the Ministry of finance of Ukraine №1588 "About the statement of the Order of the accounting of payers of taxes and fees"]. (2011, December, 9). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>.
8. Servis "Elektronnyi kabinet platnyka podatkov" [Electronic office of the taxpayer]. Available at: <http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/proekt-modernizatsiya-derj/elektronna-kartka>
9. Ugryn, V.V. (2016). Dysbalansy podatkovoho borhu v Ukraini [Imbalances of a tax debt in Ukraine]. Thesis 08.00.08. Ternopil [in Ukrainian].
10. Andrushenko, V.L. (2006). Umovy ta idealy podatkovoi kultury. Profesiina etyka pratsivnyka derzhavnoi podatkovoi sluzhby yak skladova etyka derzhavnogo sluzhbovtsia Ukrainy [Conditions and ideals of tax culture. Professional ethics of the employee of the State tax administration as component of ethics of the public servant of Ukraine], Naukovo-praktychna konferenciya – Academic and research conference. Irpin [in Ukrainian].
11. Ivanov, Yu.B. (2009). Sutnist ta kliuchovi aspekty podatkovoi kultury yak chynnnyka natsionalnoi ekonomichnoi bezpeky [Essence and key aspects of tax culture as factor of national economic security]. Stan i problemy opodatkovannia v umovah svitovoi finansovoi kryzy. IX Mizhnarodna naukovo-praktychna konferenciia. Donetsk [in Ukrainian].
12. Stiglits, Dzh.-E. (1998). Ekonomika derzhavnogo sektoru [Economy of public sector]. (O.Olijnyk, P. Skilskii, trans.). Kyiv: Osnovy [in Ukrainian].
13. Taranov, I.M. (2004). Fiskalniyi potentsial Ukrainy ta efektyvnist spravliannia podatkiv [Fiscal capacity of Ukraine and efficiency of collection of taxes]. Thesis 08.04.01. Ternopil [in Ukrainian].
14. Ofitsiinyi sait Ministerstva finansiv Ukrainy [Official web portal of the Ministry of finance of Ukraine]. Available at: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=398672&cat_id=398671
15. Podatkovy kodeks Ukrainy vid №2755–17 iz zminamy ta dopovnenniam 02.12.2010 [Tax code of Ukraine]. (2010, December, 2). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2404-17>.
16. Lyst Ministerstva yustytzii Ukrainy № 881-0-3-13/10.1 "Shchodo vyznachennia terminiv" vid 10.09.2013 [Letter of the Ministry of Justice of Ukraine № 881-0-3-13/10.1 "Definition of terms"]. (2013, September, 10). Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0881323-13>.
17. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy № 358 "Pro zatverdzhennia Poriadku i pravyl obov'azkovoho strakhuvannia predmeta ipoteki vid ryzykiv vypadkovoho znyshchennia, vypadkovoho poshkodzhennia abo psuvannia" vid 06.04.2011 r. [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine № 358 "About the statement of the Order and rules of obligatory insurance of a subject of a mortgage upon risks of casual destruction, casual damage or damage]. (2011, April, 6) Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/358-2011-п>.
18. Garbar, T. "Tranzyter" i "iama" – podatкова karma abo pro "ryzykovi pidpriemstva" ["Transiter" and "hole" – a tax karma or about "the risk enterprises"]. Available at: <http://blog.liga.net/user/tgrabar/article/8593.aspx>

Стаття надійшла до редакції 25.04.2016.

УДК 336.22

**Федір ТКАЧИК,
Христина ХОМА**

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ У СФЕРІ ВИЯВЛЕННЯ РИЗИКІВ З ПДВ

Досліджено сутність і роль податкових ризиків у системі податкового контролю. Висвітлено основні теоретико-прикладні засади функціонування системи управління податковими ризиками в сфері адміністрування ПДВ. Наведено етапи податкового контролю та методи аналізу рівня податкових ризиків, а також здійснено оцінку діючої системи моніторингу податкових ризиків на мезорівні. Запропоновано основні напрями удосконалення системи податкового контролю в сфері управління податковими ризиками з ПДВ.

Ключові слова: фіскальна політика, податковий контроль, адміністрування ПДВ, вигодонабувач, транзитер, зустрічний транзитер, податковий ризик-менеджмент.

Федор ТКАЧИК, Кристина ХОМА

Налоговый контроль в сфере определения рисков с НДС

Проведено исследование сущности и роли налоговых рисков в системе налогового контроля. Определены основные теоретико-прикладные основы функционирования системы управления налоговыми рисками в сфере администрирования НДС. Исследованы этапы налогового контроля и методы анализа уровня налоговых рисков, а также осуществлена оценка действующей системы мониторинга налоговых рисков на мезо-уровне. Предложены основные направления совершенствования системы налогового контроля в сфере управления налоговыми рисками по НДС.

Ключевые слова: фискальная политика, налоговый контроль, администрирование НДС, выгодоприобретатель, транзитер, встречный транзитер, налоговый риск-менеджмент.

Fedir TKACHYK, Khrystyna KHOMA

Tax control in the detection of risks with VAT

Introduction. The latest paradigm of economic development of Ukraine is aimed at ensuring stability of income tax payments and filling the budgets of all levels, serving one of the essential conditions for successful social needs. In this context, an important part of the implementation of its functions fiscal authorities is the efficiency of tax control for monitoring the risks of VAT. One way to prevent violations of tax laws is to monitor tax risks. What makes the need for a thorough study of actual problems of control over the work fiscal authorities on tax risk VAT.

Purpose. *The main goal of the article is to study the modern basic procedures and stage of fiscal control in tax risks of VAT.*

Results. *The article deals with the enrichment research concepts and categories of the tax control system and minimizing tax risks.*

There was investigated that a significant role is budget – VAT. The article emphasized the need to strengthen the monitoring of the risks of this tax, which coincides with the priority of the State Fiscal Service of Ukraine at this stage.

In order to improve control and verification measures prominent role focused to the methodology to determine the risk of business entities that use schemes of tax evasion.

It is proved that in most cases, the tax control system provides three main stages of working with VAT tax risks: 1) the early of tax diagnostic (before the deadline for filing declaration of VAT); 2) the electronic control of risks (after the deadline for filing declaration of VAT); 3) the tax control of risks (after the deadline for payment of cash tax liabilities). Detailed analysis became the basis of steps outlined measures to systematize regional fiscal authorities working with schemes of tax evasion.

Conclusion. *Among the issues in the monitoring system of VAT tax risk should note the need to further improve the automated system to it detect because, as practice shows, often in the category of risky businesses get honest taxpayers. At the same time, minimize tax risks in Ukraine will promote such measures as to provide for compliance with tax and customs legislation, prompt appropriate action against violators of tax laws, further automation the control and revision control and analytical and expert measures of fiscal authorities.*

Keywords: *fiscal policy, tax control, VAT administration, beneficiary, transit, transit counter, tax risk management.*

JEL Classification: H25, H26.

Постановка проблеми. Новітня парадигма розвитку економіки України націлена на забезпечення стабільності надходжень податкових платежів і наповнення бюджетів усіх рівнів, що є однією з найважливіших умов успішного задоволення соціальних потреб. З огляду на необхідність акумулювання коштів для фінансових потреб держави, податковий контроль повинен здійснюватися на засадах формування максимально зручних і необтяжливих умов оподаткування суб'єктів господарювання, зокрема, за рахунок подолання нерівномірного розподілу податкового навантаження в економіці, впорядкування системи планування, організації та здійснення податкових перевірок, використання сучасних аналітичних інстру-

ментів їх проведення, що дозволяє визначати приховану податкову базу і запобігати ухиленню від оподаткування, сприяє підвищенню податкової культури, грамотності та дисципліни у суспільстві, а також підвищує ефективність податкового адміністрування загалом. Також необхідно наголосити на тому, що важливою складовою реалізації своїх функцій фіскальними органами є ефективність податкового контролю за відпрацюванням ризиків з ПДВ. Одним із способів попередження порушень податкового законодавства є система моніторингу податкових ризиків. Вона спроможна забезпечити поінформованість контролюючих органів на більш ранній стадії випадку порушення податкового законодавства і тим

самим дає змогу відповідно реагувати на них належними діями, у тому числі попереджати та упереджувати.

Інтеграція України в європейське політичне й економічне співтовариство передбачає реформування податкової системи. Тому Державна фіскальна служба (ДФС) України має бути органом, що динамічно розвивається і перебудовується відповідно до вимог часу. Найбільш значущим підґрунтям цього є система податкового контролю в сфері відпрацювання податкових ризиків, яка покликана забезпечити дотримання балансу інтересів держави і осіб, що виконують податкові зобов'язання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми ефективного функціонування системи протидії податковим ризикам останнім часом набувають вагомого значення і привертають увагу науковців та фахівців. Серед них важливо виділити теоретиків і практиків з актуальних питань трансформації оподаткування з метою усунення дестабілізуючих факторів і ризиків його розвитку, а саме: Л. Варламова, В. Вітлінський, О. Данілов, О. Десятнюк, Ю. Іванов, А. Крисоватий, В. Мельник, А. Мещеряков, С. Панасейко, Ю. Романовська, А. Скрипник, О. Тимченко, В. Федосов та ін.

Поряд з цим, динамізм розвитку української системи оподаткування повинен враховувати дієву методику контролю за відпрацюванням ризиків, що використовується у розвинених країнах світу та акцентується на мінімізації ризиків з ПДВ. Це вимагає від національної системи ґрунтовніших досліджень актуальних проблем у сфері контролю за відпрацюванням податкових ризиків з ПДВ.

Метою статті є дослідження основних процедур та етапів податкового контролю в сфері відпрацювання ризиків з ПДВ, що вимагає з'ясування сутності категорій “податковий контроль” і “податковий ризик”;

вивчення причин їх виникнення; аналізу основних інструментів моніторингу податкових ризиків, який здійснюють фіскальні органи; визначення оцінки діючої системи податкового контролю в сфері мінімізації податкових ризиків з ПДВ, а також формування напрямів його удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з Податковим кодексом України [10], податковий контроль – це система заходів, які вживають контролюючі органи з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Добровільна сплата податкових платежів повинна бути джерелом наповнення бюджету, проте у кризових умовах існує багато чинників, що призводять до порушень податкового законодавства. Фіскальні органи повинні зосередити свою увагу на попередженні таких випадків, а не подоланні їх наслідків. І саме моніторинг діяльності суб'єкта господарювання, контроль за його фінансово-господарською діяльністю дає змогу виявити ризики у його роботі.

Податковий ризик – вірогідна можливість порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на органи фіскальної служби. Податковий ризик стосується як платників податку, так його отримувачів (держави, муніципалітетів та інших органів місцевого самоврядування) [11, 50]. Тому одним із важливих напрямів ефективної роботи системи оподаткування є активна реалізація системи моніторингу податкових ризиків у контексті формування неупереджених відносин з платниками податків, за яких фіскальна служба буде партнером ле-

гального бізнесу, забезпечуючи зниження податкового тиску та створюючи сприятливі умови для зростання економіки.

Головна мета моніторингу податкових ризиків – підвищення ефективності роботи підрозділів податкового аудиту в умовах обмежених фінансових і трудових ресурсів, за рахунок їх більш раціонального використання, а також дієвий контроль за дотриманням платниками податкового законодавства [2, 357].

Реалізація стратегії щодо створення ефективної системи управління ризиками знайшла своє втілення у створенні ДФС України сучасного Моніторингового центру, який в цілодобовому режимі здійснює контроль за діяльністю митних постів, реєстрацією податкових накладних та поданням податкової звітності. Його функція полягає в аналітичному й інформаційному супроводі процесів детінізації економіки за допомогою найновіших розробок у сфері ІТ. В структурі центру є також відділ експерс-діагностики податкових ризиків, який здій-

снює надсилання виявлених ризиків територіальним органам ДФС в он-лайн режимі.

Враховуючи значну бюджетоформуючу роль податку на додану вартість, моніторинг ризиків по ньому є пріоритетним напрямом діяльності ДФС України.

Тактичні прийоми здійснення управління ризиками регламентовані наказом ДФС України № 543 від 28.07.2015 р. “Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ” [9]. З метою підвищення ефективності контрольно-перевірочних заходів офіційно затверджена методика, яка дозволяє визначити “ризикових” суб’єктів господарської діяльності (СГД), котрі використовують схеми ухилення від оподаткування та перелік внутрішніх документів, що регламентують проведення кампанії з відпрацювання підприємств “групи ризику” (рис. 1).

На рис. 1 продемонстровано критерії відбору та класифікації суб’єктів господарювання за категоріями “вигодонабувач”, “транзитер”, “зустрічний транзитер”, “вигодотворюючий СПД” (“податкова яма”).

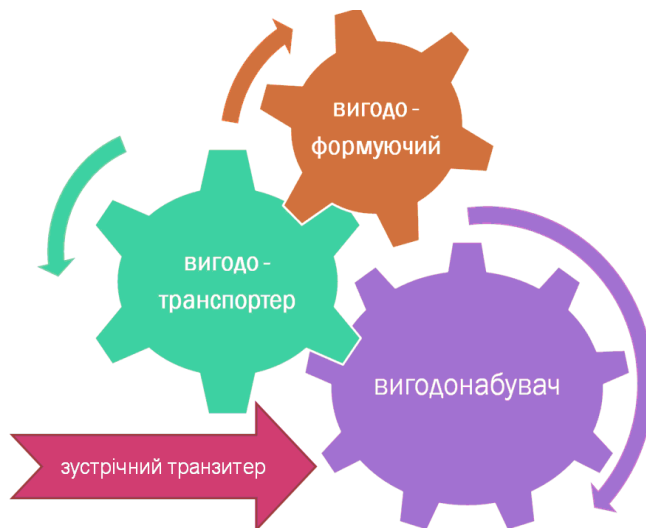


Рис.1. Категорії класифікації суб’єктів господарювання для цілей виявлення ризиків з ПДВ*

* Побудовано на основі [2].

Вигодонабувач – платник ПДВ, який за рахунок відображення у податковій звітності недостовірних даних за господарськими операціями з використанням вигодоформуючих та вигодотранспортуючих суб'єктів (у т.ч. за ланцюгом постачання товарів) отримує необґрунтовану податкову вигоду.

Вигодотранспортуючий суб'єкт ("транзитер") – платник ПДВ, що здійснює посередницьку функцію між вигодоформуючим суб'єктом та вигодонабувачем, у якого, відповідно до даних податкової звітності, сума задекларованих податкових зобов'язань дорівнює сумі податкового кредиту за всіма чи за окремими операціями, або різниця між сумами податкових зобов'язань та податкового кредиту не перевищує 0,5%, за умови відсутності реальної господарської чи іншої економічної діяльності.

Вигодоформуючий суб'єкт – платник ПДВ, який не відображає або відображає і не сплачує податкові зобов'язання з ПДВ при відповідному декларуванні його контрагентом сум податкового кредиту без реальної господарської чи іншої економічної діяльності за такими операціями та, як наслідок, формує податковий кредит з ознаками ризику.

У більшості випадків система податкового контролю передбачає три основні етапи відпрацювання податкових ризиків з ПДВ [9].

I етап – рання податкова діагностика (до граничного терміну подання звітності з ПДВ). Полягає у щоденному виявленні, узагальненні та відпрацюванні податкової інформації щодо можливих податкових ризиків платника ПДВ за допомогою Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН), інших ресурсів інформаційно-аналітичного забезпечення. Рання податкова діагностика має на меті виявлення фактів реєстрації податкових накладних в ЄРПН податків, які формують податковий кредит з ознаками ризику іншим платникам податків, а також мані-

пулювання показниками звітності в поданих деклараціях та уточнюючих розрахунках з ПДВ за минулі періоди. Таку діагностику здійснює Моніторинговий центр цілодобово. У результаті автоматичного відбору ризикових суб'єктів господарювання платників ПДВ та аналізу реєстрів первинних документів отримані дані узагальнюються і передаються з Моніторингового центру для відпрацювання територіальним органам ДФС, на обліку яких перебувають платники податків, щодо яких виявлені податкові ризики.

Аналіз статистичних звітних даних на мезорівні свідчить про те, що за 2015 рік автоматизованою системою відбору ризиків по Тернопільській області відібрано для відпрацювання 970 СГД на суму 410,8 млн. грн. схемного кредиту, в т. ч. 46 СГ "вигодоформуючих – податкових ям" на суму 106,8 млн. грн., 19 СГ ймовірних "зустрічних транзитерів" – 23 млн. грн., 71 СГ ймовірний "вигодотранспортуючий" (транзитер) на суму 63 млн. грн., 834 СГ ймовірних "вигодонабувачів" – 218 млн. грн. [4].

Результати щодо зміни стану щоденно узагальнюються та переносяться до інформаційних баз даних фіскальної служби, зокрема, режиму "відпрацювання схемного кредиту" АІС "Податковий блок". Територіальними органами ДФС мають бути відпрацьовані виявлені податкові ризики, надана оцінка правомірності створення та діяльності вигодоформуючих суб'єктів, проведена робота зі встановлення місцезнаходження платників податку, проведення конкретної ризикової операції.

II етап – електронний контроль ризиків (після граничного терміну подання звітності з ПДВ). Із ризиковими підприємствами, відібраними за деклараціями з ПДВ, проводиться робота щодо виявлення й упередження схем ухилення від оподаткування та притягнення організаторів та виконавців до відповідальності.

Проводиться аналіз рівня адекватності декларування податку такими платниками та встановлення причин підвищення економічної активності з метою визначення вигодоформуючих суб'єктів. Територіальний орган ДФС, на обліку якого перебуває вигодоформуючий суб'єкт господарювання, формує попередню схему ухилення від оподаткування за всім ланцюгом постачання до вигодонабувачів включно та повідомляє засобами режиму "Відпрацювання схемного кредиту" ІС "Податковий блок" органи ДФС, на обліку яких перебувають усі суб'єкти господарювання, зазначені у схемі, для додаткового аналізу та визначення заходів з її руйнування [7].

Відповідно до інформації ДФС систематизуються ймовірні схеми ухилення (мінімізації) податків і виведення грошових потоків, що найчастіше намагаються використовувати суб'єкти господарювання ризикових категорій (рис. 2).

III етап – податковий контроль ризиків (після граничного терміну сплати грошових податкових зобов'язань).

На цьому етапі координаційно-моніторингові підрозділи формують остаточні схеми ухилення (мінімізації) від вигодоформуючого суб'єкта до вигодонабувачів з урахуванням попередньо сформованих схем і наступних аспектів:

- на рівні ДФС України – з сумою 10 млн. грн. і більше;
- на рівні головних управлінь ДФС – від 1 млн. грн. до 10 млн. грн.;
- на рівні ДПІ, ОДПІ – до 1 млн. грн.

Важливо акцентувати увагу на тому, що напрацьована доказова база щодо ознак фіктивності суб'єкта, підтвердження неможливості здійснення таким суб'єктом господарських операцій надсилається до відповідних підрозділів податкового аудиту для оформлення матеріалів перевірок/звірок. За наявності підстав попередня схема ухилення від оподаткування передається

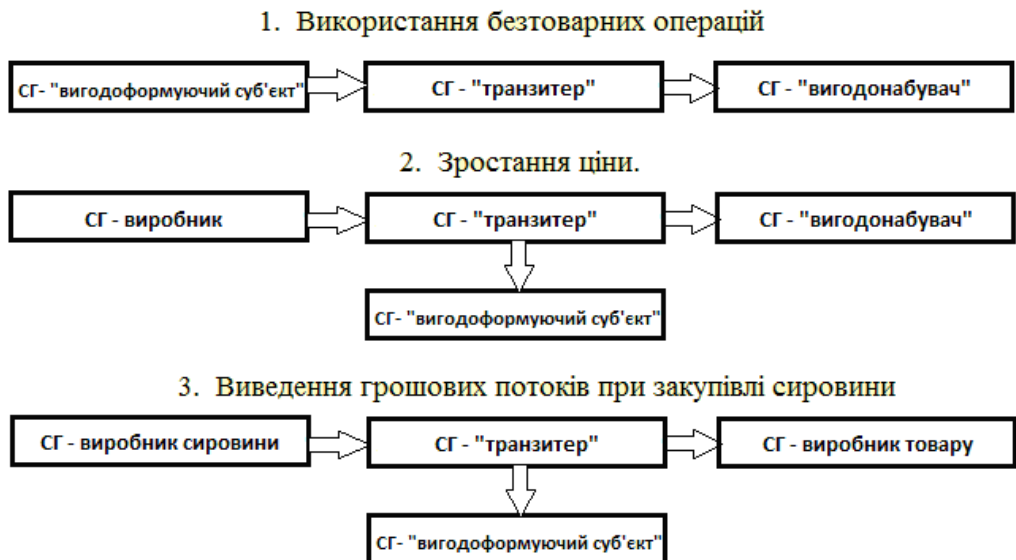


Рис. 2. Різновиди ймовірних схем ухилення (мінімізації) сплати ПДВ та виведення грошових потоків*

* Побудовано на основі [9].

до слідчих підрозділів фінансових розслідувань. Стосовно визначених вигодотранспортуючих суб'єктів/вигодонабувачів у схемах ухилення від оподаткування територіальні органи ДФС вживають заходи для:

- визначення процедур самостійного збору доказової бази, та лише у разі необхідності – організації проведення зустрічних звірок або позапланових перевірок контрагентів за ланцюгом постачання;
- отримання пояснень і документальних підтверджень щодо здійснення операцій з вигодотформуючим суб'єктом;
- визначення наявності кваліфікованого персоналу, власних або орендованих основних фондів для виробництва, перевезення, зберігання товарів, надання послуг. Аналізується наявність дозвільних документів для здійснення певного виду діяльності, сертифікатів відповідності;
- проведення аналізу ціноутворення (рівня собівартості) придбаної (поставленої) продукції, надання послуг;
- з'ясування фактичного руху товарів, опитування перевізників, матеріально відповідальних осіб;
- доведення дефектності первинних документів, оформлених за операціями з придбання товарів (послуг), та організації перевірок вигодонабувачів, які

добровільно не зменшили обсяги сумнівного кредиту щодо;

- доведення платнику за зібраними доказами доцільності самостійної відмови від декларування обсягів сумнівного кредиту з відповідним коригуванням розрахунків з бюджетом.

У табл. 1 наведені дані результатів відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання на прикладі Тернопільської області.

Таким чином, за результатами відпрацювання органами ГУ ДФС у Тернопільській області 23 суб'єктам господарювання донраховано 60 млн. грн. ПДВ, 25 підприємствами прописано нікчемність господарських операцій на суму 15,6 млн. грн., 36 платників податків самостійно відмовились від використання ризикового податкового кредиту з ПДВ і подали уточнюючі розрахунки на 1,38 млн. грн., 12 суб'єктам господарювання припинено реєстрацію платників ПДВ та анульовано свідоцтва платника ПДВ (8 вигодотформуючим СГД та 4 зустрічним транзитерам).

Серед проблемних питань у системі моніторингу податкових ризиків слід відзначити необхідність подальшого вдосконалення автоматизованої системи їх виявлення, оскільки, як свідчить практика, дуже часто до категорії ризикових підприємств потра-

Таблиця 1

Інформація щодо відпрацювання ризикових суб'єктів підприємницької діяльності*

Категорія суб'єкта господарювання	Доведено СПД	Відпрацьовано СПД	Залишок
Всього ризикових СПД	1096 СГ на суму 438 170 тис. грн.	1074 СГ на суму 434, 8 млн. грн.	22 СГ на суму 413, 5 млн. грн.
Вигодотформуючі	53 СГ на суму 114 779 тис. грн.	53 СГ на суму 114 779 тис. грн.	–
Вигодотранспортуючі	78 СГ на суму 67 018,2 тис. грн.	72 СГ на суму 20 014,6 тис. грн.	6 СГ на суму 2 269, 9 тис. грн.
Вигодонабувачі	946 СГ на суму 233 357, 3 тис. грн.	930 СГ на суму 232 213, 7 тис. грн.	16 СГ на суму 1 143, 6 тис. грн.
ПЗТР (платник, що сформував зобов'язання зустрічному транзитеру)	19 СГ на суму 23 014,6 тис. грн.	19 СГ на суму 23 014,6 тис. грн.	–

* Складено на основі [4].

пляють добросовісні платники податків. А у законослухняного платника податкові ризики податкового контролю досить невеликі і зводяться до можливості появи та виявлення фіскальними органами випадкових помилок податкового обліку [1, 138].

В контексті цього важливо зазначити, що по вигодонабувачах було доведено до відпрацювання 834 суб'єкти господарювання, відпрацьовано 711 СГД, з них лише по 73 СГД встановлено ризиковість операцій, решта платників підтвердили реальність господарських операцій.

Іншим проблемним моментом є певні законодавчі обмеження щодо проведення контрольно-перевірочних заходів підприємств з обсягом доходу до 20 млн. грн. за попередній рік. Автоматизована система ризиків відбирає значну кількість таких підприємств, але Законом України від 28.12.2014 р. № 71-VIII введено мораторій на проведення контролюючим органом перевірок такого платника [5]. Сьогодні важливо на управлінському рівні узгодити цей момент для подальшого ефективного функціонування системи моніторингу податкових ризиків.

Таким чином, податкова політика держави має бути спрямована на формування партнерських стосунків з платниками податків, особливо із сумлінними платниками. А використання ризикоорієнтованої системи до плану-графіка проведення документальних перевірок має передбачати відбір тільки тих платників податків, які мають ризик щодо несплати податків і зборів. Реалізація складових політики управління ризиками дає можливість визначити пріоритети в роботі з ними, здійснювати заходи вдосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування ПДВ та оптимізації оподаткування [8, 48].

Одним із результатів запровадження системи моніторингу податкових ризиків є також зменшення малоефективних плано-

вих перевірок суб'єктів господарювання та підвищення рівня добровільної сплати податкових платежів, в тому числі ПДВ.

Висновки. Особливості державного ризик-менеджменту в умовах економічної кризи залежать від виду ризику, ступеня його суттєвості, чинників впливу на рівень ризиків, ймовірності їх виникнення, прогнозованих фінансових втрат і зони допустимого ризику. Реалізація складових політики управління ризиками дає можливість визначити пріоритети в роботі з ними, здійснювати заходи вдосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків і зборів та оптимізації оподаткування.

На тлі сьогоденних реформ фіскальної політики України важливо наголошувати на удосконаленні системи управління податковими ризиками. Варто зазначити, що мінімізації податкових ризиків в Україні сприятимуть такі заходи, як забезпечення процедур дотримання податкового та митного законодавства, формування партнерських відносин між контролюючими органами та платниками податків, підвищення рівня податкової культури, оперативне вжиття відповідних заходів до порушників податкового законодавства, подальша автоматизація й інновацізація облікової та контрольно-перевірочної роботи фіскальних органів, імплементація в підприємницьку діяльність так званого "податкового ризик-менеджменту" тощо.

Література

1. Вітлінський В.В. Джерела і види податкових ризиків, їх взаємозв'язок / В.В. Вітлінський, О.М. Тимченко // *Фінанси України*. – 2007. – № 3 – С. 132–139.
2. Десятнюк О.М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової системи України / О.М. Десятнюк // *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. – Сер. "Менеджмент та підприємни-

цтво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку". – 2007. – № 606. – С. 355–361.

3. Десятнюк О.М. Напрямки реформування механізму адміністрування ПДВ у контексті європейського досвіду / О.М. Десятнюк // Світ фінансів. – 2015. – № 3. – С. 7–17.

4. Довідка про стан відпрацювання ризикових СПД ДФС України у Тернопільській області в рамках дії наказу ДФС України № 543.

5. Закон України "Про внесення змін у Податковий кодекс України та деякі законодавчі акти України щодо податкової реформи" від 28.12.2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

6. Іванов Ю.Б. Податкова система : підручник / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 918 с.

7. Лист ДФС України від 28.01.2015 р. № 2463/7/99-99-22-02-04-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/5382-2463.html>

8. Мещеряков А.А. Особливості державного податкового ризик-менеджменту в умовах економічної кризи / А.А. Мещеряков, С.М. Панасейко // Вісник Академії митної служби України. – Сер. "Економіка". – 2014. – № 2. – С. 43–48.

9. Наказ ДФС України "Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ" від 28.07.2015 № 543 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://golovbukh.ua/regulations/2341/8293/8212/475171/>

10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

11. Романовська Ю.А. Податковий контроль як дієвий інструмент моніторингу податкових ризиків / Ю.А. Романовська, Л.С. Варламова // Часопис економічних реформ. – 2013. – № 3. – С. 49–54.

References

1. Vitlinskyi, V.V., Tymchenko, O.M. (2007). *Dzherela i vydy podatkovykh ryzykiv, yikh*

vzaimozviazok [Sources and types of tax risks, their relationship] *Finansy Ukrainy – The finance of Ukraine*, 3, 132–139 [in Ukrainian].

2. Desiatniuk, O.M. (2007). *Upravlinnia podatkovymy ryzykamy – nova paradyhma rozbudovy podatkovoi systemy Ukrainy* [Tax risk management – a new paradigm of development of tax systems Ukraine] *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnika"*. Ser. "Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku" – Bulletin of the National University "Lviv Polytechnic". Series "Management and business in Ukraine: stages of development and problems", 606, 355–361 [in Ukrainian].

3. Desiatniuk, O.M. (2015). *Napriamky reformuvannia mekhanizmu administruvannia PDV u konteksti yevropeiskoho dosvidu* [Areas of reform of the mechanism of VAT administration in the context of European experience] *Svit finansiv – The finance of world*, 3, 7–17 [in Ukrainian].

4. Dovidka pro stan vidpratsiuvannia ryzykovykh SPD DFS Ukrainy u Ternopilskii oblasti v ramkakh dii nakazu DFS Ukrainy №543 [Information on state testing risky DFS SPD Ukraine in Ternopil region as part of the Order DFS Ukraine number 543] [in Ukrainian].

5. *Zakon Ukrainy "Pro vnesennia zmin u Podatkovyi kodeks Ukrainy ta deiaki zakonodavchi akty Ukrainy shchodo podatkovoi reformy"* vid 28.12.2014 r. № 71-VIII. [The Law of Ukraine "On amendments to the Tax code of Ukraine and some legislative acts of Ukraine on tax reform"] (2014, December, 28). Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

6. Ivanov, Yu.B., Krysovatiy, A.I., Desiatniuk, O.M. (2006). *Podatkova systema* [The tax system]. – Kyiv: Atika [in Ukrainian].

7. *Lyst DFS Ukrainy vid 28.01.2015 r. № 2463/7/99-99-22-02-04-17* [Letter DFS of Ukraine] (2015, January, 28). Available at: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/5382-2463.html>

8. Meshcheriakov, A.A., Panaseiko, S.M. (2014). *Osoblyvosti derzhavnogo podatkovoho*

ryzyk-menedzhmentu v umovakh ekonomichnoi kryzy [Features state tax risk management in the economic crisis] Visnyk Akademii mytnoi sluzhby Ukrainy. Ser. "Ekonomika" – Bulletin of the Academy of Customs Service of Ukraine. Series "Economy", 2, 43–48 [in Ukrainian].

9. Nakaz DFS Ukrainy "Pro zabezpechenia kompleksnoho kontroliu podatkovykh ryzykiv z PDV" vid 28.07.2015 № 543 [DFS Order of Ukraine "On ensuring comprehensive monitoring of tax risks from VAT"] (2015, July, 28). Available at: <http://govbukh.ua/regulations/2341/8293/8212/475171/>

10. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. №2755-VI (zi zminamy ta dopovnenniamy) [Tax Code of Ukraine]. (2010, December, 2). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

11. Romanovska, Yu.A., Varlamova, L.S. (2013). Podatkovyi kontrol yak diievyi instrument monitorynhu podatkovykh ryzykiv [Tax control as an effective monitoring tool tax risks] Chasopys ekonomichnykh reform – Journal of economic reforms, 3, 49–54 [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 12.05.2016.

УДК 336.1:352

Володимир ВАЛІГУРА,
Лілія АМБРИК

ФІНАНСОВІ ЕФЕКТИ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ

Розкрито основні зміни у сфері фінансової політики, спрямовані на зміцнення бюджетної та фінансової незалежності місцевих бюджетів в Україні. Проаналізовано фінансові ефекти від активізації процесу фінансової децентралізації для місцевих бюджетів. Здійснено оцінку стану фінансової незалежності місцевих бюджетів в Україні на основі дослідження питомої ваги трансфертів у доходах місцевих бюджетів та коефіцієнтів децентралізації за доходами і видатками. Запропоновано подальші кроки на шляху фінансової децентралізації з метою підвищення рівня фінансової незалежності місцевих бюджетів в Україні.

Ключові слова: фінансова децентралізація, місцеві бюджети, власні надходження місцевих бюджетів, місцеві податки, регулюючі податки.

Владимир ВАЛИГУРА, Лилия АМБРИК

Финансовые эффекты фискальной децентрализации в Украине

Раскрыты основные изменения в сфере фискальной политики, направленные на укрепление бюджетной и финансовой независимости местных бюджетов в Украине. Проанализированы финансовые эффекты от активизации процесса фискальной децентрализации для местных бюджетов. Дана оценка состояния финансовой независимости местных бюджетов в Украине на основе исследования удельного веса трансфертов в доходах местных бюджетов и коэффициентов децентрализации по доходам и расходам. Предложены дальнейшие шаги на пути фискальной децентрализации с целью повышения уровня финансовой независимости местных бюджетов в Украине.

Ключевые слова: фискальная децентрализация, местные бюджеты, собственные поступления местных бюджетов, местные налоги, регулирующие налоги.

Volodymyr VALIGURA, Liliya AMBRYK

Financial effects of fiscal decentralization in Ukraine

Introduction. Formation and use of budgetary funds in Ukraine cover centralization of financial resources in the State budget of Ukraine and low level of formation of own revenues of local budgets. Therefore, decentralization reforms are initiated aimed at solving the above problems in Ukraine.

Purpose. The main aim of this article is to determine and estimate the financial effects of fiscal decentralization in Ukraine at the current stage as well as to substantiate the expediency

of increasing own financial receipts to local budgets in the future based on determination of further directions for transfer of fiscal powers to local bodies.

Results. *The number of legislative novelties concerning broadening the tax base of local taxes and fees as well as sharing rates for national taxes payable to the different levels of budget system of Ukraine came into effect in 2015. This has led to increase in revenues of local budgets in absolute numbers in Ukraine by 12.5 percent. However, the analysis of the dynamics of share of revenues of local budgets in Ukraine showed a tendency to increase in share of transfers from 52.3 percent in 2011 to 59.1 percent in 2015 and thus tendency to decrease in share of own revenues. Share of local budgets revenues in revenues of consolidated budget of Ukraine declined from 39.5 percent in 2014 to 35.5 percent in 2015. Share of expenditures of local budgets in consolidated budget expenditures since 2012 also reduced. Therefore, this indicator was 44.9 percent in 2012, and then amounted to 40.7 percent in 2015. Thus, the analysis of structure of tax revenues of local budgets and share of individual components of local budgets revenues as well as revenue and expenditure decentralization rates indicates negative trends in fiscal decentralization.*

Conclusion. *Statistical data confirm that decentralization rate in 2015 decreased in comparison with previous years as share of transfers in local budgets revenues increased by 6.8 percent, revenue decentralization rate declined by 3.9 percent and expenditure decentralization rate decreased by 2.7 percent in 2015. Therefore, it is advisable to strengthen fiscal decentralization reforms by broadening the tax base of local taxes and fees and reforming the mechanisms for collecting regulatory national taxes, namely personal income tax and corporate income tax aimed at increasing financial independence of local budgets in Ukraine.*

Keywords: *fiscal decentralization, local budgets, own revenues of local budgets, local taxes, regulatory taxes.*

JEL Classification: H32, H73.

Постановка проблеми. Українська модель формування та використання бюджетних коштів зорієнтована на централізацію фінансових ресурсів у Державному бюджеті України, за рахунок якого фінансується частина видатків місцевого рівня, та подальший перерозподіл іншої їх частини через механізм дотацій місцевим бюджетам. Такий механізм містить низку негативів, пов'язаних із недосконалістю визначення розмірів дотацій, наявністю корупційної складової у розподілі коштів державного бюджету через дотації, відсутністю стимулів для платників щодо сплати податків, які зараховуються до державного бюджету,

низькою мотивацією органів місцевої влади до активізації підприємницької діяльності на відповідних територіях.

З метою вирішення зазначених проблем, починаючи з 2014 р., в Україні започатковано реформи щодо децентралізації влади. Ключовими із таких реформ є адміністративно-територіальна, фінансова та податкова. Основна ідея проведення адміністративно-територіальної реформи полягає у формуванні місцевих громад як базових адміністративно-територіальних одиниць, для оптимізації надання адміністративних та соціальних послуг населенню. Однак поряд із передачею повнова-

жень у сфері надання зазначених послуг, постає проблема їх фінансування, тобто очевидно є необхідність зміцнення дохідної частини місцевих бюджетів. Навіть більше, з метою досягнення фінансової незалежності місцевих бюджетів їх доходи мають бути прив'язані до податків та податкових платежів суб'єктів господарювання і громадян, які ведуть свою діяльність чи проживають на відповідній території.

Реформи в частині фінансової та податкової децентралізації в Україні започатковані у відповідному законодавстві з 1 січня 2015 р. Однак сучасні реалії функціонування новостворених місцевих громад свідчать про недостатність коштів, які вдається залучити завдяки додатково сформованим джерелам фінансування. Тому взятий владою шлях на децентралізацію є під загрозою, через це може постраждати місцева соціальна інфраструктура, а головне – населення, яке добровільно об'єдналося у місцеві громади. А зворотного механізму розформування громад законодавством не передбачено. Тому проблематика фінансової децентралізації є особливо актуальною, а надто в частині збільшення власних доходів місцевих громад.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останнім часом у науковій літературі з'явилася низка публікацій, які присвячені проблематиці фінансової децентралізації. Серед зарубіжних вчених, які займалися вивченням питань фінансової децентралізації, варто виокремити роботи Р. Барро [R. Barro] [1], Р. Боадвея [R. Boadway] [2], Р. Масгрейва [R. Musgrave] [3], В. Оутса [W. Oates] [4], Ч. Тібу [Ch. Tiebout] [5], А. Шаха [A. Shah] [2] та ін. В Україні проблематика фінансової децентралізації завжди була в центрі уваги фінансової науки й особливо актуалізувалася з моменту започаткування реформ децентралізації влади. Тому в дослідженнях цієї проблематики задіяна велика кількість українських вчених, зокрема: В. Андрущен-

ко, Є. Балацький, Н. Бикадорова, О. Бондаренко, З. Варналій, О. Глуха, О. Глущенко, В. Дем'янишин, М. Деркач, В. Зайчикова, О. Кириленко, В. Кравченко, А. Крисоватий, І. Луніна, В. Опарін, Ю. Пасічник, Л. Сафонова, С. Слухай, А. Соколовська, В. Федосов, С. Юрій та ін.

Однак, незважаючи на численні наукові дослідження у цій сфері, потребують оцінки нещодавні законодавчі новації у сфері фінансової політики в частині зміцнення бюджетної та фінансової незалежності місцевих бюджетів України.

Мета статті. Зважаючи на зазначене, основним завданням дослідження є визначення та оцінка фінансових ефектів від здійснення фінансової децентралізації в Україні на сучасному етапі, обґрунтування доцільності збільшення власних фінансових надходжень місцевих бюджетів у майбутньому на основі окреслення подальших напрямів передачі фінансних повноважень місцевим органам влади.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зміни у сфері фінансового забезпечення місцевих бюджетів в Україні здійснюються згідно з прийнятими змінами у бюджетному законодавстві та основними засадами "Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні" за такими пріоритетними напрямками бюджетної децентралізації [6]:

- забезпечення бюджетної автономії та фінансової самостійності місцевих бюджетів;
- стимулювання громад до об'єднання та формування спроможних територіальних громад;
- закріплення за місцевими бюджетами стабільних джерел доходів та розширення наявної дохідної бази місцевих бюджетів;
- децентралізація видаткових повноважень і чіткий розподіл компетенцій, сформований за принципом субсидіарності;

- надання нових видів трансфертів і посилення відповідальності профільних міністерств за реалізацію державної політики у відповідних галузях;
- визначення нового механізму бюджетного регулювання та вирівнювання.

Фіскальна децентралізація охоплює процес передачі повноважень місцевим органам влади щодо формування власних податкових і неподаткових надходжень, здійснення видатків, залучення боргових ресурсів та оптимізацію на цій основі політики міжбюджетних трансфертів.

З метою оцінки сучасного стану фіскальної децентралізації в Україні проаналізуємо основні зміни у фіскальній політиці, які стосуються досліджуваної проблематики.

- Більшість нормативно-правих документів щодо децентралізації влади загалом і в тому числі фіскальної децентралізації були прийняті у 2014–2015 рр. Найважливіші зміни стосуються бюджетного та податкового законодавства. Так, у 2015 р. відбулася чергова реформа міжбюджетних відносин в Україні, найважливішими аспектами якої в частині зміцнення бюджетної та фінансової незалежності місцевих бюджетів стало:
- самостійне формування місцевих бюджетів (стаття 75 Бюджетного кодексу України);
 - незалежне від термінів прийняття державного бюджету затвердження місцевих бюджетів – до 25 грудня року, що передує плановому (стаття 77 Бюджетного кодексу України);
 - спрощення процедури надання місцевих гарантій та здійснення місцевих запозичень від міжнародних фінансових організацій шляхом запровадження принципу “мовчазної згоди” при погодженні таких операцій з Міністерством фінансів України. Зокрема, статтею 74 Бюджетного кодексу України визначено, що обсяг та умови здійснення місцевих зовнішніх запозичень шляхом отримання креди-

тів (позик) від міжнародних фінансових організацій і надання місцевих гарантій для забезпечення повного або часткового виконання боргових зобов'язань суб'єктів господарювання, що виникають за кредитами (позиками) від міжнародних фінансових організацій, вважаються погодженими, якщо Міністерством фінансів України рішення не прийнято протягом одного місяця з дня надходження документів на погодження;

- надання права здійснювати місцеві зовнішні запозичення усім містам обласного значення (стаття 16 Бюджетного кодексу України);
- надання права самостійного вибору установи (в органах Державної казначейської служби України чи установах банків) з обслуговування коштів бюджету розвитку місцевих бюджетів і власних надходжень бюджетних установ (стаття 78 Бюджетного кодексу України);
- встановлення єдиних нормативів відрахувань загальнодержавних податків (податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств) за кожною ланкою бюджету (статті 64, 66, 69, 69¹ Бюджетного кодексу України);
- відміна індикативного планування Міністерством фінансів України показників місцевих бюджетів та доведення їх до місцевих бюджетів;
- формування єдиного кошика доходів загального фонду;
- розширення переліку джерел доходів загального фонду.

Аналізуючи наведені зміни у законодавчій базі, зазначимо що, з 1 січня 2015 р. передбачено зарахування 10% податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки до складу доходів обласних бюджетів [7]. Звісно, ця норма мала би посилити фінансову базу місцевих бюджетів, однак паралельно із цим змінилися нормативи

розмежування податку на доходи фізичних осіб за ланками бюджетної системи (рис. 1).

Якщо до 2015 р. податок на доходи фізичних осіб у повному обсязі надходив до місцевих бюджетів та розщеплювався за нормативами, то з 2015 р. 25% надходжень цього податку з територій міст обласного значення, районів, бюджетів об'єднаних територіальних громад спрямовується до Державного бюджету України. Таким чином, окреслені зміни у зарахуванні податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб негативно позначилися на доходах місцевих бюджетів, адже до складу їх доходів спрямували лише 10% податку на прибуток, натомість забрали 25% податку на доходи фізичних осіб, при тому, що надходження цих податків до зведеного бюджету у 2015 р. становили 39,1 млрд. грн. та 100,0 млрд. грн. [8].

Також з 2015 р. відбулися зміни у структурі місцевих податків і зборів та загалом доходах місцевих бюджетів. Найважливішим нововведенням є запровадження

акцизного податку з реалізації суб'єктами роздрібної торгівлі підакцизних товарів у розмірі 5%. Тобто 5% від вартості (з урахуванням податку на додану вартість) реалізації підакцизних товарів на відповідній території зараховується до даного місцевого бюджету. У 2015 р. відбулося реформування податку на майно, шляхом включення до його складу податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку та плати за землю. Змін зазнала і спрощена система оподаткування обліку і звітності в частині виділення в окрему четверту групу єдиного податку колишніх платників фіксованого сільськогосподарського податку, з відповідним збереженням зарахування даного платежу до місцевих бюджетів.

У 2016 р. також вступили в дію зміни, які стосуються зміцнення дохідної частини місцевих бюджетів. Зокрема, в частині справляння податку на доходи фізичних осіб запроваджено єдину ставку в розмірі 18% для доходів із заробітної плати, замість так



Рис. 1. Нормативи розщеплення податку на доходи фізичних осіб за ланками бюджетної системи*

* Складено за даними Бюджетного кодексу України.

званої мало прогресивної системи (15% із заробітної плати в межах 10 мінімальних зарплат та 20% з суми перевищення). Разом із відміною утримань єдиного соціального внеску з заробітної плати це сприятиме зростанню надходжень аналізованого податку, оскільки, за даними Державної служби статистики України, доходи в розмірі понад 10 мінімальних заробітних плат у 2014 р. отримувало менше 4% населення [9]. Змінилися ставки єдиного податку третьої групи з 2% до 3% для платників ПДВ та з 4% до 5% для неплательників ПДВ.

У частині справляння податку на нерухоме майно у 2016 р. збільшено граничну ставку цього податку з 2% до 3% розміру мінімальної заробітної плати за 1 кв. метр загальної площі житлової і нежитлової нерухомості та встановлено додаткову ставку податку в розмірі 25 тис. грн. для таких

об'єктів нерухомості, як квартири площею понад 300 кв. м. і будинки – понад 500 кв. м. Натомість, кількість легкових автомобілів, які оподатковуються, значно зменшилась. З 2016 р. за ставкою 25 тис. грн. в рік оподатковуються легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше 5 років (включно) і середньоринкова вартість яких становить більше 750 розмірів мінімальної заробітної плати (у 2016 році – 1,03 млн. грн.).

Таким чином, із аналізу наведених змін протягом 2015–2016 рр. можна зробити висновок, що у бюджетному та податковому законодавстві зроблено перші кроки для зміцнення бюджетної і податкової незалежності місцевих бюджетів та активізації процесу фінансової децентралізації.

Проаналізуємо, які фінансові ефекти отримали від цього місцеві бюджети. У табл. 1 показано динаміку абсолютних по-

Таблиця 1

Динаміка та структура податкових надходжень до місцевих бюджетів України в 2011–2015 рр.*

ПОКАЗНИКИ	2011 р.		2012 р.		2013 р.		2014 р.		2015 р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Податкові надходження місцевих бюджетів:	73086912	100,0	85852032	100,0	91191070	100,0	87333669	100,0	98218360	100,0
Податок на доходи фізичних осіб	54065060	74,0	61066016	71,1	64586035	70,8	62557178	71,6	54921180	55,9
Податок на прибуток підприємств	357540	0,5	443273	0,5	675430	0,7	259539	0,3	4276842	4,4
Податок з власників транспортних засобів	285118	0,4	25545	0,0	7927	0,0	3669	0,0	1802	0,0
Рентна плата	12919035	17,7	15244105	17,8	15002923	16,5	14560561	16,7	2154369	2,2
Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів	–	–	–	–	–	–	–	–	7684628	7,8
Місцеві податки і збори	2504119	3,4	5455029	6,4	7316204	8,0	8055153	9,2	27041185	27,5
у тому числі:										
податок на майно	–	–	86	–	22539	–	44879	0,1	16011135	16,3
єдиний податок	1987906	2,7	4815639	5,6	6640521	7,3	7413250	8,5	10975094	11,2
Інші податки та збори	2956040	4,0	3618064	4,2	3602551	4,0	1897569	2,2	2138354	2,2

* Складено за даними Державної казначейської служби України.

казників надходжень до місцевих бюджетів та їх структуру в 2011–2015 рр.

З табл. 1 видно, що загальна сума податкових надходжень упродовж аналізованого періоду має зростаючу динаміку, окрім 2014 р. Найбільшу питому вагу у складі таких надходжень займає податок на доходи фізичних осіб, частка якого, на жаль, має спадаючу тенденцію. Так, якщо в 2011 р. його питома вага в складі податкових надходжень місцевих бюджетів становила 74,0% при надходженнях 54065060 тис. грн., у 2014 р. – 71,6 при надходженнях 62557178 тис. грн., то вже в 2015 р. – 55,9% практично при тих же надходженнях, що й у 2011 р. – 54921180 тис. грн. Тобто у 2015 р. абсолютна сума надходжень цього податку до місцевих бюджетів на 7635998 тис. грн. менша, ніж попереднього року. Це відбулося внаслідок зміни механізму розщеплень податку і зарахування 25% його надходжень до Державного бюджету України. Натомість передача місцевим бюджетам 10% податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки не покрила втрату внаслідок зниження надходжень податку на доходи фізичних осіб. Податок на прибуток підприємств у 2011–2014 рр. становив менше 1% доходів місцевих бюджетів, оскільки до них спрямовувався податок з підприємств комунальної власності. Завдяки зарахуванню частини податку з підприємств приватного сектору економіки, його частка в доходах місцевих бюджетів зросла до 4,4%, а надходження у 2015 р. становили 4276842 тис. грн., що на 4017303 тис. грн. більше ніж попереднього року.

Із даних табл. 1 також видно, що у 2015 р. суттєво скоротилися надходження рентної плати з 14560561 тис. грн. та 16,7% у 2014 р. до 2154369 тис. грн. та 2,2% у 2015 р. Натомість, зросли надходження податку на майно з 44879 тис. грн. та 0,1% у 2014 р. до 16011135 тис. грн. та 16,3% у

2015 р. Ці зміни не мають економічних передумов і пояснюються згаданими уже законодавчими новаціями щодо включення плати за землю до складу податку на майно і відповідного виключення з рентних платежів.

Вагомим джерелом поповнення місцевих бюджетів у 2015 р. став акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, надходження якого становили 7684628 тис. грн. або 7,8% доходів місцевих бюджетів. Зростаючу динаміку також демонструє єдиний податок. Його надходження у 2011 р. становили 1987906 тис. грн. або 2,7% податкових надходжень місцевих бюджетів, а у 2015 р. зросли до 10975094 тис. грн. і 11,2%. Це пов'язано як із розширенням бази оподаткування, так і з певними законодавчими змінами. Зокрема, впродовж аналізованого періоду змінювалась кількість груп платників цього податку, його ставки тощо. У 2015 р. надходження аналізованого платежу зросли на 2,7% і великою мірою за рахунок виокремлення четвертої групи платників – сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%.

Підводячи підсумок аналізу динаміки та структури податкових надходжень до місцевих бюджетів України, не можна не відмітити зростання їх абсолютної величини на 12,5%, яке відбулося як завдяки розширенню бази оподаткування, так і за рахунок окремих законодавчих новацій. Разом із цим не можна відкидати інфляційної складової, яка однозначно вплинула на зростання як абсолютних показників податкових надходжень загалом, так і за окремими податками зокрема. Так, за даними Державної служби статистики України, індекс споживчих цін у 2015 р. становив 148,7% до попереднього року [10].

Для оцінки стану фінансової незалежності місцевих бюджетів в Україні проаналізуємо динаміку та структуру доходів місцевих бюджетів з урахуванням міжбюджетних трансфертів (табл. 2).

Аналіз динаміки питомої ваги доходів місцевих бюджетів в Україні показав тенденцію до зростання частки трансфертів з 52,3% у 2011 р. до 59,1% у 2015 р. та, відповідно, тенденцію до зниження питомої ваги власних доходів. Отже, незважаючи на зростання податкових надходжень місцевих бюджетів у 2015 р. на 10,9 млрд. грн.

або – 12,5% частка трансфертів у доходах місцевих бюджетів також зросла на 6,8%.

Іншим вагомим показником є частка доходів місцевих бюджетів у структурі Зведеного бюджету України (коефіцієнт децентралізації за доходами) (рис. 1).

Як видно з рис. 1, питома вага доходів місцевих бюджетів у доходах Зведеного бюджету України не має стабільної тенденції. В 2011 р. цей показник становив 36,6%, у 2012–2014 рр. він зріс до рівня 39,4% – 39,5%, а у 2015 р. – знизився до 35,5%. Це відбулося внаслідок зростання дохо-

Таблиця 2

Динаміка питомої ваги доходів місцевих бюджетів в Україні у 2011–2015 рр.*

Роки	Доходи місцевих бюджетів					
	Власні доходи		Трансферти		Всього	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
2011	86655,4	47,7	94875,0	52,3	181530,4	100
2012	100813,9	44,8	124459,6	55,2	225273,5	100
2013	105171,1	47,6	115848,3	52,4	221019,4	100
2014	101101,1	43,6	130600,9	56,4	231702,0	100
2015	120461,7	40,9	173980,0	59,1	294441,7	100

* Складено за даними Державної казначейської служби України.

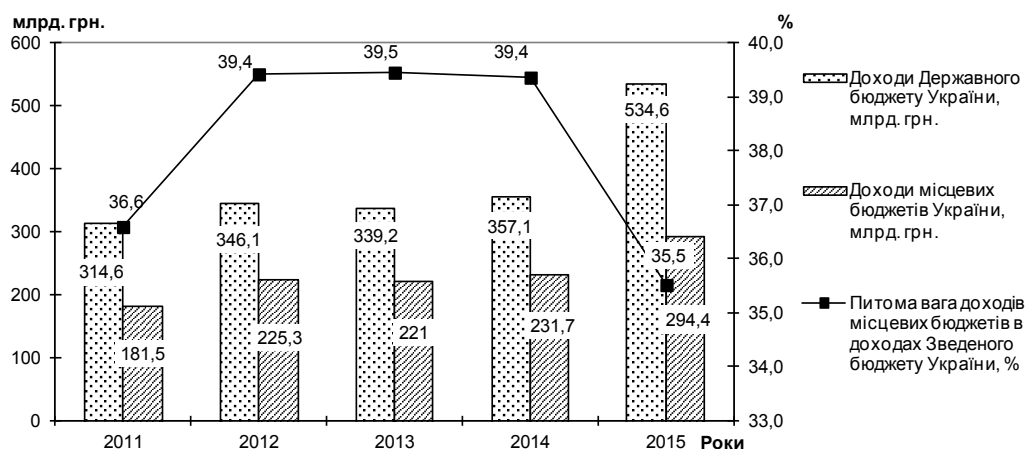


Рис. 1. Питома вага доходів місцевих бюджетів у доходах Зведеного бюджету України (коефіцієнт децентралізації за доходами)*

* Побудовано за даними Державної казначейської служби України.

дів Державного бюджету України у 2015 р. швидшими темпами (49,7%), ніж зростання доходів місцевих бюджетів (27,1%). Причина такого явища пов'язана з описаними змінами в бюджетній політиці та частково зумовлена спадом макроекономічних показників у 2014–2015 рр., анексією АР Крим і збройними діями на сході України.

Подібна ситуація спостерігається у сфері видатків Державного, місцевих та Зведеного бюджету України (рис. 2).

Незважаючи на щорічне зростання видатків як державного, так і місцевих бюджетів України, впродовж 2011–2015 рр. питома вага видатків місцевих бюджетів у видатках зведеного, починаючи з 2012 р. знижується. Так, якщо у 2012 р. цей показник становив 44,9%, то у 2015 – 40,7%. Така ситуація зумовлена зростаючими потребами фінансування галузі оборони, додатковими видатками на обслуговування державного боргу через девальвацію національної валюти. Показником високого

рівня децентралізації вважається частка місцевих видатків на рівні більш як 45% загальнодержавних видатків, середнього рівня – 30–45%, а низького рівня – менш як 30% [11].

Отже, аналіз структури податкових надходжень місцевих бюджетів, питомої ваги окремих складових доходів місцевих бюджетів та коефіцієнти децентралізації за доходами і за видатками свідчать про негативні тенденції у сфері фінансової децентралізації. Проведені у 2014–2015 рр. реформи у сфері фінансової політики не сприяли покращенню бюджетної та фінансової незалежності місцевих бюджетів України, про що свідчить зростання частки трансфертів у доходах місцевих бюджетів і зниження коефіцієнтів децентралізації за доходами і видатками у 2015 р.

На перехідному етапі здійснення бюджетної децентралізації в Україні досягнуто й певних позитивних зрушень, проте здобутки реформи місцевого самоврядування

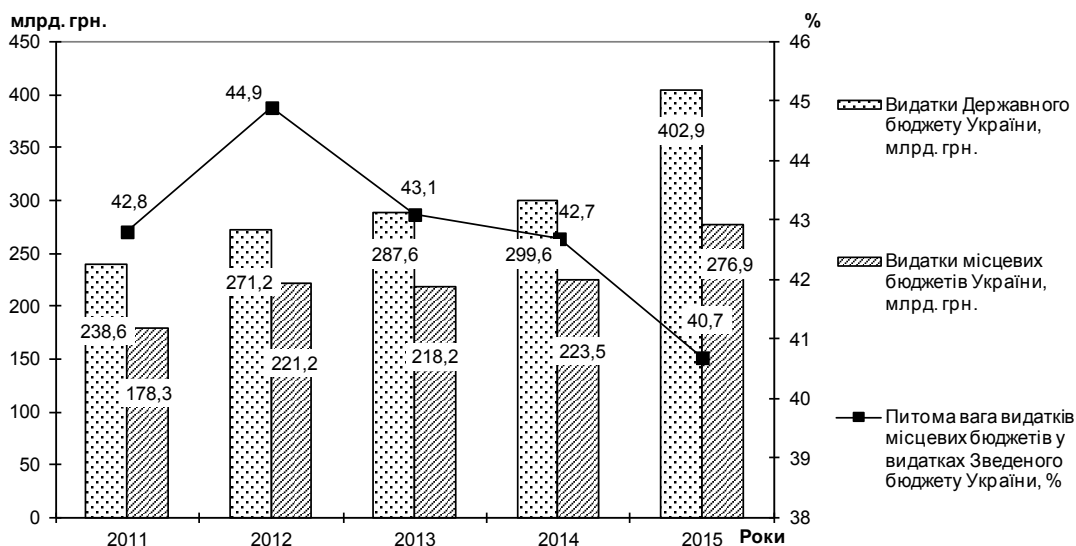


Рис. 2. Питома вага видатків місцевих бюджетів у видатках Зведеного бюджету України (коефіцієнт децентралізації за видатками)*

* Побудовано за даними Державної казначейської служби України.

прямо залежать від проведення фіскальної реформи, реформ у сферах освіти, охорони здоров'я, соціального забезпечення, реалізації політики фінансової децентралізації, вдосконалення міжбюджетних відносин щодо фінансового наповнення місцевих бюджетів для надання населенню якісних адміністративних і громадських послуг тощо [11].

Зважаючи на зазначене, необхідно окреслити подальші кроки на шляху фіскальної децентралізації, з метою підвищення рівня фінансової незалежності місцевих бюджетів.

Виходячи з сутності фіскальної децентралізації, основою її здійснення є оптимізація надання суспільних послуг місцевими органами влади, яка має ґрунтуватись на фінансуванні місцевих видатків зі сформованих власних доходів місцевих бюджетів. Формування доходів може здійснюватись за допомогою податкових, неподаткових надходжень та запозичень. Місцеві позики є обмеженим механізмом фінансування бюджетів і не можуть розглядатись як вагомий чинник здійснення фіскальної децентралізації в Україні, хоча й в цьому напрямку здійснено позитивні зрушення, оскільки надано право усім містам обласного значення здійснювати такі позики. Неподаткові надходження також не займають великої частки у доходах місцевих бюджетів. Тому, на нашу думку, фінансовою основою місцевих бюджетів у процесі децентралізації мають стати власні податкові надходження.

Формування власних податкових надходжень місцевих бюджетів може здійснюватись за допомогою місцевих податків і зборів, закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків та регулюючих податків. Місцеві податки і збори у 2015 р. становили 27,5% податкових надходжень місцевих бюджетів, що на 18,3% більше ніж у 2014. Таке різке збільшення цього показника не пов'язане із розши-

ренням бази оподаткування, а основним чином зумовлене зарахуванням до складу місцевих податків плати за землю як складової податку на майно. Хоча цей платіж й до 2015 р. надходив до місцевих бюджетів, однак класифікувався як ресурсний. Таким чином, місцеві податки нині формують близько третини податкових надходжень місцевих бюджетів, однак навіть такого різкого збільшення місцевих податків недостатньо для забезпечення місцевих громад власними податковими надходженнями.

Отже, поряд із місцевими, необхідно використовувати для наповнення місцевих бюджетів й загальнодержавні податки. За критерієм зарахування податкових надходжень податки поділяються на закріплені та регулюючі. Загалом під закріпленими податками розуміються обов'язкові платежі, які на тривалий період повністю чи частково закріплені як дохідне джерело конкретного бюджету [12, 25; 13, 47–48]. А регулюючі податки інтерпретуються як обов'язкові платежі, які можуть надходити до різних бюджетів. Із моменту внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо зарахування частини податку на доходи фізичних осіб до Державного бюджету України місцеві бюджети втратили вагому частину надходжень, оскільки цей податок перестав бути закріпленим за місцевими бюджетами і переведений до категорії регулюючих. Таким чином, місцеві бюджети не мають жодного потужного закріпленого загальнодержавного податку, що спонукає до ширшого застосування регулюючих податків.

На нашу думку, розподіл податків до різних бюджетів має ґрунтуватись на принципі походження, суть якого полягає у тому, що місцеві органи влади мають частково фінансуватись за рахунок надходжень від податків, зібраних на їх території. Варто зазначити, що механізм розщеплення податків краще працює стосовно податків на

доходи та прибутки, ніж щодо податків на споживання. Оскільки механізм справляння ПДВ ґрунтується на основі визначення податкового зобов'язання і податкового кредиту, може спостерігатись ситуація, коли при купівлі сировини ПДВ сплачується до одного бюджету, а при експорті продукції відшкодування потрібно робити з іншого.

Отже, для зміцнення, фінансової незалежності місцевих органів влади як регулюючі податки краще застосовувати податок на доходи фізичних осіб і податок на прибуток підприємств. Відповідно до бюджетного законодавства ці податки нині є регулюючими, однак механізми їх справляння необхідно вдосконалювати. Насамперед, нерівномірними є пропорції зарахування цих податків. Оскільки податку на доходи фізичних осіб передано до державного бюджету у розмірі 25%, а податку на прибуток підприємств до місцевих – 10%. Таким чином, доцільно зарахувати до місцевих бюджетів як мінімум чверть надходжень податку на прибуток. Закріплення більшої частини податкової бази з податку на прибуток підприємств за обласним чи іншими місцевими бюджетами створить додаткові фінансові ресурси для місцевих органів влади, вони будуть зацікавлені у розвитку місцевого бізнесу. Зацікавлені в розвитку підприємництва також платники, які є користувачами суспільних благ на конкретній території. Тобто, зараховуючи частину податку на прибуток підприємств до місцевих бюджетів, посилюються стимули до ефективнішого розвитку підприємництва на окремій території.

Поряд із наведеними позитивами розщеплення податку на прибуток підприємств потрібно навести і його вагомий негатив, який може бути присутній. Таким негативом є проблема атрибуції податку до конкретного регіону. Часто спостерігається така ситуація, коли надходження від податку на прибуток надходять до адміністративно-територіальної одиниці, де зареєстрований

платник, а виробничі потужності підприємства розміщені в іншому регіоні, чи навіть декількох з них, де й формується податкова база. Отож, навіть за наявності потужного підприємства, яке створює велику частку ВВП регіону, він може не отримувати надходжень від податку на прибуток. Відповідно, такі регіони можуть чинити тиск на політиків, щоб вони вимагали реєстрації філій підприємств чи інших відокремлених підрозділів як окремих платників податків.

У частині справляння податку на доходи фізичних осіб із заробітної плати альтернативним є підхід щодо його зарахування не за місцем реєстрації податкового агента, а за місцем проживання платників податків. Це відповідатиме сутності цього податку як плати фізичної особи за послуги, що надаються їй територіальною громадою і наблизить органи, які надають такі послуги до їх споживачів.

Висновки. З метою наближення надання суспільних послуг до їх споживачів на окремих територіях в Україні відбуваються реформи, спрямовані на фінансову децентралізацію. Значні кроки в частині передачі повноважень щодо формування і використання ресурсів місцевих бюджетів місцевим органам влади здійснено у 2014–2015 рр. Зокрема, внесено зміни до Бюджетного кодексу України щодо джерел формування місцевих бюджетів та Податкового кодексу України в частині розширення бази місцевих податків і зборів тощо. Однак статистичні дані показують, що рівень децентралізації у 2015 р. знизився порівняно з попередніми роками, оскільки частка трансфертів у доходах місцевих бюджетів зросла на 6,8%, коефіцієнт децентралізації за доходами знизився у 2015 р. на 3,9%, а за витратами – на 2,7%.

Таким чином, з метою збільшення фінансової незалежності місцевих бюджетів в Україні доцільно посилити реформи в частині фінансової децентралізації шляхом розши-

рення бази оподаткування місцевих податків і зборів та реформування механізмів управління регулюючих загальнодержавних податків, а саме – податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств.

Література

1. Barro R.J. Government spending in a simple model of endogenous growth / R. J. Barro // *The Journal of Political Economy*. – Part 2: The Problem of Development: A Conference of the Institute for the study of free enterprise systems. – 1990. – Vol. 98. – No. 5. – P. 103–125.
2. Boadway R. Intergovernmental fiscal transfers: principles and practice / R. Boadway, A. Shah. – The World Bank, 2007. – 572 p.
3. Musgrave Richard A. *Essays in fiscal federalism* – Washington, DC: The Brookings Institution, 1965. – 301 p.
4. Oates W.E. Searching for Leviathan: An empirical study / W. E. Oates // *The American Economic Review*. – 1985. – Vol. 75. – No. 4. – P. 748–757.
5. Tiebout C. An Economic theory of fiscal decentralization / In: NBER, *Public Finances, Needs, Sources and Utilization*. – Princeton (Univ. Press), 1961. – P. 79–96.
6. Закон України “Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин” від 28.12.2014 р. № 79-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/79-19/page3>
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
8. Звіт про виконання Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України за січень-грудень 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>
9. Праця України у 2014 році. Статистичний збірник. – К. : ТОВ Видавництво “Консультант”, 2015. – 280 с.

10. Індекси споживчих цін на товари та послуги у 2002-2015 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>

11. Лондар Л.П. Напрями реалізації політики децентралізації в умовах розширення прав місцевих органів влади і забезпечення їх фінансової та бюджетної самостійності. Аналітична записка. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/2114/>

12. Крисоватий А.І. Податкова система : навч. посібник / А. Крисоватий, О. Десятнюк. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 331 с.

13. Пансков В.Г. *Налоги и налоговая система Российской Федерации* : учебник / В.Г. Пансков. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 464 с.

References

1. Barro, R.J. (1990). Government spending in a simple model of endogenous growth. *Journal of Political Economy*, 98, 103–125.
2. Boadway, R., Shah, A. (2007). *Intergovernmental fiscal transfers: principles and practice*. The World Bank.
3. Musgrave, Richard A. (1965). *Essays in fiscal federalism*. Washington, DC: The Brookings Institution.
4. Oates, W.E. (1985). Searching for Leviathan: An empirical study. *The American Economic Review*, 75, 748–757.
5. Tiebout, C. (1961). An Economic theory of fiscal decentralization / In: NBER, *Public Finances, Needs, Sources and Utilization*. – Princeton (Univ. Press), 79–96.
6. Zakon Ukrainy “Pro vnesennia zmin do Biudzhethnoho kodeksu Ukrainy shchodo reformy mizhbiudzhetnykh vidnosyn” vid 28.12.2014 № 79-VIII [Law of Ukraine “On amendments to the Budget code of Ukraine as to the reform of intergovernmental relations”]. (2014, December, 28). Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/79-19/page3>
7. Biudzhetniyi kodeks Ukrainy vid 08.07.2010 № 2456-VI [The Budget code of Ukraine]. (2010, July, 8). Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

8. Zvit pro vykonannia Zvedenoho, Derzhavnoho ta mistsevykh biudzhativ Ukrainy za sichen-hruden 2015 roku [Report on execution of consolidated, the State and local budgets of Ukraine for January-December 2015]. Available at: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>

9. Pratsia Ukrainy u 2014 rotsi. (2015). Statystychnyi zbirnyk [Labour of Ukraine in 2014. Statistical Yearbook]. – Kyiv: TOV Vydavnytstvo “Kon-sultant” [in Ukrainian].

10. Indeksy spozhyvchyykh tsin na tovary ta posluhy u 2002–2015 rr. [Consumer price indexes for 2002–2015]. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua>

11. Londar, L.P. Napriamy realizatsii polityky detsentralizatsii v umovakh rozshyrennia prav

mistsevykh orhaniv vlady i zabezpechennia yikh finansovoi ta biudzhetnoi samostiinosti. Analitychna zapyska [Directions of implementation of decentralization policy under conditions of empowering local authorities and provision of their financial and budgetary independence. Analytical report]. Available at: <http://www.niss.gov.ua/articles/2114/>

12. Krysovatyi, A., Desiatniuk, O. (2004). Podatkova systema [Tax system]. Ternopil: Kart-blansh [in Ukrainian].

13. Panskov, V. (2007). Nalogi i nalogovaya sistema Rossiyskoy Federatsii [Taxes and tax system of Russian Federation]. Moscow: Finansy i statistika [in Russian].

Стаття надійшла до редакції 17.05.2016.

УДК 330.341.46:330.3(477)

Ольга ІВАНОВА

ВПЛИВ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ НА САМОРОЗВИТОК РЕГІОНІВ УКРАЇНИ

Проаналізована проблема забезпечення соціально-економічного розвитку регіонів України за рахунок власного потенціалу на принципах фіскальної децентралізації. Обґрунтовано взаємозв'язок фіскальної децентралізації та саморозвитку регіону. Визначено чинники, що гальмують та прискорюють саморозвиток регіону в умовах централізації, децентралізації. Ідентифіковано проблеми та бар'єри саморозвитку регіонів у межах податково-бюджетних відносин між центром та регіонами. Запропоновано напрямки формування потенціалу саморозвитку регіонів на принципах фіскальної децентралізації та удосконалення системи податково-бюджетних відносин.

Ключові слова: *фіскальна децентралізація, податки, податково-бюджетні відносини, саморозвиток регіонів, місцеві бюджети, соціально-економічний розвиток.*

Ольга ІВАНОВА

Влияние фискальной децентрализации на саморазвитие регионов Украины

Проанализирована проблема обеспечения социально-экономического развития регионов Украины за счет собственного потенциала на принципах фискальной децентрализации. Обоснована взаимосвязь фискальной децентрализации и саморазвития региона. Определены факторы, тормозящие и ускоряющие саморазвитие региона в условиях централизации, децентрализации. Идентифицированы проблемы и барьеры саморазвития регионов в пределах налогового-бюджетных отношений между центром и регионами. Предложены направления формирования потенциала саморазвития регионов на принципах фискальной децентрализации и совершенствования системы налогового-бюджетных отношений.

Ключевые слова: *фискальная децентрализация, налоги, налогово-бюджетные отношения, саморазвитие регионов, местные бюджеты, социально-экономическое развитие.*

Olha IVANOVA

The impact of fiscal decentralization on regional self-development in Ukraine

Introduction. *The article is devoted to the problem of the socio-economic development of Ukraine at the expense of potential on the principles of fiscal decentralization. A reformation of economic and political processes in Ukraine is influenced by European integration, which requires the development of measures to ensure sustainable regional development based on improving management of state and local finance in the field of fiscal relations between the center and the regions. Reform of the fiscal decentralization in Ukraine is a prerequisite for successful implementation of the reform of other areas.*

© Ольга Іванова, 2016

Purpose. A purpose of the article is to study the impact of fiscal decentralization on regional self-development, identification of problems and achievements of fiscal decentralization reform and development areas to enhance the financial sustainability of the region through improving fiscal relations.

Result. A relationship between fiscal decentralization and regional self-development is grounded. Factors hindering and accelerate self-development of the region in terms of centralization and decentralization are determined. Problems and barriers for regional self-development within the fiscal relations between the center and the regions are identified. Directions of building the capacity of regional self-development on the principles of fiscal decentralization and improving fiscal relations are offered.

Conclusion. Favorable conditions for promotion of regional financial self-sufficiency in terms of budget limitations should be created for regions' self-development, including:

- completing the constitutional reform that would increase the effectiveness of decentralization reform based on the consistency of legislation;
- building a concept of formation a capacity of regional self-development in Ukraine on the principles of fiscal federalism;
- developing the concept of improving fiscal relations;
- improving the mechanism of redistribution of powers and responsibilities of regional development at lower levels of the hierarchy of the principle of subsidiary;
- developing amendments to the Tax and Budget code of Ukraine regarding the transfer of emphasis in the formation of budget revenues from fixed local taxes;
- empowerment of local government within the normative regulation of local taxes and fees;
- developing a methodology to determine the level of regional self-sufficiency and mechanism of state support to regions depending on the level of self-sufficiency, etc.

Keywords: fiscal decentralization, tax, fiscal relations, regional self-development, local governments, social and economic development.

JEL Classification: H72, R11, R28, E62.

Постановка проблеми. Процеси реформування економічних і політичних процесів в Україні відбуваються під впливом євроінтеграції, що вимагає розробки реанімаційних заходів щодо забезпечення стійкого соціально-економічного розвитку регіонів на основі удосконалення системи управління державними та місцевими фінансами в сфері податково-бюджетних відносин між центром та регіонами. Реформа фіскальної децентралізації в Україні стає необхідною умовою для успішного здійснення реформування інших сфер.

Значна роль децентралізації, в тому числі фіскальної, у досягненні стійкого розвитку національної та регіональної економі-

ки простежується у всіх основних програмних документах України: "Україна-2020" [1], План дій уряду "Відновлення України" [2], Коаліційна угода [3], Програма діяльності Кабінету Міністрів України [4]. Так, у стратегії "Україна-2020" [1] зазначено, що метою децентралізації є "відхід від централізованої моделі управління в державі, забезпечення спроможності місцевого самоврядування та побудова ефективної системи територіальної організації влади в Україні, реалізація повною мірою положень Європейської хартії місцевого самоврядування [5], принципів субсидіарності, повсюдності і фінансової самодостатності місцевого самоврядування".

Історичні передумови переважання централізованого державного управління обумовлюють значне втручання центру у регіональний розвиток. Органи влади більш низьких рівнів позбавлені багатьох прав у сфері управління економічним розвитком у регіоні. Незважаючи на значні зрушення в цьому напрямку, в ході проведення реформи децентралізації низка проблем у фінансовому забезпеченні делегованих повноважень на місцях залишається вирішеною на папері чи поки що не вирішена взагалі.

Отже, питання нарощення власного фінансового потенціалу регіонів та створення умов для формування фінансової самодостатності на основі реформи фіскальної децентралізації є актуальними та своєчасними в досягненні національної та регіональної конкурентоспроможності й національної безпеки України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Процесам децентралізації й проблемам їх впровадження присвячено наукові праці Н. Бікадорової, І. Вахович, Г. Возняк, З. Герасимчука, Н. Камінської, О. Кириленко, І. Легкоступа, І. Луїної, І. Сазонця, О. Сундової, Ц. Огонь, В. Швеця, І. Чугунова, С. Юрія, Н. Ярошевич та ін. Однак, незважаючи на актуальність проблеми упродовж багатьох років та значний інтерес до неї в науковій сфері, потребують подальшого дослідження й удосконалення механізми фіскальної децентралізації, удосконалення податково-бюджетних відносин, що впливають на формування місцевих бюджетів за рахунок власного потенціалу регіону та є особливо актуальним в умовах обмеженості бюджетних коштів.

Метою статті є дослідження впливу фіскальної децентралізації на саморозвиток регіону, ідентифікація проблем і здобутків реформи бюджетної децентралізації та розробка напрямів зміцнення фінансової самодостатності регіону на основі удосконалення податково-бюджетних відносин.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із важливих напрямків регіонального розвитку, в тому числі на рівні податково-бюджетних відносин, є проведення заходів щодо децентралізації.

Децентралізація передбачає “зменшення державного контролю, сприяння розвитку партнерства між державою і приватним сектором, проведення політики, яка сприяє збільшенню приватного капіталу на ринках країни, а також посилення конкуренції” [6].

Б. Райсберг та Л. Лозовської розглядають децентралізацію як передачу функцій управління від центральних органів влади місцевим органам, розширення кола повноважень нижчих органів управління за рахунок вищих [7].

Децентралізація фінансових повноважень є головною умовою забезпечення незалежності органів місцевого самоврядування у сфері фінансів, і, навпаки, зміцнення фінансової незалежності місцевого самоврядування необхідно розглядати як наслідок фінансової децентралізації [8, 139].

Бюджетна (фінансова) децентралізація розглядається як “процес розподілу функцій, повноважень, фінансових ресурсів і відповідальності за їх використання між центральними органами влади та органами місцевого самоврядування [9, 146]. Здійснення бюджетної децентралізації в Україні потребує перегляду розмежування повноважень між урядами, реформування системи оподаткування (як на рівні регіонів, так і місцевого самоврядування), збільшення можливостей для фінансово спроможних територій у залученні коштів [10].

Збільшення доходів місцевих бюджетів на основі стимулювання органів місцевого самоврядування до регіонального саморозвитку шляхом децентралізації фінансових ресурсів є важливим завданням для підвищення конкурентоспроможності регіонів та країни.

Податкова складова стимулювання регіонального саморозвитку полягає в необхід-

ності перерозподілу податкових надходжень між бюджетами різних рівнів залежно від ступеня впливу на них місцевих органів влади.

Отже, децентралізація, в тому числі і фінансова, є необхідною умовою в сучасних трансформаційних процесах для саморозвитку на основі самодостатності (рис. 1).

В роботі [11] було визначено, що децентралізація як фактор забезпечення регіонального саморозвитку сприяє вирішенню наступних завдань:

- зменшення й ліквідація негативного впливу державного втручання в регіональний розвиток;
- створення сприятливих умов для саморозвитку й самозабезпеченості регіонів України шляхом зменшення державного регулювання з метою підвищення їхньої конкурентоспроможності;
- забезпечення правового поля збільшення самостійності органів місцевого само-

врядування в досягненні саморозвитку регіонів на основі максимізації ефективності використання їхнього потенціалу;

- посилення взаємодії інституціональних і мотиваційних факторів соціально-економічного розвитку регіонів;
- створення стимулів для підвищення фінансової самозабезпеченості регіонів шляхом збільшення ролі органів регіональної влади в соціально-економічному розвитку регіонів;
- зниження корупційних ризиків при перерозподілі бюджетних коштів та ін.

Необхідною умовою бюджетної децентралізації та забезпечення бюджетних автономії і фінансової самостійності місцевих органів влади є укрупнення територіальних громад.

Ґрунтуючись на необхідності раціонального перерозподілу функцій управління між органами вищого й нижчого рівнів, а також фінансового забезпечення цих функ-

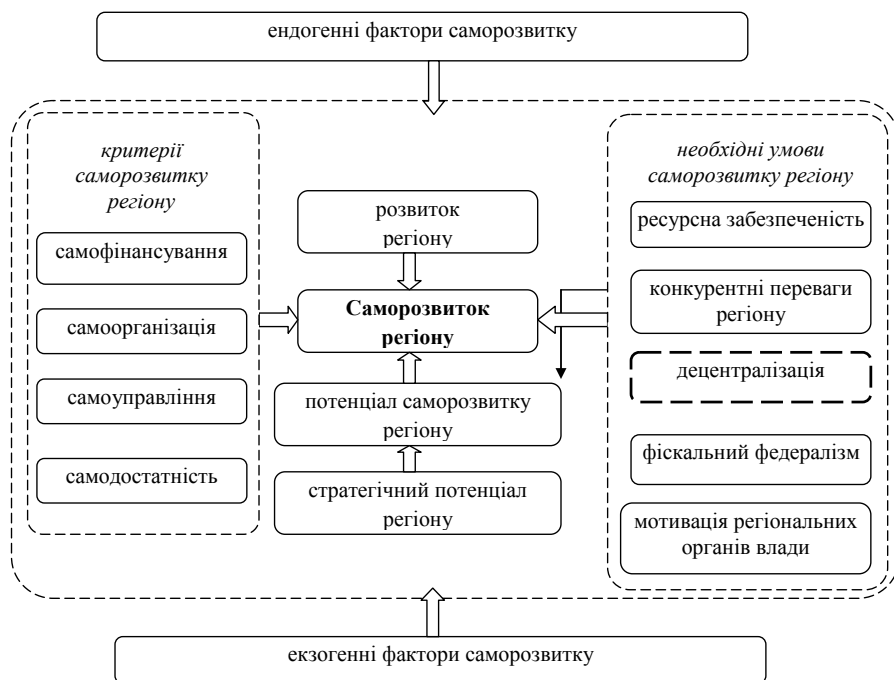


Рис. 1. Місце децентралізації в досягненні саморозвитку регіону*

* Побудовано автором.

цій на основі підвищення рівня самофінансування регіонів, доцільним є поступовий перехід на принципи фінансового федералізму. Саме теорія фінансового федералізму є основою фінансової децентралізації.

Фінансова децентралізація влади сприяє зменшенню негативного впливу державного втручання в розвиток регіонів, сприяє саморозвитку на основі чіткого визначення на місцях проблем і перспектив використання потенціалу наявних ресурсів, формує умови для підвищення фінансової самозабезпеченості регіонів шляхом збільшення ролі органів регіональної влади в соціально-економічному розвитку регіонів (рис. 2).

Отже, схвалення змін до Конституції України щодо децентралізації влади дозволить вирішити два важливих завдання: по-перше, це виконання Мінських угод; по-друге, це важливий крок до забезпечення соціально-економічного розвитку держави та її регіонів на основі самодостатності.

Серед низки чинників, що впливають на саморозвиток регіону, особливої уваги заслуговують ті, що гальмують процес та, навпаки, прискорюють саморозвиток регіону (табл. 1) [12, 141].

Децентралізація, з одного боку, є важливою умовою саморозвитку регіонів, з іншого – може нести в собі загрози як для регіонального розвитку, так і для цілісності держави: ризик зменшення скоординованості між рівнями управління при делегуванні функцій; збільшення рівня конфліктності та протиріч між центральними органами влади й органами місцевого самоврядування через владні повноваження; “гальмування реалізації державних програм на фоні надання більшого значення місцевим політичним пріоритетам; намагання центральними органами влади уникнути відповідальності за надання державних послуг населенню, самоусунення центральних урядів від вирішення нагальних питань; неузгодженість делегованих

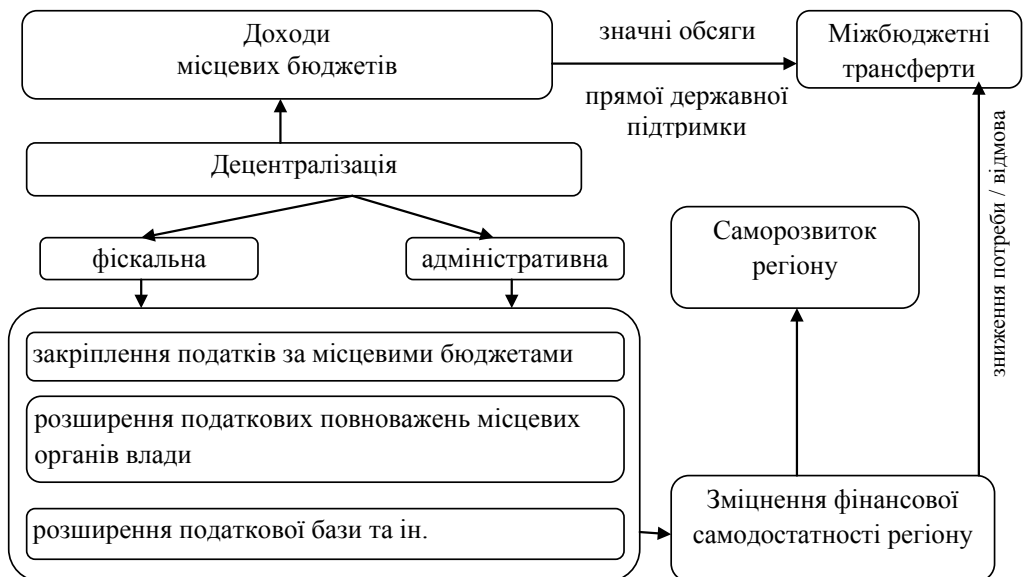


Рис. 2. Вплив децентралізації на зміцнення фінансової самодостатності регіонального розвитку*

* Побудовано автором.

Таблиця 1

**Гальмуючі та прискорюючі чинники саморозвитку регіону
в умовах централізації/децентралізації***

	гальмуючі	прискорюючі
Централізація	– відсутність вмотивованості органів місцевого самоврядування до саморозвитку; – фінансова залежність регіонів від центру; – розбалансована система місцевого самоврядування, слабкі громади; – корупційний чинник; – обмеженість повноважень органів місцевого самоврядування; – дублювання функцій тощо	– програми підтримки депресивних регіонів; – державні гарантії; – підтримка малого і середнього бізнесу; – підтримка розвитку пріоритетних напрямів; – прямі державні інвестиції в розвиток окремих підприємств та ін.
Децентралізація	– зростання свавілля місцевих чиновників; – низька компетентність службовців місцевого самоврядування; – зростання незадоволення населення владою; – недостатність власних ресурсів регіону для забезпечення сталого розвитку; – низький рівень відповідальності держави перед адміністративно-територіальними суб'єктами; – корупційний чинник тощо	– активізація громадськості на вирішення власних потреб та інтересів; – дерегулювання економіки (рівень регіону, підприємництва); – чітке розмежування повноважень між органами влади різних рівнів ієрархії; – відповідальність органів місцевого самоврядування; – передача більшості повноважень і ресурсів на рівень територіальних громад – сіл, селищ та міст; – децентралізація податків; – більш цілеспрямоване використання видатків бюджету на місцеві пріоритети і потреби та ін.

* Складено автором.

повноважень і обов'язків з ресурсами для виконання державних функцій" [13].

Фіскальна децентралізація у 2015 р. збільшила доходи місцевих бюджетів на 42% (29,6 млрд. грн.) [14, 15], що підтверджує її позитивні аспекти, однак існують і певні недоліки та ризики.

1. Значні результати збільшення місцевих бюджетів нівелюють значний рівень інфляції (43,3%).

2. Спостерігається незначний обсяг місцевих податків у структурі податкових надходжень та їх недостатній перелік для забезпечення фінансової самодостатності регіонів з урахуванням їх особливостей. Так, частка місцевих податків у структурі доходів місцевих бюджетів у 2015 р. зросла і склала 22,5% порівняно з 7,9% у 2014 р. [16] (рис. 3), це є позитивною тенденцією, однак цього недостатньо для саморозвитку.

Однак незначний перелік місцевих податків і зборів не дає можливість органами

місцевого самоврядування обирати ті податки, які несуть економічну ефективність для конкретного регіону з урахуванням його особливостей та потенціалу.

Структура доходів місцевих бюджетів зазнала суттєвих змін через часткове зарахування надходжень податку на доходи фізичних осіб до державного бюджету у розмірі 25% податку на відповідній території України та у розмірі 60% – на території міста Києва. У зв'язку з цим суттєво скоротилася частка цього податку – з 61,5% до 44,5%, а також і частка власне податкових надходжень – до 80,8% [16].

У 2015 р. було передбачено наступні заходи в межах фіскальної децентралізації, спрямовані на зміцнення місцевих бюджетів:

- передача з державного бюджету плати за надання адміністративних послуг;
- збільшення зарахувань екологічного податку з 35% до 80%;

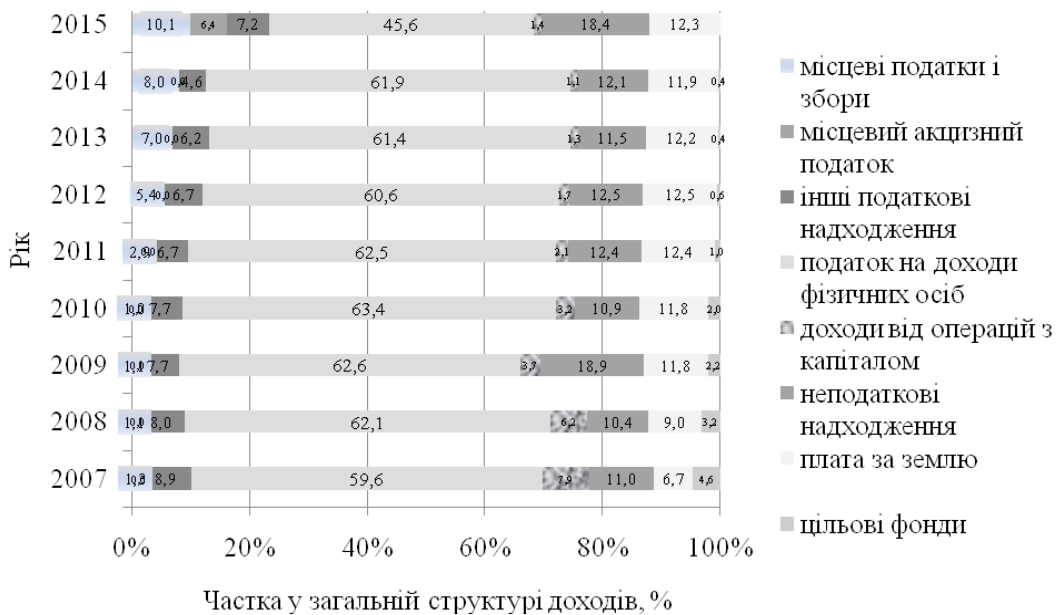


Рис. 3. Частка місцевих податків і зборів у структурі доходів місцевих бюджетів у 2007–2015 рр.*

* Побудовано на основі [16–18].

- закріплення за місцевими бюджетами податку на доходи фізичних осіб за новими нормативами та 10% податку на прибуток приватних підприємств;
- запровадження місцевого акцизного податку (до 5% вартості реалізованого товару);
- розширення бази оподаткування податку на нерухоме майно – включення до оподаткування комерційного (нежитлового) майна.

Однак, за попередніми розрахунками О. Шинкарук, О. Кушлак [19], передача плати за надання адміністративних послуг – 5% з роздрібного продажу підакцизних товарів та податок на нерухоме майно не покривають витрати на утримання апарату сільських рад.

Отже, з 2015 р. до місцевих податків і зборів віднесено також податки і на майно, зокрема плата за землею. Внаслідок цього місцеві податки і збори стали другим за

обсягом джерелом наповнення місцевих бюджетів. Їхня частка у загальній структурі доходів місцевих бюджетів з урахуванням податків на майно та єдиного податку сягнула 22,4% (рис. 4).

3. Місцеві податки і збори не завжди мають як економічний, так і соціальний ефект для розвитку регіонів. Більшого ефекту набуло б рішення про закріплення за місцевими податками податку на прибуток підприємств.

Так, застосування стимулюючих інструментів дійсно призведе до збільшення обсягу продажів і, відповідно, збільшення суми сплачуваних податків, тобто до економічного ефекту для суб'єктів податково-бюджетних відносин. Однак у випадку з алкоголем і тютюновими виробами є позитивний економічний ефект і негативний соціальний. Стимулювання органами місцевого самоврядування збільшення обсягу продажів призведе до збільшення споживання алкоголю і тютю-

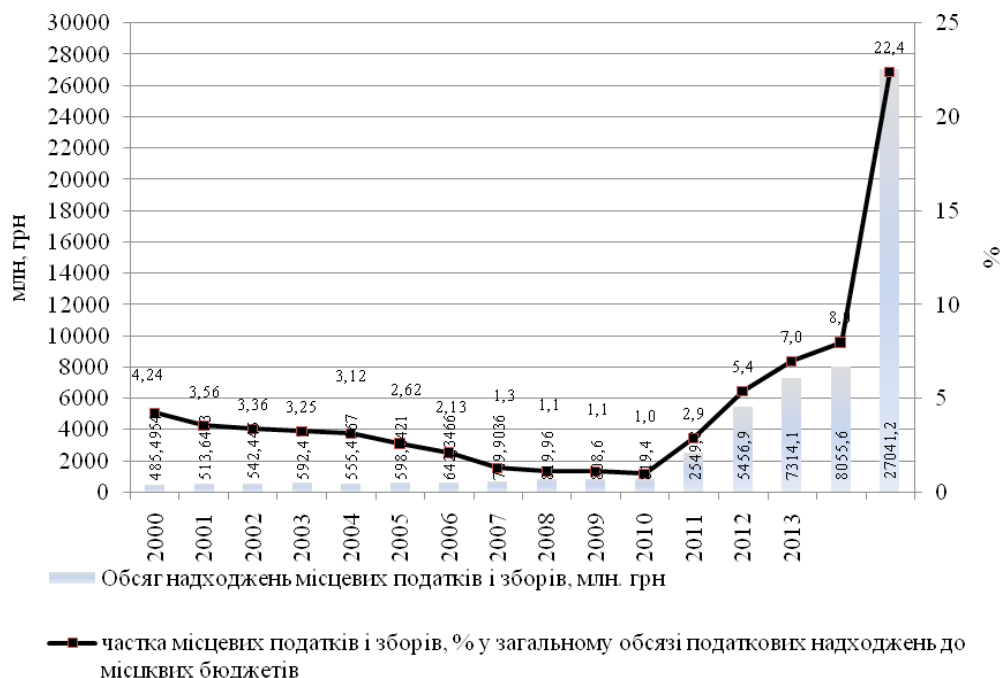


Рис. 4. Динаміка надходжень місцевих податків і зборів у 2000–2015 рр.

* Побудовано на основі [16, 18].

нових виробів. У свою чергу, це може спричинити збільшення безробіття, підвищення злочинності, зниження народжуваності і т. д., що є деструктивними факторами соціально-економічного розвитку регіону.

Активізація позиції органів місцевого самоврядування в податково-бюджетних відносинах, включення місцевих органів влади в процеси податкового регулювання по-новому ставить акценти в питанні про перелік податків і зборів, що частково закріплюються за місцевими бюджетами. Найбільш доцільним є включення в цей перелік тих податків і зборів, розмір яких прямо чи опосередковано пов'язаний із зусиллями органів місцевого самоврядування в сфері соціально-економічного розвитку регіонів.

4. Корупційні ризики на місцях.

5. Значна доля трансфертів у місцевих бюджетах тощо.

Доля трансфертів у доходах місцевих бюджетів у 2000 р. становила 28,9%, в 2005 р. – 47,3%, в 2011 р. – 53,7%, в 2013 р. – 52,4%, в 2014 р. – 56,4% та 59,1% у 2015 р. (рис. 5).

Проблему фінансового забезпечення місцевих бюджетів необхідно вирішувати за допомогою активізації економічної й господарської діяльності місцевих органів влади з метою збільшення частки власних і закріплених джерел доходів у місцевих бюджетах і зменшення частки трансфертів, а також збільшення в цілому кількості регіонів, які не вимагають істотних трансфертів з державного бюджету. Необхідною умовою забезпечення фінансової самостійності регіонів є перенесення акцентів у формуванні дохідної частини бюджету із закріплених податків на місцеві.

Висновки. Таким чином, ефективність управління регіональним розвитком має зростати з передачею повноважень місцевим органам влади та відповідним делегу-

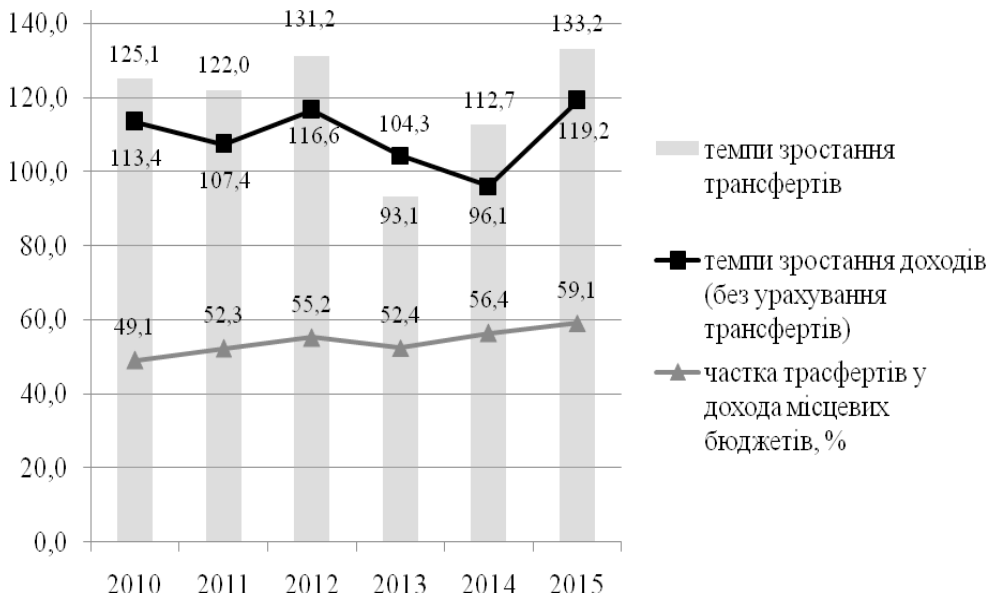


Рис. 5. Співвідношення доходів місцевих бюджетів і трансфертів із державного бюджету у 2010–2015 рр.

* Побудовано на основі [16, 17].

ванням відповідальності, що стимулює органи місцевого самоврядування до підвищення ефективності виконання своїх повноважень.

Для сприяння саморозвитку регіонів необхідно сформувати сприятливі умови для забезпечення їх фінансової самодостатності в умовах обмеженості бюджетних коштів, а саме:

- завершити Конституційну реформу, що забезпечить підвищення ефективності проведення реформи децентралізації на основі узгодженості законодавчих актів;
- розробити концепцію формування потенціалу саморозвитку регіонів України на принципах фіскального федералізму;
- розробити концепцію регулювання податково-бюджетних відносин;
- законодавчо закріпити принципи регулювання податково-бюджетних відносин;
- удосконалити механізм перерозподілу повноважень та відповідальності з управління регіональним розвитком на

нижчі рівні ієрархії за принципом субсидіарності відповідно до можливості більш ефективно виконувати функції на місцях (розширення видаткових повноважень на економічний розвиток; розширення податкових повноважень в межах визначення ставок та бази оподаткування з урахуванням соціально-економічного стану на відповідній території та граничних обмежень, визначених Законом).

Так, слід погодитися з позицією І. Луїної стосовно того, що “концепція формування місцевих бюджетів в Україні має включати кілька послідовних кроків, серед яких, насамперед, необхідно здійснити чіткий розподіл компетенцій щодо розв’язання конкретних завдань між центральними органами влади й органами регіонального та місцевого самоврядування” [20];

- розробити поправки до Податкового кодексу України та Бюджетного кодексу України щодо перенесення акцентів у

- формуванні дохідної частини бюджету із закріплених податків на місцеві; розширення повноважень органів місцевого самоврядування в межах нормативного врегулювання місцевих податків і зборів;
- розробити методику визначення рівня самодостатності регіону та механізму надання державної підтримки регіонам залежно від рівня самодостатності;
- розробити поправки до Бюджетного кодексу України та Податкового кодексу України щодо закріплення за місцевими бюджетами стабільних джерел доходів та розширення дохідної бази місцевих бюджетів.

Література

1. Стратегія сталого розвитку "Україна – 2020" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#n10>
2. План дій КМУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248890479&cat_id=244276429
3. Коаліційна угода [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.afo.com.ua/doc/Coalition_Agreement_2014.pdf
4. Програма діяльності КМУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=247809587
5. European Charter of Local Self-Government [Electronic resource]. – 1985. – Access mode : <https://dlg.gov.mt/en/DLG/Legislation/Documents/Legislation/122.pdf>
6. Dezentralisierung und Entwicklung [Electronic resource] / Swiss Agency for Development and Cooperation. – 2012. – Access mode : http://www.deza.admin.ch/ressources/resource_de_23615.pdf.
7. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 479 с.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
9. Бикадорова Н.О. Фінансова децентралізація місцевого самоврядування / Н.О. Бикадорова // Економічний вісник Донбасу. – 2010. – № 2. – С. 145–151.
10. Буковинський С.А. До питання здійснення бюджетної політики в Україні [Електронний ресурс] / С. А. Буковинський // Фінанси України. – 2007. – № 10. – С. 5–32. – Режим доступу : <http://rudocs.exdat.com/docs/index-139329.html?page=5>
11. Іванова О.Ю. Формування потенціалу саморозвитку регіонів України в контексті трансформаційних процесів : монографія / О.Ю. Іванова. – Х. : ВД "ИНЖЕК", 2014. – 304 с.
12. Налогово-бюджетные аспекты регионального развития : монография / Ю.Б. Иванов, И.А. Майбуров, О.Ю. Иванова и др. ; под. общ. ред. Ю. Б. Иванова. – Х. : ИД "ИНЖЭК", 2013. – 344 с.
13. Свистун В. Децентралізація управління: переваги і недоліки [Електронний ресурс] / В. Свистун. – Режим доступу : <http://lib.iitta.gov.ua/2211/1/Свистун.PDF>
14. Сайт Децентралізація влади [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://decentralization.gov.ua/news/item/id/1507>
15. Офіційний сайт Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України. Децентралізація та регіональний розвиток 2015-16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minregion.gov.ua/wp-content/uploads/2016/01/Rik-reform_20152.pdf
16. Сайт Інституту бюджетних та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitoring%20Quarter%202015/KV_IL%D0%86_2015_Monitoring_ukr.pdf
17. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>

18. Офіційний портал Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>

19. Шинкарюк О. Проблеми вдосконалення нормативно-правового забезпечення формування місцевих бюджетів в умовах децентралізації / О. Шинкарюк, О. Кушлак // Світ фінансів. – 2015. – № 4 (45). – С. 76–87.

20. Луніна І. З “небес” на землю. Як має виглядати бюджетна децентралізація в Україні [Електронний ресурс] / І. Луніна. – Режим доступу : http://gazeta.dt.ua/finances/z-nebena-zemlyu-yak-maye-viglyadati-byudzhetna-decentralizaciya-v-ukrayini_.html

References

1. Stratehiia staloho rozvytku “Ukraina –2020”. [Strategy for sustainable development “Ukraine–2020”]. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#n10>.

2. Plan dii KMU [The plan of action Cabinet of Ministers]. Available at: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248890479&cat_id=244276429.

3. Koalitsiina uhoda [Coalition agreement]. – Available at: http://www.afo.com.ua/doc/Coalition_Agreement_2014.pdf.

4. Prohrama diialnosti KMU [Program activities of Cabinet of Ministers of Ukraine]. Available at: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=247809587.

5. European Charter of Local Self-Government (1985). Available at: <https://dlg.gov.mt/en/DLG/Legislation/Documents/Legislation/122.pdf>.

6. Dezentralisierung und Entwicklung / Swiss Agency for Development and Cooperation. (2012). Available at: http://www.deza.admin.ch/ressources/resource_de_23615.pdf.

7. Rayzberh, B.A., Lozovskiy, L.Sh., Starodubtseva, E.B. (1999). Sovremenniy ekonomicheskiy slovar [Modern dictionary of economics]. Moscow: INFRA-M [in Russian].

8. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax code of Ukraine]. (2010, Decem-

ber, 2). Available at: [http://www.rada.gov.ua\[in Ukrainian\]](http://www.rada.gov.ua[in Ukrainian]).

9. Bykadorova, N.O. (2010). Finansova detseentralizatsiia mistsevoho samovriaduvannia [The financial decentralization of local government]. Ekonomichnyy visnyk Donbasu – Economic Bulletin of Donbas, 2, 145–151 [in Ukrainian].

10. Bukovyns'kyi, S.A. (2007). Do pytannia zdiisnennia biudzhetnoi polityky v Ukraini [On the issue of fiscal policy in Ukraine]. Finansy Ukrayiny – The finance of Ukraine, 10, 5–32. Available at: <http://rudocs.exdat.com/docs/index-139329.html?page=5>.

11. Ivanova, O.Yu. (2014). Formuvannia potentsialu samorozvytku rehioniv Ukrayiny v konteksti transformatsiinykh protsesiv [Formation of the capacity of self-development regions Ukraine in the context of transformation processes]. Kharkiv: DC “INZhEK” [in Ukrainian].

12. Mayburov, I.A., Ivanova O.Yu., Ivanov, Yu.B. (Ed.). (2013). Nalogovo-byudzhetyne aspekty regionalnogo rozvitiya [Fiscal aspects of regional development]. Kharkiv: DC “INZhEK” [in Russian].

13. Svystun, V. Detsentralizatsiia upravlinnia: perevahy i nedoliky [Decentralized management: advantages and disadvantages]. Available at: <http://lib.iitta.gov.ua/2211/1/Svystun.PDF>.

14. Sait Detsentralizatsiya vladly [Website Decentralization of power]. Available at: <http://decentralization.gov.ua/news/item/id/1507>.

15. Ofitsiyniy sait Ministerstva rehionalnoho rozvytku, budivnytstva ta zhytlovo-komunalnoho hospodarstva Ukrainy. Detsentralizatsiia ta rehionalnyi rozvytok 2015-16 [The official website of the Ministry of regional development, construction and housing and communal services of Ukraine. Decentralization and regional development 2015-16]. Available at: http://www.minregion.gov.ua/wp-content/uploads/2016/01/Rik-reform_20152.pdf [in Ukrainian].

16. Sait Instytutu biudzhetnykh ta sotsial'no-ekonomichnykh doslidzhen [Site of the Institute budget and socio-economic research]. Available at: [146](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor-</p>
</div>
<div data-bbox=)

ing%20Quarter%202015/KV_II%D0%86_2015_Monitoring_ukr.pdf [in Ukrainian].

17. Sait Derzhavnoi kaznacheiskoi sluzhby Ukrainy [Site of the State treasury service of Ukraine]. Available at: treasury.gov.ua/main/uk/index.

18. Ofitsiynyi portal Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy [The official portal of the State fiscal service of Ukraine]. Available at: <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>.

19. Shynkariuk, O., Kushlak, O. (2015). Problemy vdoskonalennia normativno-pravovoho zabezpechennia formuvannia mistsevykh biudzhativ

v umovakh detsentralizatsii [The problems of the legal provision of local budgets under decentralization]. *Svit finansiv – The finance of Ukraine*, 4 (45), 76–87 [in Ukrainian].

20. Lunina, I. (2014). Z “nebes” na zemliu. Yak maie vyhlidaty biudzhetna detsentralizatsiia v Ukraini [From the “heaven” on earth. How should look fiscal decentralization in Ukraine]. Available at: <http://gazeta.dt.ua/finances/z-nebes-na-zemlyu-yak-maye-viglyadati-byudzhetna-decentralizaciya-v-ukrayini-.html>.

Стаття надійшла до редакції 24.04.2016.

УДК 336.1:352

Анна ІВАНОВА

ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ

Виявлено важливу роль місцевих бюджетів у формуванні Зведеного бюджету України. Розраховано значення показника фінансової децентралізації. Проведено аналіз складу та структури дохідної частини місцевих бюджетів. Здійснено оцінку динаміки власних податкових надходжень місцевих бюджетів. Розглянуто зміни до Бюджетного кодексу України в частині перерозподілу податкових надходжень між державним і місцевими бюджетами. Доведено, що низька частка доходів місцевих бюджетів та неефективний розподіл їхніх видатків ускладнюють процес реалізації фінансової децентралізації.

Ключові слова: фінансова децентралізація, місцеві бюджети, податкові надходження, видатки місцевих бюджетів, офіційні трансферти.

Анна ІВАНОВА

Особенности осуществления фискальной децентрализации в Украине

Определена важная роль местных бюджетов в формировании Сводного бюджета Украины. Рассчитано значение показателя финансовой децентрализации. Проанализированы состав и структура доходной части местных бюджетов. Проведена оценка динамики собственных налоговых поступлений местных бюджетов. Рассмотрены изменения Бюджетного кодекса Украины, касающиеся перераспределения налоговых поступлений между государственным и местными бюджетами. Доказано, что низкая доля доходов местных бюджетов и неэффективное распределение их расходов усложняют процесс реализации фискальной децентрализации.

Ключевые слова: фискальная децентрализация, местные бюджеты, налоговые поступления, расходы местных бюджетов, официальные трансферты.

Anna IVANOVA

Especially the implementation of fiscal decentralization in Ukraine

Introduction. *The process of decentralization has had a considerable influence on the formation of the budget system of Ukraine by providing the sub-national governments with the fiscal authority. However, Ukraine does not yet have a firmly established decentralized model of relationships between the levels of authority that would contribute to the country's economic growth.*

Purpose. *The aim of the present article is to study the role of the fiscal decentralization in establishing the budget system of Ukraine.*

Results. Thus, the role of the local budgets in shaping the general budget of Ukraine has been researched. The index of the financial decentralization has been calculated. It has been found that this index decreased from 32,6% in 2011 to 29,8% in 2015. The analysis of the composition and structure of the income share of local budgets has been made. As a result, it has been found that the biggest share of local budget income is that from taxes (33%) and official transfers (59%). It has been further established that 72% of the tax component of the local budget income is formed due to the income assigned to the local budget rather than the local authority's own income. Furthermore, the composition and structure of the tax of local budgets has been analysed. As a consequence, it has been established that the single tax (41%) is the most important one among the local taxes. The role of inter-budgetary transfers in the process of balancing the local budgets has been researched. The amendments made to the Budget Code of Ukraine in the part concerning the distribution of official transfers between the state and local budgets have been studied. The composition and structure of the expenditure of the local budgets has been analyzed. Thus, it has been found that approximately 90% of all the expenditure is the regular expenditure – i.e. social expenditure. Capital expenses directed at building infrastructure of a particular territory are only around 10%. Such a disproportion leads to spending costs without any further positive economic development. The low share of income to the local budgets and the ineffective distribution of their expenditure result in unfavorable conditions for fiscal decentralization.

Conclusion. As a result, for the budgetary system of Ukraine to function effectively, a more systematic approach is required to the process of fiscal decentralization. Thus, an accurate division between the functional authorities of different levels of the budgetary system should be conducted.

Keywords: fiscal decentralization, local budgets, taxes revenues, expenditures of local budgets, official transfer.

JEL Classification: H70, H71, H72, H73.

Постановка проблеми. Тенденції децентралізації місцевого управління, які набули свого поширення в Європі в другій половині ХХ ст., вплинули і на формування вітчизняної моделі взаємовідносин центру та регіонів. Підписана Україною у 1996 р. та ратифікована Верховною Радою України у 1997 р. Європейська хартія місцевого самоврядування стала першим кроком до децентралізації бюджетних повноважень. Однак до сьогодні в Україні ще не сформована децентралізована модель відносин між різними рівнями влади, яка сприяла б економічному зростанню як окремих регіонів, так і країни загалом. Проте, починаючи з 2014 р., процеси децентралізації набули пріоритетного значення для Української

держави, яка стала на шлях демократичного розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В економічній літературі проблематика фіскальної децентралізації розкрита досить широко. Особливості розмежування бюджетних повноважень між різними рівнями влади розглядали вітчизняні науковці: С. Герчаківський, О. Кириленко, А. Крисоватий, І. Луніна, Т. Сало та ін., а також зарубіжні: Р. Масгрейв [R. Musgrave], М. Олсон [M. Olson], В. Оутс [W. Oates], Ч. Тібо [Ch. Tiebout] та ін. Проблеми, порушені у дослідженнях, підтверджують необхідність і доцільність подальшого пізнання процесів фіскальної децентралізації з метою її успішної реалізації в Україні.

Метою статті є окреслення напрямків подальшого здійснення фіскальної децентралізації на основі аналізу чинної практики розмежування бюджетних повноважень між різними рівнями влади.

Виклад основного матеріалу дослідження. Позитивні аспекти децентралізації досліджені у працях провідних теоретиків та практиків. Переваги фіскальної децентралізації обґрунтовано в працях американського вченого В. Оутса [1], який вважає, що субнаціональні уряди володіють більшою інформацією про потреби населення, тому мають більше можливостей оптимального поєднання суспільних благ із податковим навантаженням. Тобто рівень влади, який ближчий до споживачів, буде здійснювати більш ефективні видатки. Прихильниками теорії В. Оутса є і такі вчені, як Р. Масгрейв [2], М. Олсон [3] і Ч. Тібо [4], які обґрунтовують необхідність встановлення чіткого розподілу видатків між центральним урядом та місцевими юрисдикціями. Так, на центральному рівні доцільніше фінансувати видатки на програми національного характеру, такі як: національна безпека, інфраструктура, проблеми макроекономічного характеру. Надання державних послуг на місцевому рівні повинно бути у повноваженні органів місцевого самоврядування.

Позитивно оцінюють процес децентралізації і вітчизняні науковці. Так, А. І. Крисоватий та С. Д. Герчаківський зазначають, що фіскальна децентралізація в Україні є виправданий і необхідний процес, оскільки без надання субнаціональним органам необхідних повноважень у сфері оподаткування, сподівання на побудову демократичної держави здаються примарними [5, 48]. Цю думку відстоює і О. П. Кириленко, яка стверджує, що доцільним є розширення прав органів місцевої влади та надання їм повноважень самостійно встановлювати місцеві податки і збори [6].

На думку фахівців Світового банку [7] та ОЕСР [8], фіскальна децентралізація, у випадку адекватної імплементації, спроможна зміцнити як політичну, так і економічну стабільність країни.

Позитивна оцінка фіскальної децентралізації з боку провідних науковців та міжнародних організацій зумовила поширення цього процесу в Україні. Новий етап розвитку місцевих бюджетів розпочався із реформування міжбюджетних відносин та внесення змін до Бюджетного кодексу України [9], де запроваджено нову модель фінансового забезпечення місцевих бюджетів та нові підходи у взаємовідносинах державного бюджету з місцевими.

Розглянемо детальніше роль місцевих бюджетів у формуванні Зведеного бюджету України та спробуємо оцінити рівень децентралізації фінансових ресурсів в Україні через індекс децентралізації, тобто через показник фінансової децентралізації доходів, фінансової децентралізації витрат та узагальнюючого показника фінансової децентралізації [11, 326] (табл. 1).

Як видно із табл. 1, з місцевих бюджетів здійснюється понад 40% усіх видатків, разом з тим, доходи місцевих бюджетів у Зведеному бюджеті України складають майже 20%. Це, з одного боку, свідчить про важливу роль місцевих бюджетів у забезпеченні реалізації державою її функцій, а з іншого – про низький рівень забезпеченості місцевих бюджетів власними фінансовими ресурсами. Так, частка покриття місцевих видатків доходами місцевих бюджетів у 2011 р. становила 48%, а у 2015 р. цей показник становить 43%, що свідчить про зниження спроможності органів місцевого самоврядування виконувати покладені на них функції. При цьому рівень децентралізації фінансових ресурсів в Україні характеризується спадною тенденцією, тобто відбувається фактична централізація фінансових ресурсів.

Таблиця 1

Показники оцінки рівня децентралізації фінансових ресурсів в Україні в 2011–2015 рр.*

Показники	Рік	2011	2012	2013	2014	2015
Доходи Зведеного бюджету України, млрд. грн.		398,6	445,5	442,8	456,1	652,0
Доходи місцевих бюджетів, млрд. грн.		86,7	100,8	105,2	101,1	120,5
Показник фінансової децентралізації доходів (ПФДд) – частка доходів місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) у доходах Зведеного бюджету України, %		21,74	22,63	23,75	22,17	18,48
Видатки Зведеного бюджету України, млрд. грн.		416,9	492,5	505,8	523,1	679,8
Видатки місцевих бюджетів, млрд. грн.		181,0	222,6	219,8	225,6	280,1
Показник фінансової децентралізації видатків (ПФДв) – частка видатків місцевих бюджетів у видатках Зведеного бюджету України, %		43,42	45,20	43,46	43,13	41,20
Узагальнюючий показник фінансової децентралізації (ПФДу = (ПФДд + ПФДв) / 2), %		32,58	33,92	33,61	32,65	29,84

* Складено на основі [10].

Розглянемо детальніше склад дохідної та видаткової частини місцевих бюджетів, щоб зрозуміти причини низького рівня децентралізації фінансових ресурсів. Так, доходи місцевих бюджетів складаються із: податкових надходжень; неподаткових надходжень; доходів від операцій з капіталом; цільових фондів; офіційних трансфертів (табл. 2).

Як видно із табл. 2, найбільшу питому вагу у формуванні дохідної частини місцевих бюджетів відіграють податкові надходження й офіційні трансферти. При цьому роль податкових надходжень характеризується спадною тенденцією із 40% у 2011 р. до 33% у 2015 р. Водночас роль офіційних трансфертів зростає із 52% у 2011 р. до майже

Таблиця 2

Структура надходжень місцевих бюджетів України у 2011–2015 рр., %*

Вид надходжень	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
Податкові надходження, з них:	40,3	38,1	41,3	37,7	33,4
Податок на доходи фізичних осіб	74,0	71,1	70,8	71,6	55,9
Податок на прибуток підприємств комунальної форми власності	0,5	0,5	0,7	0,3	0,6
Податок на прибуток приватних підприємств	–	–	–	–	2,4
Рентна плата за спеціальне використання природних ресурсів	17,7	17,8	16,5	16,7	2,2**
Акцизний податок	1,2	1,4	1,5	0,2	7,8
Місцеві податки і збори	3,4	6,4	8,0	9,2	27,5***
Інші податки та збори	2,2	2,0	1,8	1,5	2,2
Неподаткові надходження	6,0	5,6	5,5	5,3	6,8
Доходи від операцій з капіталом	1,0	0,8	0,6	0,5	0,6
Цільові фонди	0,5	0,3	0,2	0,2	0,1
Офіційні трансферти	52,3	55,3	52,4	56,4	59,1

* Складено на основі [10].

Примітки: ** Без урахування плати за землю.

*** З урахуванням плати за землю.

60% у 2015 р. Вагоме фіскальне значення у податкових надходженнях місцевих бюджетів відіграють податки на доходи, зокрема податок на доходи фізичних осіб. Так, частка цього податку у податкових надходженнях місцевих бюджетів з 2011 по 2014 рр. становила понад 70%, однак, у 2015 р. цей показник скоротився до 56%. Така ситуація зумовлена тим, що у 2015 р. було внесено зміни до податкового та бюджетного законодавства, у результаті чого значна частина акумульованого податку на доходи фізичних осіб була віднесена до державного бюджету, тоді як до 2015 р. 100% надходжень цього платежу розподілялися між місцевими бюджетами у відповідних частках, визначених Бюджетним кодексом України.

Разом із тим, спостерігаємо зменшення частки надходжень від рентної плати за спеціальне використання природних ресурсів з майже 18% у 2011 р. до 2% у 2015 р. Таке зменшення зумовлене скороченням з 50% до 25% зарахувань до місцевих бюджетів плати за користування надрами та не врахуванням до складу рентної плати за спеціальне використання природних ресурсів плати за землю в частині земельного податку та орендної плати. При цьому спостерігається зростання надходжень від акцизного податку з 1,2% податкових надходжень до місцевих бюджетів у 2011 р. до 7,8% у 2015 р. Це, насамперед, зумовлено запровадженням у 2015 р. акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, який зараховується до місцевих бюджетів, водночас акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (окрім нафтопродуктів і транспортних засобів) вже не зараховується до місцевих бюджетів.

Таким чином, зміни внесені до податкового та бюджетного законодавства України в 2015 р. зумовили зменшення потенційних надходжень до місцевих бюджетів у розмі-

рі понад 44 млрд. грн. з податку на доходи фізичних осіб, близько 1 млрд. грн. плати за користування надрами та 8,7 млрд. грн. акцизного податку з виробленої в Україні підакцизної продукції, який вже не зараховується до місцевих бюджетів, що, на нашу думку, є негативним явищем в контексті проведення децентралізації і є одним із чинників, що зумовив зменшення показника фінансової децентралізації доходів та, відповідно, узагальнюючого показника фінансової децентралізації в Україні (табл. 1).

Однак можна виокремити і позитивні аспекти проведених змін. Так, на нашу думку, позитивним є те, що 10% акумульованого податку на прибуток підприємств приватної форми власності зараховується до місцевих бюджетів, що у 2015 р. становить 2,4% податкових надходжень місцевих бюджетів. Це зумовлює зацікавленість органів місцевого самоврядування у стимулюванні розвитку приватного бізнесу на підпорядкованій їм території. Також позитивним явищем, на нашу думку, є зростання ролі місцевих податків і зборів з 3,4% податкових надходжень до місцевих бюджетів у 2011 р. до 27,5% у 2015 р., що становлять основу фінансової незалежності органів місцевого самоврядування, оскільки адмініструються ними. Однак варто детальніше розглянути склад і структуру місцевих податків та зборів (табл. 3).

Як видно із табл. 3, найбільшу питому вагу серед місцевих податків і зборів має єдиний податок, фіскальне значення якого у місцевих податкових платежах зросло з 79% у 2011 р. до 92% у 2014 р. Однак, у зв'язку із змінами бюджетного та податкового законодавства, у 2015 р. частка єдиного податку скоротилася до 41%, що зумовлено зарахуванням до складу місцевих податкових платежів земельного податку та орендної плати, а також збільшенням надходжень від податку на нерухоме майно,

Таблиця 3

Структура надходжень від місцевих податків та зборів у 2011–2015 рр., %*

Вид надходжень	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
Збір за місця для паркування транспортних засобів	2,3	1,3	0,9	0,8	0,2
Туристичний збір	1,1	0,7	0,6	0,3	0,1
Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	17,3	9,8	7,5	6,3	-
Єдиний податок	79,4	88,3	90,8	92,0	40,6
Податки на майно, в т. ч.:	-	0,002	0,3	0,6	59,2
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	-	0,002	0,3	0,6	2,8
Земельний податок	-	-	-	-	15,0
Орендна плата	-	-	-	-	39,8
Транспортний податок	-	-	-	-	1,6

* Складено на основі [10].

відмінне від земельної ділянки, з 0,002% у 2012 р. до майже 3% у 2015 р.

Проте не вирішеною залишилася проблема зростання питомої ваги офіційних трансфертів, що свідчить про подальшу централізацію бюджетної системи держави, а не зміцнення фінансової самостійності місцевих органів влади. Так, якщо частка офіційних трансфертів у 2011 р. становила понад 50% надходжень до місцевих бюджетів, то у 2015 р. вона досягла майже 60%.

Варто зазначити, що з 2015 р. дещо змінився підхід до надання офіційних трансфертів із державного до місцевих бюджетів. Так, до 2015 р. надання офіційних трансфертів здійснювалося на основі розрахунків доходів та витрат місцевих бюджетів, що враховувалися при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів і кількості споживачів суспільних послуг. Зміни до законодавства зумовили новий підхід до визначення обсягів міжбюджетних трансфертів, здійснюючи міжбюджетне вирівнювання за закріпленими загальнодержавними податками, такими як: податок на прибуток підприємств (для збалансування обласних бюджетів) та податок на доходи фізичних осіб (для збалансування бюджетів міст, районних та обласних бюджетів), а та-

кож надаючи відповідні субвенції на виконання делегованих повноважень. Це дало змогу більш ефективно здійснити перерозподіл коштів між адміністративно-територіальними одиницями України (табл. 4).

Наведені в табл. 4 дані дозволяють побачити фактичні зміни в міжбюджетному вирівнюванні дохідної частини місцевих бюджетів. Так, до 2015 р. спостерігається зростаюча тенденція отримання дотацій вирівнювання з державного бюджету усіма областями України, окрім м. Києва (за виключенням 2013 р.), не залежно від рівня їхнього фінансового забезпечення. За результатами 2014 р., найбільш дотаційною була Донецька область, обсяги дотацій вирівнювання з державного бюджету якої перевищують середній показник по Україні майже вдвічі. Водночас Дніпропетровська область отримала дотацій вирівнювання в 3,4 раза менше, ніж в середньому по Україні. Достатньо високим був показник дотацій вирівнювання в Львівській, Вінницькій, Луганській та Харківській областях.

Однак з 2015 р. здійснюється горизонтальне вирівнювання не дохідної частини місцевих бюджетів, а вирівнювання податко-спроможності місцевих бюджетів у розрахун-

Таблиця 4

Динаміка обсягів міжбюджетного вирівнювання у 2011–2015 рр.*

(млн. грн.)

Назва регіону	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
АР Крим	53,2	164,8	116,7	–	–
Вінницька обл.	501,5	1048,1	1124,5	1247,8	72,8
Волинська обл.	409,6	505,1	661,3	745,9	76,2
Дніпропетровська обл.	128,0	192,6	294,3	226,9	-325,3
Донецька обл.	685,4	803,4	810,8	1474,8	-254,6
Житомирська обл.	457,7	566,3	787,7	748,1	58,3
Закарпатська обл.	404,9	510,6	659,0	700,6	115,8
Запорізька обл.	448,3	568,5	737,4	831,9	-15,0
Івано-Франківська обл.	365,2	471,3	679,1	768,5	90,9
Київська обл.	215,1	271,9	375,4	451,4	-36,6
Кіровоградська обл.	349,2	417,3	512,8	523,5	34,8
Луганська обл.	671,4	757,6	925,4	1097,8	24,8
Львівська обл.	664,5	841,6	1215,4	1357,1	44,9
Миколаївська обл.	463,3	520,1	648,1	702,0	33,1
Одеська обл.	460,5	648,9	921,2	973,7	10,2
Полтавська обл.	220,0	215,6	520,6	506,8	-81,4
Рівненська обл.	367,8	475,3	633,4	678,7	72,4
Сумська обл.	319,0	382,5	614,9	623,7	8,5
Тернопільська обл.	394,5	479,9	619,0	663,9	68,8
Харківська обл.	397,8	495,8	925,5	1020,5	-4,5
Херсонська обл.	442,4	522,5	650,4	686,2	77,0
Хмельницька обл.	490,8	604,7	745,4	796,4	75,9
Черкаська обл.	370,9	459,4	599,9	644,5	36,4
Чернівецька обл.	317,9	377,1	487,7	532,7	87,7
Чернігівська обл.	323,1	397,5	560,3	583,6	46,1
м. Київ	0	0	124,7	0	0
м. Севастополь	86,0	115,9	126,8	–	–
В середньому по Україні	384,9	492,9	632,5	774,5	13,2

* Складено на основі [10].

Примітка: у 2011–2014рр. наведені показники дотації вирівнювання з державного бюджету, за 2015 р. наведені показники базової дотації (+) та реверсної дотації (-).

ку на кожного жителя. В результаті, 18 областей отримують базову дотацію, що свідчить про недостатні обсяги надходжень до цих бюджетів від податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств. При

цьому лише 6 областей – Дніпропетровська, Донецька, Полтавська, Київська, Запорізька та Харківська – є податково достатніми.

Для більш повної оцінки рівня децентралізації фінансових ресурсів варто роз-

глянути і видаткову частину місцевих бюджетів (табл. 5).

Як видно із табл. 5, місцеві бюджети відіграють важливу роль у забезпеченні як загальнодержавних функцій, так і місцевих. При цьому спостерігається значне перевищення поточних видатків, тобто видатків соціального характеру над капітальними видатками, тобто видатками, які спрямовуються на придбання основних засобів і модернізацію інфраструктури. Так, з 2011 по 2014 рр. відбувається зростання поточних видатків із 90,4% у 2011 р. до 93,8% у 2014 р., та відповідне скорочення капітальних видатків, що свідчить про зростання так званого “проїдання” бюджетних коштів, що у майбутньому може спричинити економічний занепад певної території. Однак у 2015 р. спостерігається певне поліпшення ситуації, тобто зростає роль капітальних видатків до 11,5% та скорочуються поточні видатки до 88,5%. Проте такі зміни істотно не впливають на розвиток

певної території і не створюють умови для подальшого її економічного зростання.

Розглянемо детальніше, як здійснюються видатки місцевих бюджетів за функціональною класифікацією, тобто відповідно до функцій, які виконують місцеві бюджети (табл. 5). Так, найбільшу частку у видатках місцевих бюджетів посідають видатки на освіту (понад 30%), соціальний захист та соціальне забезпечення (понад 25%), охорона здоров'я (понад 21%). Водночас видатки на економічну діяльність становили 6,8% у 2015 р. При цьому висока питома вага видатків соціального характеру не забезпечує належну якість послуг у сфері освіти чи охорони здоров'я, оскільки ці кошти переважно надаються на виплату заробітних плат працівників зазначених установ, а не на поліпшення їх функціонування.

Висновки. На основі проведених досліджень слід зазначити, що здійснення фіскальної децентралізації в Україні не є до-

Таблиця 5

Структура видатків місцевих бюджетів у 2011–2015 рр., %*

Вид видатків	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
<i>Видатки за економічною класифікацією видатків бюджету</i>					
Поточні видатки	90,4	92,7	93,5	93,8	88,5
Капітальні видатки	9,6	7,3	6,5	6,2	11,5
<i>Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету</i>					
Загальнодержавні функції	5,5	4,8	5,3	4,9	5,2
Громадський порядок, безпека та судова влада	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Економічна діяльність	6,8	5,8	4,3	4,1	6,8
Охорона навколишнього природного середовища	0,5	0,5	0,5	0,4	0,5
Житлово-комунальне господарство	4,6	8,8	3,5	7,8	5,6
Охорона здоров'я	21,4	21,2	22,1	20,6	21,3
Духовний та фізичний розвиток	3,8	3,7	3,9	4	3,4
Освіта	32,6	32	33,9	31,7	30
Соціальний захист та соціальне забезпечення	23,1	22,5	25,7	25,5	25,9
Міжбюджетні трансфери	1,5	0,6	0,7	0,9	1,1

*Складено на основі [10].

статньо ефективним і потребує подальшого розвитку. Спостерігається значне скорочення частки податкових надходжень до місцевих бюджетів і зростає роль міжбюджетних трансфертів.

Враховуюче вищевикреслене, подальшими заходами у сфері фінансової децентралізації мають стати:

- зміцнення дохідної частини місцевих бюджетів шляхом надання місцевим органам влади більше фінансових повноважень, в частині запровадження додаткових податкових платежів, з урахуванням природно-економічного потенціалу відповідної території;

- посилення ролі капітальних видатків у структурі видатків місцевих бюджетів, зокрема тих, які спрямовуються на відновлення й модернізацію інфраструктури та основних фондів, що в перспективі сприяє залученню інвестицій та прискорює економічне зростання.

Реалізація цих заходів дасть можливість не лише підвищити самостійність місцевих бюджетів, а й досягнути поступального економічного розвитку у майбутньому.

Література

1. Oates W.E. *Fiscal federalism* / W.E. Oates. – United States, New York : Harcourt Brace Jovanovich, 1972.
2. Musgrave R.A. *The theory of public finance: a study in public economy* / R.A. Musgrave. – United States, New York : McGraw-Hill, 1959.
3. Olson M. *Strategic theory and its applications: the principle of fiscal equivalence: the division of responsibilities among different levels of government* / M. Olson // *American Economic Review*. – 1969. – № 59 (2). – P. 479–487.
4. Tiebout C.M. *A pure theory of local expenditures* / C.M. Tiebout // *Journal of Political Economy*. – 1956. – № 64 (5). – P. 416–424.
5. Регіональна фінансова політика: теоретичні засади та практичні доміанти реалі-

зації в Україні : монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. А.І. Крисоватого. – Тернопіль : THEU, 2012. – 402 с.

6. Кириленко О.П. Зміцнення дохідної бази місцевих бюджетів / О.П. Кириленко // *Фінанси України*. – 1996. – № 9. – С. 35–39.

7. *World development report 1999/2000. Entering the 21st century: The changing development landscape*. – New York : World Bank and Oxford University Press, 1999 [Electronic resource]. – Access mode : http://wdronline.worldbank.org/worldbank/a/c.html/world_development_report_1999_2000/abstract/WB.0-1952-1124-3.abstract

8. *Fiscal Federalism 2014*. – Paris : OECD, 2013. – 136 p.

9. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

10. Звіт про виконання Державного бюджету за 2011-2015 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>

11. Сало Т.В. Децентралізація фінансової системи: стан та оцінка рівня в Україні / Т.В. Сало // *Ефективність державного управління*. – 2013. – Вип. 35. – С. 324–330.

References

1. Oates, W.E. (1972). *Fiscal federalism*. United States, New York: Harcourt Brace Jovanovich.
2. Musgrave, R.A. (1959). *The theory of public finance: a study in public economy*. United States, New York: McGraw-Hill.
3. Olson, M. (1969). *Strategic theory and its applications: the principle of fiscal equivalence: the division of responsibilities among different levels of government*. *American Economic Review*, 59(2), 479–487.
4. Tiebout, C.M. (1956). *A Pure theory of local expenditures*. *Journal of Political Economy*, 64 (5), 416–424.
5. Krysovaty, A. I. (2012). *Rehionalna fiskalna polityka: teoretychni zasady ta praktychni dominanty realizatsii v Ukraini* [The regional fiscal policy:

theoretical principles and practical implementation dominant in Ukraine]. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].

6. Kyrylenko, O.P. (1996). *Zmitsnennia dokh-idnoi bazy mistsevyh biudzhetiv [Strengthening the revenue base of local budgets]. Finansy Ukrainy – The finance of Ukraine*, 9, 35–39 [in Ukrainian].

7. *World development report 1999/2000. (1999). Entering the 21st century: The changing development landscape. – New York: World Bank and Oxford University Press. Available at: http://wdonline.worldbank.org/worldbank/a/c.html/world_development_report_1999_2000/abstract/WB.0-1952-1124-3.abstract*

8. *Fiscal Federalism 2014. (2013). Paris: OECD.*

9. *Biudzhetni kodeks Ukrainy vid 08.07.2010 № 2456-VI [The Budget code of Ukraine]. (2010, July, 8). Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.*

10. *Zvit pro vykonannia Derzhavnoho biudzhetu za 2011-2015 roky [Report on the implementation of the State budget for 2011-2015.]. Available at: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>*

11. Salo, T.V. (2013). *Detsentralizatsiia finansovoi systemy: stan ta otsinka rivnia v Ukraini [Decentralization of the financial system: status and assessment of the level in Ukraine]. Efektyvnist derzhavnoho upravlinnia. The efficiency of public administration*, 35, 324–330 [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 18.05.2016.

НАШІ АВТОРИ

АМБРИК Лілія Петрівна	кандидат економічних наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
ВАЛІГУРА Володимир Андрійович	кандидат економічних наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
ВАСИЛЕВСЬКА Галина Василівна	кандидат економічних наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
ГЕРЧАКІВСЬКИЙ Святослав Дем'янович	кандидат економічних наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
ГЕРЧАКІВСЬКА Ольга Ярославівна	суддя Тернопільського міськрайонного суду
ГУЦУЛ Інна Анатоліївна	кандидат економічних наук, старший викладач кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
ДЕСЯТНЮК Оксана Миронівна	доктор економічних наук, професор кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
ДЕМ'ЯНЮК Ольга Борисівна	кандидат економічних наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
ДМИТРІВ Володимир Ігорович	кандидат економічних наук, старший викладач кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
ЗАКЛЕКТА-БЕРЕСТОВЕНКО Олена Святославівна	кандидат економічних наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
ІВАНОВА Ольга Юріївна	кандидат економічних наук, доцент, ст. науковий співробітник Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України
ІВАНОВА Анна Миколаївна	аспірант кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету

НАШІ АВТОРИ

КРИСОВАТИЙ Андрій Ігорович	доктор економічних наук, професор кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
КЕКІШ Ігор Петрович	викладач кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
ЛУЦИК Анатолій Ігорович	кандидат економічних наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
МАРШАЛОК Тарас Ярославович	кандидат економічних наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
ОЛЕКСІЙЧУК Святослав Валерійович	аспірант кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
СИДОРОВИЧ Олена Юріївна	докторант, кандидат економічних наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
ТКАЧИК Федір Петрович	кандидат економічних наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
УГРИН Володимир Володимирович	кандидат економічних наук, викладач кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету
ХОМА Христина Андріївна	студентка магістратури Тернопільського національного економічного університету



Інформація для авторів наукового фахового журналу “СВІТ ФІНАНСІВ”

Науковий журнал Тернопільського національного економічного університету “Світ фінансів” заснований у травні 2004 року.

Журнал належить до переліку фахових видань у галузі економічних наук (Наказ Міністерства освіти і науки України № 515 від 16 травня 2016 р.).

Журнал “Світ фінансів” включено Міжнародним Центром періодичних видань (ISSN International Centre, Париж) до міжнародного реєстру періодичних засобів масової інформації із числовим кодом міжнародної ідентифікації: ISSN 1818-5754.

ВИМОГИ ДО НАУКОВИХ СТАТЕЙ:

1. До редакції приймають наукові статті, написані на актуальну тему, що містять результати глибокого наукового дослідження та обґрунтування отриманих наукових результатів відповідно до мети статті. Проблематика статті повинна відповідати тематичному спрямуванню журналу.

2. Редакція приймає до публікації наукові статті, які підготовлені спеціально для наукового фахового журналу “Світ фінансів”, ніде раніше не публікувалися і не подавалися до інших видань (**на останній сторінці статті автор має засвідчити це відповідною фразою і поставити свій підпис у сканованому форматі**).

3. Статті у журналі друкуються **українською мовою**, що зазначено у Свідоцтві про державну реєстрацію засобу масової інформації (КВ № 12264-1148 ПР від 1.02.2007 р.).

4. Стаття має включати **обов'язкові структурні елементи** відповідно до вимог ВАК України (Бюлетень ВАК України, № 1, 2003 р.), а саме: 1) **постановка проблеми** в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями; 2) **аналіз останніх досліджень** і публікацій, де започатковано розв'язання даної проблеми, і на які спирається автор, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячена стаття; 3) формулювання цілей статті (**мета статті**); 4) **виклад основного матеріалу** дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів; 5) **висновки** з даного дослідження та перспективи подальших розробок у цьому напрямку.

5. Редколегія здійснює внутрішнє та зовнішнє **рецензування статей**. У разі негативної рецензії статтю повертають автору на доопрацювання або відхиляють. Основні причини відхилення статей:

- невідповідність вимогам журналу щодо тематичної спрямованості та оформлення;
- стаття вже була опублікована в іншому виданні (включаючи електронні видання та мережу Інтернет);
- надмірна локальність статті, що спричинює обмеженість охоплення зацікавленої аудиторії;
- слабкий науково-теоретичний рівень і низька практична цінність статті.

6. Автори без вченого ступеня повинні разом зі статтею представити наукову рецензію доктора наук. Підпис рецензента має бути завірений печаткою установи. Одноосібні статті аспірантів першого року навчання, магістрів, студентів не розглядаються.

7. Загальний **обсяг** статті повинен становити від 15 до 18 сторінок (формат А4, гарнітура “Times New Roman”, кегель 14, міжрядковий інтервал 1,5 (список літератури – через 1,0 інтервал); параметри сторінки (береги) – 2 см з усіх боків, абзацний відступ – 1,25 см).

Графічний матеріал слід виконувати в доступних для подальшого редагування програмах: таблиці – у редакторі Microsoft Word; діаграми – у редакторі Microsoft Excel або Microsoft Graph; рисунки – у вигляді організаційних діаграм за допомогою панелі малювання редактора Microsoft Word; формули – у редакторі формул. За наявності ілюстрацій просимо додатково надавати файли у тих програмах, у яких вони були створені. Наприклад, якщо ілюстрації виконані в програмі Excel, то до основного файлу Word слід додати файли у форматі *.xls, якщо ілюстрації скановані – у форматі *.tif або *.jpg. При побудові графіків майте на увазі, що журнал є чорно-білим.

Кількість таблиць і рисунків повинна бути мінімальною. Всі таблиці та рисунки мають бути пронумеровані та мати назву. Під кожною таблицею та рисунком має бути зазначено джерело даних або авторство.

Стаття має бути відредагована і надіслана разом із супровідними матеріалами електронною поштою: tneu.svitfin@ukr.net.

8. Стаття повинна бути сформована за такими **елементами**:

- 1) код УДК (розміщується на початку статті);
- 2) прізвище, ім'я та по батькові автора (співавторів);
- 3) назва статті;
- 4) анотація (не менше 8 рядків);
- 5) ключові слова (не менше 5, але не більше 8);
- 6) JEL Classification (розміщуються під key words, кількість – від 1 до 5, в одному рядку; наприклад, JEL Classification: C12, C14, C18);
- 7) текст статті;
- 8) література;
- 9) References.

Позиції 2, 3, 4, 5 подаються окремими блоками українською, російською та англійською мовами.

9. Обов'язковими є **посилання** на джерела використаних матеріалів, фактичних та статистичних даних (подають в тексті статті у квадратних дужках). Назви використаних джерел (не менш як 10) у списку розміщують в порядку згадування в тексті. Обов'язковим є посилання в тексті статті на праці зарубіжних авторів (їх прізвища подають українською, а в дужках – англійською мовою). Праці авторів, на прізвища яких є посилання в тексті статті, обов'язково мають бути в списку використаних джерел.

Посилання на підручники, навчальні посібники та науково-популярну літературу є небажаними. Посилання на власні публікації допускаються лише в разі нагальної потреби.

Вітаються посилання на наукові статті, надруковані у журналі “Світ фінансів” (архів статей в pdf див. на сайті журналу “Світ фінансів” <http://www.financeworld.com.ua> та у Національній бібліотеці імені В. І. Вернадського).

10. **Список використаних джерел** має складатися із двох блоків:

- 1) *Література*, де подаються джерела мовою оригіналу, оформлені відповідно до українського стандарту бібліографічного опису (форма 23, затверджена наказом ВАК України від 03 березня 2008 р. № 147);
- 2) *References* – ті самі джерела, транслітерація латинською та англійською мовою, оформлені за міжнародним бібліографічним стандартом APA-2010 (зразок див. http://mmi.fem.sumdu.edu.ua/sites/default/files/references_extend_summary_ukr.pdf). Назви періодичних україно- та російськомовних видань (журналів, збірників та ін.) пода-

ються транслітерацією (див. правила української транслітерації), а в дужках – англійською мовою.

11. Автор (співавтори) повинні обов'язково представити довідки про автора(ів), в якій вказати:
- прізвище, ім'я та по батькові автора (співавторів);
 - науковий ступінь, учене звання, посаду за основним місцем роботи (англійською мовою – вказувати тільки ту частину назви організації, що стосується поняття юридичної особи, не зазначати назви кафедри, лабораторії, іншого структурного підрозділу всередині організації);
 - наукову спеціальність, у рамках якої написана стаття;
 - для аспірантів – рік навчання, ПІБ, науковий ступінь, учене звання, посаду, контактний тел. наукового керівника;
 - точну поштову адресу, куди надсилатиметься авторський примірник журналу;
 - контактні телефони;
 - особистий e-mail автора (співавторів).

12. **Вимоги до англomовних анотацій.** Анотація англійською мовою (Abstract) повинна бути складена відповідно до вимог міжнародних наукометричних баз. Abstract потрібно вставити в текст статті, а також надіслати окремим файлом разом із українським оригіналом. Abstract за обсягом має бути більшою, ніж українсько- та російськомовна анотації, оскільки це фактично стислий виклад статті, її реферування.

Структура і зміст англomовних анотацій:

- 1) проблема – **Introduction**;
- 2) мета – **Purpose**;
- 3) методи дослідження – **Methods** (доцільно описувати лише в тому випадку, якщо вони містять новизну і становлять інтерес з погляду представленої статті);
- 4) основні результати дослідження – **Results** (треба описувати точно та інформативно, наводячи основні теоретичні й експериментальні результати, фактичні дані, виявлені взаємозв'язки і закономірності. При цьому надається перевага новим результатам та даним довгострокового значення, важливим відкриттям, висновкам, що спростовують існуючі теорії, а також даним, що, на думку автора, мають практичне значення);
- 5) висновки та конкретні пропозиції автора – **Conclusion** (можуть супроводжуватися рекомендаціями, оцінками, пропозиціями, гіпотезами, описаними у статті).

Відомості, що містяться в назві статті, не повинні повторюватися в тексті англomовної анотації. Варто уникати зайвих вступних фраз (наприклад, “автор статті розглядає...”). Історичні довідки, якщо вони не складають основний зміст, опис раніше опублікованих робіт і загальноновідомі положення в анотації не наводяться. Слід вживати практичні конструкції, властиві мові наукових документів, уникати складних граматичних конструкцій та застосовувати ключові слова з тексту статті. Текст має бути лаконічним і чітким, вільним від другорядної інформації, зайвих вступних слів, загальних і незначних формулювань. Скорочення й умовні позначки, крім загальноновживаних, застосовують у виняткових випадках. Обсяг Abstract визначається змістом публікації, але не повинний бути меншим, ніж дві третини сторінки. Abstract має бути написана якісною англійською мовою.

Запрошуємо до творчої співпраці.

*Редколегія наукового журналу
“Світ фінансів”*