

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ



До 50-річчя Тернопільського національного  
економічного університету

# ФІСКАЛЬНИЙ ПРОСТІР СТАЛОГО СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ ДЕРЖАВИ

*Монографія*

*За редакцією*

*доктора економічних наук, професора*

*А. І. Крисоватого*

Тернопіль  
TNEU  
2016

**Авторський колектив:**

д. е. н., проф. кафедри податків та фіскальної політики, ректор *А. І. Крисоватий*; к. е. н., доц. кафедри податків та фіскальної політики *Л. П. Амбрик*; к. е. н., доц. кафедри податків та фіскальної політики *Є. П. Бондаренко*; к. е. н., доц. кафедри податків та фіскальної політики *В. А. Валігура*; к. е. н., доц., докторант кафедри податків та фіскальної політики *О. Б. Васильчишин*; к. е. н., доц. кафедри податків та фіскальної політики *С. Д. Герчаківський*; к. е. н., ст. викладач кафедри податків та фіскальної політики *І. А. Гуцул*; к. е. н., доц. кафедри міжнародних економічних відносин і міжнародної інформатії *О. Б. Дем'янюк*; д. е. н., проф. кафедри податків та фіскальної політики *О. М. Десятнюк*; аспірант кафедри податків та фіскальної політики *Б. М. Дзюблюк*; к. е. н., ст. викладач кафедри податків та фіскальної політики *В. І. Дмитрів*; к. е. н., доц. кафедри податків та фіскальної політики *О. С. Заклекта-Берестовенко*; аспірант кафедри податків та фіскальної політики *А. М. Іванова*; викладач кафедри податків та фіскальної політики *І. П. Кекіш*; к. е. н., доц., в. о. зав. кафедри податків та фіскальної політики *А. І. Луцик*; к. е. н., доц. кафедри податків та фіскальної політики *Т. Я. Маршалок*; аспірант кафедри податків та фіскальної політики *С. В. Олексійчук*; к. е. н., доц., докторант кафедри податків та фіскальної політики *О. Ю. Сидорович*; к. е. н., ст. викладач кафедри податків та фіскальної політики *В. В. Сідляр*; викладач кафедри податків та фіскальної політики *В. Й. Титор*; к. е. н., доц. кафедри податків та фіскальної політики *Ф. П. Ткачик*; к. е. н., ст. викладач кафедри податків та фіскальної політики *В. В. Угрин*.

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Тернопільського національного економічного університету  
протокол № 3 від 16 листопада 2016 р.*

**Рецензенти:**

**Іванов Юрій Борисович** – доктор економічних наук, професор, академік Академії економічних наук України, Заслужений економіст України, професор кафедри оподаткування Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця;

**Андрущенко Володимир Леонідович** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри податкової політики Університету державної фіскальної служби України;

**Войцещук Андрій Дмитрович** – кандидат економічних наук, доцент, директор Департаменту спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення Державної фіскальної служби.

**Ф63 Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку держави :** моногр. / за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : THEU, 2016. – 332 с.  
**ISBN 978-966-654-438-7**

У монографії досліджено теоретико-методологічні підходи до формування фіскального простору Української держави в умовах розвитку світових інтеграційних процесів. Висвітлено теоретичну концептуалізацію фіскального простору держави. Розкрито проблематику використання фіскально-монетарних інструментів у забезпеченні сталого розвитку суспільства. Показано бюджетні дисбаланси фіскального простору України. Представлено реалії функціонування державних інституцій у фіскальному просторі України та євроінтеграційний контекст митної політики України. Основний акцент зроблено на аналізі та формуванні концептуальних підходів до реформування податкової, митної систем держави, сферах державного управління у фіскальній царині, проблемних аспектах фіскального адміністрування.

Монографія призначена для наукових працівників, викладачів, аспірантів та студентів, державних службовців, у тому числі працівників фіскальної служби, економістів-практиків, а також усіх, хто цікавиться проблемами фіскальної політики.

**ББК 65.261.41-18  
УДК 336.02 (477)**

**ISBN 978-966-654-438-7**

© А. І. Крисоватий та кол. авт., 2016  
© THEU, 2016

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА .....</b>	<b>5</b>
<b>Розділ 1. Теоретична концептуалізація фіскального простору держави.....</b>	<b>9</b>
1.1. Теоретико - методологічні підходи пізнання та концептуалізація сутності фіскального простору (А. І. Крисоватий, О. Ю. Сидорович).....	9
1.2. Архітектоніка фіскального простору держави (В. А. Валігура).....	27
1.3. Фіскальна політика України в умовах соціально-економічних диспропорцій (А. І. Луцик).....	45
<b>Розділ 2. Проблематика використання фіскально-монетарних інструментів у забезпеченні сталого розвитку держави.....</b>	<b>57</b>
2.1. Проблеми координації фіскальної та монетарної політики в контексті забезпечення сталого соціально-економічного розвитку держави (О. Б. Васильчишин).....	57
2.2. Переваги та недоліки політики фіскальної децентралізації в Україні – сучасні тенденції (Т. Я. Маршалок).....	80
2.3. Інструменти фіскальної консолідації та аналіз їх застосування в Україні (А. М. Іванова).....	100
2.4. Світові орієнтири й вітчизняні реалії екологічного оподаткування в системі координат «зеленої» економіки та сталого розвитку (Л. П. Амбрик) .....	116
2.5. Концептуальне значення спеціальних режимів оподаткування в податковому регулюванні (В. В. Сідляр).....	127

<b>Розділ 3. Бюджетні дисбаланси фіскального простору України..</b>	<b>141</b>
3.1. Прагматика формування та управління державним боргом в Україні (О. М. Десятнюк, С. В. Олексійчук).....	141
3.2. Феномен податкового боргу в Україні: проблеми зростання та напрямки мінімізації (В. В. Угрин).....	159
3.3. Моніторинг фіскального потенціалу бюджетоутворюючих податків в Україні (І. А. Гуцул)..	174
<b>Розділ 4. Реалії функціонування державних інституцій у фіскальному просторі України.....</b>	<b>189</b>
4.1. Оцінка функціонування митних інституцій в Україні: проблемні аспекти (С. Д. Герчаківський).....	189
4.2. Проходження державної служби у фіскальних органах в напрямку здійснення державної митної справи (В. Й. Титор).....	206
4.3. Фінансові пріоритети діяльності митних органів України (Є. П. Бондаренко).....	225
4.4. Роль консультаційних послуг в сфері оподаткування для держави і суспільства (В. І. Дмитрів).....	240
4.5. Формування та подання звітності до органів Державної фіскальної служби України: консультаційний аспект (Ф. П. Ткачик).....	251
<b>Розділ 5. Євроінтеграційний контекст митної політики України.....</b>	<b>265</b>
5.1. Європейський вектор торговельної та митної політики України (О. Б. Дем'янюк)..	265
5.2. Сутність митних режимів як фіскальних інструментів митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (І. П. Кекіш).....	276
5.3. Інтеграція України до Європейського Союзу: митні аспекти та економічні наслідки (Б. М. Дзюблюк, О. С. Заклекта-Берестовенко).....	293
<b>ЛІТЕРАТУРА.....</b>	<b>307</b>

## ПЕРЕДМОВА

Формування фіскального простору зумовлено необхідністю прийняття управлінських рішень щодо формування бюджетних ресурсів для модернізації економіки, здійснення структурних реформ соціальної сфери, формування стратегічних цілей розвитку держави. Актуальність поставленої проблеми полягає в тому, що в Україні питання формування фіскального простору набуває широкого розповсюдження тоді, коли країна зіткнулась з проблемою нестачі коштів в бюджеті для виконання державою своїх функцій.

Проблема розширення фіскального простору виникає насамперед тоді, коли надходжень до бюджету вистачає лише для покриття поточних видатків на рівні потреб «виживання», а уряд стикається зі значними труднощами щодо фінансування бюджетного дефіциту й не має ресурсів для інвестування в проекти розвитку. Обмеженість обсягів внутрішнього попиту, нерозвиненість фінансових ринків спонукають до розширення фіскального простору за рахунок зовнішніх запозичень, які використовуються переважно для фінансування дефіциту бюджету, зумовленого видатками споживання, а не видатками розвитку.

Стрімке розгортання глобалізаційних процесів в значній мірі видозмінили баланс багатомірностей вимірів полів геопростору зблизивши економіки різних країн світу, протікаючи в складному діалектичному сплетінні глобальних, національних та цивілізаційних протиріч. Процеси поглиблення економічної співпраці між країнами, регіонами,

суб'єктами господарювання, що проявлялись в посиленні міжнародних потоків товарів, послуг, капіталів, робочої сили, сприяли усвідомленню трансформації просторової організації соціальних відносин та взаємодій в усіх сферах життя соціуму.

На сьогодні надзвичайно актуальним у вітчизняній та світовій фінансовій науці є глибоке дослідження факторів формування та реалізації впливу фіскальної політики на глобалізаційні процеси, що потребує розгляду поняття «фіскального простору», яке є суміжним із поняттям фінансової гнучкості та безпосередньо з поняттям гнучкості фіскальної політики. Невирішеність проблематики формування фіскального простору в Україні в умовах глобалізаційних дисбалансів потребує його комплексного теоретичного та прикладного дослідження.

Представлена монографія є спробою комплексного дослідження теоретичних підходів і практичних аспектів фіскального простору у контексті його впливу на процеси поглиблення економічної співпраці між країнами, регіонами, суб'єктами господарювання, що проявлялись в посиленні міжнародних потоків товарів, послуг, капіталів, робочої сили, сприяли усвідомленню трансформації просторової організації соціальних відносин та взаємодій в усіх сферах життя соціуму.

У першому розділі монографії досліджується теоретична концептуалізація фіскального простору держави. Розглянуто сутність і наукові основи формування та функціонування фіскального простору. Охарактеризовано теоретичні основи архітекτονіки фіскального простору держави. Проаналізовано вплив фіскальної політики на економіку країни в умовах соціально-економічних диспропорцій.

Другий розділ присвячено проблемам використання фіскально-монетарних інструментів у забезпеченні сталого розвитку держави. Зокрема приділено увагу координації фіскальної та монетарної політики в контексті забезпечення сталого соціально-економічного розвитку держави. Виявлено переваги та недоліки політики фіскальної децентралізації в Україні. Досліджено інструменти фіскальної консолідації та проведено аналіз їх застосування в Україні. Представлено світові орієнтири й вітчизняні реалії екологічного оподаткування в системі координат «зеленої» економіки та сталого розвитку.

У третьому розділі монографії сконцентровано увагу на бюджетних дисбалансах фіскального простору України. Розглянуто прагматику формування та управління державним боргом в Україні. Представлено моніторинг фіскального потенціалу бюджетоутворюючих податків в Україні. Досліджено феномен податкового боргу в Україні: проблеми зростання та напрямки мінімізації.

Четвертий розділ монографії охоплює проблематику функціонування державних інституцій у фіскальному просторі України. Зокрема досліджено фінансові пріоритети діяльності митних органів України. Проведено оцінку функціонування митних інституцій в Україні та висвітлено їх проблемні аспекти. Висвітлено роль консультаційних послуг в сфері оподаткування для держави і суспільства. Проаналізовано консультаційний аспект формування та подання звітності до органів Державної фіскальної служби України.

П'ятий розділ монографії присвячено євроінтеграції митної політики України. Зокрема досліджено європейський вектор торговельної та митної політики України. Описана сутність митних режимів як фіскальних інструментів митного регулювання зовнішньоекономічної діяль-

ності. Висвітлено митні аспекти та економічні наслідки інтеграції України до Європейського Союзу.

Провідною ідеєю представленого монографічного дослідження є прагнення авторського колективу сформулювати новітні підходи до реалізації фіскального простору України на засадах сталого розвитку з урахуванням набутого світового та вітчизняного досвіду для підвищення добробуту населення та його збереження для майбутніх поколінь.

*Доктор економічних наук,  
професор, ректор ТНЕУ*

*А. І. Крисоватий*



# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНА КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ФІСКАЛЬНОГО ПРОСТРУ ДЕРЖАВИ

### 1.1. Теоретико-методологічні підходи пізнання та концептуалізація сутності фіскального простору

Входження людства в ХХІ ст. зумовило настання нової стадії розвитку суспільства, яка визначалась динамічним та різноплановим характером прояву, збурюючи стрімкі та незворотні зміни в соціальному, геополітичному й економічному вимірі. Об'єктивні цивілізаційні процеси неоднозначно вплинули на параметри функціонування національних економік, стимулюючи формування нової парадигми суспільного розвитку держави як активного учасника міждержавних конкурентних взаємодій у глобальному вимірі.

Стрімке розгортання глобалізаційних процесів видозмінили баланс багатомірностей вимірів полів геопростору, чим в значній мірі зблизили економіки різних країн світу, протікаючи в складному діалектичному сплетінні глобальних, національних та цивілізаційних протиріч. Процеси поглиблення економічної співпраці між країнами, регіонами, суб'єктами господарювання, що проявлялись в посиленні міжнародних потоків товарів, послуг, капіталів, робочої сили, сприяли усвідомленню трансформації просторової організації соціальних відносин та взаємодій в усіх сферах життя соціуму.

Універсальність категорії «простір» та її методологічні можливості аналізу зумовили розширення спектра категорійної сутності з виділенням окремих різновидів: соціального,

економічного, інноваційного, інформаційного, фінансового, політичного тощо. Якщо першопочатково простір визначався переважно як гомогенний, то цивілізаційні трансформації зумовили різке зміщення розуміння просторових властивостей в сторону гетерогенності, засвідчуючи цим самим його здатність формувати інші види просторових полів та взаємодіяти з ними, характеризуючись параметрами розміщення, протяжності, динаміки і статичності, багатомірності та багатоструктурності.

Геоелекономічний простір України також поступово переходить на нові горизонти цивілізаційного розвитку, які надають йому нового забарвлення і формують нову картину світу, змінюючи цим самим і систему взаємовідносин як всередині країни, так і за її межами шляхом реформування багатьох інститутів економічного простору. Чи не найбільше трансформаційні процеси торкнулися інститутів оподаткування, які, виступаючи головним регулятором ринкового господарювання, є найефективнішим методом акумуляції доходів в бюджеті держави, дієвим інструментом державного впливу на життєдіяльність суспільства, засобом досягнення суспільної згоди та злагоди. Однак дослідження інститутів оподаткування показало, що очікуваних ефектів запровадження окремих їх складових є неможливе без аналізу загальних закономірностей та тенденцій функціонування середовища їх функціонування – фіскального простору, що, будучи різновидом похідної, основоположної та універсальної категорії «простір», є концептом пізнання важливої складової функціонування суспільства у сфері фіскалу.

Історія філософської та економічної думки засвідчує, що сутність простору, його природа та механізми розвитку знаходили свою інтерпретацію у працях практично всіх відомих мислителів минулого та сьогодення. Великий філософ давнини Арістотель розумів простір як порядок взаємного розміщення тіл, а час – як порядок заміняючих один одного явищ. Давньогрецькі філософи Демокріт і Епікур, тлумачили простір як деяку пустоту, в якій атоми утворюють множину фізичних тіл, відображаючи атомістичне розуміння світу, що в подальшому знайшло поширення в

роботах Д. Бруно, Г. Галілея, Р. Декарта, І. Ньютона, втілившись в розуміння простору як універсальної системи руху тіл.

Застосування поняття «простір» в явному чи прихованому вигляді можна зустріти в працях багатьох теоретиків як класиків, так і сучасників, що використовували просторовий підхід з метою окреслення первинної, системоутворюючої функції розвитку системи. Однак, філософські категорії «простору» і «часу» досі не мають однозначного трактування серед науковців, але в понятійному апараті сформувалось загальноприйнятне їх визначення з яскраво вираженим філософським контекстом. В матеріалістичному трактуванні «простір-час» розглядаються як єдина форма існування матерії, що «...характеризує її протяжність, структурність, співіснування і взаємодію елементів у всіх матеріальних системах. Простір і час нерозривно пов'язані між собою, їх єдність проявляється в русі і розвитку матерії»<sup>1</sup>. Таким чином, простір виконує двоєдину функцію: забезпечує перебіг процесів і явищ в середовищі розгортання і одночасно активно впливає на них.

Використання даного поняття впродовж останніх років стало особливо популярним в економічній літературі, однак концептуалізацію економічного простору неможливо назвати завершеною, усталеною, так як досі не розроблена методологічна база його пізнання та дослідження. Причиною цьому є недостатність наукового інтересу, бо «...незважаючи на визнання факту існування такого простору, він сприймався переважною більшістю економістів-теоретиків як даність, але вивчення його властивостей, функцій, сутності процесів, що в ньому відбуваються, поведінки економічних суб'єктів у цьому просторі залишалося за бортом економічної теорії»<sup>2</sup>. На наш погляд, передумова такої незавершеності полягає в розумінні економічних процесів як лінійно визначених, прогнозованих і керованих, оскільки ортодоксальні економічні теорії опирали-

<sup>1</sup> Философский энциклопедический словарь / гл. ред. Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев и др. – М. : Сов. энциклопедия, 1983. – С. 541.

<sup>2</sup> Бияков О. А. Теория экономического пространства: методологический и региональный аспекты [Електронний ресурс] / О. А. Бияков. – Режим доступа : <http://vnt.kuzstu.ru/books/shelf/book7/index.htm>.

ся на такі принципи: обмеженість ресурсів, необхідність вибору, раціональність поведінки, стійкість переваг, методологічний індивідуалізм, рівновага. Проте усвідомлення нелінійності процесів розвитку соціально-економічних систем, переосмислення ідей ентропійного зростання, поширення метафізичних підходів в обґрунтуванні причинно-наслідкових зв'язків визначили доцільність пошуку нових онтологічних горизонтів.

Знаковими в трактуванні безпосередньо економічного простору були розробки німецького теоретика Ф. Фон Ратцеля, який в книзі «Політична географія» (1897) обґрунтував органічну теорію держави як живого організму. Його погляди були використані іншим західним теоретиком Р. Челленом у трактаті «Держава як форма життя», де стверджувалось: «...держави народжуються, розвиваються, гинуть і помирають, тобто представляють собою форми життя. Їх буття підкоряється загальному закону боротьби за виживання – боротьби за простір»<sup>3</sup>. Звідси, згідно з поглядами мислителя, держава є визначеною формою господарства, що характеризується фізико-географічним і просторовим організмом.

<b>Самовідтворюваність</b> Здатність системи підтримувати баланс просторової структури шляхом оптимального поєднання формальної і неформальної складової.		<b>Циклічність</b> Перебіг розвитку, поширення та згортання простору відповідно до фаз життєвого циклу (економічного, політичного, соціального, цивілізаційного, інституціональних перетворень).	
<b>Неоднорідність</b> Наявність нелінійних процесів, які протікають в економічному просторі, чи зумовлюють різну ступінь залученості суб'єктів фіску в систему взаємодій та їх концентрацію.	<b>ВЛАСТИВОСТІ ФІСКАЛЬНОГО ПРОСТОРУ</b>		<b>Фрактальність</b> Здатність одного простору виступаючи самостійною одиницею одночасно входити в інші форми простору та вміщувати менші з них в собі, забезпечуючи таким чином просторову єдність.
<b>Синхронна корекція</b> Постійно існуючий процес узгодження індивідуальних та спільних інтересів учасників фіскального простору з інтересами інших його суб'єктів з послідовною корекцією поведінки на основі оцінки рівня трансакційних витрат, витрат часу та зусиль, що прикладаються для задоволення потреб, доступу до благ і ресурсів.		<b>Ієрархічність</b> Властивість фіскального простору, що відображає складність та багаторівність його структури, де більш високий ієрархічний рівень здійснює регулюючий та корегуючий вплив на нижчі рівні відповідно до спільних принципів побудови та засад функціонування.	

**Рис. 1.1. Властивості фіскального простору**

Джерело: складено автором.

<sup>3</sup> Снимщикова Н. К. Некоторые вопросы теории экономического пространства / Н. К. Снимщикова // Теория и практика общественного развития. – 2012. – № 7. – С. 274. – (Серия : Экономические науки).

Фіскальний простір як складова економічного простору володіє низкою властивостей, схематичне представлення яких подано на рис 1.1.

Зазначимо, що у фаховій літературі сформувалась достатньо широка палітра трактувань економічного простору та його різновидів, концепції представлення яких, на наш погляд, можна класифікувати таким чином:

– географічно-геополітична – визначає економічний простір з точки зору географічного контексту, тому має право на існування, та все ж виглядає поверхневою, оскільки обмежує його розгляд географічними межами, що не сприяє багатогранності трактування. Розширення цієї концепції було здійснене російським науковцем Є. Кочетовим, який трактував економічний простір та розглядав його як триєдину субстанцію: геополітичну, гео економічну і геостратегічну;

– інформаційно-комунікаційна концепція, що розвинулась впродовж останнього десятиліття і не володіла досить чіткими методологічними контурами. Полягає в трактуванні економічного простору через інформаційну складову економічних процесів і комунікацій. Прихильники цього концептуального підходу вважають, що економічний простір окреслюється інформаційними потоками, які визначають його межі, циркулюючи між економічними суб'єктами.

– ресурсна, яка в трактуванні економічного простору особливу роль відводить питанням обмеженості ресурсів. Апологет ресурсної концепції В. Радаєв зауважував: «...економічне може виникати всюди, де люди здійснюють стійкий вибір щодо використання обмежених ресурсів»<sup>4</sup>. Згідно з більш розгорнутим трактуванням цієї концепції, простір утворений: «а) фізичними і юридичними особами (суб'єктами), які для реалізації своїх економічних потреб і виражаючих ці потреби економічних інтересів вступають в економічні відносини; б) фізичними і нефізичними об'єктами, які є джерелом

---

<sup>4</sup> Радаєв В. В. Экономическая социология: курс лекций / В. В. Радаев. – М. : Аспект-Пресс, 1997. – С. 32–33.

економічних інтересів і економічних відносин»<sup>5</sup>. Зазначимо, що ресурсна концепція економічного простору в методологічному відношенні є частковою, оскільки орієнтується лише на перерозподіл ресурсів, до яких мають доступ суб'єкти економічної діяльності, і тим самим залишаючи поза увагою безпосередньо економічний процес.

На жаль, ресурсна концепція є домінуючою в трактуванні фіскального простору, оскільки ґрунтується на підходах, окреслених в звітах Європейського банку реконструкції і розвитку<sup>6</sup> та Світового банку<sup>7</sup>, в яких була представлена методика, що дозволяла в середньо- і довгострокових періодах визначати наявність чи відсутність бюджетних резервів з метою залучення додаткових грошових коштів для сприяння економічному розвитку.

Як наслідок, широке поширення отримало трактування, що дублювало підхід, сформований фахівцями Міжнародного валютного фонду та Світового банку, визначаючи фіскальний простір «...як бюджетний резерв, що може бути використаний в визначених цілях без негативного впливу для фінансових позицій та стабільності економіки»<sup>8</sup>. Означена концепція фіскального простору досить широко використовується міжнародними фінансовими інституціями при прийнятті рішень щодо країн, які потребують фінансової допомоги. Як зазначає П. Хеллер, уряд країни може створювати фіскальний простір шляхом збільшення податкових надходжень, отримання зовнішніх грантів і кредитних ресурсів як внутрішніх, так і зовнішніх, а також скорочення менш пріоритетних витрат з умовою відсутності ймовірної шкоди як для макроекономічної стабіль-

<sup>5</sup>Чекмарев В. В. К теории экономического пространства / В. В. Чекмарев // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2001. – № 3. – С. 27.

<sup>6</sup>Налогово-бюджетная политика и экономический рост. Уроки для Восточной Европы и Центральной Азии / под ред. Ш. Грей, Т. Лейн, А. Варудакиса ; The international Bank of for reconstruction and development; the World bank. – М., 2007. – 391 р.

<sup>7</sup>Створення фіскального простору для економічного зростання. Огляд державних фінансів України : док. Світового банку / Підрозділ з питань подолання бідності та економічного розвитку ; Регіон Європи і Середньої Азії. – 14 верес. 2006 р. – Звіт № 36671 – UA. – 185 с.

<sup>8</sup>Хеллер П. Фискальное пространство – что это такое и как его получить? / П. Хеллер // Финансы и развитие. – 2009. – Июнь. – С. 32.

ності, так і для стійкості бюджету з можливістю фінансування державних витрат. При цьому фундаментальними факторами, які можуть впливати на його масштаб, є:

- зміна пріоритетів витрат шляхом скорочення непродуктивних, що може включати зменшення субсидій, військових асигнувань, скорочення заробітної плати. Разом з тим, особлива увага відводиться продуктивним витратам, зменшення фінансування яких може мати негативні соціальні наслідки, пов'язані з необґрунтованим послабленням певного сектору економіки та необхідністю вкладання значних обсягів ресурсів для його відновлення;

- підвищення ефективності реалізації програм, зменшення корупції та зростання якості управління, скорочення адміністративного навантаження та покращення координації витрат;

- збільшення доходів шляхом розширення податкової бази та покращення системи адміністрування податків. При цьому для країн з низьким рівнем доходів прийнятною межею податкових надходжень вважається рівень 15% ВВП;

- збільшення обсягу позик, що вимагає проведення оцінки соціальної та економічної віддачі від вкладень;

- грошово-кредитна експансія, використання якої є найбільш небажаним заходом через ймовірні інфляційні наслідки. До функцій державної політики у сфері грошово-кредитної політики має входити створення достатньої ліквідності для підтримки реального розвитку економіки;

- отримання великого обсягу зовнішніх грантів є реальним інструментом отримання допомоги країнами, що розвиваються від світової спільноти, які зазвичай характеризуються більш пільговими та прийнятними умовами в порівнянні з кредитами;

- проведення виваженої макроекономічної політики є додатковим стимулом економічного розвитку. Натомість нездатність урядів країн реалізовувати відповідні макроекономічні заходи зумовлює скорочення програм підтримки МВФ.

Безумовно, погоджуючись з виділеними факторами взаємозв'язку та взаємовпливу доходів та витрат бюджету

ту, все ж вважаємо не зовсім точним використання поняття «фіскальний простір» в означеній редакції, що зумовлює необхідність певних авторських пояснень.

Першопочатково зазначимо, що філософські категорії «простору» і «часу» досі не мають однозначного трактування серед науковців, але в понятійному апараті сформувалось загальноприйнятне їх визначення з яскраво вираженим філософським контекстом. У матеріалістичному трактуванні «простір-час» розглядаються як єдина форма існування матерії, «...що характеризує її протяжність, структурність, співіснування і взаємодію елементів в усіх матеріальних системах. Простір і час нерозривно пов'язані між собою, їх єдність проявляється в русі і розвитку матерії»<sup>9</sup>. Таким чином, визначення простору, якому приписується виконання двоєдиної функції: забезпечення перебігу процесів і явищ у середовищі розгортання та одночасно здійснення активного впливу на них, жодним чином не торкається ресурсно-резервних аспектів.

Як зазначають російські теоретики Є. Дьякова та Л. Перекрестова, термінологічно більш правильно буде використовувати поняття «ємкість». При цьому сукупність різних змістовних значень вимагає окреслення низки субординованих понять, зокрема: бюджетна ємкість (можливість здійснення додаткових витрат при незмінному рівні бюджетних доходів); ємкість бюджету (фактичний обсяг бюджетних ресурсів); бюджетний, фінансовий та податковий потенціал<sup>10</sup>. Субординація цих понять та точне категорійне трактування дозволяє більш чітко описувати можливості абсолютного зростання податкових надходжень, неподаткових доходів, трансфертів та позик, а також використання ефективних інструментів витрачання бюджетних коштів.

В цьому контексті цілком погоджуємось з думкою вітчизняного теоретика Т. Єфименко: «...витоки концепції «фіс-

<sup>9</sup> Философский энциклопедический словарь / гл. ред. Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев и др. – М. : Сов. Энцикл., 1983. – С. 541.

<sup>10</sup> Перекрестова Л. В. Основы концепции регионального фискального пространства / Л. В. Перекрестова, Е. Б. Дьякова, И. А. Сушкова // Актуальные вопросы экономических наук. – 2011. – № 22–2. – С. 106–114.



кального простору» (fiscal Spase) лежали не в теоретичній сфері, а, скоріше, виходили з потреб практики фінансового менеджменту для визначення джерел фінансових ресурсів на цілі розвитку та модернізацію економіки»<sup>11; 12</sup>. Подібною є думка вітчизняного теоретика О. Лактіонової, яка вважає, що таке трактування фіскального простору характеризувало «первісний» підхід, який, будучи доволі вузьким за своєю суттю, все ж був задовільним інструментом створення резерву для розвинених країн світу, що зумовлювалось необхідністю фінансування нових державних інвестицій, пов'язаних із технологічним розвитком і новими загрозами<sup>13</sup>.

Вважаємо, що складні процеси та взаємодоповнюючі взаємодії, що відбуваються на різних рівнях фіскального простору, визначають його сутність крізь призму вимірів суспільного буття, з якими він знаходиться у постійному діалектичному взаємозв'язку. Фіскальний простір як похідна економічного простору в загальному являє собою форму реалізації економічних явищ і процесів, що мають місце внаслідок існування певного типу взаємодій, які здійснюються у відповідності з встановленими нормами, «правилами гри», статусними ролями та інтересами учасників. У цьому контексті фіскальні взаємодії є специфічними формами взаємодії індивідів і їх груп з державою або державними інституціями з приводу створення, розподілу і перерозподілу доданої вартості, які реалізуються в межах інститутів оподаткування на певному рівні фіскального простору відповідно до багатовимірності моделей взаємодії, їх форм реалізації, статусних ролей, позицій та інтересів учасників.

Дослідження сутності фіскального простору дозволяє нам тлумачити його так:

– згідно з онтологічним підходом як форму буття соціально-організованої матерії, що відображає взаємодії між іс-

<sup>11</sup>Єфименко Т. І. Формування фіскального простору економічних реформ / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 3 – 23.

<sup>12</sup>Єфименко Т. І. Перспективи реформування фіскального простору місцевих бюджетів / Т. І. Єфименко // Наукові праці НДФІ. – 2012. – № 3 (600). – С. 20–23.

<sup>13</sup>Лактіонова О. А. Гнучкість фіскальної політики в умовах циклічного розвитку економіки [Електронний ресурс] / О. А. Лактіонова // БІЗНЕС-ІНФОРМ. – 2014. – № 6. – Режим доступу : [www.business-inform.net](http://www.business-inform.net).

нуючими суб'єктами фіску (домогосподарствами – учасниками виборчого процесу; платниками податків – донорами та реципієнтами суспільних благ; державами та інституціями з делегованими від імені держави повноваженнями; міждержавними організаціями та союзами), порядком їх розташування в структурно-ієрархічних мережах відповідно до багатомірності статусних ролей, позицій та інтересів;

– згідно з субстанційним підходом як єдиний багатомірний простір, в якому функціонують суб'єкти та відбуваються фіскальні взаємодії, що характеризуються певною тривалістю, глибиною взаємопроникнення та частотою.

Усіх учасників фіскальних взаємодій можна представити у певній класифікації з виділенням груп, кожна з яких в межах своєї групи може створювати мережі та ієрархії інших, зокрема:

– перша група учасників представлена законотворчими органами, яким делеговано право визначення норм і механізмів реалізації інституту податку як на державному, територіальному (територіальні громади наділені владними повноваженнями встановлювати та регулювати рівень оподаткування), так і на міждержавному рівні;

– друга група учасників представлена індивідами, домогосподарствами отримувачами суспільних благ територіального, державного і глобального рівнів;

– третя група учасників – платники податків у розрізі фізичних та юридичних осіб, що можуть оподатковуватись за принципом резидентства, джерела отримання доходу, його використання та ін.;

– четверта група учасників – податкові агенти, що задіяні в процесі контролю за правильністю обчислення, повноти та вчасності сплати податкових зобов'язань платників податків (фіскальні органи); виконують покладений на них нормами інституту податковий обов'язок (податкові агенти);

– п'ята група учасників територіального, державного та міждержавного рівнів, які наділені правом вирішення кон-

флікту інтересів та податкових спорів, що виникають між учасниками у процесі оподаткування між учасниками.

– шоста група охоплює інших учасників та їх групи, які опосередковано задіяні у процесах фіскальних взаємодій. До них відносимо фінансово-банківські установи, кредитні, страхові організації тощо.

Дослідження інституціональної сутності оподаткування доводить, що воно є одним з найбільш давніх суспільних інститутів, який виникнувши на ранніх етапах розвитку суспільних форм організації та являється індикатором рівня їх еволюції, залежить від об'єктивних і суб'єктивних передумов економічного, політичного та ідеологічного характеру, формується під впливом сукупності формальних, неформальних норм та правил поведінки між учасниками взаємодій.

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. При цьому неформальний інститут податку характеризується індивідуальним та суспільним характером прояву, який формується на рівні індивіда у вигляді базових патернів (звички, цінності, інтереси, вподобання, традиції, механізми прийняття рішень, мотивації та ментальні особливості, що визначають тип взаємодії та її результуючий ефект), його участь як носія інституту зумовлюють у взаємодіях певного типу, які проходячи крізь призму системи статусів та ролей, на суспільному рівні втілюються у податковій поведінці та культурі відповідного типу.

Інститути оподаткування можуть проявляти себе як норми, правила гри, поведінкові стереотипи та умови трансакційного обміну (рис. 1.2).

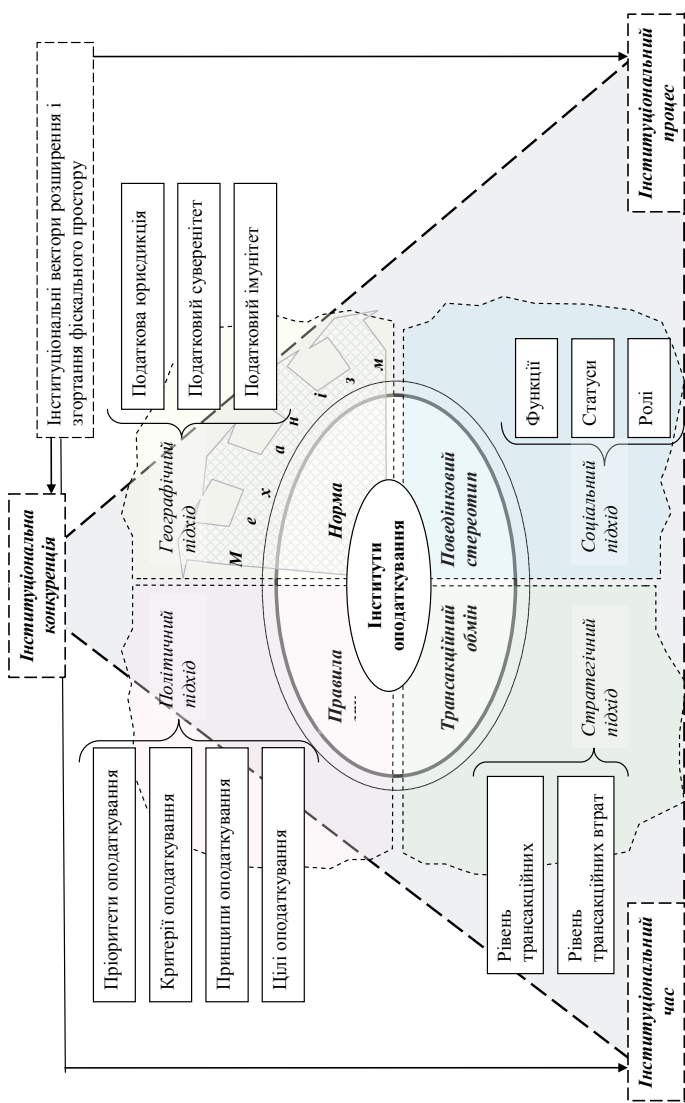


Рис. 1.2. Структура, елементи та вектори розширення і згортання податкової компоненти фіскального простору

Джерело: складено автором.

Представлення інститутів оподаткування як норм відповідає географічному підходу, який зумовлює повне та неподільне право кожної країни, її частин чи союзів країн на встановлення та застосування відповідних податкових законів та норм у межах означених кордонів. Принципи оподаткування, структура податкової системи та механізми реалізації податкової політики визначаються державою (її частиною чи союзами держав) самостійно і є обов'язковими на визначеній території.

Поширення інститутів оподаткування на території держави можливе завдяки податковій юрисдикції, податковому суверенітету та податковому імунітету держави.

Податкова юрисдикція держави ґрунтується на суверенному, повному і неподільному праві держави з метою формування дохідної частини бюджету встановлювати податки і застосовувати норми податкового законодавства щодо суб'єктів, які здійснюють економічну діяльність та отримують доходи в межах єдиного економічного простору держави.

Право держави застосовувати заходи економічного та позаекономічного примусу в акумулюванні податкових платежів може поширюватися лише в межах територіального простору держави на платників податків-резидентів, що здійснюють свою діяльність за межами держави.

Міжнародне право визнає територіальну юрисдикцію держави та юрисдикцію держави щодо осіб на основі критерію територіальності та резидентства. Критерій територіальності ґрунтується на територіальній приналежності суб'єкта, оподатковуючи тільки ті його доходи, які отримуються безпосередньо на території держави. Критерій резидентства бере за основу національну приналежність платника, який, визнаючись резидентом країни, підлягає оподаткуванню за всіма своїми доходам з усіх джерел, в тому числі закордонних. Статус резидентства до фізичних осіб встановлюється за місцем постійного проживання або за іншими подібними критеріями. Щодо юридичних осіб, то статус резидента визначається залежно від місця реєстрації, місця здійснення основної діяльності, місцезнаходження основного керівного ор-

гану або інших подібних критеріїв. Міжнародні податкові норми з метою визначення підпорядкованості особи чи суб'єкта податковому законодавству певної країни враховують чинник її безпосереднього взаємозв'язку з економікою держави.

Податковий суверенітет проявляється у прийнятті державою норм, що регламентують визначення і поширення податкової юрисдикції самостійного і повного права прийняття рішень щодо встановлення критеріїв, принципів та пріоритетів оподаткування, визначення об'єктів, платників та способів сплати податків. За твердженням французького теоретика Ж. Бодена, суверенітет – неодмінна ознака держави. Податковий суверенітет може бути представлений у верховенстві держави щодо визначення джерел державних доходів, засобів примусу, які покликані забезпечити захист майнових інтересів держави та форм державного контролю, який забезпечує своєчасність фактів порушення майнових інтересів держави<sup>14</sup>.

В глобальному економічному просторі податковий суверенітет являє собою сукупність правових норм та юридично закріплених правил, які регламентують взаємні зобов'язання держав шляхом визнання за кожною з них права на законне примусове вилучення частини приватної власності з метою вільного розпорядження природними та фінансовими ресурсами, здійснення економічної діяльності та рівноправної участі в міжнародних економічних відносинах.

В умовах бурхливого розвитку міжнародної економічної діяльності типовим є функціонування суб'єктів підприємницької діяльності в межах податкових систем кількох держав, для яких податки є основним джерелом фінансування суспільних потреб. Як зазначає вітчизняний теоретик Л. Вдовічена, «...з розвитком міжнародної торгівлі й глобалізації економіки конфлікти інтересів двох або більше держав у сфері оподаткування виникають частіше»<sup>15</sup>, які зумовлені існуванням між-

<sup>14</sup> Орлов М. Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства / М. Ю. Орлов // Финансовое право. – 2006. – № 2. – С. 20.

<sup>15</sup> Вдовічена Л. І. Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять / Л. І. Вдовічена // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2008. – Вип. 427 – С. 89–94.

народного подвійного оподаткування. При цьому податковий суверенітет та податкова юрисдикція, виступаючи якісними характеристиками держави як учасника міжнародних відносин, сприяють відстоюванню власних фінансових інтересів на міжнародному рівні.

Податковий імунітет – це непідкорення діям законодавчих, виконавчих та судових органів, юрисдикційним приписам з питань оподаткування іншої країни.

Трактування інститутів оподаткування як поведінкового стереотипу відповідає соціальному підходу і ґрунтується на тому, що громадянин – платник податку і одночасно отримувач суспільних благ щоденно взаємодіє з іншими громадянами та різними соціальними групами. Будучи членом багатьох соціальних груп, він займає в них відповідне становище, зумовлене ступенем включення в різні групи, а також становища, що обґрунтовується поняттями соціального статусу і соціальної ролі.

Якщо соціальний статус визначається положенням індивіда чи групи в соціальній системі, що володіє специфічними для цієї системи ознаками, то соціальна роль – це модель поведінки індивіда, об'єктивно задана соціальною позицією особистості в системі соціальних, суспільних і міжособистісних відносин. Іншими словами, соціальна роль – це поведінка, яка очікується від людини, що займає відповідний соціальний статус.

На думку західних теоретиків Т. Адорно та К. Хорні, сучасне суспільство вимагає від людини постійної зміни моделі поведінки для виконання конкретних цілей. Тому цілком звичним явищем в сучасному суспільстві є рольові конфлікти, які виникають у ситуаціях, коли від індивіда вимагається одночасне виконання кількох ролей з протилежними вимогами, зокрема платника податків та отримувача суспільних благ.

Соціальні статус і роль є певним чином двома сторонами одного феномена: якщо статус є сукупністю прав, привілей та обов'язків, то роль – дією в межах цих сукупностей

та обов'язків. Тому фіскальна роль суб'єкта оподаткування складається з рольового очікування (експектацій) та виконання цієї ролі.

Представлення інститутів оподаткування як правил гри актуалізує політичний підхід, приділяючи особливу увагу складовим реалізації податкової політики та податкової доктрини в межах конкретного фіскального простору, зокрема на рівні держави, її території (за умови, що територіальні органи влади наділені правом встановлювати і реалізовувати свою податкову політику) та об'єднання держав.

Згідно з вищезначеним підходом, фіскальний простір розуміється як:

- 1) простір взаємодії економічних суб'єктів;
- 2) простір, структурований статусами економічних агентів, їх груп та порядком пріоритетності їх соціальних позицій;
- 3) середовище розташування економічних суб'єктів, місце реалізації їх взаємодій, сфера боротьби за доступ до благ і ресурсів, що містяться в просторі;
- 4) сукупність відносин (зв'язків, взаємодій), в які вступає індивід, групи індивідів та суспільство загалом, тип яких визначає параметри розширення чи згортання фіскального простору.

Обґрунтування інститутів оподаткування як регулятора трансакційного обміну в значній мірі відповідає стратегічному підходу. Трансакційний обмін визначається трансакційними витратами та трансакційними втратами. Трансакційні витрати відображають необхідний обсяг фінансових ресурсів, що сплачується економічними агентами для забезпечення функціонування інституту оподаткування, в результаті яких громадяни отримують від держави трансакційні блага – соціальні і суспільні блага, грошову систему, гарантії прав власності, особистої безпеки та ін.

Трансакційні втрати є обсягами втрат, що зазнають економічні агенти внаслідок існування інституціональних дисфункцій у всіх їх формах і різновидах. До них ми відносимо втрати, що зумовлені: неефективністю прийняття законодав-



чих рішень з питань оподаткування, складання нереальних планів-прогнозів податкових надходжень, неузгодженість функціонування структур фіскальних органів, неефективний захист трансакцій та способів їх здійснення одним з агентів чи відмови від участі в них (наприклад, через існування значної корупційної складової), внаслідок розгортання конфлікту інтересів та ін. Суб'єкти оподаткування, оцінюючи ефективність окремого фіскального простору, аналізують не лише рівень трансакційних витрат, але і ймовірні трансакційні втрати, зумовлені дисфункцією окремих суспільних інститутів, в тому числі інститутів оподаткування.

Трансакційний підхід, на основі якого суб'єкти постійно перебувають у процесі оцінки «вигоди-втрати», дозволяє сформувати альтернативне бачення процесів інституціональних трансформацій, обґрунтувати вибір еволюційних альтернатив розвитку на основі характеристик вибору найефективніших суспільних стандартів і норм взаємодії. Саме цей підхід як методологічне втілення принципу «невидимої руки ринку» дозволяє обґрунтувати наявність здавалося б не пов'язаних між собою процесів, в основі яких лежить одна і та ж закономірність. Суть її зводиться до існування полів фіскального простору, в яких «умовно гарантовані» мінімальні трансакційні витрати, витрати часу та прикладені зусилля встановлюють переваги в реалізації благ та інтересів суб'єктів, гарантії існування яких зумовлюють усвідомлене перетікання економічного, кадрового, соціального потенціалу, доходів та ресурсів з одних рівнів та полів простору в інші, подібно до процесів дифузії в хімічних чи фізичних системах.

За аналогією з фізичними системами, в яких перенесення основних часток різної природи зумовлюється хаотичним тепловим рухом молекул у просторі, зумовлюючи певну їх концентрацію, так само і в економічних системах особлива активізація економічних взаємодій можлива за умови, що інститути забезпечують підґрунтя для ефективного, вигідного обміну. В ранніх примітивних суспільствах сторони обміну до-

тримувались визначених умов, що не вимагало застосування інститутів контролю і примусу, а трансакційні витрати взагалі були відсутні. В умовах неперсоніфікованого обміну добробут індивідів залежить від ефективності здійснення обміну в просторі і часі, а інституціональні обмеження визначають свободу індивіда, формують систему формальних і неформальних обмежень та набір дозволених альтернатив для різних контекстів.

Конфігурації трансакційного обміну визначаються його інтенсивністю, масштабом трансакційних втрат та екстерналіями, наявність яких на основі принципів агломерації формують полюси та точки зростання певного різновиду фіскального простору. Фіскальний простір, залежно від просторово-часових координат та спектру поширення, може виступати глобальним, міждержавним, державним та локальним, кожен з яких характеризується тенденціями розширення та згортання. Згортання фіскального простору держави зумовлене дисфункцією інститутів, припиненням виконання ними встановлених та визначених завдань. При цьому повна ліквідація окремих інститутів оподаткування неможлива, оскільки зумовлена стійким, тривалим характером існування, наявністю свого роду «інституціональної пам'яті», що безпосередньо залежить від особливостей попереднього розвитку. Навіть за умови припинення дії окремого інституту, його вплив зберігається в інституціональному просторі як досвід, потенційно існуючи в ньому та володіючи здатністю до самовідновлення за певних умов.

Безумовно, будь-які дії з забезпечення функціонування фіскального простору є завданням доволі складним, навіть для країн з розвиненою ринковою економікою. Підтримка розгортання процесів фіскального континууму зумовлює необхідність врахування великої кількості чинників та постійного моніторингу ймовірних ризиків і загроз, аналізу рівня ефективності здійснюваних заходів впливу, оцінки відповідності формальних інститутів соціально-економічним тенденціям розвитку. Тому система заходів розширення фіскально-

го простору повинна бути спрямована на якісне покращення фіскальних взаємодій та включати в себе систему заходів з мінімізації трансакційних витрат і втрат суб'єктів, дохід від реалізації права власності на активи яких забезпечуватиме приріст національного багатства, позитивну динаміку макроекономічних показників та підвищення рівня конкурентоспроможності суспільних інститутів.

## **1.2. Архітекtonіка фіскального простору держави**

Феномен фіскального простору є гетерогенний за своїм складом та структурою. Тому доцільним є дослідження специфіки його формування, складу, структури, взаємовпливу та взаємозв'язку компонент і архітекtonіки фіскального простору загалом. Під цим поняттям ми розуміємо представлення структурних закономірностей побудови фіскального простору. Тобто його архітекtonіка виявляється у взаємозв'язку та взаємовпливі визначальних і похідних компонент.

Виходячи із сутності фіскального простору як середовища, у якому виникають фінансові відносини між суб'єктами здійснення фіскальної політики, одним із елементів фіскального простору є саме суб'єкти здійснення фіскальної політики. Основним із таких суб'єктів є держава в особі окремих органів, установ та організацій, а також платники податків та громадяни, які споживають суспільні блага. Однак на цьому коло суб'єктів не замикається і до них можна віднести й інші інституції, на які поширюється дія фіскальної політики. Та все ж ключовими суб'єктами є саме названі, які й забезпечують формування доходів держави, виступають їх реципієнтами і визначають правила щодо акумуляції та розподілу фінансових ресурсів держави.

Проводить фіскальну політику держава через свої органи законодавчої та виконавчої влади за допомогою певних засобів. Такими засобами виступає інструментарій фіскальної політики, який є ще одним із елементів фіскального про-

стору держави. Вибір і застосування інструментів фіскальної політики ґрунтується на економічних законах, принципах, критеріях та правилах.

За допомогою застосування інструментів фіскальної політики держава здійснює вплив на інші суб'єкти, виходячи із тієї чи іншої соціально-економічної ситуації у суспільстві. Відповідно, під впливом прояву таких інструментів суб'єкти фіскальної політики раціонально або ірраціонально реагують на створені умови. На наш погляд, будь-яка поведінка суб'єктів фіскальної політики є ще одним елементом архітекtonіки фіскального простору, який формує зворотній зв'язок між державою як суб'єктом, що проводить фіскальну політику та іншими її суб'єктами.

Ще одним елементом архітекtonіки фіскального простору держави є фінансові відносини, що виникають між суб'єктами фіскальної політики. Основними формами таких відносин є відносини щодо формування, розподілу та використання фінансових ресурсів держави.

Важливим елементом архітекtonіки фіскального простору держави є умови, в яких формуються згадані фінансові відносини. На наш погляд, такі умови визначаються окремими факторами та соціальними нормами. У свою чергу, найважливішими з факторів впливу є економічні, соціальні, політичні та екологічні. За регулятивними особливостями соціальні норми поділяють на норми права, норми моралі, норми звичаїв і норми громадських організацій.

Графічне представлення архітекtonіки фіскального простору подане на рис. 1.3, де зазначено, що результатом функціонування чи реалізації фіскального простору є створені та ефективно використані фінансові ресурси і позитивний вплив на соціально-економічний розвиток суспільства. Натомість його стратегічною метою є досягнення добробуту суспільства.



Рис. 1.3. Архітектура фіскального простору держави

Джерело: складено автором.

Охарактеризуємо детальніше окреслені елементи фіскального простору та взаємозв'язки між ними. На наш погляд, визначальними елементами фіскального простору є суб'єкти фіскальної політики та мотиваційні основи їх діяльності. Як уже зазначено, основними суб'єктами фіскальної політики є держава, платники податків та громадяни, які отримують суспільні блага. Проте, розглядаючи фіскальну політику з точки зору формування фінансових відносин, ми вважаємо, що при виділенні її суб'єктів необхідно враховувати як формальні інститути

фіскальних відносин, так і неформальні. Тобто до суб'єктів фіскальної політики потрібно також відносити її опосередкованих учасників, які впливають на середовище функціонування фіскальних відносин. Таким суб'єктом фіскальної політики є носій податку. Ми виділяємо останнього як опосередкованого суб'єкта фіскальної політики у зв'язку з тим, що його визначення неформалізоване у законодавчій базі щодо справляння податків.

Натомість у результаті явища перекладання носій податку є ключовою особою оподаткування і, відповідно, фіскальної політики, яка в кінцевому випадку несе весь тягар податків.

У процесі здійснення фіскальної політики окреслені суб'єкти несуть певне функціональне навантаження. Держава є єдиним суб'єктом, який проводить фіскальну політику в особі окремих органів влади. Виходячи із наведених у попередньому підрозділі визначень фіскальної політики, у світовій фіскальній теорії це поняття розглядається як зміни в урядових видатках та оподаткуванні<sup>16; 17; 18</sup>. Тому на перший погляд складається враження, що основним державним органом, що проводить фіскальну політику, є уряд. Однак детальніший аналіз даного процесу переконує в тому, що домінуючою владою у сфері реалізації фіскальної політики є законодавча. Це пояснюється тим, що важливі зміни у процесі оподаткування, які визначають фіскальну політику, однозначно втілюються через прийняття окремих нормативно-правових актів законодавчим органом влади. Це ж саме стосується й політики державних видатків, стратегічні орієнтири якої закладаються бюджетним законодавством на відповідний рік.

Виконавчі органи влади в особі уряду, фіскальної служби та інших установ забезпечують втілення фіскальної політики на практиці. Важливі функції у сфері розробки напрямів та реалізації фіскальної політики в Україні покладено зокрема на Міністерство фінансів. Відповідно до Положення про Міністерство

<sup>16</sup> Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика : в 2 т. Т. 1 / пер. с англ. 11-го изд. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М. : Республика, 1992. – 399 с.

<sup>17</sup> Дорнбуш Р. Макроекономіка / Р. Дорнбуш, С. Фишер. – М. : Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997. – С. 90.

<sup>18</sup> Самуельсон П. А. Макроекономіка / П. А. Самуельсон, В. Д. Нордгауз. – К. : Основи, 1995. – С. 389.

фінансів України<sup>19</sup>, воно формує та забезпечує реалізацію державної фінансової, бюджетної, а також податкової і митної політики, окрім адміністрування податків, зборів, митних платежів та реалізації податкової і митної політики. Завдяки формуванню проекту Державного бюджету України Міністерство фінансів забезпечує концентрацію фінансових ресурсів на пріоритетних напрямках соціально-економічного розвитку України.

Контролюючим органом у сфері оподаткування та митної справи є Державна фіскальна служба України, основним завданням якої є реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів тощо. Отже, завданням служби є саме контроль. Тому при наявності проблем у сфері законодавчого закріплення тактики і стратегії фіскальної політики навіть ефективна робота контролюючих органів не зможе принести бажаного результату у сфері фіскальної політики.

У процесі проведення фіскальної політики задіяні й інші державні органи. До них можна віднести Державну казначейську службу України, яка забезпечує касове обслуговування бюджетів; Національний банк України та систему комерційних банків, через які проводяться платежі; державні фонди соціального страхування, що здійснюють видатки у сфері своєї компетенції; Державну службу зайнятості, яка здійснює виплати по безробіттю та багато інших державних органів, які тією чи іншою мірою дотичні до процесу втілення фіскальної політики. З іншого боку, будь-який державний орган є розпорядником бюджетних коштів відповідного рівня, тому в частині освоєння державних коштів виступає суб'єктом фіскальної політики.

---

<sup>19</sup> Указ Президента України «Про Положення про Міністерство фінансів України» № 446/2011 від 8 квітня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>.

Платники податків як суб'єкти фіскальної політики виконують функцію розрахунку та сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Відповідно до Податкового кодексу України<sup>20</sup>, платниками податків є фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів. На законодавчому рівні платників податків наділено правами та визначено їх обов'язки. Податковим кодексом України до платників податків прирівнюються податкові агенти, що визначаються як особи, на яких покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Важливими суб'єктами фіскальної політики є громадяни, які отримують суспільні блага. Функціонування цих суб'єктів не регламентується законодавчо, тому їх функціональне навантаження потрібно розглядати більше крізь призму неформальних інститутів фіскальної політики. З одного боку громадяни, які отримують суспільні блага, є пасивними суб'єктами фіскальної політики, оскільки їх пряме функціональне навантаження полягає у споживанні суспільних благ. Проте більшість таких громадян одночасно являються платниками податків, а їх поділ на окремі суб'єкти фіскальної політики є умовним за функціональним навантаженням у процесі сплати податків і отримання суспільних благ. Відповідно, виходячи з сутності податків, які за теорією шведського економіста Е. Ліндаля є ціною суспільних благ, громадяни, які сплачують податки, прагнуть максимізувати від цього вигоду у вигляді отриманих суспільних благ. Тому позиція саме цих суб'єктів фіскальної політики, які у сукупності виражають інтереси усього суспільства, є визначальною при

<sup>20</sup> Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran785#n785>.



виборі стратегії фіскальної політики. Так, у суспільстві можуть домінувати різні позиції щодо варіанту делегування державі повноважень у забезпеченні населення суспільними благами. При свідомому встановленні низьких рівнів оподаткування суспільство відводить державі меншу роль у забезпеченні громадян. Натомість, коли на суспільному рівні приймається варіант сплати більшої частки податків – громадяни очікують взамін відповідну кількість суспільних благ, а через ринкові механізми громадяни отримують меншу частку благ. У цій ситуації головним є те, щоби сума сплачених податків була співмірною із отриманими суспільними благами, тобто податки мають вертатися населенню з високим коефіцієнтом віддачі.

Втілення на законодавчому рівні волі суспільства має відбуватися через виборчий процес. Тобто населення може підтримати ту політичну силу, позиція якої в частині фіскальної політики відповідає загальному баченню суспільства.

Фізична особа може бути платником податку та одночасно громадянином, який отримує суспільні блага, та ж сама особа зазвичай виконує суспільну роль носія податку. Носій – це особа, на яку в кінцевому випадку лягає весь тягар оподаткування за допомогою процесу перекладання податків.

При дослідженні явища перекладання податків виникає питання, хто взагалі може нести їх тягар, іншими словами, хто може бути носієм податків. Безсумнівно, до цієї категорії належать споживачі товарів та послуг, платники податку, працівники. Однак не всі платники податку є кінцевими його носіями, згідно з твердженням лауреата Нобелівської премії з економіки Дж. Стігліца: «...корпорації не можуть нести тягар податку, це можуть робити лише люди (працівники, споживачі або власники капіталу)»<sup>21</sup>. Таким чином, у випадку, коли створюється ситуація зворотного перекладання податку на виробника-юридичну особу, істинним його носієм є не підприємство, а людина в особі власника капіталу.

Мотиваційною основою діяльності усіх суб'єктів фіскальної політики є інтерес. У свою чергу інтереси суб'єктів вира-

<sup>21</sup> Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора / Джозеф Е. Стігліц ; пер. з англ. А. Олійник, Р. Сільський. – К. : Основи, 1998. – С. 495.

жають і представляють люди, тому саме інтереси людини є першоосновою при дослідженні позицій окремих суб'єктів фіскальної політики у процесі її здійснення.

Людина постійно намагається задовольнити потреби, що є наслідком фізіологічної діяльності організму та формування у результаті розумової активності особи. Тобто людина перебуває у постійному пошуку і намаганнях досягти того, що її цікавить. Але очевидно, що міра задоволеності особистості не є прямопропорційною залежністю від обсягу спожитих матеріальних чи нематеріальних ресурсів. Для неї важливо отримати чи задовольнити ті потреби, що є актуальними та цікавими у відповідний момент. Отже, визначальна мотиваційна основа діяльності людини – сформовані потреби й інтереси. З цього приводу німецький філософ Георг Гегель зазначив, що нічого не діється без інтересу<sup>22</sup>.

Носієм інтересів можуть бути окрема людина, група людей, держава, суспільство чи навіть об'єднання держав. Така різноманітність носіїв інтересів і власне іманентна природа або спрямованість самого інтересу зумовлюють конфлікт інтересів різних суб'єктів або їх неузгодженість. Це знижує ймовірність досягнення певних потреб, задоволення інтересів і спричиняє матеріальні та нематеріальні обмеження членів суспільства.

Враховуючи сутність фінансових відносин, які виникають у процесі здійснення фіскальної політики, інтереси її суб'єктів є різними. Носій податків прагне звільнитися від його тягаря, платник податку намагається мінімізувати податкове зобов'язання, громадянин як споживач суспільних благ зацікавлений у максимізації повернення податків у вигляді суспільних благ, а держава хоче отримати якомога більше ресурсів за рахунок податків для виконання своїх функцій. Саме тому виникає проблема узгодження інтересів згаданих суб'єктів у процесі ведення фіскальної політики держави. І основну роль у цьому процесі покладено на державу, як суб'єкта, що визначає напрями політики та втілює її на практиці. Від надмірної максимізації податкового навантаження державу зупиняє не-

<sup>22</sup> Гегель Г. В. Ф. *Философия истории* / Георг Вильгельм Фридрих Гегель // Сочинения. Т. VIII. – М.–Л. : Соцэкгиз, 1935. – 468 с.

обхідність постійного фінансування своїх функцій. Це, відповідно, змушує державу вибирати методи і встановлювати рівні оподаткування та фінансування суспільства, які забезпечуватимуть стабільну податкову базу. З цього приводу відомий французький економіст Шарль Монтеск'є зауважив: «У справі оподаткування слід брати до уваги не те, що народ може дати, а те, що він може давати завжди»<sup>23</sup>.

У процесі досягнення своїх інтересів між суб'єктами фіскальної політики виникають фінансові відносини. Розуміння таких відносин ґрунтується на сутності категорії «фінанси». У вітчизняній економічній літературі в загальному трактуванні під фінансами розуміють економічні відносини, пов'язані з формуванням, розподілом та використанням централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів для виконання функцій та завдань господарюючих суб'єктів, а також будь-якої фізичної особи й суспільства загалом і забезпечення умов розширеного відтворення<sup>24</sup>. На наш погляд, саме фінансові відносини і відображають взаємодію між собою суб'єктів фіскальної політики у процесі формування (взаємодія держави і суб'єктів господарювання та фізичних осіб – платників податків та їх носіїв), розподілу і використання (взаємодія держави і громадян, які отримують суспільні блага) фондів грошових коштів. Тобто інтереси суб'єктів фіскальної політики спонукають їх вступати між собою у фінансові відносини, результатом яких є та чи інша поведінка.

Виходячи із сутності фіскальної політики та фінансових відносин, держава застосовує відповідний інструментарій для її проведення. Традиційно, опираючись на розуміння поняття «фіск» як державної скарбниці, до інструментів фіскальної політики логічно віднести податкові надходження та видатки бюджету, а точніше податкове регулювання і регулювання за допомогою видатків, оскільки державний бюджет передбачає як доходи, так і видатки. Такої позиції при аналізі фіскальної

<sup>23</sup> Білоус В. Т. Аналіз податкових надходжень: проблеми методології : моногр. / В. Т. Білоус, В. П. Ніколаєв, А. О. Чугаєв. – Ірпінь : Акад. ДПС України, 2003. – С. 10.

<sup>24</sup> Юхименко П. І., Федосов В. М., Лазебник Л. Л. [та ін.] Теорія фінансів: Підручник / За ред. проф. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – С. 4.

політики дотримуються багато науковців<sup>25; 26; 27</sup>. Проте у вітчизняній фіскальній теорії сформувалась і більш широка позиція щодо розуміння інструментарію фіскальної політики. Вона полягає в тому, що до арсеналу інструментів фіскальної політики окрім податкового регулювання і регулювання видатків належать також трансфертне регулювання та регулювання державного боргу<sup>28</sup>. Ми підтримуємо таку позицію, адже трансферти за своєю суттю є перерозподільчим механізмом формування видатків окремих бюджетів, від якого залежить ефективність фінансування суспільних благ. У свою чергу боргова політика є засобом формування доходів бюджету, який у сучасних соціально-економічних умовах широко і успішно застосовується багатьма державами світу для фінансування дефіциту бюджету та інших витрат.

Застосування того чи іншого інструменту фіскальної політики у відповідному напрямку залежить від соціально-економічного становища держави та циклічного розвитку економіки. Основними завданнями фіскальної політики є зміна реального обсягу національного виробництва і зайнятості, контроль над інфляцією та прискорення економічного зростання. Відповідно від того, на якій стадії економічного циклу знаходиться економіка держави, залежить дія інструментів фіскальної політики. Так, в період спаду постає питання застосування стимулюючої фіскальної політики. Вона включає в себе: збільшення державних витрат, зниження податків або поєднання наведених дій. Іншими словами, якщо на відповідний момент часу у державі є збалансований бюджет, фіскальна політика має рухатися в напрямку бюджетного дефіциту в період спаду або депресії. І навпаки, якщо в економіці присутня викликана надлишковим попитом інфляція, в такому випадку доцільно застосовувати стримуючу фіскальну політику. Вона

<sup>25</sup> Бантон В. Д. Л. Фіскальна політика та механізм її реалізації / В. Д. Л. Бантон, В. І. Тарангул // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. – № 21. – С. 30–35.

<sup>26</sup> Александрова М. М. Модифікація інструментів фіскальної політики в умовах кризи / М. М. Александрова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 8. – С. 35–40.

<sup>27</sup> Коновалова І. Трансформація змісту фіскальної політики: цілі та взаємозв'язки / Інна Коновалова // Ринок цінних паперів України. – 2014. – № 9-10. – С. 11–24.

<sup>28</sup> Крисоватий А. І. Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. І. Луцик. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2003. – С. 11.

включає зменшення державних видатків, збільшення податків чи поєднання наведених дій<sup>29</sup>.

Інструменти фіскальної політики можна по-різному застосовувати також у залежності від виду фіскальної політики, яку поділяють на дискреційну та недискреційну. Дискреційна фіскальна політика впливає на реальний обсяг виробництва, зайнятість та інфляцію за допомогою свідомої зміни податкових надходжень, видатків бюджету та інших інструментів. Іншими словами, така зміна вводиться в дію законодавчо при виникненні негативних явищ в економіці. Зрозуміло, що зміна податкових надходжень не приймається законом, він лише встановлює ставки податків, визначає їх базу, пільги та інші елементи. Натомість в результаті реакції платників на такі зміни зростають або знижуються податкові надходження.

Позитивом дискреційної фіскальної політики є широке коло застосування важелів політики в межах окремого інструменту. Натомість негативом є проблеми часу або лаги фіскальної політики. Лаги фіскальної політики – це періоди між моментом настання кризових явищ в економіці до прийняття рішення про необхідні зміни у нормативно-правовій базі і до моменту позитивної реакції економіки на прийняті зміни.

Загальний період часу від виникнення кризових явищ в економіці до законодавчого закріплення інструментів фіскальної політики триває 5–7 місяців<sup>30</sup>. Цей період називається внутрішнім лагом фіскальної політики. У свою чергу, внутрішній лаг поділяється на лаг розпізнавання – період між початком економічного спаду і моментом усвідомлення цього факту й адміністративний лаг – період від моменту визнання необхідності застосування фіскальних інструментів до моменту їхнього законодавчого впровадження.

Оскільки прийняття та внесення змін до законів не є самоціллю, законодавця цікавить насамперед ефект, спричинений нормативним нововведенням. Через певний проміжок часу, який

<sup>29</sup> Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика : в 2 т. : Т. 1. / пер. с англ. 11-го изд. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М. : Республика, 1992. – С. 249.

<sup>30</sup> Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : моногр. / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – С. 141.

залежить від конкретних інструментів впливу фіскальної політики, дія законодавчих змін проявляється на економічній ситуації держави. Даний період часу називається зовнішнім лагом фіскальної політики або лагом функціонування. Зовнішні лаги фіскальної політики зазвичай менші, ніж внутрішні. Це пов'язано з тим, що інструментами фіскальної політики переважно є ставки податків або податкові пільги, котрі є елементами податків, що володіють найбільшою регулюючою здатністю. Отже, лаг функціонування фіскальної політики триває до 5 місяців<sup>31</sup>.

Поряд з впливом дискреційної фіскальної політики на соціально-економічне становище в державі, окремі зміни відносного рівня державних видатків і податків вводяться автоматично, тобто без зміни нормативно-правової бази. Це прояв недискреційної фіскальної політики, або так званих вбудованих автоматичних стабілізаторів. Недискреційна фіскальна політика проявляє себе за рахунок того, що податкові надходження мають властивість зростати пропорційно із ростом ВВП. Майже всі податки, за умови незмінності своїх елементів, дають приріст податкових надходжень при зростанні ВВП. Особливо яскравим прикладом цього є прогресивний податок з доходів фізичних осіб. Проте й інші податки (податок на прибуток підприємств, універсальні та специфічні акцизи, податки на майно) будуть зростати при зростанні ВВП.

Натомість трансфертним платежам властива зворотна поведінка. Так, виплати по безробіттю чи допомога малозабезпеченим верствам населення будуть скорочуватися під час економічного підйому та зростати під час спаду виробництва.

Отже, не застосовуючи жодних державних рішень, натомість заклавши спеціальні правила і норми у сфері фіскальної політики, держава може впливати на діловий цикл, регулювати інфляцію, зайнятість та інші макроекономічні показники.

При виборі форм фіскальної політики, напрямів її здійснення чи конкретного інструментарію, держава має враховувати

<sup>31</sup>Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : моногр. / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – С. 141–142.

різноманітні економічні закони, принципи, критерії та правила. Фіскальна наука впродовж багатьох століть напрацювала ряд наукових принципів оподаткування, які висвітлені у працях У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, Дж. С. Мілля, Ф. Нітті, А. Вагнера тощо<sup>32</sup>. Більшість з цих принципів і по нинішній день є актуальними, тому нехтування класичними постулатами фіскальної науки призводить до негативних результатів на практиці. Для оптимального узгодження інтересів суб'єктів оподаткування потрібно враховувати критерії ефективної фіскальної політики, до яких належать критерії фіскальної достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості, гнучкості та стабільності<sup>33</sup>.

Наступним важливим елементом архітекτονіки фіскального простору є умови формування фінансових відносин. Такі умови є визначальними щодо поведінки суб'єктів фіскальної політики. Відповідно до тих чи інших умов, держава має застосовувати адекватний інструментарій фіскальної політики, а інші суб'єкти реагувати на дію таких інструментів.

На наш погляд, умови формування фінансових відносин визначаються рядом факторів, найважливішими з яких є економічні, соціальні, політичні та екологічні. У свою чергу, істотний вплив на формування фінансових відносин чинять соціальні норми, які, як уже зазначалось, за регулятивними особливостями поділяють на норми права, норми моралі, норми звичаїв і норми громадських організацій.

Аналізуючи наведені фактори, зазначимо, що визначальним при застосуванні інструментарію фіскальної політики є те, на якій стадії економічного циклу перебуває економіка держави. Визначити це не завжди легко. Однак індикаторами є економічні показники та їх зміна впродовж певних проміжків часу. До найважливіших економічних показників, які визначають економічний цикл та й взагалі поведінку держави і інших суб'єктів фіскальної політики,

---

<sup>32</sup> Андрущенко В. Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів : моногр. / Володимир Леонідович Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – С. 152.

<sup>33</sup> Крисоватий А. І. Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. І. Луцик. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2003. – С. 128.

належать ВВП, рівень інфляції, дефіцит бюджету, рівень безробіття, сальдо торгового балансу, рівень державного боргу тощо.

Поряд з економічними, умови формування фінансових відносин в архітектоніці фіскального простору визначають і соціальні фактори. Рівень соціального становища суспільства можна виразити через такі показники: ВВП на душу населення, мінімальна заробітна плата, диференціація населення за рівнем доходів, кількість та асортимент продуктів харчування, що споживаються, середня тривалість життя населення, рівень захворюваності населення, кількість дозвілля та відпочинку тощо. Якщо рівень соціального становища у суспільстві низький, фіскальна політика покликана застосовувати інструментарій для його підвищення в частині збільшення виплат на підняття мінімальної заробітної плати, виплат по безробіттю та фінансування інших соціальних програм. В даному випадку виникає дилема щодо необхідності підняття соціальних стандартів і пошуку джерел на фінансування даного процесу. Тобто надмірне витрачання коштів на соціальні програми в країнах з низьким розвитком економіки зумовлює посилення податкового навантаження на платників податків і, відповідно, звуження бази оподаткування. Тому, на наше переконання, першоосновою ефективного виходу з окресленої дилеми є розширення бази оподаткування, одночасна боротьба з тіньовою економікою, що дасть змогу сформувати стабільну ресурсну базу для підняття соціальних стандартів у суспільстві. Зворотні ж дії можуть послабити економічне становище держави, спричинити збільшення державного боргу і в кінцевому випадку знизити ті ж соціальні стандарти.

Неабиякий вплив на фінансові відносини у фіскальному просторі чинять політичні фактори. Фіскальна політика формується на політичній арені, а це в значній мірі ускладнює її використання для цілей стабілізації економіки<sup>34</sup>. Часто ті чи інші дії у сфері фіскальної політики зумовлені не метою стабілізації економіки, а підняттям власного політичного іміджу серед майбутніх виборців. Найпопулярнішими кроками політичних діячів, які мають відно-

<sup>34</sup> Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика : в 2 т. Т. 1 : пер. с англ. 11-го изд. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М. : Республика, 1992. – С. 254.



шення до дій уряду чи інших гілок влади, є зниження податків та збільшення державних видатків на окремі соціальні програми, натомість підняття податків та скорочення державних видатків негативно сприймаються майбутніми виборцями. Говорячи мовою економіки, політично привабливими є дефіцити бюджету та зниження податкового навантаження. А такі стимулюючі кроки можуть призвести до інфляції. Науковці доводять, що діловий цикл часто може бути зумовлений політичними мотивами. Тобто політичні діячі можуть маніпулювати фіскальною політикою з метою максимізації підтримки виборців, навіть якщо їх фіскальні рішення мають тенденцію дестабілізувати економіку. Відповідно до таких поглядів, фіскальна політика може бути корумпована, виходячи з політичних цілей, і стати причиною економічних коливань<sup>35</sup>.

Ще однією важливою групою факторів впливу на формування фінансових відносин в архітектоніці фіскального простору є екологічні. Це зумовлено тим, що ідеологія третього тисячоліття ознаменована побудовою суспільства сталого розвитку, домінантою якого, поряд із соціальною та економічною, є екологічна. Тобто для забезпечення сталого розвитку важливо покращити екологічну ситуацію в окремих державах та світі загалом і підвищити рівень раціонального використання природних ресурсів, які часто є вичерпними і невідновлюваними. Це передбачає те, що досягнення економічних цілей у процесі ведення фіскальної політики не має здійснюватися із нехтуванням екологічними пріоритетами. Індикаторами екологічного становища у державі є такі показники: рівень шкідливих викидів в атмосферу, рівень забруднення водних ресурсів, стан збереження ландшафтів, рівень відновлення дикої флори регіону, рівень відновлення дикої фауни регіону, рівень відновлення ґрунтового покриву та ін.

Перелічені фактори не є вичерпними, однак являються найважливішими при дослідженні сучасних умов формування фінансових відносин в архітектоніці фіскального простору держави. Натомість іншим важливим атрибутом аналізова-

<sup>35</sup> Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика : в 2 т. Т. 1 : пер. с англ. 11-го изд. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М. : Республика, 1992. – С. 254.

них умов, який великою мірою впливає на поведінку суб'єктів фіскальної політики, є соціальні норми. Їх можна поділити на норми, які закріплені у законодавчій базі держави та неформальні норми, що сформувалися у суспільстві під впливом моралі, звичаїв, традицій тощо.

Норми права, які впливають на формування фінансових відносин в архітектоніці фіскального простору, закріплені у законодавчій базі щодо справляння податків та використання фінансових ресурсів держави. Їх характерною особливістю є обов'язковість виконання і настання відповідальності за порушення. В Україні такі норми закріплені, починаючи із Конституції України, де визначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, визначених Законом. Найважливішими нормативними актами, де визначено розміри та порядок сплати податків, пропорції їх розподілу та зарахування і основи митної справи, є Податковий, Бюджетний та Митний кодекси України. Поряд з цим, багато норм окресленої царини регулюються законами України «Про державний бюджет» на відповідний рік, іншими законодавчими та підзаконними актами Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Державної фіскальної служби України тощо. За невиконання таких норм передбачена фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність.

Поряд із нормами права, фінансові відносини між суб'єктами фіскальної політики визначаються неформальними нормами. Одним із видів таких норм є норми моралі. Під ними розуміють правила поведінки, які склались у суспільстві і виражають уявлення людей про добро й зло, справедливість й несправедливість, обов'язок, честь, гідність. Дія цих норм забезпечується внутрішнім переконанням, суспільною думкою, заходами суспільного впливу. В західних наукових дослідженнях ми знаходимо визначення податкової моралі «...як внутрішньо притаманної мотивації платити податки, індивідуальної готовності або, іншими словами, морального обов'язку платити податки чи бути впевненим у необхідності вносити податки на користь суспільству»<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> Taxes and Culture – Tax Reforms for Sustainable Development. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.gtz.de/de/documente/en-tax-and-culture.pdf](http://www.gtz.de/de/documente/en-tax-and-culture.pdf).

Натомість норми звичаїв – це скоріше правила поведінки, які, склавшись у суспільстві в результаті їхнього багаторазового повторення, виконуються за звичкою. В державах, де фіскальна історія на засадах ринкової економіки формувалась століттями, норми фіскальної моралі та звичаїв утверджені в суспільстві набагато краще, ніж у державах з нетривалою фіскальною історією. Інколи у суспільствах з високим рівнем податкової культури норм моралі та звичаїв суб'єкти фіскальної політики дотримуються з ще більшою відповідальністю, ніж норм права.

Ще одним із видів соціальних норм за регулятивними особливостями є норми громадських організацій, які є правилами поведінки, що самостійно встановлені громадськими організаціями, закріплені в їхніх статутах (положеннях тощо), діють у їхніх межах і ними ж охороняються від порушень за допомогою певних заходів суспільного впливу. У сфері фіскальної політики такими нормами можуть бути моральні устави контролюючих органів, працівники яких мають діяти в межах відведеної їм компетенції, не порушуючи прав платників податків. В Україні такі норми затверджені відповідними нормативними документами Державної податкової служби України. Так, у 2003 р. розроблені «Норми поведінки в системі податкової служби України. Професійна чесність. Відповідальність. Етика»<sup>37</sup>, а у 2004 р. Колегією Державної податкової адміністрації України був схвалений Кодекс честі працівника органів Державної податкової служби України<sup>38</sup>, проект якого розроблявся й обговорювався в трудових колективах адміністрації. Крім цього, у 2013 р. були затверджені відповідним міністерством та впроваджені «Правила поведінки посадових осіб Міністерства доходів і зборів»<sup>39</sup>. Зазначені документи покликані сформувати у працівників контролюючих органів корпоративні моральні якості.

<sup>37</sup> Норми поведінки в системі податкової служби України / ДПА України ; Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби. – К., 2003. – 14 с.

<sup>38</sup> Кодекс честі працівника органу державної податкової служби України // Професійна етика працівника Державної податкової служби України. – К. : ДПА України, 2004. – С. 6–7.

<sup>39</sup> Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Правил поведінки посадових осіб Міністерства доходів і зборів України та його територіальних органів» № 357 від 15 серпня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/page8>.

Фіскальний простір як своєрідна оболонка функціонування суб'єктів фіскальної політики визначає їх поведінку. Під впливом описаних умов формування фінансових відносин кожен суб'єкт фіскальної політики приймає рішення як діяти в окремих ситуаціях і як реагувати на поведінку інших суб'єктів. Така поведінка може бути раціональною і відповідати класичним законам економічної теорії, а може здійснюватись під впливом психологічних факторів у різноманітних економічних ситуаціях та виходити за межі раціональних міркувань і егоїстичних мотивів. Саме тому державі, при застосуванні інструментарію фіскальної політики, потрібно враховувати менталітет і культурні традиції нації, аналізувати поведінку суспільства в окремих нестандартних ситуаціях і прогнозувати її на майбутнє.

На наш погляд, українське суспільство є яскравим прикладом часто нераціональної поведінки у відповідь на дії держави у сфері фіскальної політики. Для прикладу, класичне правило розширення бази оподаткування при зниженні ставок податків в Україні практично не діє. Це підтверджується відсутністю реакції в напрямку розширення бази оподаткування з податку на доходи фізичних осіб у 2004 р. при запровадженні єдиної ставки – 13%, бази з єдиного соціального внеску при зниженні його ставки для роботодавців до 22% у 2016 р. тощо. Така реакція, на наш погляд, зумовлена відсутністю довіри населення до державних інституцій, яка неодноразово не виправдовувалась, а також низьким рівнем матеріального забезпечення більшої частини суспільства, диспропорціями у розподілі доходів та відсутністю тривалої фіскальної історії і традицій.

У результаті правильного вибору та своєчасного застосування інструментарію фіскальної політики державою, фіскальний простір має забезпечити створення та ефективне використання фінансових ресурсів і створити позитивний вплив на соціально-економічний розвиток суспільства для досягнення його добробуту.

### **1.3. Фіскальна політика України в умовах соціально-економічних диспропорцій**

Фіскальна політика держави належить до найдієвішого засобу макроекономічного регулювання, яка, відповідно до основних цілей стабілізаційної політики, здійснюється з метою цілеспрямованого впливу на обсяг національного виробництва, рівень безробіття та інфляції. Соціально-економічний розвиток України залежить від визначення механізму ефективного управління економікою та вибору оптимальної моделі фінансової стабільності. В сучасних умовах постійних перетворень в економіці, нестачі фінансових ресурсів виникає необхідність дослідження саме фіскальної політики як засобу стабілізації та розвитку економіки.

Першочерговим завданням держави є стабілізація економіки, яка досягається інструментами фіскальної політики перш за все через маніпулювання державними видатками й податками. Існує об'єктивна необхідність вибору оптимального співвідношення та застосування фіскальних інструментів з метою протидії соціально-економічним диспропорціям.

Питанням державного регулювання економіки з допомогою фіскальних інструментів присвячені роботи багатьох зарубіжних та українських вчених, серед яких можна виділити: В. Андрущенко, О. Василика, А. Крисоватого, І. Лютого, І. Луніну, А. Соколовську, В. Федосова, С. Юрія, Дж. М. Кейнса, Р. Масгрейва, П. Самуельсона, С. Фішера, М. Фрідмена, Й. Шумпетера. Однак проблеми економічної нестабільності та низького соціального становища громадян України зумовлюють потребу наукового пошуку щодо використання фіскальної політики та її інструментарію.

Фіскальна політика як будь-яка стабілізаційна (антициклічна) політика уряду має значний вплив на сукупний попит і пропозицію методом вилучення частини фінансових потоків через перерозподіл бюджетних коштів. Метою фіскальної політики є: згладжування циклічних коливань економіки шляхом збереження сталих рівнів державного дефіциту та боргу;

збереження достатньої фіскальної гнучкості для можливості ефективного управління попитом; підтримка обґрунтованого і стабільного рівня оподаткування, який не завдасть шкоди економіці та сприятиме економічному зростанню та зменшенню безробіття.

Фіскальна політика здійснюється органами державної влади через використання фіскальних інструментів. Можна виділити такі найдієвіші інструменти фіскальної політики: оподаткування, державні видатки, трансферти та боргові зобов'язання (рис.1.4).



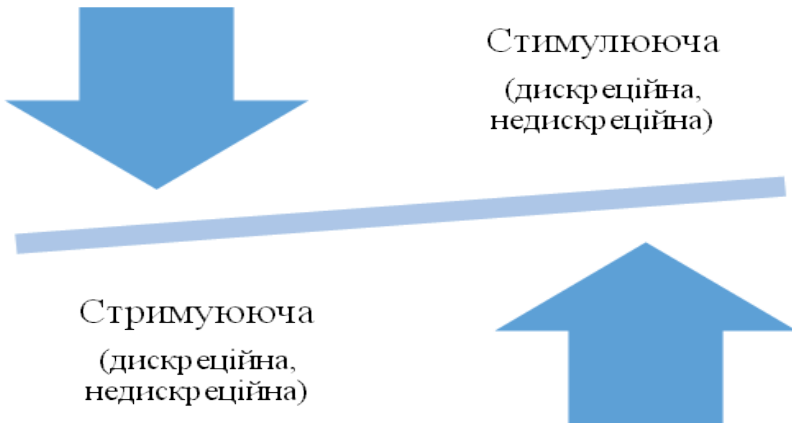
**Рис. 1.4. Інструменти фіскальної політики**

Джерело: складено автором.

Вдале маніпулювання та регулювання з допомогою використання даного інструментарію здатне забезпечити досягнення макроекономічних цілей в країні. Представники економічних наукових шкіл відводили різну роль кожному з цих інструментів. Так, класики А. Сміт та Д. Рікардо являлись противниками активного використання фіскальної політики, обґрунтовуючи можливість її використання лише щодо форму-

вання необхідних державних фінансових ресурсів. Провідну роль видатковому стимулюванню сукупного попиту відводив Дж. М. Кейнс, наголошуючи на виключній важливості впливу держави на економіку через механізм державних видатків<sup>40</sup>.

Залежно від фази циклу, в якій перебуває економіка, податки як інструменти фіскальної політики використовуються по-різному. Виділяють два напрями фіскальної політики: 1) стимулююча, яка застосовується при спаді; 2) стримуюча при бумі (перегріві економіки). Водночас у якості стимулюючої чи стримуючої фіскальної політики можуть використовуватись дискреційна та недискреційна форми фіскальної політики (рис. 1.5).



**Рис. 1.5. Напрями і форми фіскальної політики**

Джерело: складено автором.

Вибір інструментів фіскального регулювання передусім визначається обраною моделлю розвитку ринку. Так, характерною рисою оподаткування у США є відносно помірний його рівень, однак і рівень витрат з боку держави на соціальну сферу також є помірним. Азіатські моделі розвитку ринку (Китайська, Японська) радикально відрізняються

<sup>40</sup> Крисоватий А. І., Луцик А. І. Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А.І. Луцик. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2003. – С.16, 22.

від американської та європейських, оскільки їх формування відбувалося під впливом інших культурних традицій та релігійних переконань. Це зумовлює перекладання соціальних гарантій переважно на роботодавців із відповідним формуванням системи оподаткування та бюджетних видатків. Європейська модель розвитку ринку характеризується більшими гарантіями з боку держави, що супроводжується і вищим рівнем оподаткування. Найвищий рівень централізації ВВП характерний для Скандинавських країн, які відзначаються і найбільшим обсягом державного сектору та найвищими соціальними гарантіями.

Потенціал проведення фіскальної політики із консолідації, визначається такими факторами (рис. 1.6.):

- рівнем державного боргу та дефіцитом державного бюджету, які суттєво збільшують як і її тривалість, так і можливості. Негативним фактором для здійснення фіскальної політики із значними боргами та значним дефіцитом є також спад ділової активності або слабкість її зростання, що унеможлиблює здійснення інтенсивних дій;

- рівнем перерозподілу ВВП через державний бюджет – значний рівень доходів, що консолідується в держбюджеті, свідчить про обмежені можливості використання податкового інструментарію;

- часткою державних субсидій у витратах держави з позиції потенціального об'єкта для скорочення таких витрат;

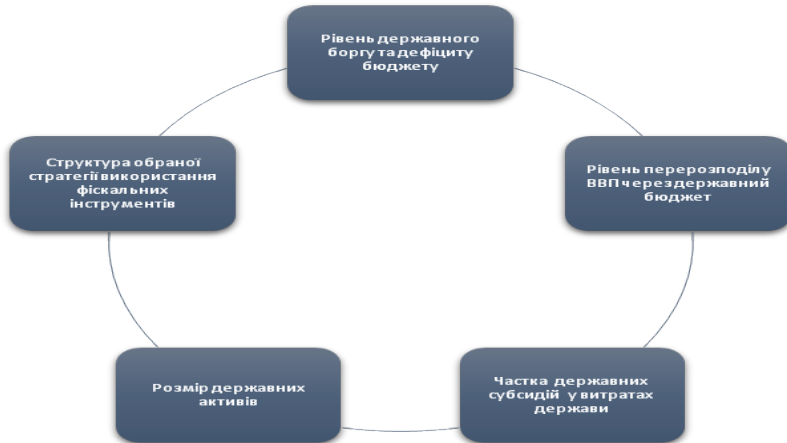
- розміром активів держави як потенційно можливих до використання;

- обраною стратегією фіскальної політики – структурою програми, відповідно до її спрямованості на зниження бюджетних витрат і підвищення податкових платежів чи навпаки, залежно від періоду ділових циклів.

Фіскальна політика України в умовах фінансово-економічної кризи була спрямована на вирішення локальних завдань, унаслідок чого так і не був задіяний її потенціал як ключового антикризового інструмента. При цьому, через за-



стосування в окремих випадках некоректних механізмів досягнення поставлених цілей вона продукувала негативні ефекти для макроекономічної стабільності та заклала ризики для швидкого відновлення економіки України у середньостроковій перспективі.



**Рис. 1.6. Фактори, що визначають потенціал фіскальної політики**

Джерело: складено автором.

Сучасні соціально-економічні диспропорції характеризуються одночасною присутністю економічного спаду та інфляції. У такому випадку необхідно одночасно вживати як стимулюючі, так і стримуючі фіскальні інструменти. Тобто маніпулювання державним бюджетом має стати таким, щоб воно ініціювало розвиток національного господарства без впливу на зростання цін. Причому маніпулювання державними доходами та видатками не повинно передбачати постійну зміну «правил гри», лише свідоме коригування інструментів фіскальної політики задля досягнення суспільного добробуту. Суб'єкти, на яких спрямовані фіскальні дії, повинні мати впевненість щодо основного фіскального інструменту держави – системи податків, особливо коли вони не мають достат-

ньої величини заощаджень минулих періодів для здійснення підприємницької діяльності.

Для протидії зовнішнім та внутрішнім ризикам та загрозам забезпечення сталого нарощування податкових надходжень є життєво необхідне, проте ці кошти мають зростати шляхом при множення величини суспільного продукту і розвитку економіки, а не за рахунок нарощення фіскального тиску. Оптимальний рівень оподаткування необхідно розглядати у двох аспектах:

- 1) з фіскальної точки зору держави;
- 2) з позиції людини в контексті забезпеченості населення суспільними благами.

Наріжним каменем першого аспекту є теорія американського економіста Артура Лаффера, зміст якої полягає у твердженні, що при досягненні податковими ставками висоти певного критичного рівня подальше підвищення норми оподаткування спричиняє не збільшення, а навпаки – зменшення податкових надходжень. Саме ця межа, за якою настає описане явище, називається оптимальним рівнем оподаткування. Зменшення податкових надходжень є наслідком звуження податкової бази та збільшення явищ ухилення й уникнення оподаткування. Податкова база звужується внаслідок зниження стимулів до праці, спаду обсягів виробництва та переходу економіки у рецесію при збільшенні норми оподаткування<sup>41</sup>.

В нашій країні усі політичні сили та уряди декларують політику зниження податкового навантаження, простежується тенденція поступового зменшення податкових ставок, проте це все нівелюється здійсненням різних форм тиску на платників податків. Як наслідок, реального стимулювання за рахунок інструменту оподаткування не відбувається. До того ж, досить часто зниження податкового навантаження здійснюється в спосіб і сферах, які не дають вагомого ефекту стимулювання попиту<sup>42</sup>.

<sup>41</sup>Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : моногр. / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – С. 36.

<sup>42</sup>Циганов С. Фіскальна і монетарна політика – складові забезпечення макрофінансової стабільності національної економіки / С. Циганов, Т. Табакова // Вісник Національного банку України. – 2014. – № 5. – С. 35.

Сьогодні в більшості розвинутих країн розробляються і приймаються стимулюючі фіскальні заходи, які підтримують більшість економістів в університетах, урядових організаціях і бізнесі. В кризових умовах з позиції стимулювання сукупного попиту надзвичайно важливе для населення та для бізнесу реальне зменшення податкового навантаження на суб'єктів господарювання та вдосконалення системи адміністрування податків, що сприятиме макроекономічній стабілізації економіки і стане основою обґрунтованої та ефективної фіскальної політики держави. Це сприятиме розширенню бази оподаткування за рахунок інвестування вивільнених обігових коштів та через збільшення споживання товарів, внаслідок чого країна отримає додаткові податкові надходження та матиме змогу витратити їх на розвиток пріоритетних галузей економіки.

Варто відзначити ключову роль інструменту фіскальної політики – оподаткуванню та здійсненню податкового регулювання у досягненні її макроекономічних цілей. Такий інструмент фіскальної політики як податки впливає не лише на сукупний попит, але і на сукупну пропозицію. Скорочення податків може використовуватися для стабілізації економіки в період спаду, стимулюючи зростання сукупних витрат, а, отже, ділову активність учасників фінансового ринку. Та слід мати на увазі, що в кейнсіанській моделі зниження податків є проінфляційним заходом (провокує інфляцію). Тому в період буму (інфляційного розриву), коли економіка «перегріта», в якості антиінфляційного заходу і стабілізації економіки може використовуватися збільшення податків. Проте оскільки учасники фінансового ринку розглядають податки як витрати, то зростання податків веде до скорочення сукупної пропозиції, а скорочення податків – до зростання їх ділової активності.

Являючись найдієвішими, податкові інструменти є чи не найнебезпечнішими, через специфіку їх впливу на економіку. Їх вплив у короткостроковому періоді пов'язаний зі зміною податкових ставок, які безпосередньо змінюють доходи і, відповідно, величину споживання. Тобто, в даному випадку, по-

датки впливають, перш за все, на сукупний попит, зміна якого стимулює динаміку пропозиції. Проте для того, щоб ефект від зміни податків став очевидним, необхідний певний проміжок часу, а також упевненість споживачів в тривалості дії нових податків. У зв'язку з цим, використання податків як інструментів фіскального регулювання в значній мірі ускладнюється, а часті зміни податкового законодавства в країні роблять неможливим достовірний моніторинг результатів фіскального впливу оподаткування на економіку<sup>43</sup>.

Недосконалість системи оподаткування є однією з основних причин кризового стану вітчизняної економіки. Фундаментальною проблемою податкового законодавства є не надмірна податкова ставка, а несправедливий, складний, та часто суперечливий порядок визначення податкової бази, за якої обраховуються суми податку. Як правило, номінальна оподатковувана база значно перевищує розмір потенційної бази, яка визначається, виходячи з економічного змісту податку. Спотворений порядок визначення бази оподаткування фактично трансформує один податок в інший, що стягується за вищою ставкою.

Нова модель податкової системи повинна ґрунтуватися на перенесенні податкового навантаження з податків на працю і на екологічні податки, оподаткування споживання й нерухомого майна. При цьому збільшувати податки на споживання потрібно у відкритий спосіб – шляхом підвищення їхніх ставок, а не використання прихованих способів додаткової мобілізації податкових надходжень.

Не менш важливим елементом фіскальної політики держави є ефективне вкладення бюджетних коштів. Зі зростанням частки державних витрат у структурі ВВП зростає ступінь розвитку сектору фінансових корпорацій у країні, а отже, з'являються більші можливості боргового фінансування потреб, і економіка отримує можливість зниження фіскального

<sup>43</sup> Паєнтко Т. В. Інструменти фіскального регулювання фінансових потоків [Електронний ресурс] / Т. В. Паєнтко. // Ефективна економіка. – 2011. – № 8. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2011\\_8\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_8_18).

навантаження на домогосподарства та на сектор малого і середнього бізнесу<sup>44</sup>. Відмінності в мультиплікативних ефектах, що виникають унаслідок зміни ставок оподаткування й обсягів державних видатків, є визначальними в контексті вибору інструментів фіскальної політики. Ефективність державних витрат в економіку є вищою, у порівнянні зі зниженням податкового тиску, проте вона вимагає наявності цих фінансових ресурсів, які можна отримувати шляхом запозичень або додаткової емісії коштів (є негативною в період спаду), що може спровокувати інфляцію. В будь-якому випадку необхідно проводити скоординовані дії фіскальної і монетарної політики, які через механізм фінансового ринку лише в умовах контрольованої девальвації можуть сприяти подоланню рецесії та зниженню втрат суспільства від девальвації національної валюти.

Порівняльний аналіз частки державних видатків на виконання окремих функцій у ВВП в Україні та країнах ЄС допоміг встановити дві найбільші розбіжності в їхній структурі, які стосуються значно завищеної частки видатків на соціальний захист і порівняно низької частки видатків на економічну діяльність. Зокрема, державні видатки на соціальний захист і соціальне забезпечення в Україні (24% ВВП у 2012 р. та 25,5% у 2013 р. з урахуванням видатків Пенсійного фонду та фондів соціального страхування) були вищими за їх середній рівень не лише в країнах – нових членах ЄС (13,9%), а й у розвинутих (20,5%), та фактично встановилися на рівні таких держав, як Данія, Франція і Фінляндія<sup>45</sup>.

На тлі зменшення державних видатків на економічну діяльність відбувається їх збільшення на соціальний захист і соціальне забезпечення населення випереджальними темпами (порівняно з економічною динамікою), що поглибило деформації структури сукупного попиту в бік споживання, у т. ч. призвело до перевищення споживчим попитом населення

<sup>44</sup> Циганов С. Фіскальна і монетарна політика – складові забезпечення макрофінансової стабільності національної економіки / С. Циганов, Т. Табакова // Вісник Національного банку України. – 2014. – № 5. – С. 36.

<sup>45</sup> Соколовська А. М. Фіскальна політика в Україні та її макроекономічні наслідки / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2014. – № 11. – С. 21.

темтів зростання ВВП. При цьому внаслідок невідповідності пропозиції вітчизняних товарів і послуг попиту його стрімке збільшення супроводжувалось формуванням загального дефіциту зовнішньоторговельного балансу. Іншими словами, купуючи імпортні товари і послуги, ми підтримуємо розвиток економік країн-імпортерів. Відтак зростання державних видатків за умови погіршення їхньої структури, зокрема зменшення частки видатків на розвиток економіки та зростання їх частки на соціальний захист і соціальне забезпечення населення, призвело та завжди призводитиме до руйнування підґрунтя стійкого економічного зростання в країні.

В контексті раціонального забезпечення економічних державних видатків фіскальна політика повинна, по-перше, забезпечувати помірне і стійке боргове навантаження на економіку; по-друге, дозволяти борговому навантаженню змінюватися відповідно до періоду ділового циклу: бути вище тренду в період депресії і нижче – в період розквіту.

Бюджет та реальний сектор економіки не повинні бути конкурентами за кредитні ресурси. Оскільки боргові кошти мають власну вартість, раціональним є їх спрямування в інвестиційні проекти, прибутки від яких дозволять уряду не лише повернути борг, а й покрити витрати на його обслуговування. Використання ж залучених коштів на покриття поточних видатків є прямим перекладанням поточних фінансових зобов'язань на бюджети майбутніх періодів, що є значним ризиком для активізації економічного зростання в майбутньому<sup>46</sup>.

Якщо держава вважає, що інвестиції прискорять економічне зростання, яке принесе більше податків, то вона повинна фінансувати інвестиції позиковими коштами через механізм фінансового ринку. Майже всі держави Євросоюзу в цілому мали в період кризи 2008 р. підвищений попит на позикові кошти і, як результат, підвищений понадлімітний борг.

---

<sup>46</sup> Унінець-Ходаківська В. П. Сучасна фіскальна політика на фінансових ринках / В. П. Унінець-Ходаківська // зб. наук. праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – № 2. – С. 182.

Але позитивним наслідком використання боргового інструментарію для більшості країн Євросоюзу стало відновлення економік після зазначеної кризи.

Слід відзначити, що усі раціональні та ефективні заходи з використання інструментарію фіскальної політики можуть бути не результативними у випадку відсутності координації між фіскальною та монетарною політикою.

У різні історичні періоди уряди країн наголошували на пріоритетності чи то фіскальної, чи монетарної політики, проте на сьогодні однозначно можна сказати, що ефективними обидві політики будуть лише у тісній взаємодії та підпорядкуванні спільній меті їхньої діяльності. В Україні монетарна політика підпорядкована цілям зовнішньоторговельної діяльності, але заниження реального обмінного курсу гривні призводить до завищення цін в умовах високої залежності від імпортованої продукції. Тому цілком очевидно, що створити в Україні комплексну й дієву систему протидії внутрішнім та зовнішнім ризикам можна лише за умови тісної співпраці фіскальних органів системи із Національним банком. Узгодження монетарної та фіскальної політик повинно полягати у виробленні та проведенні їх таким чином, щоб вони не суперечили одна одній і разом сприяли досягненню загальних цілей економічної політики, якими є сталий соціально-економічний розвиток при низькому рівні безробіття за довгостроковій ціновій стабільності та зовнішній стійкості. Спільними орієнтирами фіскальної і монетарної політик мають бути:

- постійний моніторинг та контроль за рівнем інфляції;
- забезпечення адекватної боргової політики;
- фінансування дефіциту державного бюджету за рахунок випуску державних цінних паперів;
- стимулювання економічного зростання;
- управління дефіцитом платіжного балансу.

Сучасний варіант такої координації в розвинутих країнах спирається на поєднання кейнсіанського бачення бюджетно-податкової політики як автоматичного стабілізатора

і неокласичного розуміння необхідності здійснення грошово-кредитної політики, зорієнтованої на забезпечення цінової стабільності. Завдяки цьому фіскальна політика пом'якшує шоки за рахунок автоматичного пристосування податків та видатків до економічного циклу, а монетарна забезпечує неухильне дотримання цінової стабільності.

Для формування обґрунтованої та ефективної фіскальної політики необхідне чітке визначення не лише тактичних, а й що особливо важливо – стратегічних цілей. Фактично в Україні спостерігається пасивна фіскальна політика, що проявляється у підпорядкуванні стратегії і тактики проміжним а не стратегічним цілям загальноекономічного розвитку. Концепція фіскальної політики повинна враховувати такі стратегічні орієнтири:

- покращення ефективності використання фіскальних інструментів за рахунок їх упорядкованості та системного використання;

- узгодження використання інструментарію фіскальної політики з потребою покращення добробуту громадян;

- правове регламентування механізму та інструментарію фіскальної політики незалежно від соціально-економічного стану та політичних факторів впливу;

- науково-економічне обґрунтування співвідношення між поточними видатками та видатками розвитку.

У довгостроковій перспективі ефективна фіскальна політика забезпечить формування функціонального потенціалу фіскального простору, який сприятиме створенню механізму впливу фіскальних інструментів на сукупний попит залежно від стадії економічного циклу, забезпечуючи фінансову стійкість та сталий економічний розвиток.



## **РОЗДІЛ 2**

# **ПРОБЛЕМАТИКА ВИКОРИСТАННЯ ФІСКАЛЬНО-МОНЕТАРНИХ ІНСТРУМЕНТІВ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ДЕРЖАВИ**

### **2.1. Проблеми координації фіскальної та монетарної політики в контексті забезпечення сталого соціально-економічного розвитку держави**

Ефективна реалізація економічної політики держави, забезпечення сталого економічного зростання, формування механізмів протидії кризовим явищам в економіці вимагає єдиного вектора дій ключових державних інституцій, а особливо важливим завданням є чітка координація фіскальної і монетарної політики як фундаментальних основ загальнодержавної економічної політики.

Особливо гостро питання координації монетарної і фіскальної політики постає в умовах рецесії та кризових явищ, адже досягнення цілей зі стабілізації економічних процесів та створення передумов для відновлення економічного зростання є пріоритетними напрямками управління державою.

Питання координації монетарної та фіскальної політики досить ґрунтовно досліджені в зарубіжній літературі. Так, одним із перших та головних досліджень в цій сфері є дослідження Т. Саржента і Н. Уоллеса, які показали, що при реалістичних припущеннях обмежувальна монетарна політика виявляється не в змозі знизити рівень інфляції як в довгостроковій, так і в короткостроковій перспективі без певних

змін у фіскальній політиці (так звана «неприємна монетаристська арифметика»)<sup>1</sup>. В більш пізніх дослідженнях зарубіжних вчених щодо проблем координації монетарної та фіскальної політики прослідковується теоретико-ігровий варіант дослідження, тобто часто використовується теорія ігор для пояснення взаємодії центрального банку та Уряду в досягненні тих чи інших макроекономічних цілей. Серед таких досліджень варто виділити роботи Р. Бітсма та Л. Бовенберга<sup>2</sup>, в яких розглядається конфлікт інтересів фіскальної та монетарної політики, пов'язаний з регулюванням обсягу державного боргу та рівня інфляції. Автори допускають можливість досягнення ефективної взаємодії двох інституцій влади як в разі залежного, так і в разі незалежного центрального банку, а також зазначають, що для вирішення проблеми «неприємної монетаристської арифметики» Саргентата-Уоллеса і для ефективного управління економікою необхідно визначити цільовий рівень державного боргу. Вагомий вклад в дослідження проблем координації монетарної і фіскальної політики внесли А. Діксіт і Л. Ламбертіні<sup>3</sup>, які показали, що у випадку, коли монетарна політика більш консервативна ніж фіскальна, координація призведе до меншого випуску і більшого рівня інфляції в порівнянні з бажаними показниками обох властей. У цьому випадку більш доцільним є лідерство уряду. На думку авторів, ефективна взаємодія уряду і центрального банку можлива, якщо обидві інституції мають ідентичні цілі або коли цілі строго розділені (центральный банк піклується тільки про рівень цін, а уряд – про оптимальний випуск). З іншої сторони, Ван Арль, Бовенберг і Рейт розглядають диференціальну гру між двома інституціями і знаходять стаціонарний стан всіх змінних, що включаються в модель фіскального дефіциту, сеньйоражу і державного боргу для випадків коопе-

<sup>1</sup> Sargent T. J. (1981) Some Unpleasant Monetarist Arithmetic / T. J. Sargent, N. Wallace // Federal Reserve Bank of Minneapolis Quarterly Review. – P. 1–17.

<sup>2</sup> Beetsma R. Central Bank Independence and Public Debt Policy / R. Beetsma, L. Bovenberg // Journal of Economic Dynamics and Control. – 1997. – 21. – P. 873 – 894;

<sup>3</sup> Dixit A., Lambertini L. Monetary-Fiscal Policy Interactions and Commitment versus Discretion in a Monetary Union A. Dixit, L. Lambertini // European Economic Review. – 2001. № 4. P. 977–987.

ративної і некооперативної (Неша) взаємодії агентів. Порівняння рівноваг, одержуваних при цих двох типах взаємодій свідчить, що координація фіскальної та монетарної політики забезпечує швидше призведення державного боргу до свого стаціонарного стану, ніж в разі незалежних дій агентів. Однак, з іншого боку, Ван Арль, Бовенберг і Рейт приходять до якісно нового, в порівнянні з попередниками, висновку, що координація політик призводить до більш високого стаціонарного рівня інфляції, а в разі рівноваги Неша збільшення ступеня незалежності центрального банку призводить до зменшення рівня інфляції в довгостроковій перспективі<sup>4</sup>.

Окрім цього, варто відмітити ще два аспекти досліджень. По-перше, багато робіт в даній сфері частково орієнтовані на інституційну сторону побудови взаємодії уряду і центрального банку. Наприклад, в роботах Ді Бартоломео та Ді Джоаккіно розглядаються дві стадії ігрової взаємодії. На початку визначається переговорна сила сторін і лише потім будується диференціальна гра. На відміну від рівноваги Неша, побудована корельована рівновага дозволяє розглядати взаємопов'язану поведінку сторін<sup>5</sup>. По-друге, все більша кількість досліджень будується з мікроекономічним обґрунтуванням в руслі нових кейнсіанських моделей<sup>6</sup>.

Як бачимо з проведеного аналізу, дослідження координації монетарної та фіскальної політики зарубіжними авторами зводяться, в основному, до дослідження впливу державного боргу на інфляцію і виробництво. Однак, як показує практика імпортозалежних (в. т. ч. і України) або експортоорієнтованих країн, (дослідження російських

---

<sup>4</sup> Engwerda J. Cooperative and Non Cooperative Fiscal Stabilization Policies in the EMU / J. Engwerda, B. van Aarle, J. Plasmans // Journal of Economic Dynamics and Control. – 2002. – 26. – P. 451–481.

<sup>5</sup> Di Bartolomeo G., Di Gioacchino D. (2003) Monetary and Fiscal Policy Coordination: Strategies and Institutions. University of Roma «La Sapienza» (mimeo).

<sup>6</sup> Linnemann L. (2002) Fiscal-monetary Policy Interactions and Macroeconomic Stability (mimeo) / L. Linnemann, A. Schabert.

вчених С. Пекарського, М. Атаманчука, С. Мерзлякова<sup>7</sup>) не завжди державний борг є сферою неузгодженості монетарної і фіскальної влади, оскільки в імпортозалежних країнах його вплив на інфляцію, порівняно з впливом динаміки валютного курсу, є мінімальним, а в експортноорієнтованих країнах превалює профіцитний державний бюджет над дефіцитним.

Щодо вітчизняних вчених (В. І. Міщенко, О. І. Кіреєва, М. М. Шаповалова<sup>8</sup>, Д. Серебрянський, А. Капелюш<sup>9</sup>, та ін.), то їхні наукові пошуки спрямовані на вирішення більш практичних проблем координації монетарної і фіскальної політики, зокрема узгодженості в цілях та інструментах обох політик.

На наш погляд, проблеми координації монетарної та фіскальної політики повинні розглядатися більш комплексно, а сама координація монетарної і фіскальної влади не повинна обмежуватися суто політикою як такою, а містити чітко узгоджений план дій для досягнення основних макроекономічних цілей. Тобто узгодженість фіскальної і монетарної політики повинна базуватися на трьох рівнях, а саме: 1) програмно-цільовий рівень, що передбачає узгодженість цілей та програмних документів; 2) інструментальний рівень, що передбачає узгодженість інструментів монетарної і фіскальної політики; 3) функціональний рівень, що передбачає узгодженість функцій та дій уряду і центрального банку в контексті досягнення макроекономічних цілей (табл. 2.1).

<sup>7</sup> Пекарский С. Взаимодействие фискальной и монетарной политики в экспортно ориентированной экономике // С. Пекарский, М. Атаманчук, С. Мерзляков. – (Принт / WP12/2007/2, ГУ-ВШЭ).

<sup>8</sup> Вдосконалення координації грошово-кредитної та фіскальної політики : інформац.-аналіт. мат. / за ред. д. е. н. В. І. Міщенко, к. е. н. О. І. Кіреєва, к. е. н. М. М. Шаповалової. – К. : Центр наук. дослідж. НБУ, 2005. – 96 с.

<sup>9</sup> Серебрянський Д. Взаємодія фіскальної та монетарної політики в умовах фінансової стабілізації економіки України / Д. Серебрянський, А. Капелюш // Вісник Національного банку України. – 2015. – № 6. – С. 22–28.

Таблиця 2.1

**Рівні координації монетарної і фіскальної політики  
в контексті забезпечення сталого  
соціально-економічного розвитку держави**

Рівні координації монетарної і фіскальної політики		Характер координації	Результат узгодженості	Результат неузгодженості
1	2	3	4	5
1	Програмно-цільовий	Встановлення єдиних макроекономічних стратегічних і тактичних цілей для уряду і центрального банку, затверджених у спільному документі (акті, меморандумі)	Позитивні очікування для економічних агентів, можливість планування діяльності бізнесу на довгострокову перспективу, довіра до монетарної і фіскальної влади	Відсутність позитивних очікувань для бізнесу, невідзначеність для всіх економічних агентів, підстави для виникнення панічних настроїв та недовіри до монетарної і фіскальної влади
2	Інструментальний	Узгоджене використання фіскальних та монетарних інструментів для досягнення макроекономічних цілей	Досягнення помірних темпів інфляції та стабільності національної валюти, забезпечення сталого економічного зростання	Поява економічних дисбалансів, галопуюча та гіперінфляція, девальвація національної валюти падіння темпів росту ВВП.
3	Функціональний	Узгодженість дій щодо створення умов для формування позитивного ділового клімату та ефективного функціонування банківської системи	Приплив інвестицій в країну та кредитування реального сектору, а отже створення внутрішнього попиту і формування підвалин для економічного зростання	Високе податкове навантаження та відсутність кредитування реального сектору економіки – зростання державного боргу, збитковість банківського сектору і, як наслідок, падіння ВВП

Джерело: складено автором.

Розглянемо проблеми координації монетарної і фіскальної політики в Україні на зазначених вище рівнях більш детально. Так, однією із основних проблем координації монетарної і фіскальної політики в Україні є відсутність єдиного міжвідомчого документу економічної політики, в якому б чітко визначалися макроекономічні цілі, повноваження, функції та заходи їх досягнення. Більше того, існуючі документи Уряду (Основні напрями бюджетної політики) та Національного банку (Основні засади грошово-кредитної політики) містять не тільки неузгоджені цілі та цільові (прогнозні) показники, а сам механізм їх формування не сприяє такій узгодженості. Так, згідно з Бюджетним кодексом України, НБУ до 1 квітня року, що передує плановому, подає до Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України проект «Основні засади грошово-кредитної політики» на наступний рік для розроблення «Основних напрямів бюджетної політики». При цьому, прийняття Кабінетом міністрів України «Прогнозу економічного і соціального розвитку України» передбачено до 15 травня, а «Основних напрямів бюджетної політики» – до 25 травня. Таким чином, НБУ змушений розробляти напрями монетарної політики в умовах повної невизначеності фіскальної політики та основних прогнозованих макроекономічних показників Уряду.

Окрім цього, існують і труднощі з узгодженням системи прогнозних макропоказників з огляду на те, що формальний процес координації та обміну показниками передбачає лінійний (поетапний) процес розроблення прогнозу: Міністерство економіки України має надати прогноз основних макроекономічних показників Міністерству фінансів і Національному банку для розроблення ними своїх прогнозних і програмних документів ще на етапі, коли параметри фіскальної та грошово-кредитної політики не сформовані. Оскільки зазначені параметри (доходи та видатки бюджету, розмір його дефіциту, джерела фінансування, монетарні агрегати, валютний курс) є важливою складовою економічної системи, вони, в свою чергу, самі впливають на всі попередньо надані про-

гнознi макропоказники. Отже, теоретично, на першому етапi макроекономiчний прогноз виходить iз iснуючих умов та начебто екстраполює їх на наступнi перiоди, а в мiру розроблення фiскальної та грошово-кредитної полiтики цi умови змiнюються, i прогноз має уточнюватись. У свою чергу, змiна макроекономiчного прогнозу повинна призвести до уточнення бюджетних i монетарних параметрiв, що вимагає проведення кiлькох iтерацiй. На практицi складний iтерацiйний процес часто відбувається у спрощенiй формi, оскiльки основнi макроекономiчнi показники значною мiрою є результатом не технiчного розрахунку, а полiтичних рiшень. Така система формального обмiну iнформацiєю на практицi може призвести до виникнення суперечок щодо того, який орган повинен першим надавати прогноз власних показникiв для розрахунку iнших показникiв, якi є взаємопов'язаними (наприклад, що повинно бути першим – прогноз iнфляцiї чи прогноз монетарних агрегатiв, прогноз дефiциту бюджету чи прогноз ВВП). Вирiшення такого спору не iснує, адже прогнозування таких взаємопов'язаних показникiв має відбуватись одночасно, системно та комплексно, якщо тiльки не приймається рiшення щодо цiльового характеру якогось iз показникiв (наприклад, встановлення цiлi по iнфляцiї)<sup>10</sup>.

В сучасних умовах питання визначення строкiв розробки прогнозних та цiльових показникiв, а також державних органiв, якi будуть розробляти такi показники, є досить актуальним не тiльки в контекстi оголошеного монетарного режиму iнфляцiйного таргетування (не зважаючи на його ефективнiсть чи неефективнiсть), який вимагає встановлення чiткої iнфляцiйної цiлi, а й в контекстi подолання кризових явищ в економiцi. Встановлення чiткого механiзму розробки i досягнення цiльових макроекономiчних показникiв дозволить фiскальнiй та монетарнiй владi ефективно застосовувати iнструменти для їх досягнення, а самi показники зможуть стати орiєнтирами для бiзнесу. На наш погляд, розробку прогнозних показникiв вар-

<sup>10</sup> Вдосконалення координацiї грошово-кредитної та фiскальної полiтики : iнформ.-аналiт. мат. / за ред. д. е. н. В. І. Мiщенко, к. е. н. О. І. Кiрєєва, к. е. н. М. М. Шаповалової. – К. : Центр наук. дослiджень НБУ, 2005. – 96 с.

то зосередити в тому органі державної влади, який має найбільші можливості статистичного аналізу та прогнозування, в даному випадку таким органом може бути Національний банк України. Вибір прогнозних і цільових макроекономічних показників повинен бути покладений в основу стратегії макроекономічної політики України, а отже відображати три ключових сфери економічної політики: фіскальної, монетарної, загальноекономічної. До фіскальних показників варто включити наступні: рівень державного боргу, дефіцит/профіцит бюджету; до монетарних показників – рівень інфляції, валютний курс, облікова ставка; до загальноекономічних показників – рівень ВВП, рівень безробіття. Стратегія економічної політики повинна будуватися на строк не менше 5 років, а перегляд цільових і прогнозних показників повинен відбуватися щорічно до прийняття бюджетної резолюції. З цих мотивів виникає необхідність зміни термінів і механізму встановлення прогнозних і цільових показників. Так, з нашої точки зору, для ефективного складання прогнозних показників, Національний банк України повинен отримати інформацію про загальноекономічні наміри (від Міністерства економічного розвитку і торгівлі) та фіскальні наміри (від Міністерства фінансів) до 20 травня року, який передує плановому і разом із використанням власної інформації про монетарні складові, розробити цільові і прогнозні макроекономічні показники до 1 червня. На основі цільових і прогнозних показників Міністерство фінансів повинне розробити бюджетну резолюцію до 15 червня року, що передує плановому. Що ж стосується поділу показників на цільові та прогнозні, то цільові показники державного боргу, дефіциту бюджету, інфляції, валютного курсу, облікової ставки, ВВП та рівня безробіття повинні розроблятися на середньострокову (3 роки) та довгострокову (5 років) перспективу, а прогнозні показники мають встановлюватися на короткострокову перспективу до 1 року і коригуватися щорічно із зазначенням необхідних заходів щодо приведення прогнозних показників у відповідність до цільових. Затвердження ж основних програм-



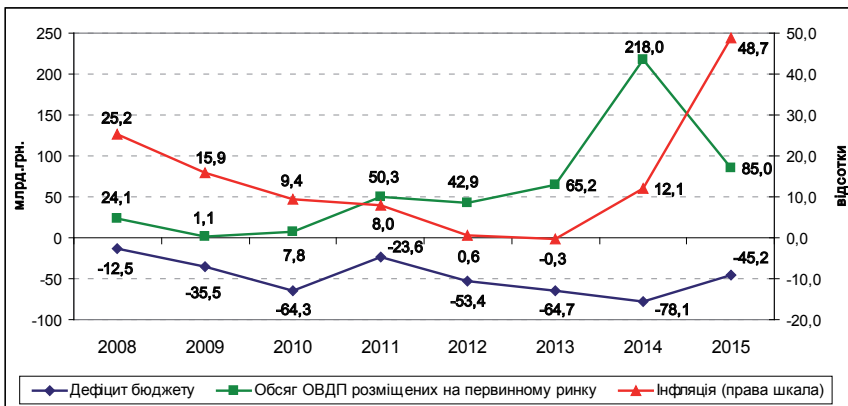
них документів Уряду (Основні засади бюджетної політики) та Національного банку України (Основні засад грошово-кредитної політики) повинні відбуватися у Верховній раді України в один і той же день до 1 вересня року, що передує плановому. Такий механізм затвердження прогнозних і цільових макроекономічних показників дозволить уникнути неузгодженості в термінах обміну інформацією між Урядом і НБУ, узгодити застосування інструментів фіскальної і монетарної політики, а також слугувати стратегічними орієнтирами не лише для влади, а й для вітчизняного і зарубіжного бізнесу.

Що ж стосується інструментального рівня координації монетарної і фіскальної політики в Україні, то, на наш погляд, на сьогоднішній день існує достатньо багато проблем, ключовими серед яких є практика обслуговування державного боргу за рахунок емісії ОВДП і викупом їх НБУ на первинному ринку, а також значна волатильність коштів на Єдиному казначейському рахунку Уряду в НБУ.

Після введення в дію Бюджетного кодексу України від 21 червня 2001 року, статтею 15 заборонено Національному банку України використовувати емісійні кошти як джерело фінансування дефіциту Державного бюджету, тобто, фактично заборонено здійснювати пряме кредитування Уряду, як це було у 1990-х роках. Така ж частина статті збереглася і в Бюджетному кодексі в редакції 2011 року<sup>11</sup>. Однак, заборона прямого кредитування НБУ Уряду не допомогло вирішити проблеми емісійного фінансування дефіциту бюджету, адже механізм кредитування Уряду дев'яностих років було трансформовано у механізм випуску ОВДП, де основним контрагентом на первинному ринку виступає НБУ, тобто викуп облігацій на первинному ринку здійснюється шляхом завуальованої емісії. Така ситуація зумовлена тим, що в Україні нерозвинутим залишається фондовий ринок, що, відповідно, з одного боку виключає можливості Уряду ефективно здій-

<sup>11</sup> Бюджетний кодекс України : № 2456-VI від 08.07.2010 р. (зі змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

снювати державні запозичення, а з іншого – позбавляє Національний банк можливості ефективно здійснювати операції на відкритому ринку. Так, як показує практика управління державним боргом, розміщення ОВДП є одним із основних джерел фінансування дефіциту Державного бюджету України (рис. 2.1), що має певний вплив на інфляційні процеси в країні. Збільшення обсягів випуску ОВДП збігається із кризовими явищами в економіці, особливо це добре помітно під час кризи 2014–2016 рр.



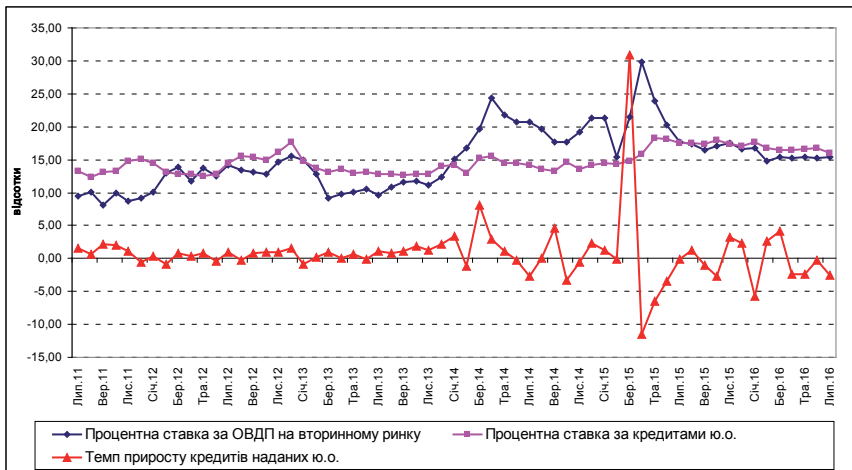
**Рис. 2.1. Динаміка дефіциту бюджету, обсягів ОВДП, розміщених на первинному ринку та інфляції в Україні у 2008–2015 роках**

Джерело: складено автором на основі даних НБУ<sup>12</sup>.

Більше того, дану проблему загострює й те, що на вторинному ринку розміщення ОВДП основними контрагентами НБУ виступають комерційні банки, для яких ОВДП в умовах економічної стабільності, виступають інструментами регулювання ліквідності, а в умовах кризи – слугують найбільш прибутковим і найбільш ліквідним активом. Саме підвищення рівня доходності ОВДП (рис. 2.2) в умовах кризи понад до-

<sup>12</sup> Офіційний сайт Національного банку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bank.gov.ua>.

хідність банківських кредитів призводить до дії ефекту витіснення приватних інвестицій, оскільки, в такому випадку, ОВДП стають для банків більш привабливими, ніж кредити. Така ситуація призводить до зростання ставок за кредитами в реальному секторі економіки, а отже й до скорочення обсягів або повного припинення кредитування бізнесу. В умовах кризи чи рецесії проблема відсутності кредитування бізнесу є значно гострішою, ніж емісійне фінансування Уряду. Вилучення надлишкової ліквідності комерційних банків шляхом продажу Національним банком ОВДП на вторинному ринку тільки посилює негативні наслідки від недосконалості механізму ОВДП та від відсутності фондового ринку.



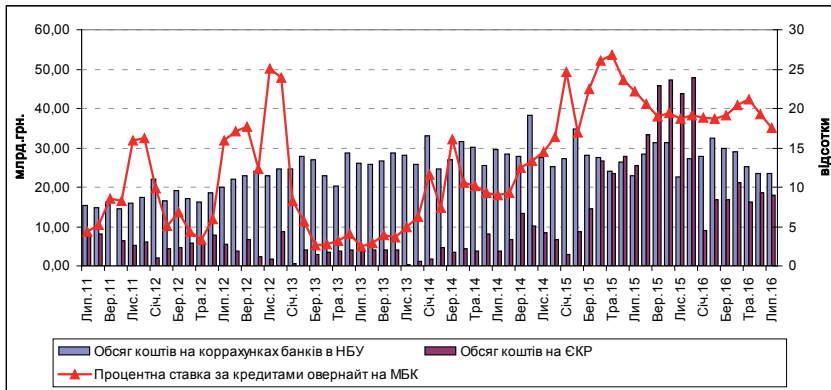
**Рис. 2.2. Динаміка процентних ставок за ОВДП на вторинному ринку, процентної ставки за кредитами наданими юридичним особам у 2011–2016 роках**

Джерело: складено автором на основі даних НБУ<sup>13</sup>.

Не менш важливою проблемою координації монетарної і фіскальної політики на інструментальному рівні є важка прогнозованість руху коштів Уряду на Єдиному казначейському

<sup>13</sup> Офіційний сайт Національного банку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bank.gov.ua>.

рахунку в НБУ. Так, волатильність та непрогнозованість обсягу коштів Уряду, розміщених на ЄКР в НБУ (що також є одним із джерел фінансування дефіциту бюджету), має досить суттєвий вплив на процентні ставки овернайт та обсяги ліквідності банківської системи, адже у випадку раптового збільшення коштів на ЄКР ліквідність банківської системи зменшується і навпаки, відтак у випадку зменшення ліквідності зростає необхідність збільшення обсягу рефінансування, що тягне за собою підвищення ставок і навпаки (рис. 2.3)



**Рис. 2.3. Динаміка деяких показників ліквідності банківської системи України в 2011–2016 роках**

Джерело: складено автором на основі даних НБУ<sup>14</sup>.

Як бачимо з рис. 2.3, динаміка обсягу коштів Уряду на єдиному казначейському рахунку є досить мінливою, що супроводжується мінливістю процентних ставок, а це, в свою чергу, породжує нестабільність на міжбанківському ринку та нестабільність вартості короткострокового рефінансування комерційних банків. Крім того, в такому випадку сигнали, які подаються НБУ через монетарну політику, можуть бути ви-

<sup>14</sup> Офіційний сайт Національного банку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bank.gov.ua>.

кривлені та призвести до непорозуміння серед учасників ринку щодо позиції монетарної політики. Потрібно підкреслити, що для проведення монетарної політики міжбанківський кредитний ринок має першорядну важливість.

Крім цього, через недосконалість бюджетного процесу має місце тенденція накопичення протягом року коштів на ЄКР із масовим їх витрачанням в кінці року, що позначається на зростанні надлишкової ліквідності банківської системи та інфляційних тенденціях в країні.

Розглянуті вище проблеми координації монетарної і фіскальної політики на програмно-цільовому та інструментальному рівнях є досить вагомими, але на відміну від розвинутих країн, не є основними в Україні. Найбільші проблеми координації монетарної та фіскальної політики в Україні виникають на функціональному рівні, ці проблеми охоплюють і два перших рівні та пов'язані із формуванням позитивного ділового клімату і створенням умов для ефективного розвитку вітчизняної банківської системи.

В умовах перманентних політичних та економічних криз на перший план економічної політики України повинні виходити цілі, пов'язані із стимулюванням економічного росту, який можна забезпечити шляхом ефективного поєднання двох ключових інструментів фіскальної та монетарної політики, а саме податків (податкового навантаження), що створює стимули для розвитку підприємництва та облікової ставки, оптимальне значення якої повинне сприяти доступності кредитів для реального сектору. Однак, аналізуючи практику застосування даних інструментів в Україні, можна спостерігати часті розбіжності при веденні рестрикційної та експансіоністської фіскальної і монетарної політики (рис. 2.4).



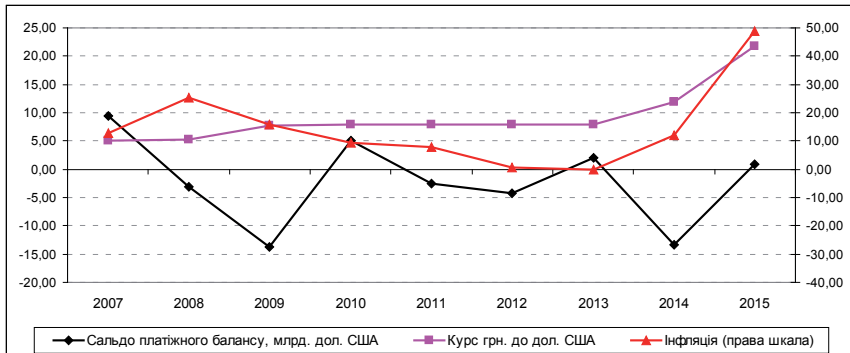
**Рис. 2.4. Динаміка облікової ставки та податкового навантаження у 2002–2015 роках**

Джерело: складено автором на основі даних НБУ<sup>15</sup>.

Як бачимо з рис. 2.4, податкове навантаження в Україні є досить високим, що не сприяє оновленню основних фондів, введення технологій енергозбереження та досягнення конкурентних переваг, а також знижує кредитоспроможність вітчизняного бізнесу і, як наслідок, підвищує ризиковість кредитних вкладень банків в реальний сектор економіки. За таких умов, політика «дешевих грошей» Національного банку України у 2005–2008 рр. та у 2011–2013 р., фактично не мала позитивного впливу на кредитування реального сектору, оскільки внаслідок високого податкового навантаження реальний сектор вітчизняної економіки є збитковим та має низьку кредитоспроможність, внаслідок чого реальні процентні ставки за кредитами залишаються високими. В даному випадку однією із головних складових ціни на кредитні ресурси виступає ризиковість і кредитоспроможність позичальника, що й вимагає від банків встановлення реальних ставок за кредитами на рівні 30% і вище. В кінцевому підсумку, така ситуація призводить до негативного сальдо платіжного балансу, оскільки вітчизняні виробники не в змозі витримати конкуренцію у іноземних, які мають доступ до дешевих кредитів. Більше

<sup>15</sup> Офіційний сайт Національного банку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bank.gov.ua>.

того, висока рентабельність виробництва, яка виникає внаслідок високого податкового навантаження, не дозволяє модернізувати вітчизняну промисловість і, тим самим, знизити її енергозалежність від імпорту, що збільшує негативне сальдо платіжного балансу, а це, в свою чергу, здійснює тиск на валютний курс і вимагає від Національного банку застосувати рестрикційну політику з метою мінімізації інфляційних і девальваційних процесів (рис. 2.5). У такому випадку, інфляційні процеси залежать, в більшій мірі, не від обсягів викупу ОВДП, а від стабільності курсу національної валюти, яка забезпечується з одного боку валютними інтервенціями НБУ, а з іншого – вилученням надлишкової гривневої ліквідності на депозитні сертифікати, що автоматично робить НБУ ключовою інституцією, яка відповідає за цінову стабільність в державі.



**Рис. 2.5. Динаміка сальдо платіжного балансу, валютного курсу та інфляції в Україні у 2007–2015 роках**

Джерело: складено автором на основі даних НБУ<sup>16</sup>.

З іншої сторони, Уряд не має можливості в короткостроковій перспективі знизити рівень податкового навантаження, щоб полегшити діяльність НБУ, оскільки звужиться база опо-

<sup>16</sup> Офіційний сайт Національного банку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bank.gov.ua>.

даткування, а це в короткостроковій перспективі призведе до зменшення обсягів податкових надходжень до бюджету і до невиконання соціальних трансфертів, а також передвиборчих декларацій.

Як видно з рисунку 2.5, сальдо платіжного балансу було негативним 5 років з 8, які включені у вибірку, що говорить про значні проблеми та дисбаланси у вітчизняній економіці.

Девальвація курсу гривні, яка періодично виникає внаслідок негативного сальдо платіжного балансу та неузгодженості монетарної і фіскальної політики в контексті формування передумов для сталого соціально-економічного розвитку України (короткострокового ефекту для експортерів недостатньо), призводить до погіршення фінансової безпеки банківської системи, зниження купівельної спроможності населення, банкрутств підприємств та банків тощо.

Збалансування сальдо платіжного балансу та стабілізація курсу національної валюти, а також створення стимулів для економічного зростання на сьогоднішній день повинні стати основними цілями монетарної і фіскальної політики, досягнення яких потребує не тільки розробки певних заходів щодо удосконалення даних політик як таких, а й узгодженості дій Уряду і НБУ при здійсненні своїх функціональних обов'язків.

Так, серед заходів координації монетарної і фіскальної політики на програмно-цільовому рівні, окрім розробки і впровадження стратегії макроекономічної політики, з нашої точки зору, доцільним є створення колегіального міжвідомчого органу координації дій Уряду та НБУ. Робота такого органу сприятиме виробленню єдиних позицій між представниками монетарної і фіскальної влади щодо прийняття тих чи інших рішень, в тому числі і в контексті антикризової політики.

На інструментальному рівні доцільно розробити механізм встановлення «стелі» на викуп Національним банком України ОВДП на первинному ринку, що дасть змогу обмежити приховане емісійне фінансування Уряду, а також створить стимули для пошуків альтернативних джерел фінансування



дефіциту Державного бюджету. Одним із заходів удосконалення ринку державних цінних паперів може стати впровадження нових облігацій державної позики, які випускатимуться під конкретні державні програми розвитку, наприклад, під фінансування технологій енергозбереження. Також одним із заходів розвитку вторинного ринку державних цінних паперів може бути запровадження в Україні інституту первинних дилерів (до числа яких зазвичай входять найбільш потужні банки та інші фінансові установи), які б сприяли підвищенню ліквідності ринку через запровадження двостороннього котирування державних цінних паперів та гарантували вчасне, повне розміщення державою своїх цінних паперів на ринку, а також можливість для інших суб'єктів ринку здійснити купівлю чи продаж державних цінних паперів на організованому вторинному ринку у будь-який час за прозорою ціною.

Удосконалення потребує і механізм управління коштами Уряду на ЄКР з метою мінімізації негативного впливу динаміки цих коштів на ліквідність банківської системи і процентні ставки. Серед основних заходів такого удосконалення можна виділити досвід розвинутих країн світу.

Так, одним із заходів зниження волатильності бюджетних коштів на рахунку в центральному банку є дозвіл на перенесення повного обсягу невитрачених бюджетних коштів (наприклад, у Данії, Нідерландах) або їх частини (наприклад, у Франції та Швеції в межах 3% від загальної величини витрат, а у Фінляндії – окремих видів витрат) за межі фінансового року. Як правило, це один рік, проте у Фінляндії, наприклад, витрати на розвиток інфраструктури та інформаційних технологій можна переносити на строк до двох років. Дана практика значною мірою захищає від сплеску витрачання в кінці року, в тому числі від освоєння бюджетних коштів «будь-якою ціною», найчастіше супроводжуваного зниженням ефективності їх використання, що, у свою чергу, викликано побоюваннями міністерств і відомств втрати поточного обсягу коштів і зниження фінансування даного напрямку в наступні періоди.

У ряді країн також існує можливість «витрачання вперед», тобто освоєння бюджетних коштів в сумі, що перевищує запланований обсяг на поточний фінансовий рік. Наприклад, у Швеції величина даного перевищення складає 3%, однак на практиці ця можливість майже не використовується.

У деяких країнах з метою поліпшення рівномірності витрачання, зазвичай на рівні центрального уряду введені спеціальні правила, що регулюють використання бюджетних коштів протягом року. Так, в Індії діють відносно м'які правила, відповідно до яких в IV кварталі фінансового року може бути витрачено до 33%, а в останньому місяці – до 15% від сукупної величини бюджетних витрат. Натомість в Угорщині використовується відносно жорстке правило, відповідно до якого щомісяця може бути здійснена 1/12 від законодавчо встановленої величини витрат, а будь-який виняток з цього правила вимагає обов'язкового схвалення в уряді<sup>17</sup>. В Україні ж не відбувається регламентації витрачання коштів з ЄКР, що відповідно і має негативний ефект на ліквідність банківської системи. Відтак, на наш погляд, з метою подолання зазначеного ефекту необхідно запровадити таргетування певної величини коштів Уряду на ЄКР та запровадити норму про те, що обсяг коштів, який буде перевищувати тергетовану величину, розміщуватиметься на депозитах в державних комерційних банках. Впровадження ж механізму таргетування коштів на ЄКР вимагає підписання між Національним банком України та Урядом меморандуму про узгодженість монетарної і фіскальної політики, а також розробити графік оголошення таргету обсягу коштів на ЄКР.

Що ж стосується ризику негативного впливу на економіку значної зміни (надмірного зростання, потім різкого витрачання) залишків коштів на рахунках Уряду в Національному банку, то його можна мінімізувати кількома шляхами. По-перше, можна спрямувати частину коштів до державного резервного

<sup>17</sup> Моргунов В. И. Об управлении остатками средств на счетах органов государственного управления в России / В. И. Моргунов, С. А. Власов // Деньги и кредит. – 2013. – № 2. – С. 49.

фонду. Наприклад, формування державних запасів зерна та пального не тільки зменшить інфляційний тиск витрачання накопичених на рахунках Уряду в Національному банку коштів, а й дасть можливість державі отримати ринковий інструмент впливу на співвідношення попиту та пропозиції на ринках зерна і паливо-мастильних матеріалів та ціни на них.

Оскільки саме для цих товарів характерні різкі коливання кон'юнктури та цін, що значно впливає на індекс споживчих цін, такий механізм дозволив би значно підвищити вплив Уряду на цінові процеси, причому ринковими методами. При цьому, з метою уникнення інфляційного тиску збільшення споживчого попиту (державного, через витрати бюджетних установ та організацій, чи приватного, через збільшення заробітної плати, соціальних виплат та інших трансфертів населенню) має відповідати можливостям пропозиції, для регулювання якої, знову ж таки, може стати у нагоді державний резервний фонд. По-друге, можна передбачити в Законі про бюджет норму щодо можливості неповного витрачання залишків коштів на рахунках Уряду в Національному банку в поточному році, а перенесення частини їх на наступний рік (наприклад, шляхом перенесення невитрачених на кінець року сум асигнувань на наступний рік замість їх перерахування до бюджету, що мало б зменшити стимули для головних розпорядників бюджетних коштів до раптового витрачання всіх виділених асигнувань наприкінці року, як це традиційно відбувається). У цьому випадку при наявності чіткого плану дій та достовірного прогнозу зміни залишків коштів на рахунках Уряду в Національному банку, дефіцит ліквідності, що потенційно може виникнути через зростання залишків, буде передбачуваним та легко може бути погашений традиційними інструментами Національного банку<sup>18</sup>.

Цікавим у плані розв'язання цієї проблеми є досвід Словаччини. Він показує, що вплив цього чинника було нівельо-

<sup>18</sup> Вдосконалення координації грошово-кредитної та фіскальної політики : інформ.-аналіт. мат. / за ред. д. е. н. В. І. Міщенко, к. е. н. О. І. Кіреєва, к. е. н. М. М. Шаповалової – К. : Центр наукових досліджень НБУ, 2005. – С. 69.

вано шляхом переведення з Національного банку Словаччини рахунків Міністерства фінансів в управління спеціальної Агенції. Ця Агенція є державною небанківською установою, яка зобов'язалася якісніше і за більшу плату управляти бюджетними коштами. Нині Міністерство фінансів Словаччини може розміщувати не більше 2 млрд. крон у центральному банку на безпроцентному рахунку, проте не використовує цю можливість через комерційну недоцільність<sup>19</sup>.

Що ж стосується створення стимулів для економічного зростання, то в цьому контексті доцільною є розробка механізмів податкового і монетарного стимулювання розвитку вітчизняного виробника.

В контексті податкового стимулювання розвитку бізнесу, дієвим є досвід США, де у малий і середній бізнес поширюються спеціальні податкові пільги, наприклад «бонус першого року», коли податок сплачується не з усієї, а з половини оподаткованої суми, надання державних гарантій за банківськими кредитами в розмірі до 80% суми кредиту. Зниження абсолютних і відносних розмірів федеральних податків сприяє розвитку малого бізнесу, стимулюючи створення невеликих підприємств, посилюючи їх позиції в американській економіці, а отже, збільшуючи кількість нових робочих місць<sup>20</sup>.

У Німеччині застосовується система пільгового кредитування при освоєнні високотехнологічних виробництв, створенні малих приватних підприємств. Пільгові умови – плата за користування кредитними ресурсами, як правило, не перевищує 6% річних, а термін надання позики – 10–15 років. Заслуговує на увагу програма, спрямована на фінансову підтримку малого бізнесу на початковому етапі його діяльності. Строк кредиту не може перевищувати 10 років, причому впродовж перших двох років позичальник звільняється від погашення

<sup>19</sup> Вдосконалення координації грошово-кредитної та фіскальної політики : інформ.-аналіт. мат. / за ред. д. е. н. В. І. Міщенко, к. е. н. О. І. Кіреєва, к. е. н. М. М. Шаповалової – К. : Центр наукових досліджень НБУ, 2005. – С. 69.

<sup>20</sup> Калинин А. В. Анализ развития и состояние малого и среднего бизнеса в мире / А. В. Калинин // Экономика, предпринимательство и право. – 2011. – № 4. – С. 4–6.

основної суми кредиту. Процентна ставка визначається під час підписання кредитної угоди і є фіксованою впродовж усього терміну позики. Одна з основних переваг для позичальників – можливість одержати кредит при недостатньому розмірі його забезпечення. Що ж до банків, то для них передбачено обов'язкове «звільнення від відповідальності в розмірі 80%»<sup>21</sup>.

В Італії практикують надання пільгових довгострокових позик, наприклад, під 3–5% річних за ринкової процентної ставки близько 15%. Підприємства можуть отримати додаткову пільгу в 20–30% компенсації вартості позики при довгостроковому поверненні кредиту.

В Іспанії розроблена велика кількість програм підтримки та розвитку малого і середнього бізнесу. Для тих хто збирається починати свою справу, розроблені й успішно застосовуються різні програми з надання допомоги. Перші п'ять років підприємець не платить податки, а також має право на безстроковий кредит для розвитку бізнесу. Основну увагу іспанського уряду звернено на підприємства малого бізнесу, які мають високу соціальну значимість для Іспанії, створюють робочі місця для соціально вразливих груп населення (студентів, жінок, іммігрантів і т. д.), сприяють піднесенню слаборозвинених регіонів та районів. В Іспанії держава стимулює безліч організацій і фондів для підтримки малого підприємництва.

Як найважливіший позитивний фактор розвитку малого та середнього бізнесу в Іспанії, варто відзначити мінімальний рівень бюрократії. Оформити реєстрацію підприємства, отримати ліцензію можна за 24 години без зайвої тяганини з боку чиновників. При цьому, це може зробити будь-який громадянин іншої держави. І в той же час контролюючі функції державних структур зведені до мінімуму<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> Майборода В. Роль банківського сектора Німеччини у сприянні розвитку малих та середніх підприємств / В. Майборода // Вісник Національного банку України. – 2003. – № 4. – С. 54.

<sup>22</sup> Калинин А. В. Анализ развития и состояние малого и среднего бизнеса в мире / А. В. Калинин // Экономика, предпринимательство и право. – 2011. – № 4. – С. 4–6.

Враховуючи позитивні аспекти досвіду іноземних країн у сфері податкового стимулювання розвитку бізнесу, доцільною є розробка аналогічних заходів в Україні з акцентом на найбільш пріоритетні галузі вітчизняної економіки, зокрема: енергозбереження, технології відновлювальної енергетики, IT-технології та сільське господарство. В цьому випадку необхідним є створення спеціального фонду розвитку при Міністерстві економічного розвитку і торгівлі, який здійснював би підтримку бізнес-проектів і стартапів у цих галузях шляхом надання гарантій за кредитами та податкових пільг, а саме: зниження податкових ставок, податкові канікули тощо. Наповнення такого фонду можна здійснити шляхом випуску відповідних державних цінних паперів, а також шляхом розміщення частини вільних коштів Уряду з Єдиного казначейського рахунку.

В частині створення монетарних стимулів економічного росту та забезпечення ефективності діяльності банківської системи одним із заходів може стати впровадження спеціальної програми прив'язки рефінансування комерційних банків до попиту на гроші з боку підприємств пріоритетних галузей економіки за ставкою, яка дорівнює обліковій. Іншими словами, дана програма повинна бути спрямована на стимулювання кредитування реального сектору економіки шляхом задоволення кредитних заявок підприємств за рахунок виділених коштів рефінансування під конкретні цільові програми.

Перспективним напрямком удосконалення механізму рефінансування як одного із інструментів управління ліквідністю банківської системи України є також формування єдиного пулу забезпечення кредитів рефінансування. Даний пул забезпечення повинен включати як ринкові (державні та корпоративні цінні папери), так і неринкові (векселі, права вимоги за кредитними договорами) активи, під забезпечення якими банки зможуть отримати декілька кредитів рефінансування під єдине забезпечення. При цьому, варто зазначити, що «прив'язка» одного кредиту до певного виду забезпечення виключається.

Окрім цього, важливим аспектом в контексті забезпечення ефективності діяльності банківської системи є створення Банку розвитку. В Україні, на наш погляд, необхідно створити два таких банки, один з них повинен відповідати за кредитування промислових підприємств, а інший – за сільське господарство. Таким банкам можна буде надавати пільгові кредити рефінансування під кредитування конкретних програм розвитку, наприклад видобуток сланцевого газу.

Одним із останніх напрямів функціонального узгодження дій Уряду і НБУ у сфері фіскальної і монетарної політики є розробка антикризової політики та сценаріїв узгоджених дій в умовах кризи, що дозволить оперативно реагувати на прояви кризових явищ та мінімізувати їх наслідки для вітчизняної економіки.

Підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновок про необхідність формування стратегії економічної політики України, яка об'єднувала б стратегії монетарної і фіскальної політики в єдине ціле, та слугувала б дорожньою картою діяльності не тільки Уряду і Національного банку України, а й всіх інших економічних суб'єктів. Розробка цілей макроекономічної політики та координованих фіскальних і монетарних заходів повинна створити позитивні ділові очікування серед бізнесу та забезпечити прогнозованість економічної політики в державі.

Координація інструментів монетарної і фіскальної політики у сфері управління державним боргом та рухом коштів Уряду на ЄКР призведе до зниження інфляційних тенденцій, а також знизить волатильність ліквідності банківської системи та процентних ставок, що, в свою чергу знизить ціну на банківські ресурси.

Основним напрямом узгодженості монетарної і фіскальної політики в Україні, на відміну від розвинутих країн, є створення стимулів для економічного зростання шляхом фіскального стимулювання розвитку виробників пріоритетних галузей економіки, за рахунок гарантій за кредитами, зниження податкових ставок та впровадження податкових канікул

чи «бонусних років». Однак, варто зазначити, що фіскальні пільги повинні застосовуватися виключно для підприємств з національним капіталом та під конкретні розробки і проекти, які відображатимуться в режимі онлайн на сайті відповідного фонду розвитку.

Щодо монетарного стимулювання економічного росту, то в цій сфері необхідним є надання пільгових кредитів рефінансування і, як варіант, викуп боргових цінних паперів.

Активізація кредитування реального сектору економіки разом зі створенням позитивного ділового клімату сприятиме розвитку внутрішнього попиту, зниженню імпортозалежності України, а отже створить передумови для стабілізації національної валюти і для досягнення цінової стабільності в цілому, а це в свою чергу призведе до досягнення належного рівня фінансової стійкості і фінансової безпеки вітчизняної банківської системи.

Вироблення чітких кроків проведення монетарної і фіскальної політики, а також досягнення узгодженості дій Уряду і НБУ дозволить досягнути сталих темпів соціально-економічного розвитку України.

## **2.2. Переваги та недоліки політики фіскальної децентралізації в Україні: сучасні тенденції**

Належне функціонування держави залежить від узгодженості дій всіх її компонент. Коли в країні забезпечується прозора та ефективна діяльність державних органів влади у всіх сферах суспільного життя, громадянам країни гарантується право на працю, достойний рівень заробітної плати, високий рівень соціального захисту та освіти, тоді така країна приречена на успіх та економічне зростання.

Однак потрясіння останніх років, що мали місце в Україні, негативно вплинули на її розвиток. Фінансова криза 2012 р., Революція Гідності, відкрита російська військова агресія призвели до значних системних економічних та управлінських проблем, вирішення яких є надзвичайно важливими сьогодні. Зокрема, суспільство вимагає зна-



чних реформ, що стосуються усіх сторін функціонування держави, тоді як найважливішою умовою успішної реалізації таких реформ є їх комплексність. Тому в кінцевому результаті змін повинні зазнати всі, без виключення, інститути державного управління. Рупором таких змін повинна стати реформа державних фінансів, зокрема її податкова складова, яка є ключовою при забезпеченні фінансування необхідних для економічного зростання витрат.

Українські реалії змусили уряд країни звернутися до передового світового досвіду побудови ефективної платформи у реалізації фіскальної політики. Остання має чітко виражені ознаки політики децентралізованого типу. Саме тому, починаючи з 2014 р., в Україні відбулися зміни в податковій системі, що стосуються підвищення рівня фінансової незалежності саме місцевих органів влади. Варто наголосити, що фінансова стійкість країни залежить від рівня фінансової самодостатності місцевих рівнів державного управління.

Фіскальна децентралізація є основою формування ефективної країни та локомотивом економічного зростання. Надання значних повноважень місцевим органам влади при формуванні доходів місцевих бюджетів є важливим інструментом розвитку регіонів.

В Україні були зроблені перші позитивні кроки щодо перерозподілу податків в напрямку низових бюджетів. Такі зміни стосуються як майнового оподаткування, оподаткування доходів та прибутку, так і в сфері непрямих податків. У 2015 р. місцеві бюджети отримали значний фіскальний ресурс у вигляді імплементації податку на майно, змін у спрощеній системі оподаткування, запровадженні акцизного податку з роздрібною торгівлі підакцизною продукцією, перерозподілі частини податку на прибуток підприємств на користь місцевих бюджетів. Однак, як зазначалося вище, реформи повинні бути системними і стосуватися цілого організму, а не окремих його органів. Позитивні зміни в податковій системі повинні супроводжуватися комплексними змінами інститутів контролю та управління

в оподаткуванні, які поки носять виключно декларативний характер. В Україні не вдалося викоринити поняття корупції у контролюючих органах, неповністю вдалося оптимізувати структуру державної фіскальної служби, що значним чином впливає на надходження податків до бюджету і формування фінансового ресурсу на місцях. Сфера контролю в оподаткуванні залишається не завжди якісною. Тому першочерговим для уряду країни є формування стратегії реалізації податкової політики в напрямку децентралізації та чітке дотримання її під час здійснення реформ.

Через це проблема децентралізації в частині формування міцного фінансового підґрунтя окремих територіальних громад та регіонів України є надзвичайно актуальною і потребує дослідження та наукового обґрунтування.

Питання побудови держави з чіткими ознаками фіскальної децентралізації були і залишаються первинними у працях багатьох зарубіжними та вітчизняних науковців, адже рух до політики децентралізованих фінансів пройшли фактично всі країни з розвинутою економікою і ті, які відносяться до країн з економікою транзитивного типу. Саме через це варто дослідити наукові праці тих зарубіжних вчених, які досліджували процеси децентралізації в зарубіжних країнах, для того щоб викремити певні позитивні кроки в даному напрямку у країнах, які ними досліджувалися і спробувати застосувати передовий досвід у вітчизняній практиці фінансових відносин. Серед таких наукових досліджень варто виділити праці Д. Весперома, А. Гессерома, Т. Говартома, Дж. Е. Кі, Б. Сайделома, У. Тіссенома, А. Шнайдерома, Г. Хогесома.

Однак, кожна країна має певні особливості економічного, соціального та географічного характеру, які визначають притаманні лише їй вектори розвитку, тому варто проаналізувати дослідження вітчизняних вчених, які досліджували специфіку розвитку України і запропонували власне бачення на розвиток України в напрямку фіскальної децентралізації, серед таких виділимо праці М. Баглая,

О. Богачевої, С. Герчаківського, О. Десятнюк, О. Кириленко, Ю. Криворотько, А. Крисоватого, І. Луніної, Б. Малиняка, І. Павлова, А. Лучки.

Для якісного дослідження визначеної проблеми необхідно дослідити сутність понять, що є основними у цій науковій праці. З огляду семантики децентралізація (*de* – «протиставлення», *centralis* – «центральный») трактується як знищення, ослаблення чи скасування централізації<sup>23</sup>.

Згідно з «Тлумачним словником української мови», децентралізація – це система управління, за якої частина функцій центральної влади переходить до місцевих органів самоуправління; скасування або послаблення централізації<sup>24</sup>.

Децентралізація передбачає наявність таких двох процесів – це децентралізація влади та фінансова децентралізація (фіскальна децентралізація). Для досягнення ефективного результату реформування економічної та політичної системи країни, необхідно сформулювати чіткий план дій в сфері децентралізації державних органів управління та фінансів, які повинні відбуватися одночасно та за єдиними принципами та наміченій єдиній меті – зростання добробуту населення та зміцнення соціально-економічного та безпекового становища держави.

Також для кращого розуміння сутності процесів, що стосуються децентралізації, необхідно чітко розмежувати поняття децентралізації влади та федералізації країни, тоді як в сфері фінансів поняття децентралізація та федералізм часто наділені одним і тим самим змістом.

Згідно словника, федералізація (від лат. *foederatio* – об'єднання, союз, спілка) – адміністративно-політичний процес та конституційна реформа, які спрямовані на перехід від унітарного державного устрою до федеративного<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> Definition of decentralization, The Free Dictionary.com, accessed February 4, 2013.

<sup>24</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови. – [5-те вид.]. – К. – Ірпінь : Перун, 2005.

<sup>25</sup> Longley R. What is Federalism? [Електронний ресурс] / Robert Longley. – 2015. – Режим доступу : <http://usgovinfo.about.com/od/rightsandfreedom/a/whatisfederalism.htm>.

Зазвичай під бюджетним федералізмом розуміють перенесення надходження доходів та/або здійснення витрат грошових коштів на більш низький рівень уряду при збереженні фінансової відповідальності<sup>26</sup>.

Що ж до фіскальної децентралізації (фінансова децентралізація), то вона відображає фінансові повноваження органів регіонального рівня і є однією з фундаментальних умов незалежності та життєздатності органів місцевої влади: децентралізація процесів ухвалення рішень збільшує можливості участі місцевої влади в розвитку підконтрольної їй території; фіскальна децентралізація сприяє ефективному забезпеченню суспільними послугами шляхом ретельнішого узгодження видатків органів влади з найнеобхіднішими місцевими потребами<sup>27</sup>. Обов'язковою умовою існування дієвого інституту самоврядування є формування більшої частини доходів місцевих бюджетів за рахунок місцевих податків і зборів, які самостійно встановлюються органами самоврядування<sup>28</sup>. Реалізація законодавчо закріпленого права кожного адміністративно-територіального утворення на економічну самостійність неможлива без наявності в кожного органу влади власного бюджету і права його складання, затвердження і виконання без втручання ззовні<sup>29</sup>.

Кожне із наведених тлумачень виокремлює серед них єдину спільну ознаку – наділяє місцеві органи влади важливими повноваженнями, які дозволяють автономно реалізувати соціальні та економічні програми, а також самостійно формувати необхідний для такої реалізації фінансовий ресурс.

З огляду на це приходимо до висновку, що найважливішою проблемою децентралізації є забезпечення фінансової незалежності місцевих органів влади, що є основою виконан-

<sup>26</sup> Different forms of decentralization, Earth Institute of Columbia University, accessed February 5, 2013.

<sup>27</sup> Хамініч С. Ю. Особливості фіскальної децентралізації в умовах розвитку національного господарства України / С. Ю. Хамініч, В. М. Климова // Вісник Дніпропетровського університету. – 2011. – Вип. 5/2, № 10/1, Т. 19.

<sup>28</sup> Там само.

<sup>29</sup> Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – 2010. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/stru#Stru>.

ня передбачених законодавством функцій, а фінансова політика вважається ефективною тоді, коли в ній працюють всі складові. Такими складовими є:

- ефективний менеджмент (суб'єкт управління);
- видатки, які здатні забезпечити розвиток суспільства і економіки (об'єкт дослідження);
- доходи, що формуються з різних джерел, і повинні бути достатніми для реалізації запланованих менеджментом програм (об'єкт управління).

Лише за умови, коли суб'єкти управління ефективно управляють об'єктами, можна якісно реалізувати політику децентралізації. Варто наголосити, будь-які дії, які здійснюються на держаному рівні, повинні базуватися на якісному законодавстві, яке чітко визначає основні напрямки, завдання, права, обов'язки та відповідальність суб'єкта за вчинені дії. Що стосується децентралізації, законодавство повинне містити норми, що визначають усі джерела формування доходів та напрямки витрачання коштів місцевих бюджетів.

Що стосується світового досвіду побудови економіки децентралізованого типу, варто звернути увагу на результати та особливості таких реформ у провідних країнах світу, яким вдалося виробити своєрідні моделі фіскальної децентралізації, що можуть слугувати прикладом для реалізації відповідних реформ в Україні.

В світовій науковій практиці відомі декілька моделей фіскальної децентралізації, які ефективно імplementовані в господарську діяльність. Сьогодні прийнято розрізняти такі їх види: радянська, китайська, американська, канадська та німецька. Кожна із них має свої особливі ознаки та характеризується певними перевагами та недоліками. Однак для кожної моделі фіскальної децентралізації характерним є рівень розподілу повноважень між місцевими інститутами управління, ступінь співпраці та зв'язків між різними рівнями державної влади. Згідно наведених ознак, в економічній теорії ви-

діляють два типи фіскальної децентралізації – конкурентну (децентралізовану) та кооперативну<sup>30</sup>.

Конкурентна (децентралізована) модель – це модель, що характеризується широкою автономією в фіскальній сфері, органи місцевої влади наділені широкими повноваженнями в сфері запровадження податків, встановлення податкових ставок та визначення бази оподаткування, а також при розподілі видатків та здійсненні соціальної політики. Такий вид фіскальної децентралізації передбачає низький рівень централізації влади, більшість повноважень в сфері фінансової політики закріплені за місцевими владними інститутами, відсутні є горизонтальні зв'язки під час розподілу фінансових ресурсів. Така модель використовується у США та Канаді. Зокрема, всі ланки бюджетної системи США автономні, формально незалежні одна від одної<sup>31</sup>. Ця традиція походить з двох джерел: американської історії та національної ментальності.

Відповідно до принципів фінансової автономії та бюджетного федералізму, котрі історично склалися в США, кожна з ланок бюджетної системи має власні, закріплені за нею податкові доходи. Між окремими бюджетами податки розмежовуються на підставі трьох підходів:

– виключного права (податок закріплений за одним із бюджетів: федеральним, штатним чи місцевим);

– співпадаючого права (на один і той же податок мають право різні рівні влади, податкові надходження розподіляються між бюджетами в дольовому порядку або мають форму надбавок; наприклад, у такому порядку справляється податок на майно, надходження від якого розподіляються між бюджетами штату та місцевими бюджетами міст, графств, округів);

– делегованого права або «правила Ділона» (з одного рівня влади на інший разом із певними повноваженнями

<sup>30</sup> Модели бюджетного федерализма [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://articles.excelion.ru/>.

<sup>31</sup> Податкова система Сполучених Штатів Америки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.appu.org.ua/main2/shkola\\_platnyka\\_podatktiv/vse\\_pro\\_podatki/zarybizhnuy\\_dosvid/USA.html](http://www.appu.org.ua/main2/shkola_platnyka_podatktiv/vse_pro_podatki/zarybizhnuy_dosvid/USA.html).

передаються і адекватні податкові доходи, необхідні для їх фінансування)<sup>32</sup>.

Місцеві податки справляються на локальному рівні під юрисдикцією органів влади місцевих адміністративно-територіальних одиниць. До останніх відносяться муніципалітети (міста), графства (райони), тауншипи (містечко), шкільні та спеціальні округи. Всього в США налічується близько 80 тис. місцевих органів влади і, отже, відповідна кількість місцевих бюджетів.

Серед місцевих податків найперше фіскальне значення має податок на нерухоме і рухоме майно. В загальній сумі місцевих податків доля майнового податку в окремі роки перевищує 80%.

Для кооперативної моделі фіскальної децентралізації притаманна тісна співпраця між різними рівнями державної влади. Більшість повноважень, якими наділені місцеві адміністрації, є делегованими центральними державними органами. Політика у сфері встановлення та справляння податків належить до компетенції органів Державної влади, більшість податків є загальнодержавними та обов'язковими для справляння на всій території країни. Місцеві інститути влади не наділені значними повноваженнями та не мають можливості встановлювати та використовувати на своїх територіях незакріплені на рівні держави податки. Однак, варто зазначити, що держава зацікавлена у рівномірному розвитку регіонів, забезпеченні однакових соціальних стандартів на всій території країни. Згідно даного типу фіскальної децентралізації встановлюється єдиний підхід до формування державних видатків на соціальні та економічні потреби. Значна частина необхідних фінансових ресурсів для виконання покладених на місцеві органи влади повноважень забезпечується за допомогою субвенцій та трансфертів. Згідно конкурентної моделі фіскальної децентралізації, відносини щодо реалізації фінансової політики базуються на механізмі «центр–регіон–

<sup>32</sup> Податкова система Сполучених Штатів Америки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.appu.org.ua/main2/shkola\\_platnyka\\_podatkiv/vse\\_pro\\_podatki/zarybizhnuy\\_dosvid/USA.html](http://www.appu.org.ua/main2/shkola_platnyka_podatkiv/vse_pro_podatki/zarybizhnuy_dosvid/USA.html).

місцева влада». Кооперативний тип фіскальної децентралізації притаманний Німеччині.

Німеччина має доволі потужні та незалежні місцеві влади. Така висока степінь місцевих автономій також означає, що місцева влада має в своєму розпорядженні власну фінансову базу, яка робить цю владу якомога незалежною від вищого федерального рівня. Наслідком цього є доволі складна податкова система, яка все ж таки гарантує, що місцеві ради, так само як і регіональні уряди, мають достатню фінансову основу для виконання своїх завдань.

Федеральний уряд, регіони та місцеві громади чи муніципалітети – кожен збирає свої податки. Проте три з найважливіших податків, які складають понад 70% від всього оподаткування, вважаються так званими «спільними податками». Ці спільні податки розподіляються поміж всіма рівнями федерації, тобто між федеральним урядом, земельними урядами та місцевими громадами.

Після того, як кожна влада збрала ті податки, на які вона має право, починається подальший податковий перерозподіл між різними рівнями федерації. Головним інструментом в цьому перерозподілі є «Механізм фінансового вирівнювання», який працює на рівні між федеральними землями та місцевими громадами. Саме з цієї причини податкова система Німеччини та її фінансова система мають розглядатись як одне ціле.

Податок з зарплати, ПДВ та податок з прибутку підприємств належить до категорії Спільних податків. Це означає, що ці податки розподіляються поміж всіма рівнями урядування. Місцеві громади отримують 15% з податку на прибуток. Решту 85% з цього ж податку ділиться порівну між федеральними землями та центром, тобто кожний з них має по 42,5%.

Місцеві громади також отримують по 2,3% з ПДВ. Решта ПДВ ділиться між федеральним урядом та землями.

Через Спільне фінансове вирівнювання (КФА) місцеві громади приймають додаткову участь в системі Спільних по-



датків. Точніше кажучи, існує квота, яка вказує на те, що приблизно 20% податкових надходжень федеральних земель мають йти на механізм Спільного фінансового вирівнювання, завдяки якому місцеві громади отримують додаткові надходження до своїх бюджетів.

До податків місцевих рад належать податок з торгівлі та податок з землі. Але частина податку з торгівлі має віддаватись федерації та федеральній землі. Додатково місцеві ради можуть стягувати додаткові податки (напр. податок на псів, на полювання, на напої, на додаткову хату тощо до тих пір, поки це не заперечує земельному законодавству<sup>33</sup>.

Найбільш застосовуваними є американська та німецька моделі фіскальної децентралізації, які прийнято вважати найбільш досконалими. Країни, які використовують ту чи іншу модель фіскальної децентралізації, використовують похідні, модифіковані моделі, які мають певні свої особливості, що стосуються делегованих чи закріплених повноважень у сфері формування доходів чи розподілу видатків<sup>34</sup>.

Що стосується державної політики в сфері фіскальної децентралізації в Україні, то вона вирізняється ознаками кооперативної моделі фіскальної децентралізації. Для України притаманною є залежність місцевих бюджетів від державного бюджету, де важливу роль відіграють трансферти та дотації вирівнювання. Місцеві органи влади наділені лише окремими повноваженнями щодо можливості впливу на податкову систему. Територіальні органи не в змозі запроваджувати нові податки, встановлювати податкові ставки та використовувати різні механізми розрахунку та сплати обов'язкових платежів. В Україні такі функції покладені на центральні органи законодавчої та виконавчої гілок влади і закріплені в Податковому кодексі України. Що стосується адміністрування податкових платежів, у кожному регіоні створені підрозділи контролюючих органів у сфері оподаткування, які забезпечують процес

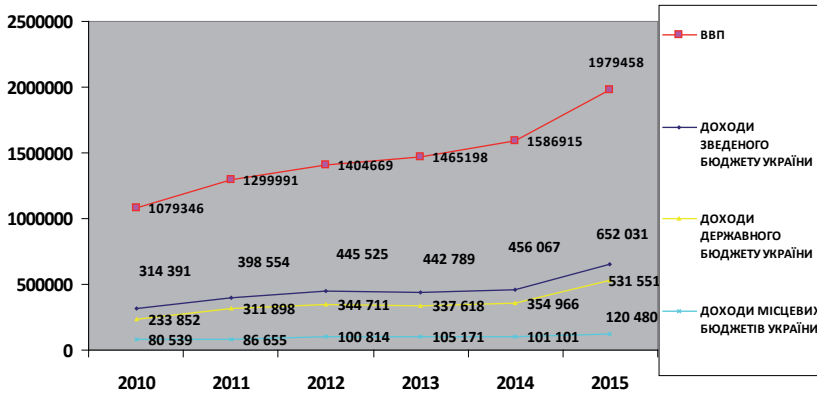
<sup>33</sup> Перерозподіл податків в Німеччині [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.federal-ukraine.com/other-countries/de/tax-distrib.php>.

<sup>34</sup> Модели бюджетного федерализма [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://articles.excelion.ru/>.

надходження податків до бюджетів країни. Кожен територіальний фіскальний орган підпорядкований центральному апарату Державної фіскальної служби України. Тому це ще раз підтверджує нашу думку про притаманність Україні кооперативної моделі фіскальної децентралізації, де основним суб'єктом реалізації податкової політики є центральний рівень влади України. Центральна влада лише делегує певні повноваження до місцевих органів влади щодо реалізації податкової політики.

Але, найбільшою проблемою ефективної політики в сфері державних фінансів, зокрема формування і розподілу фінансових ресурсів держави, є ефективне нормативно-правове поле, в якому такі процеси відбуваються. Саме законодавча база є слабким місцем реформ в Україні. Частіше комплекс прийнятого законодавства є недостатнім для ефективної реалізації намічених та обіцяних виборцям реформ. Через це владою робляться хаотичні, поодинокі, точкові кроки, які не дають ефективного цілісного результату. Тому спостерігаємо лише певні декларації про реалізацію політики фіскальної децентралізації, однак досі немає чіткої цілісної стратегії, яка б дала можливість ефективно її реалізувати. Досі продовжуються дискусії, які стосуються податкової системи, політики витрат, порядку фінансування тих чи інших видатків.

Прийняті протягом 2014–2016 рр. закони більшою мірою спрямовані на забезпечення автономії у видатковій політиці, місцеві органи влади отримали значне соціальне навантаження на власні бюджети. Та, що стосується політики доходів, законодавчі органи знаходяться в пошуку ефективної моделі забезпечення достатнім фінансовим ресурсом місцеві органи влади, про що свідчать показники дохідних частин Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України (рис. 2.6).



**Рис. 2.6. ВВП, доходи Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України 2010–2015 рр.**<sup>35; 36</sup>

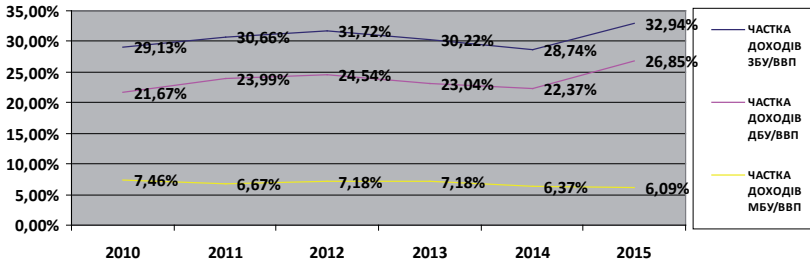
Аналізуючи показники, наведені на рис. 2.6, бачимо тенденцію до зростання валового внутрішнього продукту, фактичне зростання доходів Зведеного та Державного бюджету України в монетарному виразі у 2010 – 2015 рр., але що стосується надходжень до місцевих бюджетів, спостерігаємо менш виражену тенденцію до зростання, саме тому наводимо відносні показники щодо часток доходів бюджетів України у ВВП (рис. 2.7).

В останні роки частка доходів місцевих бюджетів значно знизилася. Саме така тенденція проглядається протягом 2013–2015 рр. Доходи місцевих бюджетів у 2013 р. до ВВП становили 7,18 %, у 2014 р. – 6,37%, тоді як у 2015 р. – лише 6,09% ВВП. Найбільший фінансовий ресурс за аналізований період яким володіли місцеві органи влади був у 2010 р., коли через місцеві бюджети було перерозподілено 7,46% ВВП. З іншого боку, частка доходів Державного бюджету постійно

<sup>35</sup> Доходи (Зведений бюджет України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://cost.ua/budget/revenue/>.

<sup>36</sup> Валовий внутрішній продукт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

зростає: якщо у 2010 р. вона становила 21,67% ВВП, то же у 2015 р. такий показник становив 26,85%.



**Рис. 2.7. Частка доходів Зведеного, Держаного та місцевих бюджетів України до ВВП у 2010–2015 рр.**<sup>37; 38</sup>

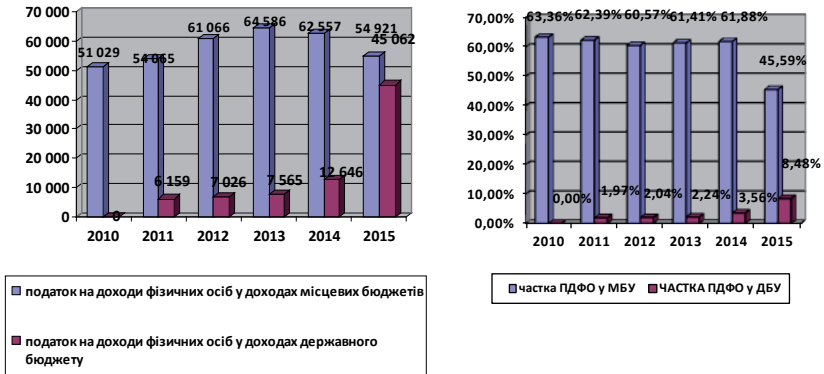
Попри заявлену політику фіскальної децентралізації, спостерігається зростання концентрації фінансового ресурсу саме у Держаному бюджеті, що дає можливість зробити висновок про присутність ручного управління бюджетами. Варто наголосити про незрозумілі кроки, зроблені українською владою. Згідно бюджетного законодавства, було перерозподілено надходження з податку на доходи фізичних осіб на користь Державного бюджету, тим самим обмежено фінансовий потенціал місцевих бюджетів, порушено принцип децентралізації за доходами і знижено фінансову незалежність місцевих органів влади (рис. 2.8).

Такий розподіл ПДФО в останні аналізовані роки був зумовлений «фінансовим голодом» в Україні – центральна влада потребувала додаткового ресурсу для фінансування зобов'язань, пов'язаних з забезпеченням армії, підвищенням обороноздатності та безпеки країни. Однак в результаті реформи місцеві органи влади втратили половину необхідного для нормального функціонування та реформування фінансо-

<sup>37</sup> Доходи (Зведений бюджет України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://cost.ua/budget/revenue/>.

<sup>38</sup> Валовий внутрішній продукт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

вого ресурсу, що суперечить заявленому вектору до децентралізації управління в Україні.



**Рис. 2.8. Динаміка податку на доходи фізичних осіб та його частка у Державному та місцевих бюджетах України у 2010 – 2015 рр.** <sup>39; 40</sup>

Відповідно до бюджетного кодексу України, з 2015 р. податок на доходи фізичних осіб розподіляється між бюджетами наступним чином:<sup>41</sup>

- Державний бюджет України – 25%;
- обласні бюджети – 15%;
- місцеві бюджети – 60%.

Відповідні зміни були внесені до бюджетного кодексу України відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо пасивних доходів», тим самим було змінено перерозподіл ПДФО на користь Державного бюджету<sup>42</sup>.

<sup>39</sup> Доходи (Зведений бюджет України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://cost.ua/budget/revenue/>.

<sup>40</sup> Валовий внутрішній продукт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

<sup>41</sup> Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – 2010. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/stru#Stru>.

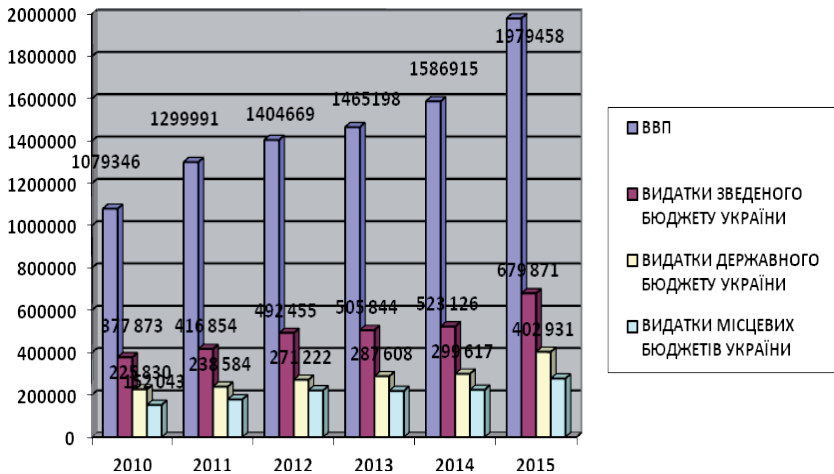
<sup>42</sup> Там само.

Саме через зазначені вище зміни, місцеві бюджети України втратили у 2015 р. значний ресурс фінансової стійкості. Якщо у 2013 та 2014 р. частка ПДФО у доходах місцевих бюджетів становила більше 61,5%, то вже у 2015 р. вона знизилася до 45,59%. У гривневому еквіваленті місцеві бюджети недоотримали 7636 млн. грн. податку при загальному зростанні фактичних доходів Зведеного бюджету України. Тоді як суми податку на доходи фізичних осіб у доходах Державного бюджету зросли на 32416 млн. грн., що становить 8,48% його доходів, тоді як у 2014 р. цей показник становив лише 3,56%. Аналіз статистичних даних підтверджує гальмування реалізації політики фіскальної децентралізації попри заяви уряду всебічного руху до децентралізованого типу держави з можливістю низових рівнів управління бути фінансово незалежними та повноцінними учасниками реформування та розвитку економіки України.

Аналіз перерозподілу ПДФО засвідчив факт підвищення рівня залежності місцевих органів влади від центрального керівництва країни, в пошуках необхідного фінансового ресурсу місцеві органи влади є залежними від коштів Державного бюджету, тоді як на загальнодержавному рівні не було запропоновано ефективного інструменту, який би став компенсатором втрат доходів від податку на доходи фізичних осіб для місцевих бюджетів.

Місцеві бюджети залишаються бюджетами реципієнтами, що змушені фінансуватися за рахунок коштів центрального бюджету. Тоді як видаткова частина бюджетів найнижчого рівня в абсолютних показниках зросла, що пояснюється зростанням соціального навантаження на місцеві органи влади та необхідністю їх фінансування. Це стосується витрат на освіту, медицину, соціальний захист та інші потреби.

Аналіз видатків Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України, а також їх частки у ВВП підтверджують наші думки (рис. 2.9).



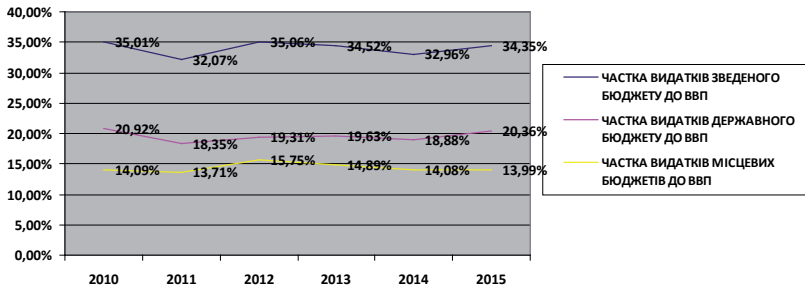
**Рис. 2.9. Валовий внутрішній продукт, видатки Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України у 2010–2015 рр.** <sup>43; 44</sup>

Спостерігаємо фактичний приріст видатків бюджетів усіх видів в Україні протягом аналізованого періоду. Стабільним є також показник розподілу видатків зі всіх видів бюджетів через ВВП (рис. 2.10).

Спостерігаємо чітку тенденцію, яка характерна протягом 2010–2015 років, коли видатки Зведеного бюджету України становили від 35% до 32% валового внутрішнього продукту держави. Такі дані свідчать про високий рівень фінансування соціальних програм, про залежність добробуту населення від бюджету, низький рівень концентрації видаткової частини бюджетів на фінансуванні програм економічного розвитку (бюджетні витрати економічного розвитку є надто низькими), що призводить до проїдання бюджетного ресурсу і низької концентрації бюджетних коштів у програмах економічного зростання.

<sup>43</sup> Валовий внутрішній продукт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

<sup>44</sup> Видатки бюджетів України [Електронний ресурс]. // Ціна держави. – Режим доступу : <http://costua.com/budget/expenditure/>.



**Рис. 2.10. Частка витратів Зведеного, Державного та місцевих бюджетів у Валовому внутрішньому продукті України у 2010–2015 роках.** <sup>45; 46</sup>

Частка витратів місцевих бюджетів у ВВП також є однаковою протягом аналізованого періоду і коливається в межах 15,75% у 2012 р. та 13,71% у 2011 р., показник 14,08% та 13,99% спостерігався у 2014 та 2015 рр. відповідно.

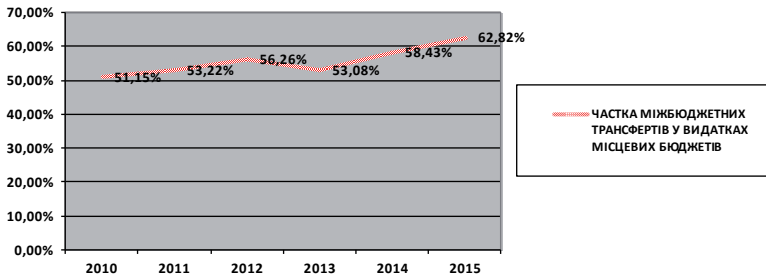
Однак, аналізуючи статистичні дані, можемо констатувати зростання залежності місцевих бюджетів від трансфертних платежів із Державного бюджету (рис. 2.11).

Аналізуючи наведені на рисунку дані, спостерігаємо чітку тенденцію до зростання залежності місцевих бюджетів від Державного бюджету України. Зокрема, якщо у 2013 р. за рахунок трансфертів фінансувалося 53,08% витратів місцевих бюджетів, то вже у 2015 р. такий показник становив 62,82%. Така тенденція ще раз підтверджує відсутність орієнтації бюджетної політики країни на політику фіскальної децентралізації. Тому говорити про якісні трансформації економіки в напрямку децентралізації поки неможна.

<sup>45</sup> Валовий внутрішній продукт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

<sup>46</sup> Витатки бюджетів України [Електронний ресурс]. // Ціна держави. – Режим доступу : <http://costua.com/budget/expenditure/>.





**Рис. 2.11.** Частка трансфертних платежів з Державного бюджету України у видатках місцевих бюджетів в 2010–2015 рр.

Однак зниження значимості місцевих бюджетів можна пояснити не лише змінами в оподаткуванні. Зниження відносних показників, що стосуються місцевого та Зведеного бюджетів України, можна пояснити економічною ситуацією в Україні. Така ситуація пов'язана зі зниженням прибутковості комунальних підприємств, стагнацією економіки, зростанням рівня безробіття, зниженням купівельної спроможності громадян. Названі чинники призвели до значного недоотримання податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток від комунальних підприємств.

Хоча попередній аналіз дає підстави стверджувати про відсутність чіткої стратегії розвитку країни в напрямку фіскальної децентралізації, варто виділити певні позитивні рішення, прийняті державою в даному аспекті. Зокрема з 1 січня 2015 р. відповідно до Закону України від 28.12.2014 р. № 71 – VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» запроваджено акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів (пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти та інше паливо), ставки якого встановлюються за рішенням

сільської, селищної або міської ради у відсотках від вартості (з ПДВ), у розмірі 5%<sup>47</sup>. Податок змінив збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства і став потужним інструментом залучення додаткових фінансових ресурсів до місцевих бюджетів. Зокрема у 2015 р. до місцевих бюджетів надійшло 6545 млн. грн., що становить більше 5% всіх доходів місцевих бюджетів України<sup>48</sup>, тоді як у 2014 р. доходи місцевих бюджетів від акцизного податку становили лише 159 млн. грн., а це в 41 раз менше, ніж в 2015 р.

Зазначимо, що акцизний податок з роздрібною торгівлю не повністю компенсував податок на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів, зокрема у 2015 р., порівняно з 2014 р., місцеві органи влади отримали на 14000 млн. грн. менше, тоді як акцизного податку надійшло лише 6,5 млрд. грн., різниця становить 7,5 млрд. грн. Тому, незважаючи на політику децентралізації, місцеві бюджети втрачають потужний фінансовий ресурс для реалізації своїх соціальних функцій.

Також відповідно до змін, внесених до Бюджетного кодексу України, варто виділити закріплення 10% податку на прибуток підприємств за обласними бюджетами, що дає підстави говорити про отримання додаткового ресурсу при перерозподілі частини доходів держави на користь місцевих бюджетів.

Позитивні зміни в фіскальній політиці є явно недостатніми для якісного реформування країни, про що досить яскраво свідчать результати проведеного дослідження.

Відмітимо, що задекларовані Урядом України наміри створити країну з чітко вираженою політикою фіскальної децентралізації, з бажанням надати місцевим органам влади більше прав і свобод поки що не реалізовані і причиною цього є:

– відсутній комплексний погляд на можливість реалізації політики децентралізації в Україні;

<sup>47</sup> ДПІ в Оболонському районі ГУ ДФС у м. Києві. Акцизний податок з роздрібною торгівлю підакцизними товарами [Електронний ресурс] / ДПІ в Оболонському районі ГУ ДФС у м. Києві. – Режим доступу : <http://obolon.kievcity.gov.ua/content/akcyznyuypodatok-z-rozdribnoi-torgivli-pidakcyznyemy-tovaramy.html>.

<sup>48</sup> Доходи (Зведений бюджет України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://cost.ua/budget/revenue/>.

– політична ситуація призводить до вчинення багатьох тактичних помилок, які не дозволяють якісно досягти стратегічної мети в сфері фіскальної політики;

– на державному рівні спостерігається великий супротив деяких політичних сил, що породжує гальмування якісних економічних перетворень в напрямку децентралізації;

– політичне лобі та військові дії призвели до необхідності додаткового перерозподілу фінансових доходів країни на користь державного бюджету.

Саме тому зміни до бюджетного та податкового законодавства, які були прийняті вже після декларування руху країни в напрямку децентралізації, призвели до зростання навантаження на місцеві бюджети, тоді як достатніх податкових інструментів, які б дозволили його компенсувати, запроваджено не було. Відсутність дієвих і ефективних інструментів наповнення місцевих бюджетів призвело до необхідності збільшення сум трансфертів з бюджету центрального рівня.

Для реалізації фіскальної децентралізації необхідні комплексні заходи, які не повинні суперечити задекларованим намірам. Адже поставши перед необхідністю об'єднання територіальних громад, останні спіткнулися з великими фінансовими проблемами, які не дають змоги бути посправжньому незалежними. Отримані фінансові важелі є недостатніми для здійснення якісної соціальної політики, реформування медичної, освітньої, соціальної сфер, а це призводить до зниження рівня життя населення, занепаду освіти та загрози існування здорової української нації.

На наше переконання, місцеві органи влади повинні отримати більше свобод і можливостей при прийнятті важливих рішень у сфері оподаткування. Кожен регіон повинен мати змогу впливати на побудову податкової системи, а не лише бути виконавцем завдань, які ставляться центральними органами влади. Через велику територію, географічні особливості, через структуру промислового потенціалу регіонів, місцеві органи влади повинні самостійно визначати об'єкти

оподаткування, які здатні найбільш ефективніше забезпечити процес наповнення бюджетів країни. Саме тому центральна влада в Україні повинна розглянути можливість делегувати регіональним органам влади повноваження щодо запровадження певних окремих місцевих податків та платежів, що дозволить при ефективному менеджменті забезпечити приріст дохідних частин місцевих бюджетів в регіонах України.

### **2.3. Інструменти фіскальної консолідації та аналіз їх застосування в Україні**

Актуальною проблемою сталого економічного розвитку України є розбалансованість публічних фінансів, що зумовлено як внутрішніми, так і зовнішніми загрозами. Одним із напрямків збалансування публічних фінансів є запровадження програм фіскальної консолідації, що дозволить не лише поліпшити бюджетний баланс, а й забезпечити сталий економічний розвиток.

Сам термін «консолідація» (лат. *consolidatio*, від «*con*» («*cum*») – разом і «*solido*» – ущільнюю, укріплюю) вказує на процеси укріплення, об'єднання, згуртування<sup>49; 50</sup>, а, відповідно, термін «фіскальна консолідація» – зміцнення, укріплення казни (бюджету). Такого ефекту можна досягнути шляхом зменшення розмірів бюджетного дефіциту. Однак у науковій літературі цей термін розкрито ширше. Так, Дж. Сакс розглядає фіскальну консолідацію з позиції ліквідації основного фіскального та квазіфіскального дефіциту, які спричинюють високу інфляцію, тобто заходи фіскальної консолідації спрямовуються на зменшення дефіциту бюджету, що вимагає запровадження заходів як щодо видатків (різке скорочення субсидій та державних видатків на інвестиції з переведенням валової їх частки на приватні підприємства), так і доходів бюджету (перехід від оподаткування доходів

<sup>49</sup> Словник української мови: в 11-ти т. Т. 4. / за ред. І. К. Білодіда. – К. : Наук. думка, 1970 – 1980. – С. 264.

<sup>50</sup> Словник іншомовних слів / за ред. О. С. Мельничука. – К. : Голов. ред. Укр. рад. енцикл., 1974. – С. 353.

підприємств до споживчого оподаткування та оподаткування доходів громадян)<sup>51</sup>.

За офіційним визначенням фахівців Організації з економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), фіскальна консолідація – це цілеспрямована політика уряду, яка має на меті змінити структуру побудови публічних фінансів таким чином, щоб зменшити вплив бюджетних дефіцитів та державного боргу на основні макроекономічні показники та звести дані показники до мінімально можливих значень<sup>52</sup>. На думку Р. Прайса, фіскальна консолідація – це цілеспрямована політика, яка покликана мінімізувати боргові ризики необґрунтованих бюджетних дефіцитів<sup>53</sup>.

Вітчизняний вчений В. Кудряшов розуміє під фіскальною консолідацією систему реформування фіскальної сфери, головним завданням якої є підвищення стійкості державних фінансів.<sup>54</sup> При цьому, фіскальна консолідація реалізується через обмеження дефіциту сектору загального державного управління, зменшення розмірів та покращення структури державного боргу<sup>55</sup>. На думку А. Крисоватого, фіскальна консолідація передбачає оптимізацію доходів і видатків бюджету для зменшення бюджетного дефіциту та державного боргу<sup>56</sup>.

Ми погоджуємося із вищенаведеними визначеннями «фіскальної консолідації», але вважаємо, що фіскальну консолідацію варто розглядати у вузькому та широкому значенні. У першому випадку – це дії уряду, спрямовані на збалансування публічних фінансів з метою скорочення бюджетного

<sup>51</sup> Sachs J. An Overview of Stabilization Issues Facing Economies in Transition [Електронний ресурс] / J. Sachs. – Режим доступу : [http://www.cisp.org.ua/cisp/cisp\\_uk.nsf/CISP-Jeffrey-Sachs-02-Ukr?OpenForm](http://www.cisp.org.ua/cisp/cisp_uk.nsf/CISP-Jeffrey-Sachs-02-Ukr?OpenForm).

<sup>52</sup> Fiscal Consolidation // Glossary of Statistical Terms [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=984>

<sup>53</sup> Price R. The Political Economy of Fiscal Consolidation / R. Price // OECD Economics Department Working Papers. – 2010. – № 776. – Р. 5.

<sup>54</sup> Кудряшов В. П. Стійкість державних фінансів / В. П. Кудряшов // Економіка України. – 2012. – № 10. – С. 54–67.

<sup>55</sup> Кудряшов В. П. Фіскальна консолідація та її впливи / В. П. Кудряшов // Економіка України. – 2013. – № 9. – С. 31–46.

<sup>56</sup> Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку : моногр. / за наук. ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – С. 156.

дефіциту і, відповідно, накопиченого боргу. У широкому розумінні – це комплексні заходи уряду, спрямовані на збалансування публічних фінансів шляхом оптимізації бюджетних видатків та здійснення структурних реформ в системі оподаткування, з метою врегулювання дефіциту сектору загального державного управління та акумульованого державного боргу на рівні, що забезпечує ефективне функціонування економіки. При цьому, важливе значення мають інструменти, за допомогою яких реалізуються програми фіскальної консолідації. Інструменти фіскальної консолідації можна згрупувати таким чином (рис. 2.12).



**Рис. 2.12.** Класифікація інструментів фіскальної консолідації

Джерело: складено автором.

Податково-бюджетні інструменти фіскальної консолідації передбачають регулювання доходами та видатками бюджету, оскільки зменшення рівня дефіциту без застосування бюджетних запозичень можливе шляхом скорочення видатків бюджету та збільшення його дохідної частини. Найбільш прийнятними заходами наповнення державного бюджету є збільшення податкового навантаження та приватизація державного майна. Так, що стосується другого заходу, то він має короткостроковий ефект і зумовлює лише поточне збалансування бюджету, у той час як реформування податкової системи має довгостроковий ефект і за умов продуманої податкової політики дозволить не лише збалансувати бюджет, але й забезпечити сталий економічний розвиток. При цьому необґрунтоване підвищення податкового навантаження на реальний сектор економіки дестимулює розвиток приватного бізнесу та може спричинити зростання безробіття, у зв'язку із банкрутством підприємств. Тому в процесі реалізації програм фіскальної консолідації доцільніше буде збільшувати екологічні податки, податки на споживання та майнові податки, при одночасному обмеженні неефективних податкових пільг.

Доцільним є пошук додаткових джерел надходжень до бюджету у видатках бюджету, тобто здійснення ефективного розподілу бюджетних ресурсів. При цьому, необхідним є зменшення частки неефективних видатків, зокрема адміністративні видатки в частині скорочення державного апарату, та видатки соціального характеру. Скорочення видатків на соціальну сферу спровокує зниження платоспроможності громадян та зменшення розміру суспільних благ, а отже сприятиме зменшенню сукупного попиту. Тому варто не лише механічно зменшувати видатки, а й проводити реформи у соціальній сфері, зокрема у таких галузях як медицина, освіта та пенсійне забезпечення громадян. Вкрай негативним є скорочення капітальних видатків та видатків розвитку, оскільки недофінансування економічного сектору спонукає до скорочення сукупної пропозиції та зменшення податкових надхо-

джені. Варто зауважити, що регулювання дохідною та видатковою частинами бюджету повинно здійснюватися шляхом проведення глибокого аналізу усіх можливих наслідків.

Монетарні інструменти фіскальної консолідації передбачають покриття бюджетного дефіциту за рахунок девальвації національної грошової одиниці, що у короткостроковій перспективі частково скоротить обсяги дефіциту, але без стимулювання національного виробництва не забезпечить очікуваного результату, передбачають зміну розміру облікової ставки, переважно у бік зниження з метою стимулювання інвестиційної активності приватного сектору економіки, що у майбутньому дозволить збільшити розміри податкових надходжень.

Ще одним інструментом фіскальної консолідації є конверсія державного боргу, тобто його зменшення шляхом реструктуризації та децентралізації бюджетних повноважень, що дозволить більш ефективно здійснювати розподіл фінансових ресурсів.

Програми фіскальної консолідації реалізуються і в Україні. Так, для відновлення економіки України у 2015 р. Президентом України представлена Стратегія сталого розвитку «Україна–2020», метою якої, зокрема у сфері публічних фінансів, є відновлення макроекономічної стабільності, забезпечення стійкого зростання економіки, створення сприятливих умов для ведення бізнесу, реформування податкової системи, міжбюджетних відносин, зменшення бюджетного дефіциту до рівня, що не перевищує 3% ВВП та зменшення обсягів державного та гарантованого державою боргу до показників, що не перевищують 60% ВВП<sup>57</sup>, що, по суті, передбачає проведення фіскальної консолідації.

Для досягнення поставленої мети протягом 2014–2015 рр. Урядом України було використано вищезазвані інструменти фіскальної консолідації, зокрема дещо змінено структуру податкових надходжень до бюджету (табл. 2.2).

<sup>57</sup> Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України №5/2015 від 12.01.2015 р. / [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.



Таблиця 2.2

### Структура податкових надходжень до зведеного бюджету України за 2011–2015 рр.

Вид надходжень	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
Податкові надходження	100	100	100	100	100
Податки на доходи, прибутки та збільшення ринкової вартості, у т.ч.:	34,5	34,4	35,9	31,4	27,4
Податок на доходи фізичних осіб	18,0	18,9	20,4	20,5	19,7
Податок на прибуток підприємств	16,5	15,5	15,5	10,9	7,7
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	4,4	4,9	8,2	9,1	8,3
Внутрішні податки на товари та послуги, у т.ч.:	49,0	49,2	46,6	50,1	49,1
Податок на додану вартість	38,9	38,5	36,2	37,8	35,2
Акцизний податок	10,1	10,6	10,3	12,3	13,9
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	3,5	3,7	3,8	3,4	7,9
Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	-	-	1,6	1,6	1,4
Місцеві податки і збори	0,7	1,5	2,1	2,2	5,3
Інші податки та збори	1,3	1,4	1,7	2,0	0,6

Джерело: складено автором на основі <sup>58, 59, 60, 61, 62</sup>.

<sup>58</sup> Виконання Державного бюджету України / 2011 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

<sup>59</sup> Виконання Державного бюджету України / 2012 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

<sup>60</sup> Виконання Державного бюджету України / 2013 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

<sup>61</sup> Виконання Державного бюджету України / 2014 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

<sup>62</sup> Виконання Державного бюджету України / 2015 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

Як видно із табл. 2.2, близько 50% податкових надходжень зведеного бюджету формується за рахунок податків на споживання, при цьому частка податків на доходи та прибутки зменшується. Так, понад 35% податкових надходжень зведеного бюджету у 2015 р. формується із податку на додану вартість, що на 3,7% менше, ніж у 2011 р., разом з тим, зростає частка акцизного податку із 10,1% у 2011 р. до 13,9% у 2015 р. Це пов'язано, переважно, зі зростанням ставок акцизного податку та введенням акцизного податку на роздрібну торгівлю суб'єктами господарювання. В той час як частка податку на прибуток підприємств знизилася на 8,8% із 16,5% у 2011 р. до 7,7% у 2015 р., при цьому зменшилася і частка податку на доходи фізичних осіб на майже 1% у 2015 р. в порівнянні із 2014 р. Тобто, зростає податкове навантаження на споживання з одночасним зменшенням тиску на підприємства.

Відбулися також зміни в частині розподілу видатків зведеного бюджету України (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

### Структура видатків зведеного бюджету України за 2011–2015 рр.

Вид видатків	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
I	2	3	4	5	6
<b>Видатки за економічною класифікацією видатків бюджету</b>					
<i>Поточні видатки</i>	89,9	91,7	94,2	96,1	93,1
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	32,4	32,0	33,1	31,1	27,3
Видатки на товари і послуги	21,3	21,2	19,6	20,6	21,0
Обслуговування боргових зобов'язань	6,1	5,5	7,1	10,0	13,0
Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань	–	–	4,9	6,8	9,0
Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань	–	–	2,2	3,2	4,1
Поточні трансферти	5,9	8,8	5,9	7,1	4,0
Соціальне забезпечення	24,1	24,2	27,6	25,6	25,1
Інші поточні видатки	0,1	0,1	0,9	1,7	2,8
<i>Капітальні видатки</i>	10,1	8,3	5,8	3,9	6,9
Придбання основного капіталу	4,8	4,3	3,4	2,8	5,3
Придбання землі і нематеріальних активів	0,1	0,1	0,1	0,1	0,3
Капітальні трансферти	5,1	3,9	2,4	1,1	1,6

## Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5	6
<b>Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету</b>					
Загальнодержавні функції	12,0	11,1	12,2	14,7	17,3
Оборона	3,2	2,9	2,9	5,2	7,7
Громадський порядок, безпека та судова влада	7,8	7,4	7,8	8,6	8,1
Економічна діяльність	13,7	12,7	10,0	8,3	8,3
Охорона навколишнього природного середовища	0,9	1,1	1,1	0,7	0,8
Житлово-комунальне господарство	2,1	4,1	1,5	3,4	2,3
Охорона здоров'я	11,7	11,9	12,2	10,9	10,4
Духовний та фізичний розвиток	2,6	2,8	2,7	2,6	2,4
Освіта	20,7	20,6	20,9	19,1	16,8
Соціальний захист та соціальне забезпечення	25,3	25,4	28,7	26,4	25,9
<b>Всього видатків</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Джерело: складено автором на основі <sup>63</sup>; <sup>64</sup>; <sup>65</sup>; <sup>66</sup>; <sup>67</sup>.

Із табл. 2.3 видно, що відповідно до економічної класифікації видатків бюджету поточні видатки державного бюджету становлять 93,1% у 2015 р., що на 3,2% більше, ніж у 2011 р., але на 3% менше, ніж у 2014 р. Капітальні видатки становили

<sup>63</sup> Виконання Державного бюджету України / 2011 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

<sup>64</sup> Виконання Державного бюджету України / 2012 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

<sup>65</sup> Виконання Державного бюджету України / 2013 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

<sup>66</sup> Виконання Державного бюджету України / 2014 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

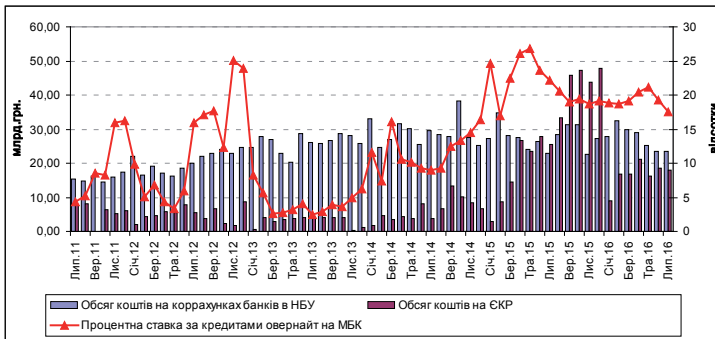
<sup>67</sup> Виконання Державного бюджету України / 2015 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

у 2015 р. 6,9%, що свідчить про високий рівень фінансування соціальної сфери, у той час як фінансування економіки залишається незначним.

Відповідно до функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету, найбільшу частку займають видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення (близько 30%), загальнодержавні функції (понад 17%) та видатки на освіту (близько 17%). При цьому, порівняно з 2014 р., у 2015 р. найбільше зростання у процентному вираженні відбулося за такими напрямками: частка видатків на загальнодержавні функції зросла на 18%, у складі яких видатки на обслуговування боргу – на 30%; оборона – на 48%. При цьому частка видатків на економічну діяльність скоротилася на 5,4%, з 13,7% у 2011 р. до 8,3% у 2015 р., з одночасним скороченням видатків на освіту та охорону здоров'я. Такий розподіл видатків свідчить про низький рівень фінансування реального сектору економіки та високий рівень фінансування соціальної сфери, що зумовлює неефективне витрачання бюджетних коштів. В результаті створюються умови, які не сприяють економічному зростанню.

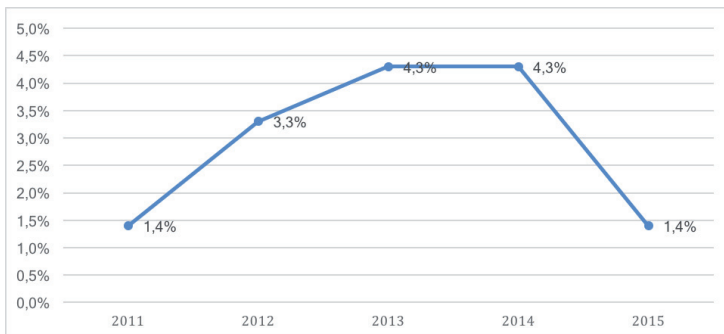
Така розбалансованість у доходах та видатках бюджету зумовлює зростання бюджетного дефіциту до розмірів, що є небезпечними для функціонування економіки (рис. 2.13).

Як бачимо на рис. 2.13, дефіцит зведеного бюджету зріс у 3,7 разів із 18,3 млрд. грн. у 2011 р. до 67,0 млрд. грн. у 2014 р., однак у 2015 р. спостерігаємо зменшення обсягів дефіциту зведеного бюджету на 39,1 млрд. або на 58,4%. Проте важливіше, яку частку становить дефіцит зведеного бюджету у ВВП (рис. 2.14).



**Рис. 2.13. Показники виконання зведеного бюджету України за 2011–2015 рр.**

Джерело: складено автором на основі <sup>68</sup>; <sup>69</sup>; <sup>70</sup>; <sup>71</sup>; <sup>72</sup>.



**Рис. 2.14. Відношення обсягу дефіциту державного бюджету до ВВП**

Джерело: складено автором за даними: Державної казначейської служби України та Міністерства фінансів України.

<sup>68</sup> Виконання Державного бюджету України / 2011 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

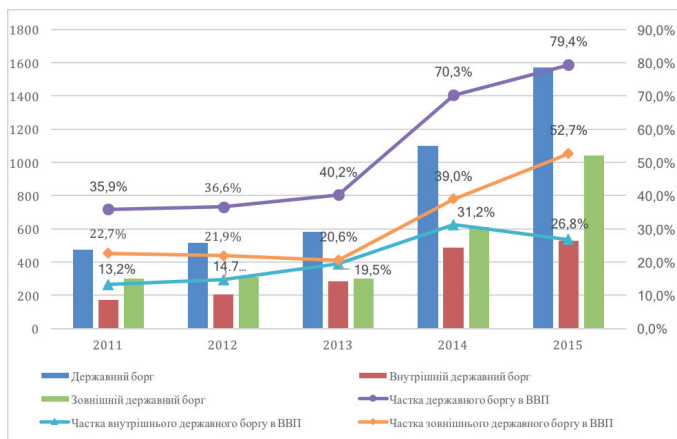
<sup>69</sup> Виконання Державного бюджету України / 2012 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

<sup>70</sup> Виконання Державного бюджету України / 2013 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

<sup>71</sup> Виконання Державного бюджету України / 2014 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

<sup>72</sup> Виконання Державного бюджету України / 2015 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

Як видно із рис. 2.14, відношення обсягу дефіциту зведеного бюджету до ВВП з 2011 по 2014 рр. зростає. Зокрема, з 2012 по 2014 рр. дане співвідношення становить більше 3% ВВП, що свідчить про погіршення стійкості публічних фінансів. У 2015 р. Уряду вдалося зменшити обсяги дефіциту бюджету до рівня 1,4% ВВП. Однак фінансування дефіциту відбувається переважно за рахунок запозичень, що призводить до зростання державного боргу, який, відповідно до Маастрихтських критеріїв, повинен складати менше 60% ВВП при дефіциті державного бюджету не більше 3% ВВП, що є основою стійкості публічні фінансів. Та в останні роки стрімко зріс рівень державного боргу України (рис. 2.15).



**Рис. 2.15. Динаміка сукупного державного боргу та його частка у ВВП**

Джерело: складено автором на основі<sup>73; 74; 75; 76; 77</sup>.

<sup>73</sup> Виконання Державного бюджету України / 2011 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

<sup>74</sup> Виконання Державного бюджету України / 2012 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

<sup>75</sup> Виконання Державного бюджету України / 2013 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

<sup>76</sup> Виконання Державного бюджету України / 2014 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

<sup>77</sup> Виконання Державного бюджету України / 2015 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

Як бачимо із рис. 2.15, державний борг України зріс із 473,1 млрд. грн. у 2011 р. до 1571,8 млрд. грн. у 2015 р. Темп приросту державного боргу за 5 років становить 232%, що ставить під сумнів боргову безпеку держави. При цьому, відношення рівня державного боргу до ВВП зросло із 35,9% у 2011 р. до 79,4% у 2015 р. Починаючи із 2014 р., рівень державного та гарантованого державою боргу перевищив максимально допустиме співвідношення рівня державного боргу до ВВП у розмірі 60% ВВП, що свідчить про погіршення стану публічних фінансів України. Разом з тим, рівень зовнішнього державного боргу значно вищий за рівень внутрішнього державного боргу майже на 50% у 2015 р. Оскільки зовнішні боргові зобов'язання України представлені в іноземній валюті, зокрема в доларах США то значна девальвація національної грошової одиниці (близько 300% за 2014–2015 рр.) зумовила таке різке збільшення рівня зовнішнього державного боргу.

Однак якщо розглянути рівень державного та гарантованого державою боргу в іноземній валюті, то ситуація складається дещо по-іншому (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

### Динаміка державного та гарантованого державою боргу за 2011–2015 рр.

Показники	Роки										
	2011			2012			2013		2014		2015
	Факт., млрд. дол. США	Факт., млрд. дол. США	Темп приросту, %	Факт., млрд. дол. США	Темп приросту, %	Факт., млрд. дол. США	Темп приросту, %	Факт., млрд. дол. США	Темп приросту, %	Факт., млрд. дол. США	Темп приросту, %
Державний борг	59,2	64,5	+8,9	73,1	+13,3	69,8	-4,5	65,5	-6,2		
Внутрішній державний борг	21,7	25,8	+18,8	35,5	+37,6	31,0	-12,8	22,1	-28,8		
Зовнішній державний борг	37,5	38,7	+3,2	37,5	-2,9	38,8	+3,3	43,4	+12,0		

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України.

Як бачимо із табл. 2.4, з 2011 по 2013 рр. обсяги державного та гарантованого державою боргу в доларовому еквіваленті зростають, однак починаючи з 2014 р., ми спостерігаємо певне зменшення обсягів сукупного боргу держави в доларовому еквіваленті. При цьому таке скорочення відбувається за рахунок зменшення внутрішнього боргу, однак зовнішній сукупний борг навпаки нарощується, що є негативною тенденцією. Оскільки внутрішній державний борг передбачає перерозподіл коштів між поколіннями всередині держави, в той час як зовнішній борг збільшує сукупні зобов'язання на міжнародній арені і погіршує показники платоспроможності держави щодо зовнішніх кредиторів. При цьому зростають і витрати на обслуговування сукупного боргу держави, (табл. 2.5).

Як бачимо із табл. 2.5, витрати держави на обслуговування та погашення сукупного державного боргу України становили понад 50% усіх витрат у 2015 р., в той час як витрати у 2011–2012 рр. були в межах 20%, що свідчить про зростання боргового навантаження на економіку України. Збереження таких тенденцій у майбутньому може призвести до боргової кризи в Україні та дефолту, якщо уряд не буде здійснювати кроки на зменшення обсягів сукупного державного боргу.

З метою зменшення боргового навантаження на економіку, Урядом України було здійснено у листопаді 2015 р. реструктуризацію державного боргу<sup>78</sup>, що частково зменшило боргове навантаження на економіку України.

Ще одним вагомим інструментом реалізації фіскальної консолідації є проведення децентралізації бюджетних повноважень, що реалізується в Україні з 2014 р. Це дасть змогу ефективніше використовувати обмежені бюджетні ресурси.

<sup>78</sup> Постанова Кабінету Міністрів України «Про здійснення у 2015 році правочинів з державним та гарантованим державою боргом з метою його реструктуризації і часткового списання» № 912 від 11 листопада 2015 р. [Електронний ресурс] / Урядовий портал. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248623211>.



Таблиця 2.5

### Витрати держави на погашення та обслуговування сукупного державного боргу за 2011-2015 рр.

Показники	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Платежі за державним боргом, млрд. грн., у т. ч.</b>	<b>68,8</b>	<b>92,3</b>	<b>114,2</b>	<b>171,8</b>	<b>503,4</b>
внутрішнім	47,6	-	65,7	102,7	151,3
зовнішнім	21,2	-	48,5	69,1	352,1
<b>Платежі з погашення державного боргу, млрд. грн., у т. ч.</b>	<b>45,6</b>	<b>68,1</b>	<b>79,8</b>	<b>120,8</b>	<b>416,6</b>
внутрішнім	32,1	38,0	41,8	68,0	91,2
зовнішнім	13,5	30,1	38,0	52,8	325,4
<b>Видатки на обслуговування державного боргу, млрд. грн., у т. ч.</b>	<b>23,1</b>	<b>24,2</b>	<b>34,4</b>	<b>51,0</b>	<b>86,8</b>
внутрішнім	15,5	-	23,9	34,7	60,1
зовнішнім	7,6	-	10,5	16,3	26,7
<b>Витрати державного бюджету (видатки, надання кредитів, погашення державного боргу)</b>	<b>340,4</b>	<b>469,9</b>	<b>489,2</b>	<b>531,0</b>	<b>1000,7</b>
<b>Питома вага платежів за державним боргом у витратах бюджету, %</b>	<b>20,2</b>	<b>19,6</b>	<b>23,3</b>	<b>32,4</b>	<b>50,3</b>

Джерело: складено автором на основі<sup>79; 80; 81; 82; 83</sup>.

<sup>79</sup> Виконання Державного бюджету України / 2011 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

<sup>80</sup> Виконання Державного бюджету України / 2012 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

<sup>81</sup> Виконання Державного бюджету України / 2013 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

<sup>82</sup> Виконання Державного бюджету України / 2014 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

<sup>83</sup> Виконання Державного бюджету України / 2015 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

Децентралізація бюджетних повноважень передбачає певну фінансову автономію місцевих органів влади та наявність достатньої кількості фінансових ресурсів для здійснення покладених на них функцій. Тому варто проаналізувати, яку роль відіграють місцеві бюджети у формуванні зведеного бюджету України та визначити рівень децентралізації бюджетних ресурсів за формулою<sup>84</sup>:

$$БД = \frac{БД_д + БД_в}{2}, \quad (2.1)$$

де БД – показник бюджетної децентралізації;

БДд – частка доходів місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) у доходах зведеного бюджету;

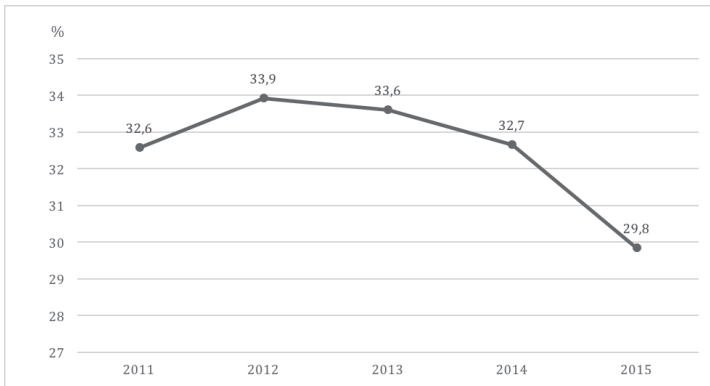
БДв – частка видатків місцевих бюджетів у видатках зведеного бюджету.

Відповідно, чим вищий показник БД, тим вищий рівень бюджетної децентралізації. Визначимо рівень бюджетної децентралізації в Україні за вищенаведеною формулою (рис. 2.16).

Відтак, враховуючи вищенаведене, варто відзначити, що використання інструментів фіскальної консолідації в Україні відбувається розбалансовано та не послідовно, що зумовлює поглиблення економічної кризи, а не вихід із неї. Тому основним завданням держави у застосуванні інструментів фіскальної консолідації є комплексний підхід до їх використання та глибокий аналіз наслідків для економіки України.

---

<sup>84</sup> Сало Т. Децентралізація фінансової системи: стан та оцінка рівня в Україні / Т. Сало // Ефективність державного управління. – 2013. – Вип. 35. – С. 326.



**Рис. 2.16. Рівень бюджетної децентралізації в Україні за 2011-2015 рр.**

Джерело: складено автором на основі<sup>85; 86; 87; 88; 89</sup>.

Як бачимо із рис. 2.16, рівень децентралізації в Україні, починаючи з 2012 р. зменшується, що свідчить про посилення централізації бюджетних ресурсів. Тому можна стверджувати, що дії Уряду спрямовані на посилення бюджетної децентралізації виявилися неефективними і потребують удосконалення.

<sup>85</sup> Виконання Державного бюджету України / 2011 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

<sup>86</sup> Виконання Державного бюджету України / 2012 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

<sup>87</sup> Виконання Державного бюджету України / 2013 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

<sup>88</sup> Виконання Державного бюджету України / 2014 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

<sup>89</sup> Виконання Державного бюджету України / 2015 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

## 2.4. Світові орієнтири й вітчизняні реалії екологічного оподаткування в системі координат «зеленої» економіки та сталого розвитку

На сучасному етапі домінуючими концепціями розвитку держав є концепція «зеленої» економіки (green economy) та концепція сталого розвитку (sustainable development). Похідними від них є відповідні національні економічні стратегії, серед яких стратегія «зеленого зростання» (green growth) та стратегія низьковуглецевої економіки (low-carbon economy).

У публікації Програми ООН з навколишнього середовища (ЮНЕП) зазначається: «Концепція «зеленої» економіки не заміщує сталого розвитку, однак панує зростаюче визнання того, що досягнення сталості (стійкості) значною мірою залежить від формування правильної економіки. Десятиліттями створення нового багатства за рахунок моделі «коричневої» економіки, що базується на горючих корисних копалинах, оминало проблеми соціальної маргіналізації, погіршення стану навколишнього природного середовища та виснаження ресурсів»<sup>90</sup>.

Відтак, інструментом реалізації вищевказаних концепцій та стратегій виступає екологічне оподаткування. Відповідно до методології статистичної служби Європейського Союзу, екологічний податок (environmental tax) – це податок, базою оподаткування якого є фізична одиниця чогось, що має доведений специфічний негативний вплив на навколишнє природне середовище та який в Європейській системі національних та регіональних рахунків визначено як податок<sup>91</sup>. Відповідно, європейська статистика виділяє чотири категорії екологічних податків: енергетичні податки, податки на транспорт, податки за забруднення навколишнього природного середовища та користування природними ресурсами.

<sup>90</sup> Towards a Green Economy : Pathways to sustainable Development and Poverty Eradication [Електронний ресурс] / UNEP. – 2011. – Р. 17. – Режим доступу : [http://web.unep.org/greeneconomy/sites/unep.org/greeneconomy/files/field/image/green\\_economyreport\\_final\\_dec2011.pdf](http://web.unep.org/greeneconomy/sites/unep.org/greeneconomy/files/field/image/green_economyreport_final_dec2011.pdf).

<sup>91</sup> Environmental tax statistics [Електронний ресурс] / Eurostat. – Режим доступу : [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental\\_tax\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_tax_statistics).

Слід зазначити, що за період 2008–2014 рр. питома вага екологічних податків у податкових надходженнях та ВВП по Європейському Союзу в цілому зросла на 0,5% та 0,2% відповідно (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Динаміка питомої ваги екологічних податків у країнах-членах ЄС у 2008 р., 2011 р., 2014 р.**

Країна-член ЄС	Частка екологічних податків у податкових надходженнях, %			Частка екологічних податків у ВВП, %		
	2008	2011	2014	2008	2011	2014
ЄС-27 (ЄС-28)	5,9	6,2	6,4	2,3	2,4	2,5
Словенія	8,1	9,3	10,6	3,0	3,4	3,9
Хорватія	–	–	10,5	–	–	3,9
Греція	6,1	8,3	10,2	2,0	2,7	3,7
Болгарія	10,7	10,6	9,8	3,4	2,9	2,7
Латвія	6,7	8,9	9,3	2,0	2,5	2,7
Кіпр	8,2	8,2	9,0	3,2	2,9	3,1
Нідерланди	9,9	10,1	9,0	3,9	3,9	3,4
Румунія	6,3	6,7	8,8	1,8	1,8	2,4
Мальта	10,2	9,6	8,5	3,4	3,2	2,9
Естонія	7,3	8,6	8,3	2,3	2,8	2,7
Італія	5,9	6,5	8,3	2,5	2,8	3,6
Данія	8,8	8,5	8,2	4,2	4,1	4,1
Ірландія	8,4	8,9	8,2	2,5	2,6	2,4
Польща	7,6	7,9	7,8	2,6	2,6	2,5
Велика Британія	6,5	7,1	7,5	2,4	2,6	2,5
Угорщина	6,8	6,8	6,8	2,7	2,5	2,6
Португалія	7,8	7,1	6,6	2,6	2,4	2,3
Фінляндія	6,3	7,2	6,6	2,7	3,1	2,9
Чехія	6,8	6,8	6,2	2,4	2,3	2,1
Литва	5,5	6,6	6,1	1,6	1,7	1,7
Словаччина	7,0	6,5	5,8	2,0	1,8	1,8
Австрія	5,6	5,8	5,6	2,4	2,4	2,4
Іспанія	5,1	5,0	5,5	1,7	1,6	1,9
Німеччина	5,7	5,8	5,2	2,2	2,3	2,0
Люксембург	7,0	6,4	5,2	2,6	2,4	2,0
Швеція	5,8	5,7	5,2	2,7	2,5	2,2
Бельгія	4,4	4,7	4,5	2,0	2,1	2,1
Франція	4,1	4,1	4,5	1,8	1,8	2,1

Джерело: складено автором на основі<sup>92</sup>.

<sup>92</sup> Environmental tax statistics [Електронний ресурс] / Eurostat. – Режим доступу : [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental\\_tax\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_tax_statistics).

Однак у розрізі країн-членів ЄС спостерігалися різновекторні тенденції. Так, Словенія, Греція, Латвія, Румунія, Італія, Естонія та Велика Британія продемонстрували тенденцію до значного зростання питомої ваги екологічних податків як у податкових надходженнях, так і у ВВП. У ряді країн (Угорщина, Австрія, Бельгія) частка екологічних податків практично не змінилася.

У свою чергу, як видно з табл. 2.7, у структурі екологічних податків у цілому по ЄС та в розрізі країн-членів переважають енергетичні податки.

Таблиця 2.7

### Структура екологічних податків у країнах-членах ЄС в 2014 р., %

Країна-член ЄС	Енергетичні податки	Податки на транспорт	Податки за забруднення навколишнього середовища та користування природними ресурсами
ЄС-28	76,5	19,9	3,6
Бельгія	59,8	34,0	6,2
Болгарія	87,0	10,4	2,6
Чехія	92,6	6,5	0,9
Данія	58,1	36,6	5,4
Німеччина	83,7	16,3	0,0
Естонія	87,0	2,1	10,9
Ірландія	60,9	37,9	1,2
Греція	79,9	20,1	0,0
Іспанія	83,6	12,9	3,5
Франція	79,3	13,9	6,8
Хорватія	60,4	22,2	17,4
Італія	82,2	16,8	1,0
Кіпр	77,1	22,9	0,0
Латвія	78,6	18,0	3,4
Литва	93,8	3,5	2,7
Люксембург	92,2	7,1	0,6
Угорщина	74,5	17,3	8,2
Мальта	54,8	40,6	4,6
Нідерланди	56,8	29,4	13,8
Австрія	63,1	36,0	0,9
Польща	84,8	8,0	7,2
Португалія	73,6	26,0	0,4
Румунія	88,9	10,8	0,3
Словенія	77,4	11,7	10,8
Словаччина	82,9	11,6	5,5
Фінляндія	66,9	31,2	1,8
Швеція	79,4	19,4	1,3
Велика Британія	72,5	24,2	3,3

Джерело: складено автором на основі<sup>93</sup>.

<sup>93</sup> Environmental tax statistics [Електронний ресурс] / Eurostat. – Режим доступу : [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental\\_tax\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_tax_statistics).

Так, найвищий показник серед країн Європейського Союзу продемонструвала Литва (93,8%), практично не відстають від неї Чехія (92,6%), Люксембург (92,2%) та Румунія (88,9%). Середнє значення по ЄС-28 склало 76,5%. Серед країн Європейського Союзу найвища питома вага податків на транспорт у структурі екологічних податків у Данії (36,6%), що зумовлено політикою високих податків на транспорт, та найнижча – в Естонії (2,1%).

У свою чергу, частка податків за забруднення навколишнього природного середовища та користування природними ресурсами коливалася в межах від 0,3% в Румунії до 17,4% у Хорватії. У ряді країн ЄС, серед яких Німеччина, Греція та Кіпр, такі податки не справлялися.

Динаміка абсолютних надходжень екологічних податків представлена на рис. 2.17. Як видно з рис. 2.17, за період 2008–2014 рр. спостерігалось зростання надходжень за усіма категоріями екологічних податків.



**Рис. 2.17. Динаміка абсолютних обсягів надходжень екологічних податків по ЄС в цілому за період 2008–2014 рр., млрд. грн.**

Джерело: складено автором на основі<sup>94</sup>.

<sup>94</sup> Environmental tax statistics [Електронний ресурс] / Eurostat. – Режим доступу : [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental\\_tax\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_tax_statistics).

Враховуючи структуру екологічних податків у країнах-членах ЄС, а саме домінування енергетичних податків та податків на транспорт, зупинимося детальніше на досвіді європейських країн щодо справляння даних податків.

Так, Директивою ЄС щодо оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії встановлено мінімальні рівні оподаткування моторного палива та моторного палива для комерційного та промислового використання (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

### Мінімальне акцизне податкове зобов'язання

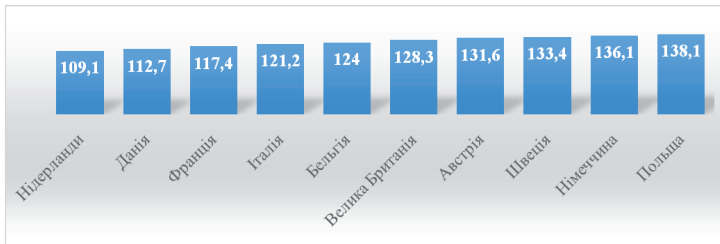
Вид моторного палива	Ставка акцизного податку
<b>Моторне паливо</b>	
Етилований бензин	421 євро/1 000 л
Неетилований бензин	359 євро /1 000 л
Газойль	330 євро /1 000 л
Гас	330 євро /1 000 л
Зріджений нафтовий газ	125 євро /1 000 л
Природний газ	2,6 євро /1 000 л
<b>Моторне паливо для комерційного та промислового використання</b>	
Газойль	21 євро/1 000 л
Гас	21 євро/1 000 л
Зріджений нафтовий газ	41 євро / 1 000 кг
Природний газ	0,3 євро / гігаджоуль

Джерело: складено автором на основі<sup>95</sup>.

Одним із цільових орієнтирів формування «зеленої» економіки та сталого розвитку є зменшення викидів CO<sub>2</sub>. Значимо, що Нідерланди, Данія та Франція формують трійку країн із найменшими обсягами викидів CO<sub>2</sub> – новими автомобілями в Європейському Союзі (рис. 2.18).

<sup>95</sup> Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32003L0096>.





**Рис. 2.18. Рейтинг країн за викидами CO<sub>2</sub> новими автомобілями в Європейському Союзі, г/км<sup>96</sup>**

Це, в свою чергу, зумовлено відповідною податковою політикою у сфері оподаткування транспорту. Так, реєстраційний податок у Нідерландах розраховується, базуючись на викидах CO<sub>2</sub>. Ставки даного податку коливаються у межах від 6 євро (від 1 до 79 г CO<sub>2</sub>/км) до 478 євро (за 175 гCO<sub>2</sub>/км і понад). При цьому автомобілі, що емітують максимум 50 гCO<sub>2</sub>/км, звільняються від оподаткування податком за використання транспортного засобу<sup>97</sup>.

У 2007 році Франція запровадила бонусну систему, згідно з якою можна отримати компенсацію, купуючи автомобіль, який відповідає стандартам якості (табл. 2.9).

*Таблиця 2.9*

**Величина бонусу на новий пасажирський автомобіль<sup>98</sup>**

Рівень CO <sub>2</sub> (г/км)	Розмір бонусу з 1 серпня 2012 року по 31 жовтня 2013 року, євро	Розмір бонусу, починаючи з 1 листопада 2013 року, євро
Рівень ≤ 20	7 000	6 3000
21 ≤ рівень ≤ 50	5 000	4 000
51 ≤ рівень ≤ 60	4 500	4 000
61 ≤ рівень ≤ 90	550	150
91 ≤ рівень ≤ 105	200	0
105 ≤ рівень	0	0

<sup>96</sup> Dutch car tax regime leaves Germany far behind in curbing CO<sub>2</sub> emissions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.euractiv.com/section/transport/news/dutch-car-tax-regime-leaves-germany-far-behind-in-curbing-co2-emissions/>.

<sup>97</sup> CO<sub>2</sub> Based Motor Vehicle Taxes in the EU in 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://www.acea.be/uploads/publications/CO2\\_tax\\_overview\\_2016.pdf](https://www.acea.be/uploads/publications/CO2_tax_overview_2016.pdf).

<sup>98</sup> Токмиленко О. Фіскальні методи регулювання викидів CO<sub>2</sub> автотранспортом в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://necu.org.ua/fiskalni-metody-rehulyuvannya-vykydiv-so2-avtotransportom-v-ukrayini/>.

У свою чергу, ставки транспортного податку у Великій Британії залежать від обсягів викидів CO<sub>2</sub> та типу пального (табл. 2.10). Для автомобілів, зареєстрованих з 1 березня 2001 року передбачені стандартні ставки транспортного податку. Купуючи новий автомобіль, починаючи із 1 квітня 2010 року, покупець має заплатити податок за ставкою, що відрізняється від базової ставки, у рік реєстрації, а далі сплачувати податок за стандартною ставкою. Для автомобілів на альтернативному паливі передбачена знижка в розмірі 10 фунтів стерлінгів.

Таблиця 2.10

### Ставки транспортного податку у Великій Британії з 1 квітня 2016 році

Викиди CO <sub>2</sub> , г/км	Автомобілі, зареєстровані станом або після 01.03.2001		Автомобілі, зареєстровані станом на або після 01.04.2010	
	Бензинові та дизельні авто	Авто на альтернативному паливі	Бензинові та дизельні авто	Авто на альтернативному паливі
до 100	£0	£0	£0	£0
101-110	£20	£10	£0	£0
111-120	£30	£20	£0	£0
121-130	£110	£100	£0	£0
131-140	£130	£120	£130	£120
141-150	£145	£135	£145	£135
151-165	£185	£175	£185	£175
166-175	£210	£200	£300	£290
176-185	£230	£220	£355	£345
186-200	£270	£260	£500	£490
201-225	£295	£285	£650	£640
226-255	£500	£490	£885	£875
понад 255	£515	£505	£1120	£1110

Джерело: складено автором на основі<sup>99</sup>.

У Німеччині діє податок на використання транспортного засобу (circulation tax). Податок сплачується власником автомобіля щороку, починаючи з моменту реєстрації. Для автомобілів, що були зареєстровані після 1 липня 2009 року податок нараховується як сума платежів за об'єм двигуна і за рівень викидів CO<sub>2</sub>. На кожні 100 см<sup>3</sup> об'єму двигуна власни-

<sup>99</sup> Rates of Vehicle Tax UK [Електронний ресурс] / Driver and Vehicle Licensing Agency. – Режим доступу : [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/508618/V149\\_170316.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/508618/V149_170316.pdf).

кам бензинових та дизельних автомобілів слід сплатити 2,00 та 9,50 євро відповідно. А також сплачують по 2,00 євро для обох видів автомобілів за кожен грам викидів CO<sub>2</sub>, що перевищує встановлену норму (до 31 грудня 2013 року – 110 г)<sup>100</sup>.

В свою чергу, у Хорватії реєстраційний податок залежить від викидів CO<sub>2</sub>, вартості авто та типу палива. CO<sub>2</sub> компонента коливається в межах від 1,5% (до 100 г/км) до 31,0% (понад 300 г/км) для дизельних авто та від 1,0% (до 100 г/км) до 29,0% (понад 300,0 г/км) для авто, що використовують бензин, стиснений природний газ, зріджений нафтовий газ, так само як дизельні автомобілі, що відповідають стандарту Євро-6<sup>101</sup>.

При цьому, податок на дорожні транспортні засоби, платниками якого є фізичні та юридичні особи, що є власниками зареєстрованих транспортних засобів, залежить лише від потужності двигуна та віку автомобіля (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

### Ставки податку на дорожні транспортні засоби у Хорватії в 2012 р.

Потужність двигуна		Розмір податку, хорватських кун			
понад кВт	до кВт	до 2 років	від 2 до 5 років	від 5 до 10 років	понад 10 років
<b>Пасажирські автомобілі</b>					
	55	300.00	250.00	200.00	
55	70	400.00	350.00	250.00	
70	100	600.00	500.00	400.00	
100	130	900.00	700.00	600.00	
130		1,500.00	1,200.00	1,000.00	
<b>Мотоцикли</b>					
	20	100.00	80.00	50.00	-
20	50	200.00	150.00	100.00	50.00
50	80	500.00	400.00	300.00	200.00
80		1,200.00	1,000.00	800.00	600.00

Джерело: складено автором на основі<sup>102</sup>.

<sup>100</sup>Токмиленко О. Фіскальні методи регулювання викидів CO<sub>2</sub> автотранспортом в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://necu.org.ua/fiskalni-metody-rehulyuvannya-vykydiv-so2-avtotransportom-v-ukrayini/>.

<sup>101</sup>The Croatian Tax System [Електронний ресурс] / Ministry of Finance ; Tax Administration. – Режим доступу : [http://www.porezna-uprava.hr/en/EN\\_publikacije/Documents/HPS\\_2012\\_ENG.pdf](http://www.porezna-uprava.hr/en/EN_publikacije/Documents/HPS_2012_ENG.pdf).

<sup>102</sup>Там само.

Що стосується національних реалій екологічного оподаткування, то слід відзначити, що Податковий кодекс України не містить поняття «екологічне оподаткування». Податковим кодексом України визначено лише зміст поняття «екологічний податок», що являє собою загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року<sup>103</sup>.

Адаптувавши методологію Європейського Союзу до екологічного оподаткування в Україні, відносимо чинні податки, визначені Податковим кодексом України, а саме: енергетичні податки, представлені акцизним податком на паливо, податки на транспорт, представлені транспортним податком (до запровадження якого (до 2015 року) справлявся збір за першу реєстрацію транспортного засобу) та податки за забруднення навколишнього природного середовища та користування природними ресурсами у складі екологічного податку та рентної плати. Звідси, стан надходжень від екологічного оподаткування представлено в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

**Динаміка надходжень від екологічного  
оподаткування в Україні  
за період з 2011 по 2015 рр., млн. грн.**

Показники	2011	2012	2013	2014	2015	+/-
1	2	3	4	5	6	7
<b>Енергетичні податки (акцизний податок), усього, в т. ч.</b>	<b>9 187,0</b>	<b>11 258,7</b>	<b>8 160,8</b>	<b>16 089,0</b>	<b>28 393,2</b>	<b>19 206,2</b>
скраплений газ	158,9	154,4	228,0	576,9	1 190,3	1 031,4
бензин моторний	6 512,8	7 652,9	5 168,9	7 679,9	10 132,9	3 620,1
інші нафтопродукти	2 515,3	3 451,4	2 763,9	7 832,2	13 610,3	11 095,0
електроенергія	—	—	—	—	3 459,7	3 459,7

<sup>103</sup> Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (редакція від 01.08.2016 р.) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

## Продовження табл. 2.12

1	2	3	4	5	6	7
<b>Податки на транспорт</b>	<b>388,6</b>	<b>659,6</b>	<b>568,8</b>	<b>395,2</b>	<b>434,0</b>	<b>45,4</b>
<b>Податки за забруднення навколишнього природного середовища, ресурсні та рентні платежі, усього, в т. ч.</b>	<b>38 247,9</b>	<b>38 007,7</b>	<b>38 462,7</b>	<b>44 415,0</b>	<b>66 726,1</b>	<b>28 478,2</b>
<i>екологічний податок</i>	<i>2 275,9</i>	<i>2 816,0</i>	<i>3 899,5</i>	<i>4 830,9</i>	<i>2 691,0</i>	<i>415,1</i>
<i>збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів (з 2015 р. – рентна плата), усього, в т. ч.</i>	<i>14 826,4</i>	<i>17 537,4</i>	<i>28 862,9</i>	<i>33 596,6</i>	<i>41 958,2</i>	<i>27 131,8</i>
<i>збір (рентна плата) за спеціальне використання лісових ресурсів</i>	<i>269,5</i>	<i>316,8</i>	<i>354,7</i>	<i>623,9</i>	<i>853,2</i>	<i>583,7</i>
<i>збір (рентна плата) за спеціальне використання води</i>	<i>1 170,3</i>	<i>1 363,2</i>	<i>1 474,9</i>	<i>1 265,0</i>	<i>1 108,1</i>	<i>- 62,2</i>
<i>плата (рентна плата) за користування надрами</i>	<i>2 684,0</i>	<i>3 271,6</i>	<i>14 225,3</i>	<i>19 620,4</i>	<i>38 008,3</i>	<i>35 324,3</i>
<i>рентна плата за користування радіочастотним ресурсом</i>	<i>–</i>	<i>–</i>	<i>–</i>	<i>–</i>	<i>1 985,3</i>	<i>1 985,3</i>
<i>плата за землю</i>	<i>10 700,9</i>	<i>12 581,7</i>	<i>12 802,9</i>	<i>12 083,9</i>	<i>–</i>	<i>–</i>
<i>плата за використання інших природних ресурсів</i>	<i>1,7</i>	<i>4,1</i>	<i>5,1</i>	<i>3,4</i>	<i>3,3</i>	<i>1,6</i>
<i>рентна плата (за транспортування), збори на паливно-енергетичні ресурси</i>	<i>21 145,6</i>	<i>17 654,3</i>	<i>5 700,3</i>	<i>5 987,5</i>	<i>7 245,4</i>	<i>-13 900,2</i>
<i>земельний податок</i>	<i>–</i>	<i>–</i>	<i>–</i>	<i>–</i>	<i>14 831,5</i>	<i>14 831,5</i>
<b>Усього</b>	<b>47 823,5</b>	<b>49 926,0</b>	<b>47 192,3</b>	<b>60 899,2</b>	<b>95 553,3</b>	<b>47 729,8</b>

Джерело: складено автором на основі<sup>104; 105; 106; 107; 108</sup>.

<sup>104</sup> Виконання Державного бюджету України / 2011 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

<sup>105</sup> Виконання Державного бюджету України / 2012 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

<sup>106</sup> Виконання Державного бюджету України / 2013 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

<sup>107</sup> Виконання Державного бюджету України / 2014 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

<sup>108</sup> Виконання Державного бюджету України / 2015 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

Як видно з табл. 2.12, спостерігається суттєве зростання надходжень від екологічного оподаткування загалом та в розрізі його складових в Україні. Це, у свою чергу, зумовлено низкою змін, а саме запровадженням акцизного податку на електроенергію, зміною ставок акцизного податку на паливо, введенням транспортного податку, зміною складу рентної плати тощо. Щодо транспортного податку, то варто зазначити, що в Україні немає прив'язки розміру транспортного податку до викидів CO<sub>2</sub>. При цьому питома вага надходжень від екологічного оподаткування в Україні в податкових надходженнях зведеного бюджету України залишається на низькому рівні та в 2015 році склала лише 1,9%.

Таблиця 2.13

### Структура екологічного оподаткування в Україні у період з 2011 по 2015 рр., %

Показники	2011	2012	2013	2014	2015
Енергетичні податки (акцизний податок на паливо)	19,2	22,6	17,3	26,4	29,7
Податки на транспорт	0,8	1,3	1,2	0,6	0,5
Податки за забруднення навколишнього природного середовища, ресурсні та рентні платежі	80,0	76,1	81,5	72,9	69,8
Усього	100	100	100	100	100

Джерело: складено автором на основі<sup>109; 110; 111; 112; 113</sup>.

<sup>109</sup> Виконання Державного бюджету України / 2011 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

<sup>110</sup> Виконання Державного бюджету України / 2012 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

<sup>111</sup> Виконання Державного бюджету України / 2013 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

<sup>112</sup> Виконання Державного бюджету України / 2014 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

<sup>113</sup> Виконання Державного бюджету України / 2015 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

У свою чергу, структура екологічного оподаткування в Україні відзначається домінуючою часткою податків за забруднення навколишнього природного середовища та ресурсних й рентних платежів (табл. 2.13). Однак за досліджуваний період остання знизилася при зростанні частки енергетичних податків.

Таким чином зарубіжна та національна практика функціонування екологічного оподаткування суттєво відрізняється. Це, насамперед, стосується фіскальної та регулюючої ролі екологічного оподаткування. Наступними реформами з позиції формування «зеленої» економіки та сталого розвитку мають стати збільшення частки екологічного оподаткування у сукупних податкових надходженнях та ВВП та прив'язка розміру транспортного податку до викидів CO<sub>2</sub>.

## **2.5. Концептуальне значення спеціальних режимів оподаткування в податковому регулюванні**

Прагнення держави досягти рівня розвитку громадянського суспільства спонукає до пошуку ефективних моделей господарювання, сконструйованих за принципами ринкової економіки як основної та найефективнішої форми ведення господарства. Історія суспільства свідчить, що ринку притаманні певні обмеження (невдачі), що можуть бути компенсовані лише за допомогою державного втручання в економіку. Тому держава об'єктивно змушена провадити політику, спрямовану на регулювання соціально-економічних процесів. На сучасному етапі розвитку вирішення зазначених проблем здебільшого здійснюється за допомогою політики податкового регулювання. Адже податки є невіддільною складовою економічних відносин з часів виникнення держави, як найвищої форми організації суспільства. У сучасному світі податки є основним соціально-економічним важелем та потужним знаряддям суспільних реформ. Податкове регулювання має вагомe значення для країн з перехідною економікою, коли

перед урядом постає завдання не тільки виправити невдачі ринку, а й подолати проблеми перебудови економіки та створити адекватні умови для економічного зростання.

Для України проблема вибору ефективних фіскальних важелів, форм та методів впливу на соціально-економічну систему є особливо важливою з огляду на те, що трансформаційні процеси в економіці досі не набули завершеного вигляду та під впливом політичної нестабільності не сформовано сучасної моделі розвитку. Виникнення та розгортання кризових явищ в економіці загострили потребу не тільки виконання фіскальних завдань, але й подолання негативних тенденцій соціально-економічного розвитку шляхом використання регулюючого потенціалу податків. Крім того, під впливом поширення інтеграційних і глобалізаційних тенденцій у світовому просторі встановлюються нові вимоги сучасного оподаткування при формуванні податкової політики. Тому визначальним завданням для України є пошук дієвих і динамічних податкових важелів, що сприятимуть вирішенню соціально-економічних проблем системного характеру та одночасно враховуватимуть євроінтеграційний курс розвитку.

Спеціальні режими оподаткування займають особливе місце в процесі податкового регулювання. Світова практика оподаткування засвідчує поширеність різноманітних форм та різновидів спеціальних режимів оподаткування як у високорозвинених країнах, так і в країнах з менш успішною економікою. Результати господарювання свідчать про значну ефективність пільгових режимів оподаткування у стимулюванні розвитку. Це пояснює зростання популярності спеціальних режимів оподаткування у світі.

У західній фінансовій науці проблеми функціонування спеціальних режимів оподаткування досліджують досить активно. Зокрема, варто відзначити праці таких вчених, як Е. Аткінсон, А. Ауербах, Д. Йоргенсон, М. Кінг, Дж. Мінц, Дж. Стігліц, Д. Фуллerton та ін. Однак у дослідженнях зарубіжних фахівців відсутня однастайність щодо доцільності за-



стосування пільгових режимів оподаткування для активізації інвестиційно-інноваційного розвитку та визначення найбільш ефективної форми спеціального режиму оподаткування малого бізнесу.

Окремі аспекти цієї проблематики ґрунтовно висвітлені в сучасній економічній літературі. Це стосується, зокрема, праць українських науковців: В. Андрущенко, В. Вишневського, Л. Демиденко, Я. Жаліла, Ю. Іванова, С. Каламбет, А. Крисоватого, В. Мельника, С. Онишко, Д. Серебрянського, А. Соколовської, Л. Тарангул, В. Федосова, Л. Шаблистої, С. Юрія та ін. Однак в українських дослідженнях недостатньо приділяється увага аналізу ефективності спеціальних режимів оподаткування, оцінці впливу на соціально-економічні процеси в державі.

Потреба посилення регулюючо-стимулюючого потенціалу спеціальних режимів оподаткування та пошук додаткових можливостей їх ефективного використання зберігають актуальність даного напрямку дослідження. Адже під впливом еволюційних процесів розвитку суспільних відносин питання наукового обґрунтування оптимального податкового регулювання набувають якісно нового значення, що зумовлено сучасними потребами вирішення

У сучасній фінансовій науці немає одностайності щодо масштабів та методів економічного регулювання. У багатьох країнах, де влада використовує напрацьовані теоретичні концепції, на практиці відбувається синтез новітніх підходів неокейнсіанства та неолібералізму, а також альтернативних теорій «економіки пропозиції», «теорії раціональних очікувань» та ін. Беззаперечним аргументом, доведеним теорією і практикою на користь доцільності використання податків як ефективного інструменту державного регулювання, є неефективність ринкового саморегулювання перед загрозою циклічних коливань та розповсюдження кризових явищ. Світова фінансова криза, від наслідків якої ще не встигли оговтатися уряди багатьох країн, довела необхідність державного за-

хисту інтересів своїх громадян та національних економік. На думку науковців С. І. Юрія та А. І. Крисоватого... «у сучасному світі не капітал диктуватиме умови національним урядам, а розвинуті бюрократичні машини, які маніпулюють думками мільйонів, будуть диригувати економікою»<sup>114</sup>.

Оскільки політика держави охоплює всі сфери життєдіяльності суспільства, очевидно, що така трансформація зумовлена не тільки потребою згладжування амплітуди коливань економічних циклів, а й динамікою історичних, соціокультурних та природних вимірів. Тобто роль уряду в національних господарствах постійно зростає, оскільки завдання, що ставляться перед ним, постійно розширюються, ускладнюються та набувають нових форм. Тому не викликає сумнівів, що в сучасному світі податки – це не тільки інструмент наповнення скарбниці держави необхідними фінансовими ресурсами, а й важіль регулювання виробництва та впливу на економічні відносини суб'єктів господарювання.

У фінансовій науці гостро стоїть проблема дослідження напрямів і масштабів впливу податків на платників, а також аналіз інструментів і методів, за допомогою яких держава може посилити чи послабити такий вплив. Ми не будемо зупинятися на висвітленні теоретичних концепцій та моделей, розроблених як українськими, так і зарубіжними вченими, що стосуються податкового регулювання і широко викладені на сторінках наукової літератури. Зазначимо лише те, що дослідження впливу податків на платників з виділенням їх регулюючого потенціалу актуалізувалися Дж. М. Кейнсом і не оминаються увагою науковців. Сучасні наукові напрацювання представників різних шкіл економічної думки в основному стосуються питань впливу податків на економічне зростання. Так, моделювання економічного зростання під впливом різних чинників здійснили П. Самуельсон, Р. Лукас, Р. Солоу, широковідомими також є моделі Харрода-Домара, багатофак-

<sup>114</sup>Юрій С. І. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні : моногр. / С. І. Юрій, А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук. – Тернопіль : THEU, 2010. – С. 12.

торна модель економічного зростання Ч. Кобба та П. Дугласа та багато інших. У результаті численних досліджень вчені не досягли згоди щодо того, як податки в цілому та їх загальний рівень зокрема впливають на динаміку економічного зростання. Очевидно, що різновекторність тенденцій, отриманих у результаті досліджень, можна пояснити дією інших неврахованих чинників, вплив яких передбачити важко або неможливо взагалі. Наприклад, деформація взаємозв'язку можлива під впливом макроекономічної нестабільності, неефективного державного управління, високого рівня корупції та тіньової економіки тощо.

Проте, незважаючи на певні складнощі, зумовлені суб'єктивними процесами в окремих державах, цілеспрямоване впровадження податкової політики, тобто здійснення свідомого впливу на економічних суб'єктів для досягнення мети розвитку та максимально повного забезпечення потреб суспільства неможливе без його теоретичного обґрунтування на науковому рівні. Для будь-якої країни, що намагається увійти у глобальний світ та досягти успіху, конкурентоспроможності, важливо віднайти та побудувати свою модель економічного розвитку. Звичайно, модель не вирішує всіх проблем, бо вона є тільки певною теоретичною конструкцією, проте її відсутність загрожує невизначеністю, відсутністю чіткого розуміння мети, завдань, інструментарію. Кожна держава формує власну модель для вдалого поєднання економічної ефективності, раціоналізації, максимізації індивідуального та суспільного добробуту з тими культурними традиціями, способом життя, притаманні тій чи іншій країні. У даному контексті особливого значення набуває визначення меж державного втручання та ринкового саморегулювання як базису побудови ефективних стосунків у суспільстві. Вихідною точкою дослідження виступають соціально-економічні аспекти сутності людини та її інтереси.

В Україні дотепер не сформована й відповідно не впроваджується концепція моделі розвитку економіки, що повною мірою відображала б національні інтереси її громадян

та була б теоретичною базою ефективної державної економічної політики. Сьогодні українська економіка та соціальна сфера розвиваються хаотично, на основі еkleктичного поєднання елементів різних моделей. І головна проблема полягає не в синтезі кейнсіансько-монетаристських концептуальних положень щодо макроекономічного регулювання, адже всі провідні держави світу використовують поєднання окремих елементів різних моделей регулювання. У сучасних умовах ми можемо вести мову тільки про різницю у виборі таких елементів, залежно від чого спостерігаються декілька найбільш чітко виражених моделей державного регулювання. Для України основним є питання визначення такої оптимальної моделі, що найбільш повно враховувала б індивідуальні історично сформовані умови господарювання, стан розвитку економіки, інституціонального середовища, а також політичні та соціальні умови.

Отже, місце і роль податкового регулювання у структурі державного регулювання економіки залежить від того, яку соціально-економічну модель суспільного розвитку обирає уряд. В свою чергу, вибір конкретних важелів та методів визначається стратегічними та тактичними цілями, які ставить перед собою держава під час формування податкової політики. Проте способи її реалізації мають враховувати встановлені фінансовою наукою та апробовані на практиці іманентні особливості податків як історично сформованої категорії, що виражають стосунки між платником і урядом з приводу фінансування суспільних видатків, а також встановлення обмежень для політичних рішень у сфері оподаткування.

Цілеспрямоване використання податків для досягнення різних цілей в процесі державного регулювання економічних і соціальних процесів можливе через притаманність податкам розподільчо-регулюючої функції. У новітній податковій теорії спостерігається домінування біфункціонального підходу з виділенням фіскальної та регулюючої функції. Не вдаючись до ґрунтовного аналізу підходів до викладення функцій, акцен-

туємо увагу на регулюючих властивостях податку, що дозволить обґрунтувати роль податків у сучасній економічній політиці державного регулювання та визначити методологічні можливості їх застосування.

У науковому розумінні змісту регулюючих властивостей податку спостерігається певна дивергенція. І. Майбуров виділяє три підходи до сучасних поглядів на дану проблематику. Відповідно до першого підходу, суть регулюючої функції зводиться до органічно притаманної властивості податку впливати на поведінку їх платників незалежно від волі держави. Прибічники другого підходу наполягають, що здатність податків впливати на економічну поведінку платників є наслідком самого факту вилучення їхніх доходів, побічним ефектом оподаткування, тобто виявом фіскальної функції. У той час, як регулююча функція полягає у свідомому маніпулюванні податками з боку держави для досягнення цілей економічної політики. Особливість точки зору адептів третього підходу полягає у твердженні, що регулююча функція виражає свідоме використання державою притаманній податкам властивості впливати на поведінку платників задля досягнення заданого посилення чи викривлення їх природніх податкових реакцій в напрямі трудової, інвестиційної активності, схильності до споживання чи заощадження<sup>115</sup>.

З нашої точки зору, проблема різного тлумачення регулюючої функції полягає у змішуванні понять «регулююча функція податків» та «податкове регулювання», що виникає внаслідок діалектики об'єктивного та суб'єктивного. Усвідомлення того наскільки регулююча функція носить об'єктивний характер, наштовхується на вплив суб'єктивного чинника у самому податковому регулюванні. Виявлення відповідності впливу суб'єктивного фактора дійсним реальним процесам представляє певні труднощі. Для правильного підходу до виявлення такої відповідності необхідно в принципі розгля-

<sup>115</sup> Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учеб. [для магистрантов, обучающихся по спец. «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»] / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – С. 182.

нути діалектику взаємодії об'єктивного та суб'єктивного. Як зазначає В. Коновалов, проблематика діалектики економіки і політики у своїй основі схожа з проблематикою діалектики суб'єктивного – об'єктивного. Поняття «суб'єктивного» імпліцитно несе в собі поняття «політичного», але не тотожне йому. Відповідно це стосується і понять «об'єктивного» та «економічного»<sup>116</sup>. Суб'єктивне – за визначенням у філософській енциклопедії – те, що властиве суб'єкту або похідним від його діяльності<sup>117</sup>. Характерним є констатація того, що суб'єктивне містить в собі об'єктивний зміст, оскільки відображає об'єктивну реальність. Протилежність суб'єктивного і об'єктивного відносна. Об'єктивне – те, що належить самому об'єкту, не залежить від суб'єкта. У суспільному житті під об'єктивним розуміють процеси і фактори, які не залежать від волі і бажання людей<sup>118</sup>.

Ми цілком погоджуємося з Ю. Івановим у тому, що регулююча функція податків є явищем об'єктивним, незалежним від волі суб'єктів оподаткування. А податкове регулювання являє собою суб'єктивний процес свідомого, активного та цілеспрямованого використання притаманної податкам регулюючої функції задля досягнення поставлених цілей<sup>119</sup>. Іншими словами, податкове регулювання базується на регулювальній функції податків і полягає у суб'єктивному використанні державою об'єктивної їх здатності впливати на поведінку платників.

Крім того, дискусійним є питання щодо вторинності регулюючої функції щодо фіскальної. Адже, як пише Ю. Іванов, «... економічна поведінка платників податків обумовлена не тільки вилученням державою частини їх доходів, але й визна-

<sup>116</sup> Коновалов В. Н. Экономика и политика [Електронний ресурс] / В. Н. Коновалов. – Ростов н/Д. : Изд-во Рост. ун-та, 1995. – 208 с. – Режим доступа : [http://www.gumer.info/bibliotek\\_Buks/Polit/Konov/index.php](http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Polit/Konov/index.php).

<sup>117</sup> Философская энциклопедия : в 5 т. Т. 5. / гл. ред. Ф. В. Константинов. – М., 1960–1970. – С. 156.

<sup>118</sup> Там само. – С. 125.

<sup>119</sup> Іванов Ю. Б. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Б. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 37.

чається умовами цього вилучення, тобто порядком оподаткування, а також особливостями та співвідношенням інших елементів податків»<sup>120</sup>. Тобто здатність податків впливати на рішення платників не є наслідком суто фіскальної функції, тому доречніше вести мову про тісний взаємозв'язок та взаємозумовленість цих двох функцій. Виконуючи свої функції, податки таким чином проявляють себе в дії, причому ефективно їх використання передбачає одночасне виконання податками обох функцій, завдяки чому гармонійно поєднуються інтереси суб'єктів господарювання та держави.

В. Мельник наголошує на потребі оновленого підходу до трактування регулюючої функції з огляду на особливості сучасного механізму оподаткування. Автор пропонує виділяти стимулюючу та обмежувальну функції окремо, а не в складі регулюючої, обґрунтовуючи наступним чином: «Об'єктивно стимулююча та обмежуюча дія одного і того ж податку не співпадає ні у часі, ні у просторі. Тобто стимулюючі та обмежуючі заходи спрямовуються відносно не одних і тих же, а різних видів діяльності та на абсолютно різних проміжках часу»<sup>121</sup>.

Такі твердження, з нашої точки зору, є дещо хибними. Ми дотримуємося думки, що стимулююча є похідною регулюючої функції. Поділяємо позицію Я. Жаліла, що окремий податок як такий за своєю суттю не може виконувати стимулюючої функції, бо він є вилученням коштів в економічного суб'єкта. Стимулюючу роль може виконувати цілісна система оподаткування. З огляду на її всезагальність, податкові преференції виглядають як прямий перерозподіл коштів на користь суб'єктів, які цими преференціями користуються. Відтак відповідне поєднання важелів податкового регулювання може стимулювати економічне зростання чи необхідні структурні зрушення<sup>122</sup>.

<sup>120</sup> Іванов Ю. Б. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Б. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 38.

<sup>121</sup> Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : моногр. / В. М. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – С. 90.

<sup>122</sup> Податки в Україні: від каральної до стимулюючої функції [Електронний ресурс] Збірник наукових статей / [за ред. Я. А. Жаліла]. – К. : Альтерпрес, 2003. – (Сер. «Безпека економічних трансформацій»). Вип. 22). – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/Table/Jalilo22/001.htm#a1>.

Наголосимо також на тому, що держава здійснює податкове регулювання, свідомо впливаючи на поведінку платників, а самі податки мають об'єктивну дію, тому не здатні виступати ні стимулюючим, ні стримуючим фактором. Це інструмент, який тільки в дії може проявити свої властивості, а задіяти його може виключно держава в процесі реалізації податкової політики. Крім того, вважаємо, що податкове стимулювання та податкове стримування не є взаємовиключними процесами. Адже преференції, що надаються платникам податків із метою заохочення, в основному призводять до фіскальних втрат, тому повинні покриватися з інших джерел. Тобто в процесі податкового регулювання здійснюється перерозподіл податкового навантаження між різними категоріями платників, галузями чи територіями, внаслідок чого порушується нейтральність в оподаткуванні. Цілком очевидно, що стимулювання шляхом надання податкових пільг для одних платників здійснюється за рахунок інших, що демотивує окремих суб'єктів господарювання. Тому, з нашого погляду, засоби податкового регулювання можуть одночасно мати як стримувальний, так і стимулюючий характер.

Отже, функції податків виражають їхню внутрішню суть незалежно від соціально-економічної ситуації в країні, тоді як цілі і завдання податкової політики формуються під впливом нагальних потреб економіки та суспільства загалом. Як свідчить світовий досвід розвитку податкових систем, податкове регулювання посідає чільну позицію в арсеналі засобів державної соціально-економічної політики у ХХ ст. і сьогодні продовжує набирати ваги. В нинішніх умовах економіка України, перебуваючи на шляху розбудови соціально-ринкових відносин, особливо потребує цілеспрямованої участі держави у формуванні передумов, необхідних для економічного зростання та соціального прогресу суспільства. Завдяки здатності податків впливати на економічну поведінку суб'єктів господарювання і громадян, їхня регулююча сила може спрямовуватись на зміну рівнів споживання, заощадження, ін-



вестицій. Враховуючи реакції платників та характер ефектів оподаткування що виникають, уряд може посилювати чи послаблювати дію податків шляхом провадження стимулюючої чи стримуючої податкової політики.

Цілі, на досягнення яких спрямована податкова політика, впливають на вибір методів її здійснення, тобто способів практичної реалізації. У свою чергою, будь-який метод здійснення податкової політики повинен базуватися на певних інструментах. До таких інструментів А. Крисоватий відносить: податкові ставки, податковий кредит, податкові преференції і пільги, податкові стимули і санкції, податкову амністію і податкові канікули, формування податкової бази, встановлення об'єктів і суб'єктів оподаткування тощо<sup>123</sup>.

Ю. Іванов пропонує інший підхід до класифікації інструментів реалізації податкової політики, до яких включає і спеціальні режими оподаткування. При цьому під інструментами податкового регулювання автор розуміє сукупність норм податкового законодавства, що забезпечують вплив держави на господарську поведінку платника податків через його економічні інтереси для досягнення певного економічного, соціального чи іншого корисного результату<sup>124</sup>. Здійснюючи класифікацію цих інструментів за ознакою «механізм впливу», автор відносить спеціальні режими оподаткування до комплексних інструментів податкового регулювання, оскільки вони (режими) одночасно стосуються декількох основних податків і зборів, створюючи спеціальний режим оподаткування.

У цілому ми підтримуємо такий науковий підхід у частині надання спеціальним режимам оподаткування комплексного характеру. Разом з тим, якщо порівнювати з окремими інструментами податкового регулювання, спеціальні режими оподаткування виявляються вищою формою податкового регулювання, де базисом виступають окремі інструменти. Це дає

<sup>123</sup> Крисоватий А. І. Теоретичні домінанти і практика реалізації податкової політики в Україні : моногр. / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – С. 26.

<sup>124</sup> Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посіб. / Ю. Б. Іванов, І. А. Майбуров, Г. О. Агарков [та ін.]; за ред. Ю. Б. Іванова, І. А. Майбурова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2010. – С. 227.

можливість використовувати вказані технології для досягнення певних цілей, забезпечуючи системну підтримку замість точкової допомоги. Спеціальні режими оподаткування можуть формуватися з комбінації таких інструментів, як податкові пільги, інструменти, пов'язані з об'єктом та предметом оподаткування, визначення складу платників податків, принципи встановлення і розміри податкових ставок, інструменти, пов'язані з порядком обчислення податкових зобов'язань. У результаті утворюються форми податкового регулювання, що відрізняються за своїм складом та структурою. Кожна з форм являє собою спеціальну податкову конструкцію, яка відображає особливості оподаткування окремих категорій платників.

На наш погляд, доцільно в основу характеристики спеціальних режимів покласти ту ознаку, що їхнє застосування не вимагає постійних змін у загальному режимі оподаткування. Необхідність упровадження спеціальних режимів, що створюють особливий фіскальний клімат, виникає тоді, коли постає потреба комплексного, системного використання інструментів податкового регулювання з конкретною цільовою спрямованістю.

Отже, спеціальні режими оподаткування – це форми практичної реалізації розподільчо-регулюючої функції податків, що базуються на використанні податкових інструментів та посідають чільне місце в процесі податкового регулювання (рис. 2.19).

Відзначимо, що питання застосування спеціальних режимів оподаткування є дуже дискусійним. Оскільки спеціальні режими оподаткування в основному мають пільговий характер, вони спричиняють викривлення умов діяльності суб'єктів господарювання та створюють передумови для зловживання. Загалом ставлення до податкових пільг у теорії оподаткування є здебільшого негативним. Так, на думку В. Вишневського, наслідки пільгового оподаткування через їх непередбачуваність можуть призвести до управлінських помилок, стагнації і подальшого збільшення техніко-техно-

логічного відставання національної економіки від світових лідерів<sup>125</sup>. Проте у світі немає такої держави, яка б не використовувала податкові пільги чи віднайшла їм альтернативу. Тому думки провідних українських та російських економістів збігаються: податкові пільги є вимушеною необхідністю<sup>126; 127; 128; 129; 130</sup>.

Процес подальшого функціонування податкових преференцій науковці пов'язують зі зміною ставлення до пільг: від сприйняття їх як чогось малозначущого та безкоштовного до визначення пільг як «податкових втрат держави» за прикладом розвинутих країн<sup>131</sup>.

У контексті розв'язання цієї проблеми ми підтримуємо думку, що головним напрямком сучасних податкових реформ в Україні повинне стати формування податкової системи, що в цілому буде сприяти стабілізації економічного зростання на інвестиційно-інноваційній основі. Оскільки забезпечити це неможливо без задіяння пільгового оподаткування, вважаємо, що їх застосування для структурної перебудови економіки, стимулювання інвестицій потрібно зберегти, забезпечивши обґрунтованість механізму надання та контролю. Використання спеціальних режимів оподаткування в рамках податкового стимулювання повинне сприяти вирішенню пріоритетних, чітко визначених завдань.

<sup>125</sup> Майбуrow И. А. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : моногр. / И. А. Майбуrow ; [под ред. И. А. Майбуrowa, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого]. – К. : Кондор, 2011. – С. 37.

<sup>126</sup> Система оподаткування та податкова політика : навч. посіб. / за заг. ред. В. Б. Захочая, Я. В. Литвиненка. – К. : ЦНЛ, 2006. – 369 с.

<sup>127</sup> Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.

<sup>128</sup> Романюк М. В. Податкове регулювання як дієвий інструмент антикризової економічної політики / М. В. Романюк // Фінанси України. – 2009. – № 12. – С. 66–71.

<sup>129</sup> Майбуrow И. А. Теория налоговобложения. Продвинутый курс : учеб. [для магистрантов, обучающихся по спец. «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»] / И. А. Майбуrow, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с.

<sup>130</sup> Тарашенко В. А. Податкові пільги: теоретичні аспекти / В. А. Тарашенко // Наукові праці НДФІ. – 2009. – № 1 (46). – С. 19–26.

<sup>131</sup> Майбуrow И. А. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : моногр. / И. А. Майбуrow ; [под ред. И. А. Майбуrowa, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого]. – К. : Кондор, 2011. – С. 162.

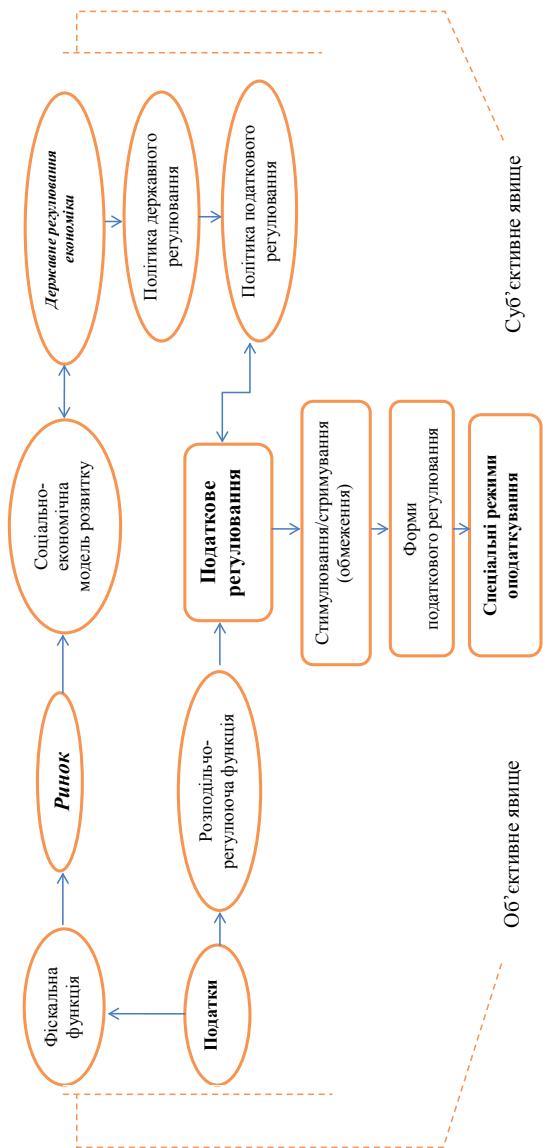


Рис. 2.19. Структурно-логічна схема спеціальних режимів оподаткування в процесі податкового регулювання

Джерело: складено автором.

## **РОЗДІЛ 3 БЮДЖЕТНІ ДИСБАЛАНСИ ФІСКАЛЬНОГО ПРОСТОРУ УКРАЇНИ**

### **3.1. Прагматика формування та управління державним боргом в Україні**

Дослідження сутності державного боргу засвідчує необхідність його використання як одного із важливих інструментів реалізації фіскальної політики держави. Здійснення державних запозичень на сьогодні є одним із найбільш дієвих інструментів покриття бюджетного дефіциту та фінансування пріоритетних напрямів державних видатків. За таких умов постає питання ефективного управління державним боргом за для мінімізації боргових ризиків, оптимізації боргового навантаження на економіку та уникнення боргової залежності держави від зовнішніх кредиторів.

Проблеми державного боргу досліджено у працях таких вітчизняних вчених, як: В. Андрущенко, Л. Бенч, Т. Бондарук, Т. Вахненко, В. Дем'янишин, О. Заруба, А. Крисоватий, С. Лондар, І. Лютий, О. Рожко, О. Тимошенко, В. Федосов, С. Юрій. та ін. Водночас, потребує подальшого розвитку комплексний підхід до вивчення процесу формування державного боргу, та розробки напрямів його реструктуризації та управління за умов кризових явищ в економіці держави.

Для глибокого розуміння сутності державного боргу, процесу його формування та управління, прослідкуємо еволюцію боргової політики України в історичній ретроспективі та розглянемо основні етапи формування державного боргу України (табл. 3.1).

Боргова політика України на першому етапі її реалізації (1991–1994 рр.) характеризувалася безсистемністю та необ-

ґрунтованістю. Накопичення боргу відбувалося шляхом залучення прямих кредитів Національного банку України для ліквідації значного дефіциту державного бюджету. Щодо внутрішніх боргових інструментів, то варто зазначити, що до 1996 р. внутрішній ринок державних позик фактично не розвивався, а частка внутрішнього державного боргу у загальній структурі заборгованості держави складала близько 20%.

Таблиця 3.1

### Періодизація формування внутрішнього державного боргу України

Етап	Часовий період	Характерні риси
1	1991–1994 рр.	Безсистемність та необґрунтованість боргової політики. Нерозвиненість внутрішнього ринку державних позик. Фінансування дефіциту бюджету за рахунок залучення кредитних ресурсів НБУ.
2	1995–1996 рр.	Активізація зв'язків держави з міжнародними фінансовими інституціями (МВФ, МБРР, Світовий Банк та ін.). Формування ринку державних цінних паперів. Покриття дефіциту державного бюджету за рахунок випуску та розміщення облігацій внутрішньої державної позики.
3	1997–1998 рр.	Вихід України на зовнішній ринок капіталів через емісію єврооблігацій. Нарощення обсягів випуску та розміщення державних цінних паперів, підвищення прибутковості ОВДП, що призвело до зростання внутрішнього державного боргу. Боргова криза 1998 року.
4	1999–2000 рр.	Реструктуризація внутрішнього державного боргу шляхом заміни ОВДП на процентні облігації та продовження строку виплати за запозиченнями
5	2001–2007 рр.	Розробка та реалізація стратегії ефективного управління державним боргом, зменшення боргового навантаження на національну економіку
6	2008–2010 рр.	Відновлення активної співпраці з МВФ та Світовим банком та зростання зовнішнього державного боргу. З алучення значних обсягів фінансових ресурсів через інструменти внутрішнього державного боргу. Нарощення випуску державних цінних паперів та їх розміщення переважно у нерезидентів. Дані дії стали наслідком суттєвого падіння ділової активності у наслідок фінансово-економічної кризи, звуження податкової бази та зростання дефіциту державного бюджету.
7	2011 р. до сьогодні	Відновлення спроб побудови ефективної боргової стратегії, спрямованої на скорочення обсягів державного боргу, зміну його структури та стимулювання розвитку внутрішнього фінансового ринку.

Джерело: складено автором.

Другому етапу формування державного боргу (1995–1996 рр.) характерна така риса, як активізація зв'язків держави з міжнародними фінансовими інституціями, до яких належать: Світовий банк, Міжнародний валютний фонд, Міжнародний банк реконструкції і розвитку, Європейський банк реконструкції і розвитку та ін. Паралельно із виходом на міжнародні фінансові ринки розпочинається практика залучення кредитних коштів через державні облігації. У березні 1995 р. відбулися перші аукціони розміщення облігацій внутрішньої державної позики, до яких через українські банки отримали доступ і нерезиденти. Державні цінні папери стали дієвим інструментом вирішення проблем бюджетного дефіциту у короткостроковому періоді, однак, внаслідок їх високої прибутковості (40–65% річних), суттєво зростали витрати на виплату відсотків, що обумовлювало необхідність нових запозичень у майбутніх періодах. Отже, починаючи із 1995 р. внутрішній державний борг формувався переважно ринковим способом з неінфляційним спрямуванням через випуск і розміщення облігацій внутрішньої державної позики.

Третій етап (1997–1998 рр.) розпочався із виходом України на зовнішній ринок капіталів шляхом емісії єврооблігацій та укладення угод про отримання кредитного рейтингу. Так, протягом 1997 р. Україна отримала 610 млн. дол. від міжнародних фінансових організацій на покриття бюджетного дефіциту та реалізацію державних програм<sup>1</sup>. Необхідність виконання Україною боргових зобов'язань у поєднанні із наслідками кризових явищ в економіці, штовхнули уряд на нарощення обсягів випуску та розміщення державних цінних паперів, а також підвищення прибутковості ОВДП. Варто зазначити, що найвагомим недоліком розширення меж та сфери використання ОВДП в умовах економічної непривабливості країни є прояв ефекту «витіснення інвестицій», а отже погіршення перспектив відновлення економіки. За таких умов банківський сектор відмовляється від ризикового кредитування реального сектору економіки на користь

<sup>1</sup>Жиленко С. М. Боргова політика України: тенденції та перспективи / С. М. Жиленко // Наукові праці ЧДУ ім. П. Могили. Економіка. – 2012. – Вип. 177. – Т. 189. – С. 21–24.

безризикових державних облігацій. Суттєвою загрозою стабільності національної економіки та економічній безпеці держави протягом аналізованого періоду стало переважання нерезидентів на ринку ОВДП, що призвело до втрати можливостей державного регулювання останнього через надмірну залежність від зовнішніх факторів. На початок 1997 р. близько 30% усіх державних облігацій, що були в ринковому обігу, належали нерезидентам. Загалом, протягом 1995–1998 рр. внутрішній державний борг збільшився у 1,7 рази – з 8,0 до 13,5 млрд. грн., а видатки державного бюджету на його обслуговування зросли з 51,2 до 1662,1 млн. грн., тобто у 32,5 рази<sup>2</sup>.

Четвертий етап формування державного боргу та боргової політики України (1999–2000 рр.) розпочався після боргової кризи 1998 року шляхом реструктуризації боргових зобов'язань. Була здійснена низка операцій, що передбачали заміну облігацій внутрішньої державної позики, які підлягали погашенню у 2000–2004 рр. на процентні облігації з терміном погашення протягом 2002–2010 рр. Це дало змогу продовжити строк повернення запозичених коштів та уникнути декапіталізації Національного банку України. У квітні 2000 р. було прийнято закон України «Про реструктуризацію боргових зобов'язань Кабінету міністрів України перед Національним банком України», згідно якого реструктуризації підлягала заборгованість за кредитами, отриманими урядом для фінансування дефіциту бюджету протягом 1994–1996 рр. Згідно закону, заборгованість за відстроченими кредитами, наданими НБУ у національній валюті, що станом на 01.01.99 р. становила 3438,57 млн. грн., відносилася на державний борг України із щоквартальним погашенням рівними частинами протягом 2010–2035 рр. Відсоткова ставка обслуговування державного боргу була закріплена на рівні 5% річних<sup>3</sup>. Також у 2000 р. задля зменшення боргового навантаження, запобі-

<sup>2</sup>Верещака І. М. Етапи реалізації боргової політики в Україні: проблеми та перспективи / І. М. Верещака // Наукові праці НДФІ. – 2013. – Вип. 4(65). – С. 39.

<sup>3</sup>Закон України «Про реструктуризацію боргових зобов'язань Кабінету міністрів України перед Національним банком України» № 1697-III від 20.04.2000 р. / [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1697-14>.



гання подальшому зростанню зовнішнього державного боргу та визначення оптимальних джерел фінансування потреб держави, у середньостроковій перспективі було схвалено Концепцію боргової політики України на 2001–2004 рр.<sup>4</sup> Одним із першочергових напрямів побудови ефективної боргової політики в межах даної Концепції було визнано розвиток внутрішнього ринку капіталів та поступову заміну зовнішніх запозичень внутрішніми, чого на сьогоднішній день так і не було досягнуто.

Впродовж п'ятого етапу реалізації боргової політики (2001–2007 рр.), уряд України намагався побудувати стратегію ефективного та виваженого управління державним боргом, націлену на зменшення боргового навантаження на економіку держави. Наслідком боргової реструктуризації 2000 р. та позитивної динаміки основних макроекономічних показників стало поступове зниження боргового навантаження на національну економіку. Протягом 2001–2002 рр. співвідношення державного боргу та ВВП утримувалося на рівні 29–31%, порівняно із 48% у 1999 р.<sup>5</sup>

Наступний етап (2008–2010 рр.) розпочався в умовах фінансово-економічної кризи, яка спричинила суттєве падіння виробництва та, як наслідок, бази оподаткування. Це проважувало зростання дефіциту державного бюджету із одночасним скороченням джерел його фінансування. З метою залучення додаткових фінансових ресурсів, урядом була відновлена співпраця з зовнішніми кредиторами, а саме МВФ та Світовим Банком. Варто відзначити, що ми неоднозначно оцінюємо розширення співпраці уряду із міжнародними фінансовими організаціями з метою перспективного отримання зовнішнього фінансування. Вихід України на зовнішні ринки капіталу створює загрозу подальшого

<sup>4</sup>Про схвалення Концепції державної боргової політики на 2001–2004 роки : постановою Кабінет Міністрів України № 1483 від 28.09.2000 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1483-2000-%D0%BF>.

<sup>5</sup>Особливості та пріоритети боргової політики України : аналіт. доп. – К. : Нац. ін-т стратег. дослідж., 2004. – С. 5.

нарощення обсягів зовнішнього державного боргу, а отже і посилення боргової залежності держави.

Для диверсифікації заборгованості, починаючи із 2008 року, масштабно залучаються кредити через механізми випуску державних цінних паперів. Так, протягом 2008 р. внутрішній державний борг зріс у три рази (з 5,8 млрд. дол. до 17,8 млрд. дол.)<sup>6</sup>. При цьому, значна частка облігацій внутрішньої державної позики продовжує знаходитися у нерезидентів, що означає невключення їх до обліку зовнішніх зобов'язань та спотворення реальних масштабів кредиторської залежності України.

Починаючи з 2011 р., у результаті часткової стабілізації фінансово-економічної ситуації в державі та відновлення попиту на українську продукцію на світовому ринку, уряд відновлює спроби побудови ефективної стратегії управління державним боргом, основним завданням якої є скорочення зовнішнього фінансування. Для забезпечення рівномірного попиту на внутрішньому фінансовому ринку, боргові інструменти держави розміщувалися відповідно до оприлюдненого Міністерством фінансів України графіка, який було розроблено з урахуванням строків здійснення та обсягів платежів, пов'язаних з погашенням та обслуговуванням державного боргу, а також з метою недопущення пікових навантажень на державний бюджет.

Було здійснено ряд заходів, спрямованих на удосконалення нормативно-правової бази з питань управління державним боргом, мінімізації втрат бюджетних коштів, забезпечення рівномірного попиту на внутрішньому фінансовому ринку тощо. Також було розширено перелік державних боргових інструментів, зокрема, номінованих в євро та запроваджено цінні папери для населення в іноземній валюті. У 2013 р. Кабінетом міністрів України була затверджена Середньострокова стратегія управління державним боргом на 2013 – 2015 рр. Метою стратегії стала мінімізація ризиків, пов'язаних із управлінням державним боргом. Одним із основних векто-

<sup>6</sup>Кравчук О. Історія формування боргової залежності України [Електронний ресурс] / О. Кравчук // Спільне журнал соціальної критики. – Режим доступу : <http://commons.com.ua/formuvannya-zalezhnosti/>.

рів реалізації стратегії є зміна структури державного боргу на користь переважання його внутрішньої складової через підвищення рівня ліквідності державних боргових цінних паперів, для підвищення попиту на них серед інвесторів<sup>7</sup>.

Однак, реалізація зазначеної стратегії стала б можливою лише за умов докорінної перебудови економічної та бюджетної систем, коригування напрямів використання бюджетних ресурсів, припинення виведення капіталів за кордон, інвестування кредитних ресурсів у інноваційний розвиток України.

Відтак, зростання обсягів державного боргу є доволі суттєвим впродовж останніх років, а його приріст в окремих періодах перевищує приріст валового внутрішнього продукту (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

### Динаміка обсягів ВВП та державного боргу в Україні протягом 2008–2015 рр., млрд. грн.<sup>8</sup>

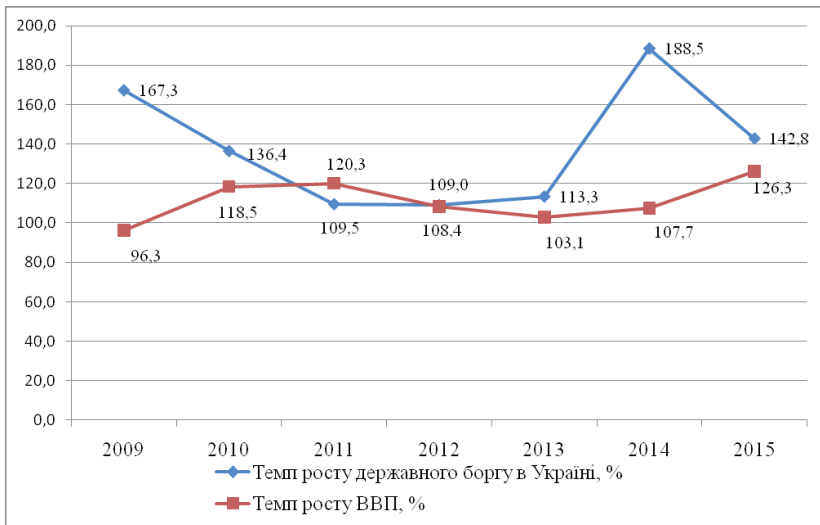
Роки / Показники	Державний борг та гарантований державою борг		Валовий внутрішній продукт	
	млрд. грн.	Приріст абсолютний (млрд. грн.)	млрд. грн.	Приріст абсолютний (млрд. грн.)
2008	189,4		948,1	
2009	316,8	127,4	913,3	-34,7
2010	432,2	115,4	1082,5	169,2
2011	473,1	40,9	1302,1	234,0
2012	515,5	42,4	1411,2	92,3
2013	584,1	68,6	1454,9	46,0
2014	1100,8	516,7	1566,7	111,7
2015	1572,1	471,3	1979,4	412,7

<sup>7</sup>Про затвердження Середньострокової стратегії управління державним боргом на 2013–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України № 320 від 29.04.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/320-2013-%D0%BF>.

<sup>8</sup>Складено авторами на основі даних Державної казначейської служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index> та даних Державної служби статистики <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

З огляду на показники, що відображено в табл. 3.2, зростання обсягів державного боргу відбувається кожного року. Якщо впродовж 2009–2010 рр. обсяги такого боргу становлять 40,9 млрд. грн. та 42,4 млрд. грн. відповідно, то уже за підсумками 2013 р. вони є значно суттєвішими. Поряд із тим, більш загрозливою є ситуація, що виникла впродовж останніх двох років. Так, в 2014 р. обсяги зростання державного боргу більш як у п'ять разів перевищили зростання обсягів валового внутрішнього продукту. За підсумками 2015 р., макроекономічний стан дещо стабілізувався, що супроводжувалось зростанням обсягів державного боргу на 471,3 млрд. грн. та обсягами ВВП на 412,7 млрд. грн.

Для глибшого розуміння окресленої проблеми, пропонуємо розрахувати відносні показники зростання державного боргу та ВВП (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Динаміка темпів зростання державного боргу та валового внутрішнього продукту в Україні впродовж 2009–2015 рр.<sup>9</sup>**

<sup>9</sup> Розраховано авторами на основі даних Державної казначейської служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index> та даних Державної служби статистики <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

Аналіз наведених розрахунків свідчить про можливість існування певних ризиків, що стосуються, насамперед, боргової безпеки держави. Зокрема, впродовж аналізованого періоду темпи росту державного боргу перевищували (за винятком 2011 р., протягом якого темпи росту ВВП перевищували темпи росту державного боргу та 2012 р., коли темпи зростання описаних показників були практично ідентичними) темпи росту ключового макроекономічного показника яким вважається валовий внутрішній продукт.

Неодмінно важливим показником боргової безпеки держави є відношення обсягів державного боргу до обсягів валового внутрішнього продукту (рис. 3.2). Зазначимо, що згідно Маастрихтського договору та критеріїв Міжнародного Валютного Фонду критичним рівнем співвідношення боргу до ВВП є показник, що перевищує 60%.



**Рис. 3.2. Співвідношення державного боргу та валового внутрішнього продукту в Україні впродовж 2008–2015 рр.<sup>10</sup>**

<sup>10</sup> Розраховано авторами на основі даних Державної казначейської служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index> та даних Державної служби статистики <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

Здійснюючи аналіз наведених розрахунків на рис. 3.2, можна чітко виокремити два етапи. Перший – період 2008–2013 рр., коли співвідношення між обсягами державного боргу та обсягами ВВП коливалось в діапазоні 20,0–40,1%. Однак, незважаючи на відносно допустимі значення згаданого показника, простежуються негативні тенденції щодо його неконтрольованого зростання. Другий період 2014–2015 рр. характеризується значною політично-економічною дестабілізацією, яка супроводжувалась значною девальвацією національної грошової одиниці. Оскільки лєвова частка державних запозичень була перед зовнішніми кредиторами в іноземній валюті, то значна девальвація національної грошової одиниці призвела до небаченого зростання обсягів державного боргу, що в свою чергу спровокувало перевищення граничних норм згаданого показника. Впродовж 2014 р. співвідношення між обсягами державного боргу та обсягами ВВП сягнуло 70,3%. Ще більш невтішною була ситуація протягом 2015 р., коли даний показник сягнув свого максимального значення впродовж аналізованого нами періоду.

Аналіз процесу формування державного боргу свідчить про його невпинне зростання, а відтак існує потреба в побудові ефективного механізму управління ним. Щодо сутності управління державним боргом, то серед вітчизняних та зарубіжних науковців відсутні єдині підходи до його трактування. У економічній енциклопедії поняття «управління державним боргом» трактується як комплекс заходів, важелів і шляхів контролю та регулювання державного боргу (зовнішнього та внутрішнього) з метою пошуку надійних джерел його фінансування, а також зменшення і нейтралізації негативних наслідків<sup>11</sup>. Таке трактування характеризує процес державного впливу на раніше накопичений борг, акцентуючи увагу саме на джерелах та способах його фінансування.

Так, І. О. Лютий, Н. В. Зражевська та О. Д. Рожко розглядають управління державним боргом як сукупність прин-

<sup>11</sup> Економічна енциклопедія : у трьох т. Т. 3 редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред. ) та ін.]. – К. : Вид. центр «Академія», 2002. – С. 738.

ципів, форм та методів цілеспрямованого впливу держави в особі уповноважених нею органів на об'єкт управління (стадії боргового процесу) з метою досягнення визначених економічних, політичних та соціальних цілей, забезпечення національної безпеки та гармонізації інтересів позичальників і кредиторів<sup>12</sup>.

Т. Г. Боднарчук визначає управління державним боргом як сукупність державних заходів, що пов'язані з випуском та погашенням державних боргових зобов'язань, визначенням умов випуску нових державних цінних паперів, визначенням ставок процентів і виплатою доходу за державними цінними паперами, встановленням ліміту боргу, підтримання курсу державних зобов'язань<sup>13</sup>. Такий підхід, з нашої позиції, має певні недоліки, оскільки розглядає окрему частину державного боргу, утворену ринковим шляхом через випуск та розміщення державних цінних паперів. Схожої позиції притримується О. В. Длугопольський, стверджуючи, що управління державним боргом об'єднує сукупність заходів держави, пов'язаних із вивченням кон'юнктури на ринку позичкових капіталів, випуском нових позик, з виплатою процентів, проведенням конверсій та консолідації позик, визначенням ставок процентів по державному кредиту, а також погашенням раніше випущених позик, строк дії яких скінчився<sup>14</sup>.

В. М. Федосов у своїх наукових працях розглядає управління державним боргом з точки зору системного підходу, тобто поєднання сукупності взаємопов'язаних та взаємодоповнюючих складових елементів. Система управління державним боргом – це упорядкована в певний спосіб сукупність об'єктів, суб'єктів, методів, важелів, інструментів, норм, стандартів, процедур, регламентованих нормами національного й міжнародного права, сформована з метою оптимізації фор-

<sup>12</sup> Лютий І. О. Державний кредит та боргова політика України : моногр. / І. О. Лютий, Н. В. Зражевська, О. Д. Рожко. – К. : Центр учб. лі-ри, 2008. – С. 213.

<sup>13</sup> Боднарчук Т. Г. Державний борг України: механізм управління та обслуговування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / Т. Г. Боднарчук. – К., 2001. – С. 2.

<sup>14</sup> Длугопольський О. В. Теорія економіки державного сектора : навч. посіб. / О. В. Длугопольський. – К. : Професіонал, 2007. – С. 297.

мування, перерозподілу та використання тимчасово вільних кредитних ресурсів в інтересах реалізації загальнонаціональних завдань та пріоритетів<sup>15</sup>.

Варто також звернутися до трактування сутності управління державним боргом у нормативно-правових актах України. У Бюджетному кодексі України управління державним (місцевим боргом) визначено як сукупність дій, пов'язаних зі здійсненням запозичень, обслуговуванням та погашенням державного (місцевого) боргу, інших правочинів з державним (місцевим) боргом, що спрямовані на досягнення збалансованості бюджету та оптимізацію боргового навантаження. Як бачимо, у чинному законодавстві закріплено процесний підхід до управління боргом із виділенням конкретних його етапів та поділом боргу на загальнодержавний та місцевий<sup>16</sup>.

Згідно наказу Міністерства фінансів України № 42 від 28.01.2004 р., управління державним боргом та гарантованим державним боргом – сукупність заходів, що здійснюються державою, пов'язаних із утворенням, обслуговуванням та погашенням державного й гарантованого державою боргом та спрямованих на зменшення ризиків, оптимізацію витрат і структури при здійсненні державних запозичень та наданні державних гарантій<sup>17</sup>. Перевагою такого підходу є використання елементів ризик-менеджменту. Мається на увазі, що процеси формування, обслуговування та погашення державного боргу супроводжуються сукупністю ризиків, а отже – виникає потреба їх виявлення, ідентифікації та активного впливу суб'єктами управління за для досягнення позитивних ефектів та ефективності зазначеної діяльності.

<sup>15</sup> Бюджетна система : підручник / за наук. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К. : ЦУЛ ; Тернопіль : Екон. думка, 2012. – 871 с.

<sup>16</sup> Бюджетний кодекс України : № 2456-VI від 08.07.2010 р. (зі змінами та доповненнями станом на 20.09.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

<sup>17</sup> Про затвердження Порядку відображення операцій, пов'язаних з державним та гарантованим державою боргом, при плануванні та виконанні державного бюджету : Наказ Міністерства Фінансів України № 42 від 28.01.2004 р., [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0228-04>.



Окремі сучасні вчені, а саме В. П. Кудряшов, О. А. Вольська, Л. Я. Бенч, Н. С. Педченко та ін., поряд із управлінням державним боргом розглядають поняття «боргової політики держави». Н. С. Педченко зазначає, що боргова політика є складовою фінансової політики держави на рівні бюджетної, податкової, грошово-кредитної, митної та інвестиційної політики<sup>18</sup>. Л. Бенч та Ю. Івасенко під борговою політикою мають на увазі формування одного з напрямів економічної політики держави, яка пов'язана з її діяльністю як позичальника, є прерогативою органів законодавчої влади і полягає у наступному: 1) у формуванні політики щодо зовнішнього та внутрішнього державного боргу; 2) встановлення меж державної заборгованості; 3) у визначенні основних напрямів і цілей впливу на макроекономічні та мікроекономічні показники; 4) у встановленні можливості і доцільності фінансування за рахунок державного кредиту державних програм та ін.<sup>19</sup>

Зауважимо, що більшість згаданих вище вчених велику увагу приділяють меті та завданням, на досягнення яких повинна спрямовуватися боргова політика держави. На думку В. П. Кудряшова, метою управління державним боргом є досягнення стабільного економічного розвитку, забезпечення необхідних темпів росту ВВП і повної зайнятості, стримування інфляційних процесів, забезпечення фінансування соціальних програм, формування достатніх обсягів кредитних ресурсів для розвитку підприємницької діяльності та ін.<sup>20</sup> В. Тітков виділяє окремі групи цілей боргової політики, а саме: бюджетні (оптимізація боргу та мінімізація бюджетних платежів), соціальні (своєчасне фінансування соціальних програм), політичні (підтримка стабільності політичної системи, забезпечення національної безпеки держави). Т. Вахненко наголошує, що основною метою політики управління

<sup>18</sup> Педченко Н. С. Сутність поняття «Боргова політика держави» / Н. С. Педченко, Л. А. Лувівська // Науковий вісник полтавського університету економіки і торгівлі. – 2012. – № 2 (53). – С. 233.

<sup>19</sup> Бенч Л. Тенденції боргової політики України / Л. Бенч, Ю. Івасенко // Ринок цінних паперів України. – 2013. – № 11–12. – С. 47–53.

<sup>20</sup> Кудряшов В. П. Фінанси : навч. посіб. / В. П. Кудряшов. – Херсон : Олді-плюс, 2002. – 352 с.

державним боргом має стати зважена політика державних запозичень та зменшення масштабів трансформації умовних зобов'язань уряду в прямий державний борг<sup>21</sup>. Л. Бенч та Р. Корнацька зазначають, що в сучасних умовах основною метою боргової політики залишаються середньострокові плани скорочення державного боргу та вдосконалення структури боргових портфельів<sup>22</sup>. Також зазначені науковці виділяють довгострокові цілі політики управління державним боргом, що формують боргову стратегію держави та короткострокові і середньострокові цілі, що реалізуються в межах тактичних заходів управління державним боргом.

До складових елементів системи управління державним боргом належать: суб'єкти управління (уповноважені органи державної влади); нормативно-правове підґрунтя; об'єкт управління (сукупність дій щодо формування, розміщення, обслуговування та повернення державних запозичень); мета та завдання управління державним боргом.

До нормативно-правового підґрунтя управління державним боргом належить ряд законів та підзаконних актів держави, а також ратифікованих міжнародних документів, які регламентують процеси залучення, використання та погашення державних запозичень. Зауважимо, що на сьогодні боргове законодавство України не висвітлює основних принципів та підходів побудови боргової політики, а отже, потребує удосконалення. В стані проекту залишається Закон України «Про державний борг та гарантований державою борг», а також не закріплена на законодавчому рівні боргова стратегія держави. Залучення та управління державними запозиченнями регулюється главою третьою Бюджетного кодексу України та законами України «Про державний бюджет України» на відповідний рік.

Кодексом закріплено порядок здійснення державних запозичень, однак не визначені джерела їх використання та ін-

<sup>21</sup> Вахненко Т. Трансформація боргової моделі України у кризовий період / Т. Вахненко // Вісник НБУ. – 2009. – № 11. – С. 45.

<sup>22</sup> Бенч Л. Я. Боргова політика в Україні : реалії та перспективи / Л. Я. Бенч, Р. М. Корнацька // Бізнес Інформ. – 2014. – № 2. – С. 36.

струменти управління. Недостатня увага приділена і проблемі допустимого обсягу державного боргу та його структури. Щодо об'єкту боргової політики держави, то він об'єднує процеси залучення кредитних ресурсів, їх розміщення, обслуговування державного боргу та його погашення.

Вибір оптимальних напрямів використання залучених державою кредитних ресурсів на сьогодні залишається найбільш вагомим проблемою боргової політики. За умови ефективного витрачання кредитних ресурсів, держава досягає певних економічних ефектів для суспільства, а борг розглядається не лише як засіб подолання бюджетного дефіциту, а як елемент стратегії забезпечення фінансової стабільності держави, її економічного та соціального розвитку. На сьогодні можна виділити два основні напрями розміщення залучених на умовах державного кредиту коштів: 1) фінансування поточних видатків державного та місцевих бюджетів (в першу чергу – виплати заробітної плати та інших соціальних виплат); 2) фінансування довгострокових економічних програм розвитку реального сектору економіки (оновлення матеріально-технічної бази підприємств, впровадження новітніх технологій тощо). Використання коштів на покриття поточних витрат забезпечує так званий ефект «проїдання» бюджетних ресурсів. Це, на нашу думку, є недоцільним, оскільки забезпечує виконання лише короткострокових завдань бюджетної політики при паралельному накопиченні загальної суми заборгованості та відсотків за користування борговими ресурсами, що в майбутньому збільшує борговий тиск на економіку. Фінансування ж видатків розвитку сприятиме в майбутньому приросту ВВП та розширенню бази оподаткування, що забезпечить надійне підґрунтя для своєчасного погашення боргів держави. На підтвердження зазначеного, О. Д. Василик стверджує, що основна причина виникнення значного обсягу державного боргу – невміння використовувати залучені фінансові ресурси, а тому основна увага при розробці

політики управління державним боргом повинна приділятися ефективному розміщенню запозичених коштів<sup>23</sup>.

Більшість вчених сходиться на думці, що до найбільш поширених методів обслуговування та погашення державного боргу належить: рефінансування, конверсія, консолідація, уніфікація, відстрочка погашення, анулювання та викуп боргу. Рефінансування передбачає здійснення нових позик з метою покриття раніше випущених боргових зобов'язань. Конверсія зводиться до зміни прибутковості (добровільної чи примусової) державних цінних паперів у наслідок зміни ситуації на фінансовому ринку або ж за умови неспроможності держави виплачувати відсотки за борговими інструментами. Консолідація внутрішнього державного боргу реалізується шляхом продовження терміну дії випущених державою боргових цінних паперів. Уніфікація позик передбачає об'єднання кількох державних позик в одну та визначається як обмін кількох раніше випущених боргових зобов'язань держави на одне нове зобов'язання.

Реструктуризація державного боргу здійснюється як поєднання окремих або усіх із вищеперелічених методів. Анулювання боргових зобов'язань відбувається у випадку повної фінансової неспроможності держави погасити одержані позики, що породжене глибокою економічною або ж політичною кризою боржника.

Поряд із тим, реальним джерелом для погашення державного боргу сьогодні залишаються доходи державного бюджету, за рахунок яких через механізм перерозподілу фінансуються видатки. Зокрема, динаміка видатків на обслуговування державного боргу наведена на рис. 3.3.

Впродовж аналізованого періоду витрати на обслуговування державного боргу невпинно зростають. Якщо у 2008 р. вони становили 3,8 млрд. грн. або 1,6% від загальних видатків державного бюджету України, то уже в 2015 р. частка таких витрат перевищила 84 млрд. грн. або 14,6 % від загальних видатків. Це свідчить про те що впродовж 2015 р. практично кожна шоста гривня видатків державного бюджету була спрямована на

<sup>23</sup> Василик О. Д. Державні фінанси України : підруч. / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : НІОС, 2002. – С. 523.

обслуговування державного боргу. Окрім того, зауважимо, що якщо б сьогодні ми спрямували усі доходи державного бюджету на покриття державного боргу, це б не призвело до його погашення. На рис. 3.4 наведено розрахований нами коефіцієнт покриття державного боргу доходами державного бюджету.



**Рис. 3.3. Витрати на обслуговування державного боргу в Україні та їх частка в загальних видатках державного бюджету впродовж 2008–2015 рр., млрд. грн.<sup>24</sup>**

Динаміка наведеного коефіцієнту підтверджує негативні тенденції щодо зростання державного боргу та існування загроз потрапити в боргову яму, що може призвести до дефолту. Якщо в 2008 р. доходи державного бюджету в повній мірі покривали державний борг, то впродовж 2014–2015 рр. за рахунок повного спрямування доходів бюджету на покриття державного боргу можливо було погасити лише 30% своїх боргових зобов'язань.

<sup>24</sup> Розраховано авторами на основі даних Державної казначейської служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index> та даних Державної служби статистики <http://www.ukrstat.gov.ua/>.



**Рис. 3.4. Коефіцієнт покриття державного боргу доходами Державного бюджету в Україні впродовж 2009–2015 рр.**<sup>25</sup>

З огляду на проведені дослідження зазначимо, що в сучасних умовах необхідно наголосити на необхідності розвитку внутрішнього фінансового ринку та залучення додаткових фінансових ресурсів саме шляхом внутрішніх запозичень. Нагальність досягнення окресленої мети пояснюється тим, що суттєве знецінення гривні на початку 2015 р. призвело до критичного зростання зовнішнього державного боргу, падіння кредитних рейтингів України, а отже і обмеження в доступі до комерційних позик за кордоном. Подальше ж залучення Україною боргових ресурсів від міжнародних фінансових організацій передбачає необхідність виконання ряду умов, що висуваються останніми та стосуються реформування внутрішньої економічної політики. Це, у свою чергу, загрожує зростанням боргового навантаження на майбутні покоління, втратою державної незалежності та економічним дефолтом.

<sup>25</sup> Розраховано авторами на основі даних Державної казначейської служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index> та даних Державної служби статистики <http://www.ukrstat.gov.ua/>

## 3.2. Феномен податкового боргу в Україні: проблеми зростання та напрямки мінімізації

Зростання обсягів податкового боргу платників надмірними темпами призводить до значних втрат бюджетів усіх рівнів, і як наслідок є загрозою невиконання державою покладених на неї функцій. Сьогодні, всупереч проведенню контролюючими органами значної кількості заходів щодо вдосконалення механізму адміністрування податків і зборів, податковий борг став однією з основних складових податкових відносин держави та платників податків. На жаль, існування заборгованості зі сплати податків та обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів стало атрибутом сучасної системи оподаткування. Відповідно держава, в особі уповноважених нею контролюючих органів у сфері оподаткування, має докладати максимальних зусиль для скорочення такої заборгованості та недопущення її зростання в майбутньому.

Незважаючи на те, що вітчизняна податкова система самостійно почала формуватись зі здобуттям Україною незалежності та прийняттям Закону України «Про систему оподаткування», на трактування окремих понять суттєво вплинуло минуле радянської системи. Так, в Інструкції Міністерства фінансів СРСР №121 «Про стягнення не внесених в термін податків і неподаткових платежів» від 12.06.1981 р. податковий борг ототожнювався із поняттям «недоїмка» що розумілась як невнесена сума відповідних податкових і неподаткових платежів після закінчення встановлених термінів сплати, яка стягується з нарахуванням пені, якщо законодавством не встановлено стягнення недоїмки за окремими платежами без нарахування пені<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Инструкция Минфина СССР № 121 По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и налоговых платежей от 12.06.1981 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.7law.info/legal2/se15/pravo15365/index.html>.

Таблиця 3.3

### Еволюція трактування сутності поняття «податковий борг» у нормативно-правових актах України

Декрет Кабінету Міністрів України №8–93 «Про стягнення не внесених у строк податків і податкових платежів» від 21.01.1993 р.	Після закінчення термінів сплати відповідних платежів невнесена сума вважається недоїмкою і стягується з нарахуванням пені, якщо законодавством України не встановлено стягнення недоїмки за окремими платежами без нарахування пені <sup>27</sup> .
Закон України №314/97 «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31.03.1997 р.» від 05.06.1997 р.	Податкова заборгованість – це несплачені за станом на 31 березня 1997 р. суми податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів, а також суми пені, штрафних та фінансових санкцій, нарахованих відповідно до законодавства України на цю заборгованість <sup>28</sup> .
Указ Президента України № 167/98 «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» від 04.03.1998 р.	Податкова заборгованість – це сума несплачених у встановлені терміни податків, зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, пені, штрафів та інших санкцій, передбачених законодавством і застосованих у встановленому порядку за несвочасну сплату податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, що підлягають стягненню у безспірному порядку <sup>29</sup> .
Закон України № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р.	За положенням ст. 1.1: податковий борг (недоїмка) – це податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їхньої наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але несплачене у встановлений термін, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання; за ст. 5.4: податковий борг – це узгоджена сума податкового зобов'язання, несплачена платником податків в установлені терміни <sup>30</sup> .
Податковий кодекс України	Податковий борг – це сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їхньої наявності), але несплаченого платником податків у встановлений термін, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання <sup>31</sup> .

Джерело: складено автором.

<sup>27</sup> Декрет Кабінету Міністрів України №8–93 «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів» від 21.01.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/8-93>.

<sup>28</sup> Закон України № 2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» : від 21.12. 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

<sup>29</sup> Указ Президента України № 167/98 «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» : від 04.03.1998р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/167/98>

<sup>30</sup> Закон України № 2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

<sup>31</sup> Податковий кодекс України : від № 2755–17 (зі змінами та доповненнями) станом на 02.12.2010 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>



В незалежній Україні вперше про проблеми податкового боргу на законодавчому рівні згадано у 1993 р. в Декреті Кабінету Міністрів України №8-93 «Про стягнення не внесених у термін податків і податкових платежів». Однак поняття «податковий борг» не застосовувалось, а сума заборгованості платників податків визнавалась недоїмкою, трактування суті якої було аналогічним до наведеного в Інструкції №121. Поняття «податкова заборгованість» вперше подано в Законі України №314/97 «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31.03.1997 р.». Однак ця дефініція застосовувалась лише щодо заборгованості, яка виникла до 1997 р. Відповідно залишається незрозумілим, чому трактування суті податкового боргу обмежується часовими межами, адже борг виникав і після вказаного періоду (табл. 3.3). Таким чином, це трактування було наведено виключно і застосовувалось з метою списання податкової заборгованості.

Більш точно дефініцію «податковий борг» було подано в Указі Президента України № 167/98 «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» від 04.03.1998 р. (табл. 3.3). Однак поняття «податковий борг» розуміли насамперед як податкову заборгованість, до якої належать суми несвоєчасно сплачених як податкових, так і неподаткових платежів. Окрім того, в цьому визначенні не згадується про невиконання платником його податкового зобов'язання.

Наступним етапом у побудові та розвитку системи оподаткування в Україні було ухвалення Закону України № 2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (далі Закон №2181). Так, у цьому нормативному акті дефініцію «податковий борг» застосовано двічі, проте її трактування не можна вважати ідентичним.

З прийняттям Податкового кодексу України в 2010 р., поняття «податковий борг» передбачає дещо інше розумін-

ня його змісту. Так, відбулась певна уніфікація цього трактування. Зауважимо, що вилучено з використання дефініцію «недоїмка», що в Законі №2181 ототожнювалась із поняттям «податковий борг» (табл. 3.3). Сьогодні поняття «недоїмка» застосовується винятково щодо несвоєчасно сплаченого єдиного соціального внеску відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»<sup>32</sup>. Таким чином, визначення податкового боргу та недоїмки існують паралельно одне відносно іншого та розмежовуються як різні поняття.

Окрім того, спроби щодо визначення сутності поняття «податковий борг» були здійснені багатьма вітчизняними науковцями. На основі даних табл. 3.4 можна стверджувати, що загалом наведені визначення доволі схожі. Однак це лише на перший погляд. Так, подібно до положення ст. 1.1 Закону №2181 це поняття трактують автори «Фінансово-економічного словника» А. Загородній та Г. Вознюк<sup>33</sup>. У «Податковому глосарії» за ред. А. Крисоватого визначення цього терміну відповідає наведеному у ст. 5.4 згаданого Закону<sup>34</sup>. Російський учений-правник А. Красюков податковий борг розуміє як податкові правовідносини, що виникають унаслідок несплати (неперерахування) зобов'язаною особою у передбачений законом термін податку (збору), пені, штрафу, учасники яких володіють комплексом додаткових прав і обов'язків, що забезпечують примусову сплату сум недоїмки чи заборгованості по пені та штрафам<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>

<sup>33</sup> Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : Вид-во Нац. ун-ту «Львів. політехніка», 2005. – 714 с.

<sup>34</sup> Крисоватий А. І. Податковий глосарій : слов. податкових термінів / А. І. Крисоватий. – К. : Задруга, 2002. – 72 с.

<sup>35</sup> Красюков А. В. Безнадежные долги по налогам и сборам : понятие и процедура списания / А. В. Красюков. – М. : Ось-89, 2009. – С. 12–46.

Таблиця 3.4

### Систематизація наукових поглядів щодо розуміння сутності податкового боргу

В. Бортняк	Податковий борг відображено одночасно в трьох таких аспектах: – сума фактичної заборгованості суб'єкта господарювання (фізичної або юридичної особи), що виникла внаслідок невиконання податкових зобов'язань перед державними та місцевими органами влади за певний звітний період; – борг, що виник у процесі вирішення спірних питань, пов'язаних з приводу добровільної сплати чи примусового стягнення суми податкового боргу фізичними і юридичними особами, які є платниками податків, та органами державної виконавчої влади України; – результат систематичного чи одноразового невиконання зобов'язань щодо сплати податкових платежів і зборів суб'єктами оподаткування перед державою.
О. Десятнюк, Т. Маршалок	Податковий борг – сума грошових зобов'язань платників податків, яка заборгована ними державі.
А. Загородній, Г. Вознюк	Податковий борг – це податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їхньої наявності), узгоджене платником податків або встановлене судом (господарським судом), але несплачене у встановлений термін, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання.
А. Красюков	Податковий борг – це податкові правовідносини, що виникають унаслідок несплати (неперерахування) зобов'язаною особою у передбачений законом термін податку (збору), пені, штрафу, учасники якого володіють комплексом додаткових прав і обов'язків, що забезпечують примусову сплату сум недоїмки чи заборгованості по пені та штрафу.
А. Крисоватий	Податковий борг – це узгоджена сума податкового зобов'язання, несплачена в установлені терміни.
А. Тітов	Податковий борг – це сума заборгованості з того чи іншого виду податку або збору, яка не надійшла до бюджету відповідного рівня або до державного позабюджетного фонду.
О. Тимченко	Податковий борг – це невиконане в установленний термін податкове зобов'язання перед державою відповідно до установлених законодавством норм, незалежно від узгодження його сум з платником.
Ю. Туник	Податковий борг – це сума грошового зобов'язання, узгодженого в порядку, передбаченим ПКУ, але не сплаченого платником податків у термін, встановлений цим Кодексом, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання.

Джерело: складено автором.

Вітчизняні науковці у праці «Управління податковим боргом» О. Десятнюк, та Т. Маршалок зазначають, що основними ознаками, які характеризують податковий борг, є такі:

– податковий борг – це сума фактичної заборгованості суб'єкта господарювання (фізичної або юридичної особи),

яка виникла внаслідок невиконання податкових зобов'язань перед державними та місцевими органами влади за певний звітний період;

– податковий борг – це результат діяльності юридичних та фізичних осіб, внаслідок якої виникають спірні відносини з приводу добровільної сплати чи примусового стягнення суми податкової заборгованості органами державної виконавчої влади України;

– податковий борг – це систематичне чи одноразове невиконання зобов'язань платниками податків перед державою зі сплати податків<sup>36</sup>.

А. Тітов визначає податковий борг як суму заборгованості з того чи іншого виду податку або збору, яка не надійшла до бюджету відповідного рівня або до державного позабюджетного фонду<sup>37</sup>.

В. Бортняк пов'язує виникнення податкового боргу із невиконанням податкового зобов'язання платником податків, незважаючи на факт його узгодження<sup>38</sup>. Такої думки дотримується О. Тимченко, яка вважає, що податковий борг – це не лише невнесена у встановлені терміни сума узгодженого податкового зобов'язання, а загалом несплачена у передбачені законом терміни сума податкового зобов'язання, що має бути визначена згідно з чинними нормами закону (незалежно від факту її узгодження)<sup>39</sup>. З таким твердженням погоджуємось частково. Так, вважаємо, що узгодженість суми грошового зобов'язання – це одна з основних ознак, що дає змогу ідентифікувати податковий борг і його суму. В практиці наявні випадки, коли неможливо однозначно трактувати правильність визначення податкового зобов'язання, належного до сплати платником податків. У та-

<sup>36</sup>Десятнюк О. М. Управління податковим боргом : навч. посіб. / О. М. Десятнюк, Т. Я. Маршалок. – Тернопіль : Вектор, 2013. – 340 с.

<sup>37</sup>Тітов А. С. Недоимка : правовое регулирование взыскания / А. С. Титов. – М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. С. 42 – 43.

<sup>38</sup>Бортняк В. А. Поняття та склад адміністративно-правового механізму погашення податкового боргу / В. А. Бортняк // Університетські наукові записки. – 2009. – № 1 (29). – С. 206–212.

<sup>39</sup>Тимченко О. М. Податковий борг в Україні : мінімізація ризиків та ефективність менеджменту : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук. : спец. 08.00.08 / О. М. Тимченко. – К. : Б. в. – 2010. – 431 с.

кому разі платник податків використовує своє право на оскарження рішення контролюючого органу щодо нарахування йому неправомірної суми. Таким чином, рішення щодо оскарження можуть бути прийняті на користь платника податків, а тому нараховане в цьому разі зобов'язання скасовується. Поділяємо також думку, що допущені неточності як платником податків, так і працівником контролюючих органів та особою, уповноваженою проводити процедуру оскарження, не завжди відбуваються на користь платника податків, що призводить до недонарахування податкового зобов'язання, а й на користь другого учасника податкових відносин – держави<sup>40</sup>. Згідно з положенням Конституції України, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законом<sup>41</sup>, а податкове зобов'язання, що є основою тлумачення податкового боргу, потребує насамперед проведення процедури узгодження суми такого зобов'язання. Окрім того, наявність пені зумовлена винятково несвоєчасністю сплати узгодженого податкового зобов'язання (або штрафної санкції). В іншому разі нарахування пені не відбувається. Відповідно, виключення ознаки узгодженості позбавляє можливості нараховувати пеню, а тому не дає змоги визначити суму податкового боргу.

З'ясування сутності дефініції податковий борг дає можливість здійснити аналіз стану податкової заборгованості до бюджетів усіх рівнів в Україні впродовж останніх років та викремити напрямки її мінімізації.

За підсумками 2015 р., обсяги податкового боргу до зведеного бюджету становили 49,7 млрд. грн. або 9,8 % від усіх податкових надходжень в той час, як на початок 2015 р. заборгованість платників податків перед бюджетами усіх рівнів склала 26,9 млрд. грн. або 7,3% від усіх податкових надходжень за 2014 р.<sup>42</sup> На нашу думку, такий стан справ зумовле-

<sup>40</sup> Тимченко О. М. Податковий борг в Україні : причини, наслідки, менеджмент / О. М. Тимченко. – К. : КНЕУ, 2009. – 228 с.

<sup>41</sup> 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>

<sup>42</sup> Інформація щодо сум податкового боргу за станом на 01.01.2015 р., 01.01.2016 р. : Лист Державної фіскальної служби України «Про розгляд запиту» № 2900/У/99-99-23-02-14 від 21.03.2016 р.

но безсистемністю, фрагментарністю, неузгодженістю засобів впливу на фіскальну поведінку платника, та відсутністю превентивних заходів недопущення податкового боргу.

З огляду на ситуацію що склалася, пошук напрямів подолання неплатежів до бюджетів у контексті забезпечення інтересів платників податків і держави та мінімізації податкового боргу є актуальним завданням.

Динаміку обсягів податкового боргу впродовж 2003–2015 рр. відображено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

**Динаміка податкового боргу  
в Україні впродовж 2003-2015 рр.<sup>43</sup>**

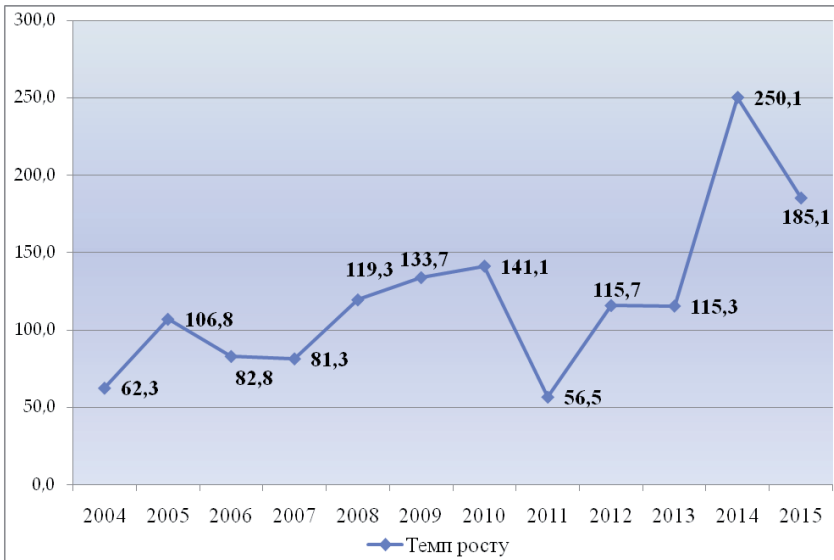
млн. грн.

Рік	Сума податкового боргу на кінець року	Приріст (абсолютний)
2003	14131,1	–
2004	8803,8	–5327,3
2005	9402,1	598,3
2006	7783	–1619,1
2007	6324,1	–1458,9
2008	7546,1	1222
2009	10089,1	2543
2010	14237,7	4148,6
2011	8046,9	–6190,8
2012	9309,7	1262,8
2013	10735,9	1426,2
2014	26851,3	16115,4
2015	49708,7	22857,4

На основі показників, що наведено в таблиці, можна стверджувати про відсутність чітко вираженої тенденції в обсягах податкового боргу. Впродовж аналізованого пері-

<sup>43</sup> Розраховано автором на основі зведених звітів про податковий борг до зведеного, державного та місцевих бюджетів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

оду розміри податкового боргу зазнавали значних змін як у бік його зменшення, так і навпаки. Так, якщо в 2003 р. обсяг податкового боргу становив 14131,1 млн. грн., то через рік він зменшився на 5327 млн. грн. У період 2004 – 2008 рр. динаміка податкового боргу мала стрибкоподібний характер без вираження чіткої тенденції. Впродовж 2008 – 2010 рр. та 2012 – 2013 рр. показники податкового боргу суттєво зроста-ли. Однак у 2007 та 2011 рр. обсяги боргу, навпаки, зменши-лися, зокрема на 1,5 та 6,2 млрд. грн. відповідно. Негативну тенденцію щодо зростання обсягів податкового боргу спосте-рігаємо впродовж 2008–2009 рр. та 2014–2015 рр. (рис. 3.5).

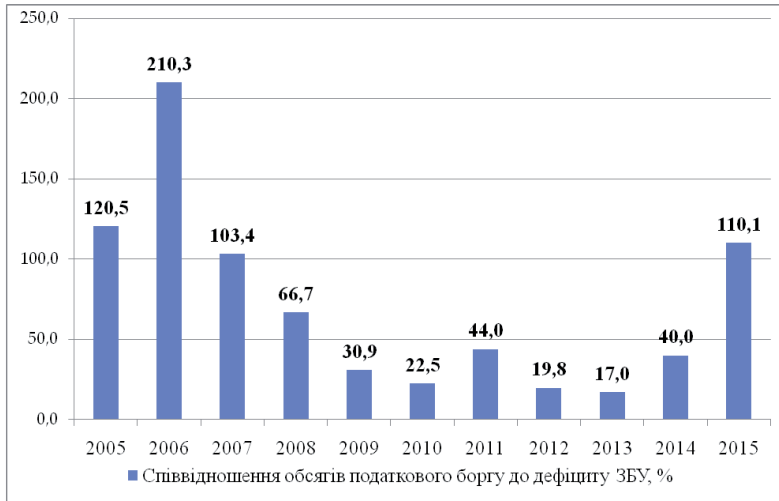


**Рис. 3.5. Темп росту податкового боргу в Україні впродовж 2003 –2015 рр., %** <sup>44</sup>

Темп росту податкової заборгованості в 2014 році стано-вив 250,1%, а в 2015 році 185,1%.

<sup>44</sup> Розраховано автором на основі зведених звітів про податковий борг до зведе-ного, державного та місцевих бюджетів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

Зауважимо, що такі темпи росту податкового боргу привели до того, що його обсяги вперше за останніх 8 років перевищили дефіцит зведеного бюджету України (рис. 3.6). Так, якщо в 2014 р. співвідношення обсягів податкової заборгованості до дефіциту зведеного бюджету становило лише 40%, то уже в 2015 р. воно склало 110,1%.



**Рис. 3.6 Співвідношення податкового боргу до дефіциту Зведеного бюджету України впродовж 2005 – 2015 рр., %<sup>45</sup>**

Значні обсяги податкової заборгованості є вагомим резервом для наповнення дохідної частини бюджетів, а відтак і скорочення обсягів дефіциту бюджету. У випадку погашення податкового боргу вдалось б певною мірою скоротити дефіцит бюджету, а впродовж окремих періодів взагалі не допускати його.

Відтак, з огляду на це, сьогодні вкрай актуальним є виокремлення шляхів ліквідації податкового боргу, зокрема:

<sup>45</sup> Розраховано автором на основі зведених звітів про податковий борг до зведеного, державного та місцевих бюджетів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>. та даних Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>.



1. Добровільне внесення коштів до бюджетів, безпосередньо платником податків.

2. Застосування заходів примусового погашення податкового боргу, що передбачає використання відповідних методів, дозволенних чинним законодавством.

3. Зарахування передплат і надмірно сплачених сум з одного виду податку в рахунок погашення заборгованості з іншого виду податку.

4. Списання податкового боргу платника перед бюджетом і державними цільовими фондами.

Що стосується заходів примусового погашення податкового боргу, то після прийняття ПКУ обмежено права контролюючих органів в роботі із боржниками, а тому суттєво скоротився обсяг надходжень коштів від вжиття таких заходів. Динаміка надходжень від застосування заходів примусового стягнення контролюючими органами у сфері оподаткування відображена в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

**Динаміка погашення податкового боргу за рахунок примусового погашення впродовж 2008–2015 рр.<sup>46; 47</sup>**

млн. грн.

Роки	Сума майна описаного в податкову заставу	Всього надходжень за рахунок примусового погашення	в тому числі:
			за рахунок примусового стягнення контролюючими органами
2008	8171,1	1499,7	1049,6
2009	12216,6	1860,9	1369
2010	7863,9	1726,9	1354
2011	10844	1541,2	268,7
2012	5456,4	2350,6	485
2013 (за 5 місяців поточного року)	7499,8	458,9	146,8
2014	6646,9	785,3	178,5
2015	16413,6	19753,9	-

<sup>46</sup> Розраховано автором на основі зведених звітів про податковий борг до зведеного, державного та місцевих бюджетів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

<sup>47</sup> Лист Державної фіскальної служби України «Про розгляд запиту» № 9830/У/99-99-17-01-14 від 16.09.2016р.

Впродовж аналізованого проміжку часу, відсутні чітко виражені тенденції щодо надходження коштів за рахунок примусового погашення. Зокрема, найбільша сума надходжень за рахунок примусового погашення була в 2012 р. Разом з тим, упродовж останніх двох років сума таких надходжень суттєво зменшилась та становила 458,9 млн. грн. у 2013 р. та 785,9 млн. грн. в 2014 р. Такі негативні тенденції зумовлені значним скороченням надходжень за рахунок застосування примусових заходів стягнення, що здійснюють фіскальні органи.

Щодо методів примусового стягнення податкового боргу, зауважимо, що обсяги надходжень за рахунок їхнього використання суттєво знизились. Значне зниження надходжень за рахунок заходів, вжитих органами стягнення, спостерігаємо після прийняття ПКУ. Зауважимо, що контролюючі органи у сфері оподаткування у своїй діяльності застосовують реалізацію майна, що перебуває у податковій заставі як один з основних методів примусового стягнення. На нашу думку, це доволі дискусійне питання, адже виникнення права податкової застави абсолютно не означає гарантованого отримання коштів від реалізації такого майна в майбутньому. Крім того, продаж такого майна здійснюється лише після вжиття певних заходів. Разом із тим, вважаємо за необхідне спростити процедуру здійснення продажу майна, що перебуває в податковій заставі, а рішення про дозвіл на продаж такого майна надавати одразу після першого судового звернення органів стягнення. З одного боку, це спонукатиме платників до пришвидшення погашення податкової заборгованості, а з іншого – дасть змогу реалізовувати таке майно та спрямовувати отримані кошти в рахунок погашення податкового боргу.

Окрім наведених розрахунків, доцільним вважаємо визначення показника, який дасть змогу отримати об'єктивну оцінку можливостей погашення податкового боргу. Таким показником, на нашу думку, є коефіцієнт покриття податкового боргу податковою заставою (рис. 3.7).



**Рис. 3.7. Динаміка коефіцієнту покриття податкового боргу заставою в Україні впродовж 2008–2015 рр.**<sup>48; 49</sup>

У разі якщо розрахункове значення запропонованого коефіцієнта перевищуватиме 1, це означатиме, що податковий борг загалом забезпечений заставним майном і при його реалізації контролюючі органи повною мірою забезпечать погашення податкової заборгованості платника податків. Проте така ситуація доволі абстрактна. На практиці доволі часто майно, що передається в податкову заставу, є малоліквідним, а його вартість може знижуватись декілька разів упродовж здійснення процедури продажу. Крім того, витрати на проведення цільового продажу з продажу заставного майна покриваються за рахунок коштів, виручених від його реалізації. Відповідно такий коефіцієнт має перевищувати 1, що може свідчити про отримання гарантій контролюючими органами щодо можливості погашення податкового боргу за рахунок майна боржника.

Результати розрахунку запропонованого показника засвідчують, що в Україні його значення впродовж аналізованого періоду лише в 2008–2009 рр. та 2011 р. перевищувало

<sup>48</sup> Розраховано автором на основі зведених звітів про податковий борг до зведеного, державного та місцевих бюджетів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

<sup>49</sup> Лист Державної фіскальної служби України «Про розгляд запиту» № 9830/У/99-99-17-01-14 від 16.09.2016 р.

нормативний показник. У 2014 р. розрахункове значення наведеного коефіцієнта становило лише 0,4, а в 2015 р. – 0,33. Це дає підстави стверджувати про наявність значних ризиків непогашення податкового боргу та втрат бюджетних коштів.

Поряд із тим, існує необхідність розрахунку ефективності заходів примусового стягнення (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Розрахунок ефективності заходів  
примусового погашення податкового боргу в Україні  
впродовж 2008 – 2014рр.<sup>50</sup>**

Роки	К-т ефективності примусового стягнення контролюючими органами	У тому числі:					К-т ефективності надходжень від вжитих заходів органами ДВС	К-т ефективності надходжень від банкрутів	К-т ефективності стягнення коштів та майна за рахунок органів управління державних та комунальних підприємств
		к-т ефективності продажу майна	к-т ефективності стягнення з рахунків	к-т ефективності вилучення готівки	к-т ефективності застосування адміністративних арештів				
2008	0,51	0,13	0,28	0,03	0,07	0,09	0,41		
2009	0,56	0,14	0,24	0,03	0,16	0,15	0,29		
2010	0,56	0,10	0,29	0,03	0,15	0,27	0,17		
2011	0,18	0,01	0,11	0,00	0,04	0,33	0,43	0,06	
2012	0,21	0,02	0,15	0,01	0,03	0,27	0,47	0,05	
2013*	0,32	0,04	0,25	0,01	0,03	0,13	0,53	0,02	
2014	0,25	0,05	0,19	0,01	0,00	0,05	0,69	0,02	

Проведення таких розрахунків дає можливість відзначити наступне:

– впродовж 2008–2010 рр. найбільш ефективним способом примусового погашення податкового боргу було надходження за рахунок вжитих заходів контролюючими органами.

<sup>50</sup> Розраховано автором на основі зведених звітів про податковий борг до зведеного, державного та місцевих бюджетів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

Зокрема, в розрізі окремих методів найбільш результативним було стягнення коштів з безготівкових рахунків;

– з набуттям чинності Податкового кодексу коефіцієнт ефективності примусового стягнення різко знизився і становив 0,18 в 2011 р. проти 0,56 в 2009 р.;

– в період 2012–2014 рр. коефіцієнт ефективності заходів вжитих контролюючими органами дещо підвищився, однак уже не був таким вагомим, як у період 2008–2010 рр. Поряд з тим, підвищилась ефективність коефіцієнту надходжень за рахунок коштів банкрутів, що в 2014 р. становив 0,69. Окремо відзначимо, суттєве зниження ефективності коефіцієнту надходжень від заходів вжитих органами ДВС, що в 2014 р. становив лише 0,05;

– з 2011 р. контролюючі органи наділені правом ініціювати в судовому порядку стягнення коштів та майна за рахунок органів управління державних та комунальних підприємств. Проте ефективність таких заходів доволі незначна, що взагалі нівелює такий метод погашення податкового боргу.

Основна сума коштів надходить не за рахунок заходів, здійснених контролюючими органами, а за рахунок надходження від боржників, що перебувають в процедурі банкрутства.

Проаналізувавши результативність методів погашення податкового боргу, спостерігаємо значні дисбаланси його показників та переважання одних методів над іншими у ходів їхнього застосування.

З огляду на окреслену проблему, існує нагальна потреба у розробці стратегічних та тактичних напрямів запобігання виникненню податкового боргу та окреслення першочергових напрямів, спрямованих на мінімізацію його обсягів в Україні, що мають використовуватись контролюючими органами у сфері оподаткування.

Ці заходи зосереджені на запобіганні виникнення податкового боргу шляхом застосування превентивних заходів на стадії здійснення податкового обліку; впровадженні нових функцій сервісу «електронний кабінет платника податків»; підвищенні

мотивації щодо сплати податкових зобов'язань та рівня податкової культури й свідомості податкоплатників. Окрім того, вони спрямовані на зменшення обсягів податкової заборгованості через удосконалення механізму надання розстрочення/відстрочення податкових зобов'язань, підвищення ефективності адміністрування податкового боргу на місцях, удосконалення нормативно-правового регулювання, його погашення в частині доступу до дебіторської заборгованості платників податків, у яких є борг; публікацію в офіційних виданнях і донесення до громадськості інформації про податкових боржників; створення онлайн-системи, у якій зосереджуватиметься вся інформація про рухоме та нерухоме майно платників податків.

Тактичні заходи із запобігання несвоєчасної сплати податкових зобов'язань спрямовані на недопущення виникнення податкового боргу за окремими податками та зборами шляхом забезпечення своєчасності й повноти сплати заробітної плати, зниження ставок єдиного соціального внеску, неперервного контролю за діяльністю ризикових платників податків, перегляду критеріїв застосування механізму авансових платежів.

### **3.3. Моніторинг фіскального потенціалу бюджетоутворюючих податків в Україні**

Для вирішення проблем гармонійного розвитку суспільства в сучасних умовах господарювання, важливу роль відіграє дослідження теоретичних засад повного моніторингу фінансових ресурсів держави, об'єктивна оцінка можливостей держави у реалізації її фіскального потенціалу.

У світовій практиці під фіскальним потенціалом розуміється потенціальний бюджетний дохід на душу населення, який може бути отриманий органами влади за визначений проміжок часу при застосуванні єдиних на усій території країни умов оподаткування<sup>51</sup>. У даному випадку фіскальний потенціал визначено з точки зору потенціальної дохідності бюджету на

<sup>51</sup> Кізіма А. Я. Податковий менеджмент : навч.-метод. пос. / А. Я. Кізіма – Тернопіль : Астон, 2002. – 166 с.

душу населення без урахування необхідності його реалізації для вирішення загальнодержавних завдань. Таке визначення досить вузько інтерпретує поняття «фіскального потенціалу».

Енциклопедичні джерела тлумачать фіскальний потенціал як наявні в економічного суб'єкта ресурси, оптимальна структура та вміння раціонального, використання яких сприятиме реалізації інтересів державної скарбниці<sup>52</sup>. Це визначення фіскального потенціалу більш повно та ґрунтовно розкриває його сутність з точки зору залежності стану соціально-економічного розвитку держави від можливості мобілізації бюджетних доходів з урахуванням інтересів розширеного відтворення виробництва, фінансового забезпечення трансформаційних перетворень<sup>53</sup>.

Обидва вищевказані визначення фіскального потенціалу є коректними, але трактують його у дещо відмінний спосіб. Таким чином, фіскальний потенціал представляє собою потенційно можливий обсяг бюджетних надходжень на душу населення, який можна мобілізувати в діючих умовах господарювання, не зазіхаючи на фінансову свободу та самостійність економічних суб'єктів, для реалізації інтересів держави<sup>54</sup>.

Загальновідомо, що податкові надходження в основному виконують фіскальну функцію: за допомогою фінансових ресурсів, які надходять до бюджету країни, державний апарат має можливість виконувати свої функції. Податкові надходження формуються за рахунок залучення до бюджету України податків, зборів та обов'язкових платежів. Сукупність усіх податків, зборів та обов'язкових платежів держави утворює систему оподаткування. Обсяги надходжень податкових платежів до бюджету визначаються певними чинниками, такими як:

- потребами держави щодо забезпечення фінансової бази для реалізації державних програм;

<sup>52</sup> Словник іншомовних слів / уклад. : С. М. Морозов, С. М. Шкарапута. – К. : Наук. думка, 2000. – 680 с.

<sup>53</sup> Економічна енциклопедія : у трьох т. Т. 3. / редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Вид. центр «Академія», 2002. – С. 857.

<sup>54</sup> Таранов І. М. Фіскальний потенціал України та ефективність справляння податків : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.04.01. «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / І. М. Таранов. – Тернопіль : ТАНГ, 2004. – 300 с.

- рівнем розвитку економіки країни;
- потребами держави щодо перерозподілу ВВП;
- розміром ВВП, який створюється країною;
- структурою платіжного балансу у державі;
- наявним рівнем інфляції;
- показниками зайнятості населення – платників податків;
- рівнем платоспроможності громадян;
- нормативно-правовим забезпеченням щодо адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів<sup>55</sup>.

Податкові надходження формуються за рахунок того, що держава вилучає частину доходів чи інших матеріальних активів громадян-платників податків на основі чинного податкового законодавства. Надходження до бюджету, які формуються за рахунок стягнення податків і зборів, займають значну частку у загальній структурі доходів бюджету України і, на думку багатьох вчених, вони є найбільш точним і об'єктивним відображенням стану економіки певної держави. За рівнем податкових надходжень можна визначити чи перебуває національна економіка у фазі економічного зростання або спаду<sup>56</sup>.

Для забезпечення сталого соціально-економічного розвитку держави необхідним елементом є чітке бюджетне планування в частині формування бюджету. Доходи бюджету формуються внаслідок розподілу вартості ВВП між суб'єктами економіки та в подальшому стають об'єктом розподілу частки ВВП, що знаходиться в розпорядженні держави. У країнах з розвинутою та перехідною економікою податкові надходження складають основну частину доходів бюджету та є основою для визначення стратегії бюджетно-податкового регулювання економіки.

Побудова ефективної системи адміністрування податків і зборів обумовлена тим, що саме за рахунок податкових

<sup>55</sup> Свердан М. М. Податкові надходження до бюджету : аналіз та прогнозування [Електронний ресурс] / М. М. Свердан, О. В. Корзаченко. – Режим доступу : [http://www.confcontact.com/20120322/7\\_sverdand.php](http://www.confcontact.com/20120322/7_sverdand.php).

<sup>56</sup> Микитюк І. С. Бюджетне планування як елемент управління бюджетом [Електронний ресурс] / І. С. Микитюк. – Режим доступу : [file:///C:/Users/Admin/Downloads/escv\\_2014\\_22\(1\)\\_43.pdf](file:///C:/Users/Admin/Downloads/escv_2014_22(1)_43.pdf).



надходжень у державі формуються фінансові ресурси, які у майбутньому будуть потрібні для належного виконання державою покладених на неї функцій. Ефективна податкова система забезпечить необхідний рівень надходжень до бюджету, незалежно від того знаходиться економіка у стадії спаду чи піднесення і не буде чинити сильний фіскальний тиск на платників податків<sup>57</sup>.

У структурі доходів бюджету України протягом усього періоду формування економіки найбільшу частку займають три основні податки: податок на додану вартість – кінцевим платником якого є споживачі товарів і послуг, податок з доходів фізичних осіб та податок на прибуток підприємств. Частка цих податків у структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України становить 82%. Щоб закріпити і стабілізувати базу оподаткування у різні періоди економіки, потрібна гнучка податкова система. Як показує нам теорія та практика, при економічному спаді фіскальну функцію виконують непрямі податки, а при економічному зростанні, навпаки, домінують надходження від прямих податків<sup>58</sup>.

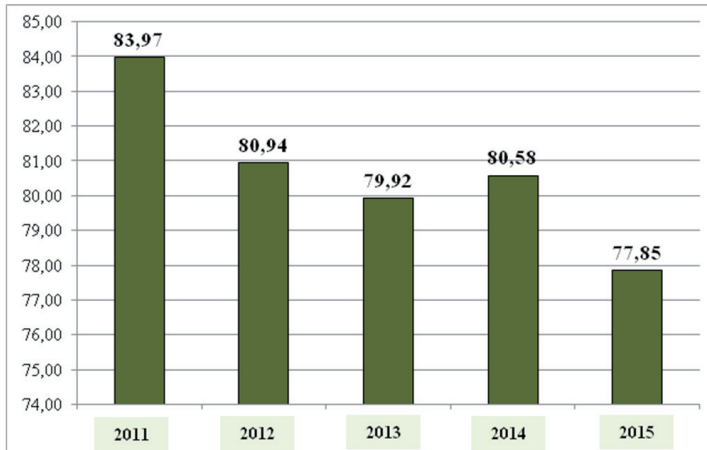
Вагомим джерелом наповнення бюджету України є непрямі податки. Саме завдяки непрямому оподаткуванню здійснюється розподіл та перерозподіл доходів між різними верствами населення. Непряма форма стягнення податків є важливим чинником регулювання рівня цін, засобом дії на їх динаміку. Тому, окрім фіскальної функції, непрямі податки повинні забезпечити нівелювання соціальної нерівності при оподаткуванні. До непрямих податків відносять: податок на додану вартість, акцизний податок та мито. Всі ці податки визначаються безпосередньо розміром споживання і не залежать від доходів або інших матеріальних активів певного платника податків. Дані податки активно використовуються

<sup>57</sup> Молдован О. О. Пріоритети реформування податкової політики України : як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / О. О. Молдован, О. В. Шевченко ; за ред. Я. А. Жаліла ; Держ. ін-т регіон. дослідж. – К. : НІСД, 2010. – С. 44.

<sup>58</sup> Бюджетна система : підр. / за наук. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К. : Центр уч. літ., 2012. – 871 с.

для забезпечення повних і сталих податкових надходжень до казни держави в умовах трансформації економіки.

У загальній сумі доходів Зведеного бюджету України частка податкових надходжень поступово зменшувалася з 84% у 2011 р. до 78% у 2015 р. (рис. 3.8).



**Рис. 3.8. Частка податкових надходжень у загальній сумі доходів Зведеного бюджету України, в період з 2011 по 2015 рр.%**

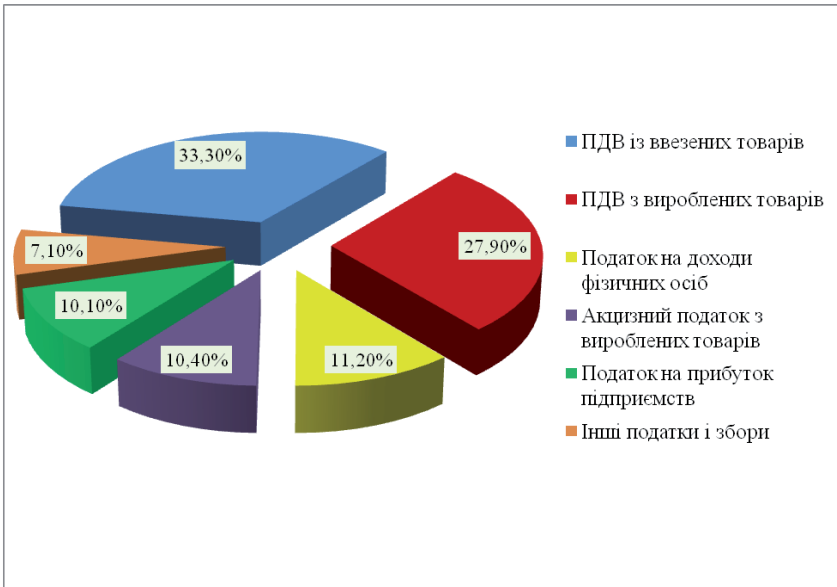
Джерело: складено автором на основі<sup>59</sup>.

Проте за оперативними даними Державної казначейської служби України<sup>60</sup>, станом на 01.07.2016 органами ДФС забезпечено фактичних надходжень податків і зборів (обов'язкових платежів) до Зведеного бюджету України 307 076,2 млн. грн., з них 241 919,0 млн. грн., або 78,8% – до Державного бюджету. Найбільшу питому вагу в загальній сумі надходжень до Державного бюджету складають наступні надходження (рис. 3.9):

<sup>59</sup> Інформація щодо податкових надходжень до бюджету у 2011–2015 рр. за матеріалами «CASE Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://costua.com/budget/revenue/>.

<sup>60</sup> Надходження податків і зборів за станом на 01.07.2016 р. [Електронний ресурс] Державна казначейська служба України. – Режим доступу : [http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156737/Nahhodzhennya\\_072016.doc](http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156737/Nahhodzhennya_072016.doc).

- податок на додану вартість із ввезених на територію України товарів (80 618,3 млн. грн., або 33,3%);
- податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) (67 578,2 млн. грн., або 27,9 %);
- податок та збір на доходи фізичних осіб (27 028,2 млн. грн., або 11,2 %);
- акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (25 275,0 млн. грн., або 10,4 %);
- податку на прибуток підприємств (24 438,4 млн. грн., або 10,1%) .



**Рис. 3.9. Питова вага податкових надходжень в структурі Державного бюджету України у I півріччі 2016 року, %**

Джерело: складено автором на основі<sup>61</sup>.

<sup>61</sup> Надходження податків і зборів за станом на 01.07.2016 р. [Електронний ресурс] Державна казначейська служба України. – Режим доступу : [http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156737/Nahhodzhennya\\_072016.doc](http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156737/Nahhodzhennya_072016.doc).

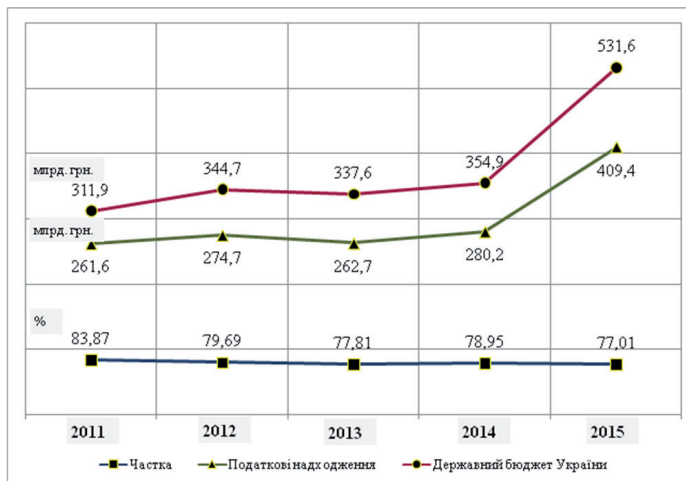
Найбільш значні суми надходжень до державного бюджету забезпечено територіальними органами ДФС України:

– офісом великих платників податків ДФС – 76 099,0 млн. грн. або 31,5%;

– у м. Києві – 54 564,2 млн. грн., або 22,6%;

– у Київській області – 20 104,4 млн. грн., або 8,3%.

Динаміка податкових надходжень до Державного бюджету України протягом 2011–2015 рр. характеризувалася тенденціями росту в грошовому еквіваленті (в 1,4 рази у 2015 році в порівнянні з попереднім), проте через зростання загальних доходів Державного бюджету, частка податкових надходжень у його структурі характеризувалася загальним спадним трендом з 84% до 77% (рис. 3.10).



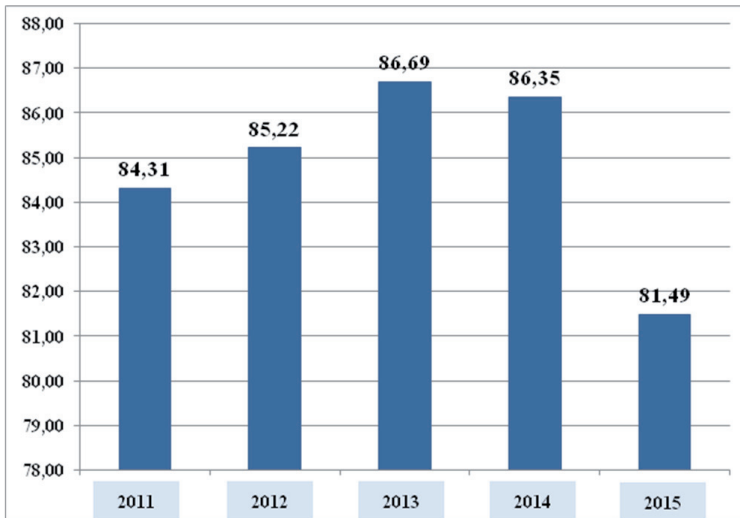
**Рис. 3.10.** Частка податкових надходжень у загальній сумі доходів Державного бюджету України в період з 2011 по 2015 рр.

Джерело: складено автором на основі<sup>62</sup>.

Четверту частину доходів органів місцевого самоврядування становить податкова складова наповнення місцевих

<sup>62</sup> Інформація щодо податкових надходжень до бюджету у 2011–2015 рр. за матеріалами «CASE Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://costua.com/budget/revenue/>.

бюджетів (рис. 3.11). Аналіз продемонстрованого рисунку свідчить про скорочення частки податкових надходжень у місцевих бюджетах з 86,7% у 2013 р. до 81,5% у 2015 р. Внаслідок цього переважна кількість місцевих бюджетів формується за рахунок державних трансфертів. В Україні до місцевих податків і зборів, згідно Податкового кодексу, належать: податок на майно; єдиний податок; збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір.



**Рис. 3.11. Частка податкових надходжень у загальній сумі доходів місцевих бюджетів України в період з 2011 по 2015 рр., %**

Джерело: складено автором на основі<sup>63</sup>.

Забороняється установлення місцевих податків та зборів, не передбачених Податковим кодексом. Зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України. Місцеве оподаткування в Україні переважно є неефективним, хоч світо-

<sup>63</sup> Інформація щодо податкових надходжень до бюджету у 2011–2015 рр. за матеріалами «CASE Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://costua.com/budget/revenue/>.

ва практика показує, що місцеве оподаткування повинно формувати фінансову основу органів місцевого самоврядування.

Надходження від непрямих податків займають значну частину загальних податкових надходжень до Зведеного бюджету України. Проте загальна частка непрямих податків у загальній структурі податкових надходжень зменшилася. Це насамперед пов'язано із запровадженням автоматичного відшкодування податку на додану вартість, запровадження якого зумовило значні втрати Державного бюджету України<sup>64</sup>.

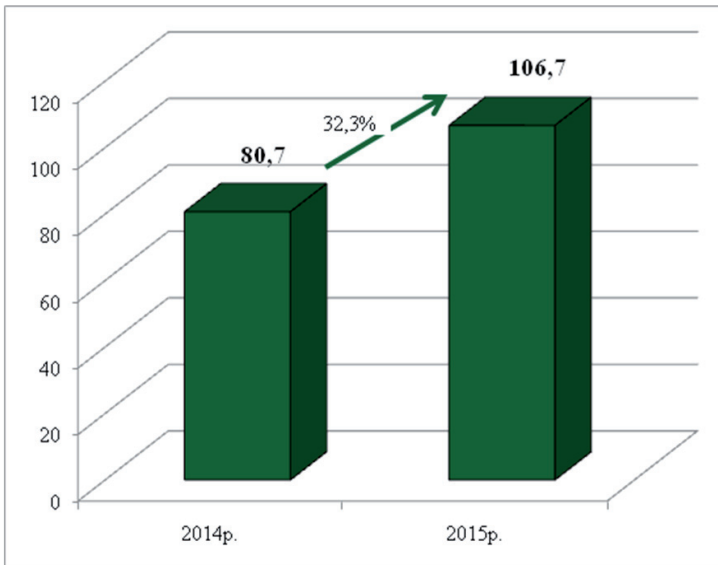
Податок на додану вартість в Україні є основним непрямим бюджетоутворюючим податком, який надходить до Державного бюджету України. У 2015 р. до загального фонду державного бюджету забезпечено збір податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів у сумі 106,7 млрд. грн., що на 32,3%, або на 26,1 млрд. грн. більше відповідного періоду минулого року. Індикативний показник Мінфіну виконано на 101,3%, додатково зібрано 1,3 млрд. грн. (рис. 3.12).

Світова практика показує, що податок на додану вартість забезпечує від 12 до 30% державних доходів, а в Україні цей показник коливається на рівні 35-40%. Тому в нашій державі ПДВ має переважно фіскальну функцію і складає постійну базу наповнення Державного бюджету. Податкова система, яка побудована на базі ПДВ, забезпечує стабільні податкові надходження до бюджету і незначною мірою залежить від економічної кон'юнктури. Цей непрямий податок характеризується абсолютною об'єктивністю та універсальністю<sup>65</sup>.

Серед непрямих податків вагомим джерелом наповнення Державного бюджету України є акцизний податок. Цей податок зберіг динаміку поступового зростання у період кризи та посткризовий період. Сталі показники сформувалися за рахунок підвищення ставок на підакцизні товари. Зокрема, ставки було підвищено на нафтопродукти, тютюнові та лікєро-горілочні вироби.

<sup>64</sup> Медведкова Н. С. Щодо напрямів збільшення доходів бюджету без створення фіскальних перешкод для економічного зростання : аналітична записка [Електронний ресурс] / Н. С. Медведкова ; Державний інститут регіональних досліджень. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1491/>.

<sup>65</sup> Крисоватий, А. Фіскальна ефективність ПДВ із ввезених на митну територію України товарів / Андрій Крисоватий, Інна Гуцул // Економіст. – 2015. – № 5. – С. 7.



**Рис. 3.12. Збір ПДВ за 2015 рік у порівнянні з минулим 2014 роком, млрд. грн.**

Джерело: складено автором.

У звітному році за рахунок вжитих органами ДФС заходів забезпечено надходження до загального фонду державного бюджету:

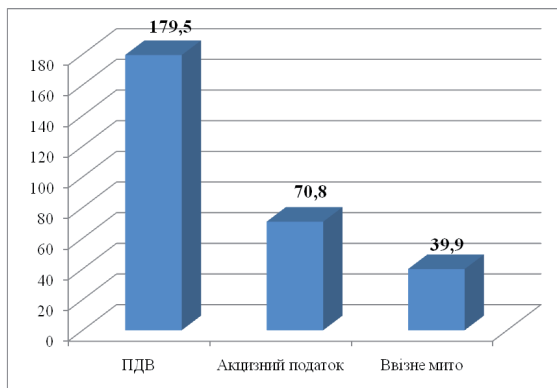
- акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) у сумі 38,8 млрд. грн., що на 8,5 млрд. грн. більше, ніж у 2014 р.;
- акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів – 7,7 млрд. грн.;
- акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) – 1,6 млрд. грн.<sup>66</sup>

<sup>66</sup> Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України за 2015 р. від 19 січня 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjimpTZ0JnPAhWFHpoKHceRAJkQFggiMAE&url=http%3A%2F%2Ffs.gov.ua%2Fdata%2Ffiles%2F131201.pdf&usg=AFQjCNFA8lt6ovl14wU8PhPi2PvmNYR3gQ&sig2=2QKh8U5lI0FNkN7gDbYZGg>.

На надходження акцизного податку у 2015 р. вплинули такі фактори, як збільшення обсягів виробництва виноробної продукції, у т.ч. вин виноградних – на 6,9%, шампанського та вин ігристих – на 27% та скорочення у січні-листопаді 2015 р., порівняно з минулим роком обсягів виробництва лікеро-горілчаної продукції – на 13,5%, коньяків – на 6,9%.

Внаслідок активізації роботи митних підрозділів ДФС України та використання непрямих методів визначення податкової бази, спостерігається позитивна динаміка у процесі мобілізації мита. Проте внаслідок фінансово-економічної кризи в Україні відбулася переорієнтація національної економіки на внутрішній ринок, що негативно відобразилося на структурі надходжень до бюджету. Відчутне зменшення частки мита у податкових надходженнях відбулося у 2009 році<sup>67</sup>.

У 2015 р. спостерігається позитивна тенденція щодо наповнення Державного бюджету. Сума мобілізованих непрямих податків у 2015 р. становила 357,6 млрд. грн. (рис. 3.13).



**Рис. 3.13. Структура непрямих податкових надходжень до Зведеного бюджету України у 2015 р., млрд. грн.**

Джерело: складено автором на основі<sup>68</sup>.

<sup>67</sup> Кріль І. М. Суть та основні методи боротьби з незаконною мінімізацією оподаткування в Україні / І. М. Кріль, В. М. Кміть // *Економікс*. – 2013. – № 1. – С. 18.

<sup>68</sup> Інформація щодо податкових надходжень до бюджету у 2011–2015 рр. за матеріалами «CASE Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://costua.com/budget/revenue/>.



У сфері прямого оподаткування варто зазначити, що прямі податки в Україні виконують менше виражену фіскальну функцію і їх надходження є значно меншими. Для забезпечення соціально справедливого розподілу доходів платників податків, ділової активності суб'єктів підприємницької діяльності, формування інвестиційного клімату в національній економіці та мобілізації капіталу, визначення показника сукупного споживання продукції на внутрішньому ринку та інших показників рівня життя населення, державі потрібний певний фінансовий регулятор. Саме таким регулятором є прямі податки і збори в державі. Протягом останніх років в Україні поступово знижується фіскальне значення прямих податків.

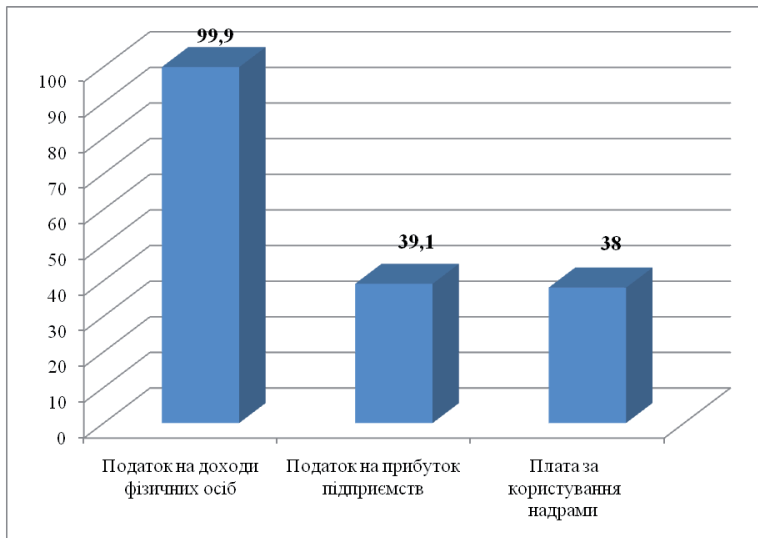
Грошові фонди місцевих бюджетів приблизно на 90% складаються з прямих податків. Традиційним джерелом формування місцевих бюджетів в Україні є податок на доходи фізичних осіб. Лише з 2011 р. 50% ПДФО, що надходить до бюджету м. Києва, перераховується до Державного бюджету України, проте ця частка є незначною у сумі податкових надходжень держбюджету і коливається в межах 2,4–2,7%. Частка ПДФО у податковій структурі місцевих бюджетів у період з 2008 по 2015 р. зменшується з 77,4% до 70,7% відповідно. Дана тенденція вказує на низький рівень заробітної плати населення та небажання як працівників, так і роботодавців показувати реальний рівень доходів через все ж таки надмірне навантаження на фонд оплати праці. Податок на доходи фізичних осіб є домінуючим серед прямих податків і його надходження до Зведеного бюджету України є найбільшими<sup>69</sup>.

Варто також зазначити, що в Україні податок на прибуток підприємств займає досить незначну частку у податкових надходженнях від 15% до 21%. Частка даного податку постійно коливається, що є наслідком макроекономічної нестабільності в економічній сфері України. У наповненні місцевих

<sup>69</sup>Промова Міністра фінансів Наталії Ярьської на засіданні Уряду щодо виконання Державного бюджету за 2015 рік / Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/news/view/promova-ministra-finansiv-natalii-iaresko-na-zasidanni-uradiu-shchodo-vykonannia-derzhavnoho-biudzhetu-za--rik?category=bjudzhet>.

бюджетів податок на прибуток підприємств займає незначну частку від 0,5% до 1,3%.

Протягом минулого року до Зведеного бюджету України прямі податкові надходження до бюджету становили 156007,7 млн. грн. або 44,1% від загальної кількості податкових надходжень (рис. 3.14).



**Рис. 3.14. Структура прямих податкових надходжень у 2015 році**

Джерело: складено автором на основі<sup>70</sup>.

Таким чином, моніторинг фіскального потенціалу бюджетоутворюючих податків в Україні засвідчив, що найбільші надходження до бюджету у 2015 р. та I півріччі 2016 року забезпечили ПДФО, ввізне мито, акцизний податок та ПДВ. Дуже важливим фактором для такого виконання стала висока девальвація на початку року, що призвела до значного збільшення надходжень по імпортних зборах та ПДВ. Іншим

<sup>70</sup> Інформація щодо податкових надходжень до бюджету у 2011–2015 рр. за матеріалами «CASE Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://costua.com/budget/revenue/>.

важливим фактором змін стали зміни у податковому законодавстві, зокрема – зменшення кількості податків та зборів – з 22 до 11, в тому числі повне скасування 3 податків. Для мінімізації ухилення від сплати податків було запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ, розширено сферу застосування РРО, посилено контроль над трансфертним ціноутворенням тощо. Крім того, у 2015 р. відбулося підвищення специфічних ставок акцизного податку на сигарети, пальне, транспортні засоби задля досягнення їх ефективного рівня.

Слід зазначити, що подальше забезпечення стабільно-прогресуючих ефектів мобілізації податкових надходжень до бюджету вимагає впровадження науково обґрунтованих заходів щодо реформування та удосконалення податкової системи та підвищення її ефективності. Упродовж тривалого часу і численних спроб реформування податкової системи, актуальними залишаються проблеми, які перешкоджають швидкому та ефективному впровадженню змін:

- неефективність системи управління модернізацією державної податкової системи України;
- неузгодженість між ресурсним плануванням та завданнями модернізації державної податкової системи України;
- недостатній рівень мотивації персоналу;
- недостатнє доведення ідеології та конкретних завдань стратегії до безпосередніх виконавців.

Подібна ситуація наявна і щодо основних напрямків діяльності системи фіскальних органів (ДФС України), а саме:

- удосконалення прогнозування надходжень;
- розширення бази оподаткування; створення достатнього інформаційного забезпечення;
- підвищення ефективності перевірок;
- удосконалення законодавства; скорочення та ліквідація недоїмки;
- зменшення податкової звітності та спрощення механізму нарахування податків;

– удосконалення роботи з платниками податків та створення системи взаємодії фіскальної служби з іншими органами виконавчої влади<sup>71</sup>.

Таким чином, розвиток ДФС України має бути орієнтованим на створення ефективного високопрофесійного та підзвітного суспільству органу, який чітко реалізує державну податкову політику та програму уряду, що не лише забезпечує виконання закладених до бюджету показників його наповнення, але через свою клієнтоорієнтованість і сервісність сприятиме розвитку суб'єктів економічної сфери та формуванню довірливих відносин в суспільстві.

Це дасть змогу на належному рівні фінансувати соціальну і гуманітарну сфери та матиме істотний вплив на рівень життя та соціальний захист населення, його ділову активність, ступінь довіри громадян до державних структур влади. Водночас підвищення ефективності та прозорості функціонування державного апарату призведе до покращення міжнародного іміджу України, сприятиме якнайшвидшому вступу України до організацій міжнародного співтовариства.

---

<sup>71</sup> Самусевич Я. В. Визначення ролі податкового адміністрування у формуванні податкової конкурентоспроможності країни / Я. В. Самусевич // Механізм регулювання економіки. – 2014. – № 4(66). – С. 177–178.

## РОЗДІЛ 4

# РЕАЛІЇ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ІНСТИТУЦІЙ У ФІСКАЛЬНОМУ ПРОСТОРИ УКРАЇНИ

### 4.1. Оцінка функціонування митних інституцій в Україні: проблемні аспекти

Проблематика аналізу діяльності та оцінювання ефективності митних інституцій в Україні набуває все більшої значущості та актуальності. В теоретичній площині та на практиці існує значна кількість наукових підходів, що дозволяють оцінити результати роботи митних органів. Однак дана тематика розроблена не в повній мірі. Аналіз наукової літератури, аналітичних та експертних розробок свідчить, що уніфікованого підходу в цій сфері не існує. Зокрема, І. Г. Бережнюк пропонує розглядати ефективність митної справи, виходячи з основних її функцій – економічної та правоохоронної<sup>1</sup>. П. В. Пашко вважає, що чітко визначивши показники оцінки діяльності митних органів з реалізації митної справи, можна визначити стан митної безпеки, яка досягається через ефективну реалізацію митної справи в країні в цілому<sup>2</sup>. Н. В. Архирейська стверджує, що ефективність діяльності митних органів оцінюють по-різному, використовуючи комплекс показників і критеріїв. Проте абсолютно об'єктивної оцінки немає, а отже треба враховувати слабкі місця кожного підходу, посилюючи таким чином загальну методику дослідження<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти : моногр. / І. Г. Бережнюк. – Дніпропетровськ : Акад. мит. служби України, 2009. – 453 с.

<sup>2</sup>Пашко П. В. Митна політика та митна безпека України / П. В. Пашко, П. Я. Пісній // Фінанси України. – 2006. – № 1. – С. 74–85.

<sup>3</sup>Архирейська Н. В. Аналіз підходів до оцінювання ефективності митної справи [Електронний ресурс] / Н. В. Архирейська. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3176>.

У контексті наукових досліджень також можна виділити системоутворюючі методологічні управлінські підходи І. А. Грицяка, Є. В. Додіна, І. О. Іващук, С. В. Ківалова, А. В. Мазура, В. П. Мартинюка, В. В. Ченцова. Збалансована система показників ефективності митного контролю неодноразово розглядалася у працях таких зарубіжних вчених, як Р. Коплана, Д. Нортон, В. А. Черних та інших.

В економічній літературі термін «ефективність» використовується до диференційованого кола об'єктів. В економічному словнику-довіднику за редакцією д.е.н. С. В. Мочерного наводиться визначення «ефективність економічна», «ефективність економічна нових засобів виробництва», «ефективність суспільного виробництва»<sup>4</sup>, однак вказані визначення ефективності формувалися у трансформаційний період до ринкової економіки. Статистика в той час використовувала методологію статистичних спостережень радянського періоду і не враховувала міжнародні уніфіковані стандарти – національні рахунки, що відбилась на формулюванні цих категорій та їх тяжіння до соціалістичного способу виробництва.

В економічній літературі поряд з поняттям «ефективність» широко використовується термін «результативність». На думку О. Шафран<sup>5</sup>, «ефективність» частіше вживається у словосполученнях, де йдеться про доцільність використання ресурсів (людських, фінансових, часових, тощо), в той час як «результативність» частіше вживається у словосполученнях, де йдеться про конкретні заходи, програми та їх кінцеві результати. Проте ефективність, на думку цього автора, є більш загальним поняттям, яке включає в себе «результативність».

Створення ефективної моделі державного управління в Україні повинно враховувати необхідність підвищення якості співпраці державних органів влади з бізнесом, громадянськими інституціями, міжнародними урядовими та комерційними

<sup>4</sup> Економічний словник-довідник / за ред. С. В. Мочерного. – К.: Феміна, 1995. – 586 с.

<sup>5</sup> Шафран О. Оцінювання результативності державних службовців: стан понятійно-категорійного забезпечення в нормативних актах України / О. Шафран // Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України. – 2008. – Вип. 2. – С. 71–84.

установами. Особливої уваги за таких умов набуває питання підвищення ефективності діяльності митниць Державної фіскальної служби України, які займають провідне місце у системі зовнішньої і внутрішньої політики держави. Складність оцінювання ефективності їх діяльності визначається з однієї сторони специфікою функціонування, а з іншої – недостатнім рівнем розробки наукових засад здійснення самого оцінювання.

За Митним кодексом України безпосереднє керівництво здійсненням державної митної справи покладається на центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику – Державну фіскальну службу України (ДФС), а безпосереднє здійснення державної митної справи – на фіскальні органи в митній сфері (митні інституції). Фіскальні органи в митній сфері є складовою частиною системи органів виконавчої влади України, основним призначенням яких є створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, забезпечення безпеки суспільства, захист митних інтересів України і складаються з (рис. 4.1):



**Рис. 4.1. Структура фіскальних органів в Україні в митній сфері**

Джерело: складено автором.

Специфіка функціонування митних інституцій в Україні полягає у складності та диференційованості базових завдань та функцій, які вони виконують, зокрема<sup>6</sup>:

<sup>6</sup> Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 р. (з наступними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/stru#Stru>.

1) забезпечення правильного застосування, неухильного дотримання та запобігання невиконанню вимог законодавства України з питань державної митної справи;

2) забезпечення виконання зобов'язань, передбачених міжнародними договорами України з питань державної митної справи, укладеними відповідно до законодавства;

3) створення сприятливих умов для полегшення торгівлі, сприяння транзиту, збільшення товарообігу та пасажиропотоку через митний кордон України, здійснення разом з митними органами інших держав заходів щодо удосконалення процедури пропуску товарів та транспортних засобів через митний кордон України, їх митного контролю та митного оформлення;

4) здійснення митного контролю та виконання митних формальностей щодо товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, у тому числі на підставі електронних документів (електронне декларування), за допомогою технічних засобів контролю;

5) аналіз та управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного контролю;

6) забезпечення справляння митних платежів, контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень, визначених Митним і Податковим кодексами України та іншими актами законодавства України, організація застосування гарантій забезпечення сплати митних платежів, взаємодія з банківськими установами та незалежними фінансовими посередниками, що надають такі гарантії;

7) застосування заходів митно-тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, здійснення контролю за дотриманням усіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та громадянами встановлених законодавством заборон та обмежень щодо переміщення окремих видів товарів через митний кордон України; здійснення заходів щодо недопущення переміщення через митний кордон України товарів, на які встановлені заборони та/або обмеження



щодо переміщення через митний кордон України, а також товарів, які не відповідають вимогам якості та безпеки;

8) ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;

9) проведення верифікації (встановлення достовірності) сертифікатів про походження товарів з України та видача у випадках, встановлених чинними міжнародними договорами сертифікатів походження;

10) здійснення інших визначених законом повноважень, покладених на фіскальні органи.

Митниці, реалізуючи вищеперелічені функції, повинні забезпечувати результативність своєї діяльності, яка, з одного боку, спрямована на захист інтересів учасників ЗЕД, а з іншого – забезпечує інтереси держави. І якщо оцінювати ефективність митних інституцій з позицій учасників ЗЕД, то найбільше акцентується увага на швидкості здійснення митних процедур, а також зниженні витрат зацікавлених осіб при виконанні відповідних формальностей, а при визначенні ефективності з позицій держави необхідно розглядати ефективність кожного напрямку діяльності митниці.

Задля об'єктивного проведення оцінки діяльності всіх митних інституцій, виявлення наявних в роботі прогалин, знаходження шляхів їх усунення зазвичай застосовують порівняльний підхід (формування рейтингів, рейтингування), одним з принципів реалізації якого є принцип порівняльності. Він передбачає, що об'єкти мають бути якісно порівняні між собою, тобто бути однорідними, дані та результати аналізу повинні бути легко порівнювані один з одним, а при регулярному проведенні аналітичних процедур має дотримуватися наступність результатів. Також порівнювані показники повинні бути тотожно сформовані, тобто однаковими повинні бути способи організації збору вихідної інформації та її узагальнення, методи обчислення показників, єдині ціннісні оцінки, має бути дотримана структурна порівняність. Тому важливим для співставлен-

ня результатів оцінки є виділення типів митниць, в межах яких можна здійснювати порівняння та прийняття відповідних управлінських рішень<sup>7</sup>.

Під час розробки системи показників оцінки результативності митних інституцій необхідно врахувати те, що вони повинні:

- забезпечити максимальну коректність у співставленні результатів діяльності митниць, які можуть суттєво відрізнятися за основними факторами своєї роботи (товарооборотом, місцем розташуванням, обсягом бюджетного фінансування діяльності, кількістю посадових осіб тощо);

- нести у собі максимальну інформацію та включати у розрахунок основні статистичні показники діяльності митниць протягом звітного періоду (місяця, кварталу, року або ж розраховуватись наростаючим підсумком);

- бути простими та не викликати труднощів при проведенні розрахунку. Загалом поділяємо наукову позицію<sup>8</sup>, що врахувавши ці умови при розробці показників фіскальної результативності, потрібно зважувати їх податкову віддачу від величини затрат на діяльність митниць (у нашому випадку найбільш інформативним показником буде обсяг бюджетного фінансування) до основних параметрів, що характеризують діяльність митниць (товарооборот, кількість оформлених декларацій, кількість суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, кількість посадових осіб). У зв'язку із цим, оцінку діяльності митних інституцій доцільно робити через призму наступних індикаторів (табл. 4.1).

---

<sup>7</sup>Прус Л. Р. Типологія митниць ДФС в контексті оцінювання ефективності їх діяльності / Л. Р. Прус // Дослідження теоретичних аспектів та розробка системи оцінювання ефективності митних процедур : зб. тез II Наук.-практ. інтернет-конф. (Хмельницький, 22 трав. 2015 р.). – Хмельницький : Держ. наук.-досл. ін-т мит. справи, 2015. – 44 С.

<sup>8</sup>Фрадинський О. А. Формування показників оцінки фіскальної результативності діяльності вітчизняних митниць / О. А. Фрадинський // Дослідження теоретичних аспектів та розробка системи оцінювання ефективності митних процедур : зб. тез II Наук.-практ. інтернет-конф. (Хмельницький, 22 трав. 2015 р.). – Хмельницький : Держ. наук.-досл. ін-т мит. справи, 2015. – 13 С.

Таблиця 4.1

**Показники фіскальної результативності  
діяльності митниць**

№ з/п	Назва показника	Порядок розрахунку показника
1.	<b>Показник фіскальної віддачі (Пфв)</b>	показує частку адміністрованих митних платежів на 1 гривню бюджетного фінансування, що виділяється митниці: <b><math>P_{фв} = MP / BF</math></b> де <i>MP</i> – вартісна величина митних платежів у звітному періоді; <i>BF</i> – обсяг бюджетного фінансування митниці у звітному періоді.
2.	<b>Показник віддачі декларування (Пвд)</b>	показує скільки митних платежів припадає на одну оформлену декларацію: <b><math>P_{вд} = MPp / KD</math></b> , де <i>MP</i> – вартісна величина митних платежів у звітному періоді по митниці; <i>KD</i> – кількість оформлених декларацій.
3.	<b>Показник віддачі товарообігу грошовий (Пвтг)</b>	показує частку митних платежів на 1 гривню товарообігу: <b><math>P_{втг} = MP / Tг</math></b> , де <i>MP</i> – вартісна величина митних платежів у звітному періоді по митниці; <i>Tг</i> – товарообіг по митниці у звітному періоді (у грн).
4.	<b>Показник віддачі суб'єкта ЗЕД (ПвсЗЕД)</b>	показує обсяги митних платежів, що сплачуються в середньому одним суб'єктом ЗЕД протягом періоду: <b><math>P_{всЗЕД} = MP / KC</math></b> , де <i>MP</i> – вартісна величина митних платежів у звітному періоді по митниці; <i>KC</i> – кількість суб'єктів ЗЕД, що здійснювали розмитнення товарів в митному органі.
5.	<b>Показник віддачі посадової особи (Пвпо)</b>	показує обсяги митних платежів, що адмініструються одним митником протягом звітного періоду: <b><math>P_{впо} = MP / KПО</math></b> , де <i>MP</i> – вартісна величина митних платежів у звітному періоді по митниці; <i>KПО</i> – кількість посадових осіб на митниці, що здійснюють митне оформлення та митний контроль.

Джерело: складено автором на основі<sup>9</sup>.

<sup>9</sup>Фрадинський О. А. Формування показників оцінки фіскальної результативності діяльності вітчизняних митниць / О. А. Фрадинський // Дослідження теоретичних аспектів та розробка системи оцінювання ефективності митних процедур : зб. тез II Наук.-прак. інтернет-конф. (Хмельницький, 22 трав. 2015 р.). – Хмельницький : Держ. наук.-досл. ін-т мит. справи, 2015. – 13 С.

Зазначимо, що досить поширеним на практиці є використання багатокритеріального підходу до оцінювання ефективності роботи митних органів, згідно якому у 2001 р. було розроблено Методику системного аналізу завантаження митниць та раціоналізації розподілу особового складу в ДМСУ, автори якої ставили перед собою завдання забезпечити раціональний розподіл особового складу тоді, коли навантаження на одного інспектора в кожній митниці наближено до середнього по митній системі, а також забезпечення ефективності роботи кожної митниці. Методика дає змогу розрахувати навантаження та вирівняти його між митницями, після чого перейти до визначення показників ефективності роботи митниць. Критерієм ефективності обрано суму податків, що перераховуються до бюджету окремою митницею від кожного виду роботи у перерахунку на одиниці виміру цієї роботи. Кінцевою метою методики є розподіл митних платежів, які заплановано для надходження до бюджету пропорційно до обсягів робіт кожної конкретної митниці. Порівняльне оцінювання ефективності роботи митниць здійснюється за результатами виконання розподілених планових фіскальних показників<sup>10</sup>.

Цікавим є підхід, наведений у дослідженні В. В. Суворова, який пропонує оцінювати ефективність діяльності митних інституцій шляхом розрахунку показника, що вказує на масштаб здійснення митного контролю (кількості товарів, які було піддано контролю при перетині митного кордону за відповідний період). Запропонований коефіцієнт слід розраховувати як відношення обсягу імпорту товарів за відповідний рік до загальної кількості посадових осіб митної служби відповідної країни. Значення коефіцієнта характеризує спроможність митної служби ефективно функціонувати в умовах постійно зростаючих обсягів міжнародної торгівлі. Зростання значення коефіцієнта вказує на підвищення продуктивності праці діяльності працівників митних органів, зниження ж його значен-

---

<sup>10</sup> Актуальні питання теорії та практики митної справи : моногр. / за заг. ред. І. Г. Бережнюка]. – Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2013. – С. 383.

ня дає можливість робити висновки про екстенсивний підхід у організації роботи працівників митної сфери<sup>11</sup>.

Надзвичайно системно до проблематики оцінювання діяльності митних органів підійшов д.е.н., професор І. Г. Бережнюк, який наполягає, що митниці є проміжною ланкою між державою, суспільством, учасниками зовнішньо-економічної діяльності. В силу функціональних обов'язків митниць та інтересів держави і бізнесу, критерії оцінювання ефективності будуть різнитись. Частина з них матиме однакову направленість щодо підвищення їх ефективності (тобто в їх поліпшенні зацікавлені як бізнес, так і держава), інша – протилежну (покращення певних критеріїв ефективності для однієї сторони буде означати погіршення для іншої). Окремою групою критеріїв ефективності можна виділити показники ефективності митниць відповідно до міжнародних індексів і рейтингів. Отже, при формуванні критеріїв оцінювання ефективності діяльності митниць необхідно враховувати суб'єктів оцінювання, які можна представити за такими напрямками: «держава», «бізнес», «міжнародні організації» (рис. 4.2).

На сьогодні особливої актуальності набувають методики, що напрацьовані міжнародними інституціями. Однією з таких є методика оцінювання ефективності митних адміністрацій САТТ (The Customs Assessment Trade Toolkit)<sup>12</sup>. Вона була розроблена Світовим банком і є всеохоплюючим інструментом для оцінювання ефективності митних інституцій у розрізі країн і часових проміжків. Зазвичай її використовують для оцінки переваг і недоліків митних адміністрацій, а також з метою порівняння їх між собою. Відмінною особливістю САТТ є те, що всі дані об'єктивно перевіряються і вимірюються. Основним завданням методики є сприяння підвищенню ефективності та прозорості митних органів, також вона може бути використана для оцінювання дотримання основних

<sup>11</sup>Суворов В. В. Окремі аспекти оцінки ефективності здійснення митної справи в Україні / В. В. Суворов // Митна безпека. – 2010. – № 2. – С. 107–115. – (Серія «Економіка»).

<sup>12</sup>The Customs Assessment Trade Toolkit [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://customscatt.org/Methodology/Methodology.aspx>.

принципів Світової організації торгівлі (СОТ) і Всесвітньої митної організації (ВМО). У цьому контексті очікується, що САТТ сприятиме гармонізації митних процедур, дасть можливість знизити трансакційні витрати і сприятиме міжнародній торгівлі<sup>13</sup>.



**Рис. 4.2. Критерії оцінювання ефективності діяльності митниць**

Джерело: складено автором на основі<sup>14</sup>.

Методологія САТТ дає можливість оцінити митні адміністрації за сімома функціональними напрямками діяльності (орієнтованість на процес, стратегічне мислення, управління, ефективність, результативність, сприяння та прозорість), на основі яких можливим є отримання узагальненої оцінки ефективності діяльності органів митної сфери. При цьому дана методика є доволі громіздка, адже включає близько 120 показників.

<sup>13</sup> Попель С. А. Характеристика основних аспектів методики оцінювання ефективності діяльності митних адміністрацій САТТ (THE CUSTOMS ASSESSMENT TRADE TOOLKIT) / С. А. Попель // Дослідження теоретичних аспектів та розробка системи оцінювання ефективності митних процедур : зб. тез II Наук.-практ. Інтернет-конф. (Хмельницький, 22 трав. 2015 р.). – Хмельницький : Держ. наук.-дослід. ін-т митної справи, 2015. – С 54.

<sup>14</sup> Актуальні питання теорії та практики митної справи: моногр. / за заг. ред. І. Г. Бережнюка]. – Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2013. – С. 383.

Нормативною базою для вибору показників є такі міжнародні документи: Арушська декларація, Кіотська конвенція, Угода про правила визначення походження, Генеральна угода з тарифів і торгівлі, Міжнародна конвенція про Гармонізовану систему опису і кодування товарів, Рамкові стандарти забезпечення безпеки і спрощення процедур міжнародної торгівлі. Вибір показників для кожного із семи функціональних напрямків діяльності здійснюється на основі їх об'єктивності і вимірності, тобто наявності і достовірності інформації на основі якої вони будуть обраховані. Також важливим критерієм на основі якого обираються показники є те, що вони повинні давати можливість порівнювати митні органи незалежно від їх розміру або обсягу опрацьованих вантажів, чи інших характеристик.

Світова практика управління організаціями приватного та публічного сектору свідчить, що наразі найкраще таким умовам відповідає система ключових індикаторів результативності діяльності (key performance indicators, KPI). Дана система вперше була запроваджена корпораціями розвинених країн світу та поступово була імplementована у діяльність організацій публічного сектору економіки.

Загалом підтримуємо позицію відомих науковців<sup>15</sup>, що формування митної політики не є компетенцією митних підрозділів ДФС України, а охоплення індивідуального рівня оцінювання ефективності на початковому етапі запровадження KPI є недоцільним, а перелік агрегованих елементів оцінки варто скоротити. Таким чином, система KPI митних підрозділів ДФС України буде сконцентрована на стратегічному та оперативному рівнях їх діяльності.

У процесі побудови системи KPI митних підрозділів ДФС України з урахуванням специфіки їх функціонування автори сформували чотири агреговані групи, які відповідають узагальненим функціональним характеристикам митних органів:

- 1) адміністративна функція;

<sup>15</sup> Оцінка ефективності роботи митних підрозділів ДФС України : наук.-аналіт. доп. // Д. Серебрянський, А. Вдовиченко, А. Зубрицький, М. Стадник, Г. Орос. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. – 9 с.

- 2) фіскальна функція;
- 3) контрольна функція;
- 4) інформаційно-аналітична функція.

На наступному етапі обрано два рівні оцінювання – це центральний апарат та територіальні митні органи. Вибір індикаторів для центрального апарату проводився так, щоб оцінити загальну ефективність роботи митниці в цілому та керівника митного напрямку ДФС зокрема. Усі індикатори ефективності центрального апарату оцінюються за результатами року, що надає можливість більш точно оцінити той чи інший стратегічний напрям з урахуванням динаміки бізнес-циклів, сезонних факторів, статистичних похибок, лагових характеристик певних індикаторів. Для оцінювання результативності центрального апарату митниці задіяні інтегровані індикатори ефективності роботи митних органів, які активно використовуються міжнародними організаціями (Customs Assessment Trade Toolkit (CATT), Logistics Performance Index, Doing Business).

В процесі удосконалення підходів щодо оцінки ефективності діяльності митних інституцій в Україні важливим є використання позитивів зарубіжної практики. Для прикладу, у Франції для митних органів визначено цілі, досягнення яких у підсумку і визначає результативність і, як наслідок, ефективність їх функціонування. Таким чином, система оцінювання передбачає визначення рівня реалізації наступних типів цілей<sup>16</sup>:

- соціально-економічних цілей, які відповідають очікуванням громадян;
- цілей щодо якості обслуговування, які відповідають очікуванням користувачів митних послуг;
- цілей щодо ефективності управління, які відповідають очікуванням платників податків, щодо зниження вартості послуг.

Досягнення кожної із зазначених цілей передбачає введення одного або кількох показників ефективності. З метою

<sup>16</sup> Руда Т. Основні підходи до оцінювання ефективності діяльності митних органів Франції [Електронний ресурс] / Т. Руда. – Режим доступу : [http://econconf.at.ua/publ/konferencija/sekcija\\_5\\_ekonomichni\\_nauki](http://econconf.at.ua/publ/konferencija/sekcija_5_ekonomichni_nauki).



визначення динаміки в досягненні зазначених цілей, митна служба Франції сформувала систему показників і визначила їх кількісні значення. В узагальненому вигляді їх наведено у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

### Індикатори оцінювання ефективності діяльності митних органів Франції

Тип цілі	Ціль	Показники ефективності
Соціально-економічна ефективність (з точки зору громадян)	Підвищити ефективність боротьби з контрабандою	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Кількість спірних вимог щодо високої вартості</li> <li>2. Кількість випадків вилучення тютюну та тютюнових виробів.</li> <li>3. Кількість випадків вилучення наркотичних засобів.</li> <li>4. Кількість розслідувань щодо незаконного перевезення тютюнових виробів.</li> <li>5. Кількість вилучених контрафактних товарів.</li> </ol>
Якість митних послуг (з точки зору користувачів)	Підвищити швидкість здійснення митного оформлення	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Час проходження товарів у митниці.</li> <li>2. Загальний індекс дематеріалізації.</li> </ol>
Ефективність управління (з точки зору платників податків)	Збільшити присутність співробітників на робочих місцях. Більш ефективно здійснювати митних огляд на основі оцінювання ризику. Контроль митних витрат на управління	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Коефіцієнт використання груп нагляду.</li> <li>2. Кількість значних спірних вимог на 10 000 перевірених декларацій.</li> <li>3. Відсоток розслідувань з приводу невчасної сплати митних платежів.</li> </ol>

Джерело: складено автором на основі<sup>17</sup>.

Таким чином, виходячи із зазначених цілей, формуються основні завдання митних органів, зокрема: митниця – контроль за діяльністю; митниця – контроль за забезпеченням безпеки; митниця – контроль за новими податками; митниця – контроль

<sup>17</sup> Руда Т. Основні підходи до оцінювання ефективності діяльності митних органів Франції [Електронний ресурс] / Т. Руда. – Режим доступу : [http://econconf.at.ua/publ/konferencija/sekcija\\_5\\_ekonomichni\\_nauki](http://econconf.at.ua/publ/konferencija/sekcija_5_ekonomichni_nauki).

за кадровою політикою. В межах кожного завдання визначено по вісім показників, які розробляються спільно співробітниками митних органів та головами служб.

Їх вибір та практичне використання визначається кількома принципами, які закріплюються нормативними документами. Кожен із запропонованих показників повинен відповідати наступним критеріям: він повинен бути відповідним, тобто давати можливість оцінювати певний ефект або ж тенденцію; він має бути корисним і значимим – досягнутий результат повинен мати пояснення і бути доступним; він повинен бути стійким – граничні значення повинні бути чітко визначеними, а складові елементи мають бути об'єктивними і вимірюваними; він повинен бути надійним та достовірним – математичні розрахунки, що використовуються для отримання результатів повинні бути зрозумілими та незмінними.

Розробка показників оцінювання ефективності функціонування митних органів у Франції передбачає те, що показник повинен бути спрямований на отримання об'єктивного результату і може бути автоматизований та використовуватись як елемент загальної інформаційної системи. Розрахунок показників ефективності діяльності митних органів здійснюється автоматично в єдиній інформаційній мережі. Таким чином, у випадку, коли співробітник виконує певне доручення, використовуючи комп'ютерну мережу показник автоматично перераховується. При застосуванні якісних показників, зокрема такого, як якість наданих послуг, дослідження здійснюється не митними інституціями, а іншим центральним органом – Міністерством фінансів. Через кожні шість місяців організація з проведення анкетування опитує учасників ЗЕД та громадськість щодо якості роботи митних органів, управління доходами та ін. Окрім того, правила розрахунку показників публікуються і періодично обговорюються із зацікавленими сторонами. Всі показники документуються та є у вільному доступі<sup>18</sup>.

<sup>18</sup> Руда Т. Основні підходи до оцінювання ефективності діяльності митних органів Франції [Електронний ресурс] / Т. Руда. – Режим доступу : [http://econconf.at.ua/publ/konferencija/sekcija\\_5\\_ekonomichni\\_nauki](http://econconf.at.ua/publ/konferencija/sekcija_5_ekonomichni_nauki).

Важливим у процесі вдосконалення оцінки діяльності митних органів в Україні є залучення громадських інститутів. У даному контексті цікавими є напрацювання Європейської Бізнес Асоціації (ЕБА), яка була заснована в 1999 році за підтримки Європейської Комісії в Україні. З того часу Асоціація виросла до найбільш впливового та найчисельнішого об'єднання бізнесу в Україні. В рамках роботи ЕБА засновано Митний Комітет, в центрі уваги якого є питання, пов'язані з митним контролем та оформленням, а також формування Митного індексу. До складу Комітету входять компанії, які безпосередньо дотичні до різних сфер митного контролю та оформлення: експортери та імпортери, представники транспортних та експедиторських компаній та інші<sup>19</sup>.

Представлені результати Митного Індексу ЕБА базуються на даних експертного опитування, проведеного серед членів ЕБА. Це оцінка 5 факторів-характеристик митних процедур, які проходять компанії в процесі взаємодії з митницями. Розрахунок інтегрального індексу базується на зважених середніх значеннях кожного фактора. Фактори та вагові коефіцієнти при цьому наступні:

- оцінка процедур митного оформлення однієї поставки (25%):
  - час митного оформлення (12,5%);
  - відсоток товарів, відібраних для фізичного огляду (10%);
  - відсоток товарів, класифікаційний код яких було змінено (2,5%);
- оцінка процедури визначення митної вартості товарів (25%):
  - кількість паперових документів (25%);
  - кількість (5%) та тривалість (5%) перевірок;
  - рівень професійності посадових осіб митних органів (15%).

---

<sup>19</sup> Митний Індекс Європейської Бізнес Асоціації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.eba.com.ua/lobbying/committees/item/4068-eba-customs-committee>.

В доповнення до експертних оцінок факторів опитування включає вимірювання фактичних показників за кожним із них. В якості додаткової інформації щодо митних процедур досліджуються також:

- використання практики електронного декларування;
- оцінка змін рівня корумпованості митних органів;
- оцінка практики застосування новацій митного законодавства.

В табл. 4.3 представлено загальні результати щодо калькулювання Митного індексу в період 2012–2014 р., які характеризують процедури, що були здійснені на рівні митних інституцій в Україні. При цьому запропонована шкала від 1 до 5, де 1 – мінімальне/негативне значення індексу; 3 – середнє/нейтральне значення індексу; 5 – максимальне/позитивне значення індексу.

У підсумку зазначимо, що під ефективністю діяльності митних інституцій необхідно розуміти показник, який відображає співвідношення результатів діяльності у відповідній сфері (перераховані до державного бюджету податки і збори, кількісні показники оформлених товарів тощо) та залучених для досягнення таких результатів ресурсів (матеріальних, трудових). При оцінюванні ефективності діяльності митних органів необхідно враховувати як кількісні показники (наприклад, для аналізу ефективності видатків, що спрямовані на фінансування їх роботи), так і якісні показники (дають змогу сформулювати загальні положення ефективності, на основі яких можна отримати уявлення про характер та тенденції в митній сфері). Кількісні показники оцінки ефективності роботи митних органів дозволяють відобразити результативність досягнення цілей та витрати на її забезпечення.

Таблиця 4.3

**Митний індекс за методикою  
Європейської Бізнес Асоціації**

	I півріччя 2012	II півріччя 2012	I півріччя 2013	II півріччя 2013	I півріччя 2014	II півріччя 2014
<b>Митний індекс (інтегральний по- казник) Митне оформлення однієї поставки:</b>	2,84	3,06	2,81	3,04	3,36	3,05
- час митного оформ- лення	3,16	3,02	3,03	3,17	3,54	3,20
- відсоток товарів, відібраних для фізичного огляду	3,30	3,74	3,22	3,54	3,82	3,35
- відсоток товарів, класифікаційний код яких було змінено	2,50	2,74	2,37	3,05	3,65	3,33
<b>Митна вартість</b>	3,13	3,44	2,75	3,38	3,78	3,51
Кількість паперових документів	2,11	2,27	2,28	2,30	2,27	2,32
<b>Перевірки</b>	3,44	3,46	3,33	2,86	4,00	2,95
- кількість перевірок	4,91	4,92	4,82	4,71	5,00	4,90
- тривалість перевірок	1,98	2,00	1,83	1,00	3,00	1,00
<b>Рівень професійності</b>	2,63	3,12	3,07	3,38	3,55	3,22
Середня кількість днів, витрачених на комплекс митних проце- дур для однієї поставки	2,5	2,7	2,8	2,0	1,9	2,2
Доля товарів, відібраних для фізичного огляду (%)	22	14	18	14	12	14
<b>Митна класифікація (%)</b>	9	8	10	3	3	5
<b>Митна вартість: за- гальна кількість відмов митних органів (%)</b>	27	24	25	14	10	21
Середня кількість документів для митно- го оформлення однієї поставки	8,0	10,2	7,3	5,8	6,6	7,3
Середня частка компаній, які зазнали перевірок після митно- го оформлення (%)	3	4	11	7	2	6

Джерело: складено автором на основі.<sup>20</sup>

<sup>20</sup> Митний Індекс Європейської Бізнес Асоціації [Електронний ресурс]. — Ре-  
жим доступу : [http://www.eba.com.ua/lobbying/committees/item/4068-eba-customs-  
committee](http://www.eba.com.ua/lobbying/committees/item/4068-eba-customs-committee).

В сьогоденних непростих умовах функціонування митних інституцій в Україні критеріями оцінювання ефективності повинні стати: 1) стан митної безпеки держави; 2) ефективність роботи структур, причетних до здійснення митної справи; 3) динаміка зовнішньоторговельної політики.

Вважаємо також за доцільне відійти від практики оцінювання діяльності митниць через порівняння їх реальних фіскальних показників із рівнем виконання планових надходжень, оскільки визначення запланованих обсягів перерахунку митних платежів митницями несе в собі певний суб'єктивізм та не може бути повноцінною відправною точкою при оцінюванні діяльності митних інституцій.

## **4.2. Проходження державної служби у фіскальних органах в напрямку здійснення державної митної справи**

Митна система – невід'ємна ознака суверенітету держави, найсуттєвіший фактор її економічної і політичної незалежності, обов'язковий чинник формування цілісного державно-територіального організму. Від сучасного, національного нормативно-правового регулювання митної системи, належного кадрового забезпечення та ефективного функціонування митної галузі значною мірою залежить розвиток цивілізованості і відкритості держави для міжнародного співробітництва. Внаслідок сучасних перетворень, зокрема встановлення ринкових відносин, інтеграцією України у світове співтовариство значною мірою змінюється характер роботи співробітників митних органів, у першу чергу тих, на яких поширюється дія спеціальних правил про проходження служби в митних органах, зростають вимоги до їх кваліфікації, підвищується відповідальність за виконану роботу.

Проходження служби в митних органах – сукупність юридичних фактів, які характеризують правовий стан співробітників митних органів і відображають його динаміку. Правовий стан співробітників митних органів визначають такі юридичні

факти: вступ на державну службу за конкурсом, призначення на посаду, проходження випробовування, присвоєння спеціального звання, оцінювання результатів службової діяльності, просування по службі, припинення державної служби. Ці юридичні факти вказуються в наказах про призначення на посаду, про присвоєння спеціальних звань тощо. Вони відображаються і в особовій справі.

Порядок проходження служби у митних органах – актуальна проблема, над вирішенням різних аспектів якої працюють чи не кожного дня як керівники митних органів, так і працівники відділів кадрової роботи та юридичних підрозділів, тому що у цій царині безліч нюансів, які викликані специфікою роботи, та людським фактором. Але однозначним шляхом вирішення будь-якого питання, пов'язаного з проходженням служби, є чітке дотримання законодавчих, нормативно-правових актів, роз'яснень Державної фіскальної служби України, Національного агентства України з питань державної служби, Міністерства юстиції України та інших державних органів. Питання діяльності митних органів, проходження служби в митних органах, роботу з персоналом опрацьовували та досліджували митниками науковці, а саме: А. Войцещук, В. Болюк, В. Жданова, В. Прокопенко, В. Ченцов, Г. Поташнікова, І. Бережнюк, М. Каленський, О. Нагорічна, П. Пашко та висвітлювали у відповідних працях, статтях, навчальних посібниках. Враховуючи останні події, а саме: суттєві організаційні зміни в діяльності митних органів, зокрема об'єднання з податковою службою в єдиний державний орган, який забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну справу, та вступу в дію нового закону України «Про державну службу», який по-новому розписав проходження державної служби з урахуванням відповідного досвіду іноземних держав, є потреба розглянути порядок проходження державної служби в митних органах з урахуванням вищенаведеного.

З 21 травня 2014 р. керівництво митною системою України здійснює Державна фіскальна служба України (дані ДФС), ство-

рена згідно Постанови Кабінету Міністрів України № 160 «Про утворення Державної фіскальної служби» після реорганізації Міністерства доходів і зборів. Міністерство доходів і зборів було створене у 2013 році та об'єднало в одній структурі Митну та Податкову служби, які до цього працювали роздільно. На центральному рівні митні та податкові органи працюють в межах одного відомства – ДФС і представлені відповідними департаментами, управліннями, відділами. На обласному рівні митниці ДФС та Головні управління ДФС (податкові органи) працюють як окремі юридичні особи, які прямо підпорядковуються ДФС. На регіональному рівні митниці ДФС і ГУ ДФС тісно співпрацюють, зокрема існує підрозділи, які знаходяться в ГУ ДФС, але виконують з митницею спільні завдання в напрямку власної безпеки, роботи із ЗМІ, митного аудиту; проводяться спільні Колегії, селекторні та інші наради; створені спільні бази даних суб'єктів господарювання. В структурі митниць є митні пости і відділи митного оформлення, які здійснюють митний контроль та митне оформлення. Основні функції митних органів (згідно Митного кодексу України (далі МКУ) – органів доходів і зборів) незмінні: здійснення митного контролю і митного оформлення, справляння митних платежів, боротьба з митними правопорушеннями та ін.

Після об'єднання митних і податкових служб в єдиний орган, Міністерство доходів і зборів України, яке перетворено в Державну фіскальну службу України, в Митний кодекс України введено визначення «органи доходів і зборів». Органи доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику (ДФС), митниці, митні пости. Безпосереднє здійснення державної митної справи покладається на органи доходів і зборів<sup>21</sup>. Тобто митні органи в Україні – це органи доходів і зборів, по іншому – органи ДФС.

ДФС спрямовує, координує та контролює діяльність митниць, здійснює інші повноваження, передбачені МКУ та іншими законами України, в межах своїх повноважень видає накази, ор-

<sup>21</sup> Митний кодекс України № 4495–VI від 13.03.2014 р. (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).



ганізує та контролює їх виконання. Основні завдання, права та інші функції ДФС передбачені Положенням про ДФС, яке затверджене КМУ (ПКМУ від 21 травня 2014 р. № 236 «Про Державну фіскальну службу України»). Організаційна структура ДФС (табл. 4.4) складається з керівництва (Голова ДФС, перший заступник, заступник – на якого покладено виконання завдань із здійснення державної митної справи), департаментів, головних управлінь, в які входять управління, відділи, сектори та ін. В структурі ДФС є 3 митних департаменти: Департамент організації митного контролю, Департамент адміністрування митних платежів, Департамент боротьби з митним правопорушеннями, в інших департаментах митний напрямок забезпечується відповідними управліннями, відділами, секторами.

Митниця є митним органом, який у зоні своєї діяльності забезпечує виконання завдань, покладених на органи доходів і зборів. Митниця є юридичною особою, яка має самостійний баланс, рахунки в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, печатку та бланк із зображенням Державного Герба України та зі своїм найменуванням і діє відповідно до Конституції України, МКУ, інших нормативно-правових актів та на підставі положення, яке затверджується наказом ДФС. Митниця є територіальним органом ДФС і підпорядковується ДФС. Вона здійснює свою діяльність на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці (області). Окремі митниці можуть здійснювати свою діяльність на територіях двох чи більше адміністративно-територіальних одиниць або на всій території України. Створення, реорганізація та ліквідація митниць здійснюються ДФС в порядку, визначеному законом. У населених пунктах, на залізничних станціях, в аеропортах, морських і річкових портах та інших об'єктах, розташованих у зоні діяльності митниці, в міру необхідності створюються її відокремлені структурні підрозділи (митні пости). Організаційна структура митниці складається з керівництва (Начальник митниці ДФС, перший заступник, заступники), митних постів, управлінь, відділів, секторів та ін.<sup>22</sup>

<sup>22</sup> Митний кодекс України № 4495–VI від 13.03.2014 р. (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

Таблиця 4.4

**Організаційна структура ДФС України**

Керівництво	
Голова Державної фіскальної служби України	
Перший заступник Голови Державної фіскальної служби України	
Заступник Голови Державної фіскальної служби України	
<b>Апарат</b>	
Департамент організації роботи Служби	
Департамент охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації	
Департамент матеріального забезпечення та розвитку інфраструктури	
Департамент кадрової політики та роботи з персоналом	
Департамент фінансування, бухгалтерського обліку та звітності	
Департамент внутрішнього аудиту	
Департамент моніторингу доходів та обліково-звітних систем	
Департамент обслуговування платників	
Департамент інформаційних технологій	
Регуляторно-правовий департамент	
Департамент адміністративного оскарження та судового супроводження	
Департамент податків і зборів з юридичних осіб	
Департамент податків і зборів з фізичних осіб	
Департамент аудиту	
Департамент методологічної та нормотворчої роботи	
Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом	
Департамент погашення боргу	
Департамент організації митного контролю	
Департамент адміністрування митних платежів	
Департамент організації протидії митним правопорушенням	
Головне оперативне управління	
Головне управління внутрішньої безпеки	
Головне слідче управління фінансових розслідувань	
<b>Територіальні органи</b>	
Вінницька область	Одеська область
Волинська область	Полтавська область
Дніпропетровська область	Рівненська область
Донецька область	Сумська область
Житомирська область	Тернопільська область
Закарпатська область	Харківська область
Запорізька область	Херсонська область
Івано-Франківська область	Хмельницька область
Київська область	Черкаська область
Кіровоградська область	Чернівецька область
Луганська область	Чернігівська область
Львівська область	м. Київ
Миколаївська область	Міжрегіональне головне управління
Енергетична митниця та спеціалізовані державні податкові інспекції	
<b>Спеціалізовані департаменти та органи</b>	
Інформаційно-довідковий департамент ДФС	
Спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень ДФС	
Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення	

Джерело: складено автором.

Митний пост є органом доходів і зборів, який входить до складу митниці як відокремлений структурний підрозділ і в зоні своєї діяльності забезпечує виконання завдань, покладених на органи доходів і зборів. Положення про митні пости затверджуються керівниками відповідних митниць. Створення, реорганізація та ліквідація митних постів здійснюються ДФС, в порядку, визначеному законом. Зони діяльності митних постів визначаються положеннями про ці пости<sup>23</sup>.

З метою підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації фахівців з державної митної справи в системі ДФС у м. Хмельницькому діє спеціалізований навчальний заклад – Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення ДФС.

У м. Києві діє Спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень ДФС для опрацювання проб (взірців) товарів, направлених з митниць з метою встановлення характеристик визначальних для правильності: класифікації; митної вартості; країни походження; належності товарів до наркотичних засобів, психотропних речовин їх аналогів, прекурсорів, сильнодіючих чи отруйних речовин; належності товарів до предметів, що мають художню, історичну чи археологічну цінність; належності товарів до таких, що виготовлені з використанням об'єктів права інтелектуальної власності, що охороняються відповідно до закону.

Отже, державною митною справою в Україні займаються органи доходів і зборів: ДФС, митниці ДФС, митні пости, спеціалізовані департаменти та органи; територіальні органи (митниці ДФС), спеціалізовані департаменти та органи (Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення ДФС, Спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень ДФС).

Проходження державної служби розглянемо на прикладі митниці ДФС (далі – митниця). Посадові особи митниці є державними службовцями. Право на державну службу в митни-

<sup>23</sup> Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2014 р. (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

ці мають повнолітні громадяни України, які вільно володіють державною мовою та яким присвоєно ступінь вищої освіти не нижче: магістра – для посад категорії «Б» (начальник митниці, його заступники, керівники структурних підрозділів та їх заступники); бакалавра, молодшого бакалавра – для посад категорії «В» (інші посадові особи). Особа, яка претендує на зайняття посади державної служби в митниці, повинна відповідати загальним вимогам (залежно від посад категорії «Б», «В»: відповідний досвід роботи на посадах державної служби, в органах місцевого самоврядування, на керівних посадах підприємств, установ; вільне володіння державною мовою), встановленим Законом України «Про державну службу» та спеціальним вимогам, визначеним суб'єктом призначення.

Вступ на державну службу до митниці здійснюється шляхом призначення громадянина України на посаду державної служби за результатами конкурсу. Прийняття громадян України на посади державної служби в митниці без проведення конкурсу забороняється, крім випадків, передбачених Законом України «Про державну службу» (за рішенням керівника державного органу – переведення на рівнозначну або нижчу вакантну посаду в тому самому органі або аналогічно в інший державний орган, або у разі реорганізації чи ліквідації державного органу переведення державного службовця на рівнозначну або нижчу (за його згодою) посаду в державному органі, якому передаються повноваження та функції такого органу здійснюється без обов'язкового проведення конкурсу). Проведення конкурсу на зайняття вакантних посад у митниці регламентується Порядком проведення конкурсу на зайняття посад державної служби, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2016 р. № 246. Проведемо аналіз окремих аспектів проведення конкурсу. Конкурс проводиться поетапно:

- 1) прийняття керівником рішення про проведення конкурсу та інформування Національного Агентства України з питань державної служби (далі – Нацдержслужба) з метою

перевірки останнім правильності наказу (розпорядження) про оголошення конкурсу та розміщення відповідної інформації на своєму офіційному веб-сайті;

2) оприлюднення рішення про оголошення конкурсу на офіційних веб-сайтах органу, який проводить конкурс, додатково на інших веб-сайтах та у засобах масової інформації;

3) прийняття документів від осіб, які бажають взяти участь у конкурсі (перелік документів зазначений в статті 25 Закону України «Про державну службу»);

4) попередній розгляд поданих документів на відповідність встановленим законом вимогам;

5) проведення тестування та визначення його результатів;

6) розв'язання ситуаційних завдань та визначення їх результатів (крім категорії «В»);

7) проведення співбесіди та визначення її результатів;

8) проведення підрахунку результатів конкурсу та визначення переможця конкурсу та другого за результатами конкурсу кандидата;

9) оприлюднення результатів конкурсу на веб-сайтах органу, який проводив конкурс та Нацдержслужби (інформація про переможця конкурсу та другого за результатами конкурсу кандидата надається Нацдержслужбі).

Проведенням конкурсу займається конкурсна комісія. На заміщення вакантних посад начальника митниці, заступників начальника митниці, начальників митних постів конкурс проводиться ДФС, оскільки призначення на дані посади здійснюється Головою ДФС, відповідно конкурсна комісія створюється в ДФС. Щодо заміщення інших вакантних посад митниці, конкурс проводиться митницею, відповідно конкурсна комісія створюється у митниці.

Важливим аспектом проведення конкурсу є проведення тестування та визначення його результатів, оскільки до наступного етапу конкурсу допускаються кандидати, які надали правильні відповіді на більшу кількість тестових питань (завдання включає 40 тестових питань, час проведення тес-

тування – 40 хвилин). Тести розробляються Нацдержслужбою та доводяться органу, який призначив конкурс. Питання для кожного учасника тестування обираються автоматично з переліку усіх питань і визначення результатів тестування проводиться також автоматично програмним забезпеченням. Це ставить в рівні умови всіх учасників та виключає вплив конкурсної комісії на результат тестування. Перелік тестових питань на перевірку знань Конституції України, законодавства про державну службу, антикорупційного законодавства та спеціального законодавства, затверджено наказом Національного агентства України з питань державної служби та Міністерства юстиції від 6 травня 2016 року № 97/1328/5 та розміщено на офіційному веб-сайті Нацдержслужби (всього 401 питання). Тому кожний кандидат, який бере участь у конкурсі, має можливість предметно підготуватись.

Ситуаційні завдання розробляє і затверджує державний орган, в якому проводиться конкурс з урахуванням специфіки і вимог до професійної компетентності кандидата, визначених в умовах проведення конкурсу. Ситуаційні завдання розв'язуються письмово.

Співбесіду проводить конкурсна комісія, відповідно перелік вимог якої повинна проводитись співбесіда. Вона проводиться з метою оцінки відповідності досвіду, досягнень, компетенції, особистих якостей, вимогам до професійної компетентності кандидата та до відповідних посадових обов'язків.

Здача тестів, розв'язання ситуаційних завдань (крім категорії «В»), проходження співбесіди – це ті етапи конкурсу, в яких проводиться оцінювання знань учасників в балах і визначається переможець конкурсу та кандидат, що отримав друге місце на зайняття вакантної посади за рішенням конкурсної комісії.

Учасник конкурсу, який не пройшов конкурсний відбір, має право оскаржити рішення конкурсної комісії до Нацдержслужби з наданням копії скарги відповідній конкурсній комісії.

Заслужує увагу і те, що робота державного органу, наприклад митниці, яка проводить конкурс, повністю контролюється Нацдержслужбою, а саме: 1) перевірка Нацдержслужбою наказу державного органу на проведення конкурсу; 2) оприлюднення і розміщення інформації Нацдержслужбою на своєму веб-сайті про початок та завершення конкурсу з відповідними результатами; 3) розроблення Нацдержслужбою питань та тестів в закритому режимі до органу призначення; 4) забезпечення передачі Нацдержслужбі та її територіальному органу інформації про переможця та друге місце за результатами конкурсу кандидата; 5) розгляд Нацдержслужбою скарг учасників конкурсу, а у разі встановлення порушень – направлення Нацдержслужбою вимоги про скасування результатів конкурсу. Це дає підстави сподіватись, що така процедура як конкурс буде проводитись чесно і прозоро, ряди державної служби, в тому числі і митних органів, поповнять розумні, компетентні працівники.

У новому Законі України «Про державну службу» відсутні такі правові норми як «стажування в державних органах» та «формування кадрового резерву». Вони були в попередньому та передбачали зайняття вакантної посади в державній службі без проведення конкурсу, на підставі успішних результатів стажування чи перебування в кадровому резерві за рішенням керівника, наприклад, начальника митниці. Ці норми стосувались державних службовців: у першому випадку при стажуванні в іншому державному органі, наприклад, митниці, та зайняття посади державної служби, на якій проходиш стажування; в другому випадку – зайняття посади державної служби, на якій перебуваєш у кадровому резерві, як правило, вищої, наприклад, в митниці. Втратили чинність Постанови Кабінету Міністрів України, якими були затверджені відповідні Положення про стажування в державних органах та Положення про формування кадрового резерву для державної служби. Призначення на вакантні посади в митні органи поза конкурсом, з інших державних органів на підста-

ві успішного стажування – рідкі випадки, а от формування кадрового резерву в митних органах та призначення резервістів на вакантні посади поза конкурсом носило системний характер – просування по службі успішних та професійно підготовлених працівників. Новий Закон України «Про державну службу» поставив всіх в рівні умови – заміщення вакантних посад державної служби тільки через конкурс.

У митних органах існувала ціла система підготовки кадрового резерву з кращих працівників, що сприяло як побудові кар'єри працівників, так і стабільності роботи організації щодо заміщення вакантних посад, хоча сьогодні і за конкурсом, тому вважаю, що цей напрямок потрібно продовжувати. Митний орган повинен забезпечити участь у конкурсі на рівні з іншими учасниками підготовлених резервістів, які готові професійно працювати на вакантній посаді. Якщо переможцем за підсумками конкурсу буде резервіст або інша особа, більш розмова здібна – митний орган отримає компетентного працівника, але в жодному випадку не нижче рівня підготовленого резервіста. Оскільки на даний час відсутні правові норми формування кадрового резерву, то ДФС необхідно пропрацювати цей напрямок та прийняти відповідні рішення з даного питання.

Призначення працівників в митницю на посади, перебування на яких не пов'язане з проходженням державної служби, здійснюється в порядку, визначеному законодавством України про працю.

При прийомі на державну службу та проходженні державної служби в митних органах, встановлені обмеження згідно Митного кодексу України, Закону України «Про державну службу», Закону України «Про запобігання корупції», Закону України «Про очищення влади».

Особа, призначена на посаду державної служби вперше, публічно складає Присягу та підписує її текст, визначений Законом України «Про державну службу», про що робиться відмітка у трудовій книжці. Також при призначенні особи на посаду державної служби вперше, обов'язково



встановлюється випробовування до шести місяців з метою перевірки відповідності державного службовця займаній посаді (роботі, яка йому доручається). При призначенні на посаду, посадова особа ознайомлюється з посадовою інструкцією, правилами внутрішнього трудового розпорядку, інструкцією з охорони праці.

Посадовим особам митних органів присвоюються спеціальні звання. Посадовим особам, призначеним на посаду з установленням випробувального строку, спеціальне звання присвоюється після закінчення даного строку.

Просування державного службовця по службі здійснюється з урахуванням професійної компетентності шляхом зайняття вищої посади за результатами конкурсу, відповідно до Закону України «Про державну службу».

Для визначення якості виконання поставлених завдань, а також з метою прийняття рішення щодо преміювання, планування кар'єри державних службовців, виявленні потреби в професійному навчанні, відповідно до Закону України «Про державну службу», результати службової діяльності державних службовців підлягають щорічному оцінюванню. Оцінювання результатів службової діяльності проводиться на підставі показників результативності, ефективності та якості, визначених з урахуванням посадових обов'язків державного службовця, а також дотримання ним правил етичної поведінки та вимог законодавства у сфері запобігання корупції. Результати оцінювання службової діяльності беруться до уваги керівництвом митниці та підрозділом по роботі з персоналом при преміюванні та просуванні по державній службі працівника, а також долучаються до його особової справи.

Новий Закон України «Про державну службу», на відміну від попереднього, не містить правових норм щодо проведення атестації державних службовців (далі атестація). Відповідний нормативно-правовий акт КМУ теж втратив чинність. Попередньо протягом двох років проводилось щорічне оцінювання, а на третій рік атестація спеціально створеними

атестаційними комісіями, з метою оцінки роботи державного службовця за три роки з урахуванням результатів попередніх щорічних оцінювань. Атестація, яка проводилась в митних органах раз в три роки, більше проводиться не буде. Згідно нового Закону України «Про державну службу», оцінка результатів роботи посадових осіб митниці буде визначатись тільки за процедурою щорічного оцінювання.

Начальник митниці розглядає і у встановленому порядку вносить Голові ДФС пропозиції щодо нагородження працівників митниці відомчими відзнаками та відзначення державними нагородами, здійснює інші заходи щодо їх заохочення. Законом України «Про державну службу» передбачено такі види заохочень: 1) оголошення подяки; 2) нагородження грамотою, почесною грамотою, іншими відомчими відзнаками державного органу; 3) дострокове присвоєння спеціального звання; 4) представлення до нагородження урядовими відзнаками та відзначення урядовою нагородою (вітальний лист, подяка, почесна грамота); 5) представлення до відзначення державними нагородами.

Також Законом України «Про державну службу» передбачено види дисциплінарних стягнень, які застосовуються до державних службовців: 1) зауваження; 2) догана; 3) попередження про неповну службову відповідність; 4) звільнення з посади державної служби. Підставою для притягнення державного службовця до дисциплінарної відповідальності є вчинення ним дисциплінарного проступку. Види дисциплінарних проступків вказано у статті 65 даного Закону, а у статті 66 Закону конкретизовано які види дисциплінарних стягнень до яких видів дисциплінарних проступків застосовуються. Законом прописано порядок ведення дисциплінарного провадження, створення дисциплінарної комісії, формування дисциплінарної справи, проведення службового розслідування по даному напрямку та ін.

Підвищення рівня професійної компетентності державних службовців проводиться протягом проходження служби, а підвищення кваліфікації – не рідше одного разу на три

роки<sup>24</sup>. Порядок підготовки і підвищення кваліфікації персоналу регламентується ПКМУ від 7 липня 2010 року № 564 «Про затвердження Положення про систему підготовки, перепідготовки, та підвищення кваліфікації державних службовців і посадових осіб місцевого самоврядування» та іншими нормативно-правовими актами з питань державної служби та навчання державних службовців. Організацію та координацію процесу підготовки та підвищення кваліфікації персоналу здійснює підрозділ персоналу. Підрозділ персоналу проводить таку роботу з підготовки фахівців: визначає потребу в фахівцях; надає пропозиції ДФС щодо формування державного замовлення на підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації фахівців у відповідних сферах; організовує роботу з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників митниці. З метою підвищення рівня професійної компетентності працівників митниці, підрозділ персоналу забезпечує організацію процесу навчання за професійними програмами, короткостроковими та постійно діючими семінарами у навчальних установах, які належать до сфери управління ДФС. З метою підготовки фахівців для митниці за напрямом «Державне управління», підрозділ персоналу організовує роботу по відбору та направлення працівників на навчання до магістратури Національної академії державного управління при Президентіві України, її регіональних інститутів та інших вищих навчальних закладів згідно чинного законодавства. З метою підготовки науково-педагогічних кадрів підрозділ персоналу забезпечує організацію підготовки працівників митниці в аспірантурі та докторантурі навчальних закладів, що належить до сфери управління ДФС.

В процесі порівняння систем державної служби в різних країнах можна виокремити дві великі категорії – кар'єрну (закриту) та посадову (відкриту) системи<sup>25</sup>. У кар'єрній системі використовується багатофункціональний підхід під час

<sup>24</sup> Про Державну службу : Закон України № 889-VIII від 10.12.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

<sup>25</sup> Дубенко С. Д. Державна служба і державні службовці в Україні : навч.-метод. посіб. / С. Д. Дубенко ; за заг. ред. Н. Р. Нижник. – К. : Ін.-Юре, 1999. – С. 110.

підбору кандидатів. Посадова система передбачає прийняття працівників на конкретні посади, які потребують конкретних фахових знань. Слід зазначити, що не кожна категорія використовується у чистому вигляді в кожній країні. Відбір і поповнення штатів на держслужбі зазвичай визначаються характером та рівнем тієї роботи, яку належить виконувати, здібностями, які необхідні, кваліфікацією і досвідом роботи, потенціалом, що демонструє кандидат. Процедура відбору може включати:

- заснований на заздалегідь обумовлених критеріях остаточний список допущених до конкурсу;
- письмовий екзамен;
- конкурсна співбесіда, психологічний тест;
- розгляд дипломів або інших документів і т. і.

Одним із основних нормативних актів, якими регулюється державна політика Польщі, є закони «Про цивільну службу», «Про Державний кадровий резерв та високі державні посади». За наявності вакантних посад в органах державної влади і місцевого самоврядування у Польщі оголошуються конкурси. Оголошення публікуються у «Бюлетені публічної інформації» і дуже часто на комерційних Інтернет-сайтах. Існує єдина сторінка з переліком усіх оголошень про роботу в органи влади – Управління цивільної служби. Термін подання заяв на конкурс в установах різний. Проте він не може бути меншим за 10 днів з дати публікації оголошення у «Бюлетені публічної інформації». Відібраних осіб запрошують на співбесіду, якій передуює тест. Відібрані особи стають працівниками державної служби і повинні упродовж року (уже працюючи) пройти так звану підготовчу службу. Бажаючи через деякий час можуть скласти додатковий екзамен, щоб стати чиновниками державної служби і таким чином увійти до складу Державного кадрового резерву<sup>26</sup>.

<sup>26</sup> Витко Т. Зарубіжний досвід забезпечення органів державної влади кадрами [Електронний ресурс] / Т. Витко. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Dums/2010\\_1/10vtydvk.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dums/2010_1/10vtydvk.pdf).

У Великобританії відбором кандидатів для вступу на державну (цивільну) службу займаються Комісія у справах цивільної служби, а також безпосередньо міністерства і відомства. Допоміжну роль при підборі виконує Агентство оцінки та підбору кандидатів для державної служби. Процедура підбору відрізняється залежно від ступеня, групи або характеру посади. Відбір службовців середньої і нижчої ланки проводиться самими міністерствами і відомствами, хоча і знаходиться під загальним контролем Комісії. Міністерства та відомства мають право при відборі персоналу користуватися послугами Агентства з оцінки і відбору кандидатів для державної служби. Фахівці цивільної служби відбираються у результаті спеціального відбіркового конкурсу, що проводиться вказаною Комісією. Комісія в цілому займається відбором персоналу, починаючи з посади виконавця. Відбір кандидатів на службу здійснюється чотирма відділами Комісії у справах цивільної служби, кожен з яких спеціалізується на наборі у певні групи: відділ по адміністративних посадах, відділ по наукових посадах, відділ по технологічних посадах, загальний відділ (набір – кандидатів юристів на інформаційні та інші спеціалізовані посади). Сама процедура відбору кандидатів на державні посади складається з декількох етапів. Перший з них – це письмова доповідь на вказану тему. Після того з тими, хто успішно пройшов відбір, проводяться тести та інтерв'ю. Форми тестування та інтерв'ю набули основного значення при оцінці здібностей кандидатів. Потім представники відділу по остаточному відбору на підставі сукупної оцінки проводять завершальну співбесіду, внаслідок якої вирішується питання про зарахування. Окрім власних оцінок, беруться так само до уваги рекомендації шкіл і університетів, де кандидати пройшли курс навчання. Усі, хто пройшов конкурс, отримують від комісії посвідчення службовця, яке дає право на заміщення відповідної посади. Відповідальність за програму встановлення критеріїв оцінювання результатів може бути покладено на Аудиторську комісію, яка створена

у 1982 р. і є позаструктурною державною організацією, що фінансується Міністерством довкілля<sup>27</sup>.

У Німеччині при прийнятті на державну службу діє правило рівних можливостей, яке полягає у тому, що призначення відбувається відповідно до здібностей і професійного рівня претендента. Заборонена дискримінація з огляду на стать, походження, расу, віросповідання, а також за релігійними або політичними мотивами. Державним службовцем може стати тільки той, хто:

- є німцем за національністю відповідно до ст. 116 Конституції;

- дає гарантію виступати на підтримку вільного демократичного порядку у дусі Основного закону;

- має спеціальний рівень підготовки і так далі.

Перед проведенням конкурсу чітко визначаються та публікуються у пресі вимоги до претендента, виходячи з функціональних обов'язків, передбачених відповідною посадою. Ці вимоги є сукупністю формальних ознак, на підставі яких можна відразу відхилити кандидатів, які не відповідають встановленим критеріям. До таких ознак відносяться: професійні передумови (освіта, спеціальність, спеціальна підготовка, іноземні мови, досвід професійної діяльності, особливі спеціальні знання); особливі передумови (усна мова при контактах зі співрозмовником, у доповідях, на консультаціях громадян, письмова мова в роботі з документами, уміння дати письмовий висновок про заяви і питання), поведінка з громадянами, уміння вести переговори, приймати самостійні рішення, проявляти ініціативу, організаторські здібності, уміння керувати співробітниками, висловлювати нові ідеї та інше.

Далі відібрані за формальними ознаками кандидати проходять співбесіду, за підсумками якої кадрові служби за участю фахівців виробляють рекомендації про кандидата на зайняття посади. За такою схемою здійснюється відбір кан-

<sup>27</sup> Карпенко С. Реформування державної служби України в контексті досвіду Великобританії / С. Карпенко // Збірник наукових праць Національної академії державного управління – 2006. – № 2. С. 49.

дидатів на посади, наприклад, у Бонському магістраті, у федеральних міністерствах і відомствах.

Важливе місце у системі підбору кадрів на державну службу займає співбесіда з кандидатом, яка дозволяє оцінити особисті якості претендента, його психологічні особливості. З цією метою претендентові, як правило, пропонується зробити п'ятихвилинну доповідь на запропоновану тему. Під час доповіді кандидат показує вміння викласти матеріал, демонструє свою ерудицію. Нерідко практикуються дискусії серед претендентів на посаду, під час яких оцінюється не лише ерудиція, але й уміння спілкуватися з людьми.

Обов'язковим для кандидата є півгодинний письмовий екзамен, що дозволяє виявити стійкість людини у стресових ситуаціях<sup>28</sup>.

Призначення службовців на посаду здійснюється після підтвердження їх придатності до державної служби в результаті складання іспитів. Якщо вік службовця не перевищує 32 років, він може бути призначений на посаду тільки після успішного проходження випробувального терміну. Призначення допускається тільки на початкову посаду.

Для підтвердження професійної придатності, службовцеві надається можливість пройти випробувальний термін, який в цілому не може перевищувати 5 років. Призначення на державну службу довічно робиться тільки після успішного проходження випробувального терміну і досягнення 27-річного віку.

Отримання відповідних посад можливе при виконанні умов, враховуючи ранг. Для проходження служби на посадах нижчої ланки вимагаються: успішне закінчення основної загальноосвітньої школи або визнаний рівноцінним рівень освіти; підготовча практика з майбутньої спеціалізації. Для середнього рівня щонайменше вимагаються: закінчення реального училищ; підготовча практика впродовж одного року, складання екзамену. Для проходження служби на посадах наступного за середнім рівня необхідним є: шкільна освіта, що надає право на вступ до вищої школи, підготовча практи-

<sup>28</sup> Ісаєнко А. І. Оцінка і відбір персоналу / А. І. Ісаєнко // Кадри. – 1996. – № 3. – С. 35.

ка до зайняття посади впродовж 3 років, складання екзамену на право служби на цій посаді. Нарешті, для проходження служби вищого рівня вимагаються: закінчення вищої школи, підготовча практика до зайняття посади протягом мінімум 2 років, складання екзамену на право проходження служби.

Керівні кадри обираються на посади в основному за внутрішнім конкурсом<sup>29</sup>.

Для зайняття загальної адміністративної посади знання юридичних наук (приватне або публічне право), а також економічних, фінансових наук визнається рівноцінним.

Найважливішим принципом державної служби у Франції є конкурс. Існує три основні види проведення конкурсів: «зовнішній» – для випускників вищих навчальних закладів; «внутрішній» – для чиновників, що мають стаж державної служби; «змішаний» – для тих, хто вступає до Національної адміністративної школи<sup>30</sup>.

Закон від 13 липня 1983 року визначає конкурс як спосіб розподілу обмеженої кількості посад на підставі екзаменів або перевірок. Конкурс проводить незалежний колегіальний орган – журі, яке здійснює відбір кандидатів за їх заслугами для наступного призначення на посади. Журі утворює державний орган, що має повноваження призначати на посади. Характерно, що журі дає лише рекомендацію для зайняття тієї або іншої посади, остаточне рішення приймається органом або особою, що оголосила конкурс. Особа, що отримала призначення, не набуває автоматичного статусу чиновника, а отримує посаду стажиста, лише після закінчення випробувального терміну відбувається призначення на постійну службу. Законність проведення конкурсів контролює адміністративний суддя. Будь-який учасник конкурсу може оскаржити його результати в адміністративному суді.

Позаконкурсні процедури набору персоналу включають: використання списків придатності, проведення професійних

<sup>29</sup> Ігнатов В. Г. Статус державних службовців, їх підготовка і підвищення кваліфікації в ФРН / В. Г. Ігнатов, В. Г. Павленко. – Ростов н/Д., 1994. – С. 112.

<sup>30</sup> Дубенко С. Д. Державна служба і державні службовці в Україні : навч.-метод. посіб. / С. Д. Дубенко ; за заг. ред. Н. Р. Нижник. – К. : Ін.-Юре, 1999. – С. 112.



екзаменів, і навіть довільний відбір. Є перелік вищих посад, призначення на які здійснюється за рішенням уряду. По суті, це так звані політичні посади – генеральний секретар уряду, директор центральної адміністрації, префект, посол і так далі.

У більшості країн Європи для осіб, що пройшли конкурсні випробовування і відповідають вимогам, що висуваються до державних і муніципальних службовців, встановлюється випробувальний термін (від 3-х місяців – у Фінляндії, до 3-х років – у Люксембурзі), упродовж якого претендент виконує свої посадові обов'язки, але ще не зараховується в штат постійних співробітників, що відбувається лише за підсумками оцінювання. Останнє проводиться щорічно з оцінкою в бальній системі певних якостей (особисті якості, стратегічне мислення, інтелект, творчість, професіоналізм, комунікативні навички тощо).

В Законі України «Про державну службу» враховані правові норми законодавства європейських країн щодо прийняття на державну службу та проходження державної служби. До цих норм можна віднести: вимоги до осіб, які претендують на вступ на державну службу; призначення громадянина України на посаду державної служби за результатами конкурсу; випробовування при призначенні на посаду; щорічне оцінювання результатів службової діяльності. Правові норми проведенні конкурсу: оприлюднення оголошення про проведення конкурсу; формування конкурсної комісії; проведення іспиту у формі тестування, співбесіди та ін. для визначення переможця; оскарження результатів конкурсу. Ці правові норми в повній мірі стосуються митних органів, оскільки їх посадові особи є державними службовцями.

### **4.3. Фінансові пріоритети діяльності митних органів України**

За сучасних тенденцій розвитку міжнародних економічних відносин в умовах глобальної конкуренції та захисту національних економічних інтересів все більшого значення набувають активізація державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (далі ЗЕД) взагалі та митно-тарифного

регулювання зокрема. Ефективний механізм митно-тарифного регулювання є основою для проведення державної митної політики, а також вирішення державними фіскальними органами завдань щодо захисту економічних інтересів країни та її економічної безпеки загалом.

Вивчення та використання інструментів митно-тарифного регулювання дозволяє окреслити основні фінансові пріоритети діяльності фіскальних органів у сфері митної справи. Вони є визначальними в процесі виконання митними органами однієї із своїх функцій – фіскальної, оскільки постійно зростають обсяги та масштаби міжнародної торгівлі, ускладнюється динаміка торговельних процесів, посилюються вимоги міжнародних організацій щодо забезпечення вільного доступу на внутрішні ринки України іноземних товарів, а також знижуються національні торговельні бар'єри.

Дослідження фінансових аспектів діяльності митних органів знайшли своє відображення в працях І. Бережнюка, А. Крисоватого, І. Івашук, П. Пашка, О. Дем'янюка, О. Гребельника, С. Герчаківського, А. Войцещука, В. Мартинюка та ін. Аналіз наукової літератури свідчить про те, що єдиного системного підходу до аналізу даних питань не існує, разом з тим наукові розробки у сфері митно-тарифного регулювання не охоплюють увесь спектр проблем. Пріоритетом у цій сфері повинно бути сприяння розвитку зовнішньо-торгівельної діяльності з іншими країнами, підтримка національного товаровиробника та захист внутрішнього товарного ринку. Механізм митно-тарифного регулювання, який ефективно діє, є невід'ємною умовою активної та цілісної митної політики України в напрямку забезпечення наповнення державного бюджету, захисту її економічних інтересів та регулювання зовнішньої торгівлі.

Одним із пріоритетів діяльності митних органів є митне регулювання – регулювання кола питань, пов'язаних зі встановленням мит та інших податків, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон України, формами

митного контролю, організацією діяльності органів митного контролю України. Даний вид регулювання доцільно віднести до фінансового, оскільки в якості основного інструментарію використовується імпорتنний та експортний митний тариф, який виконує фіскально-регулюючі функції.

О. Гребельник виділяє п'ять таких функцій митного тарифу: 1) регулятивна – формує раціональну структуру експорту та імпорту; 2) фіскальна – формує прибуткову частину бюджету; 3) захисна – передбачає формування бар'єрів, що перешкоджають проникненню товарів на митну територію країни; 4) стимулююча – створює передумови для збільшення експорту; 5) політична – чинить економічний тиск на інші держави або надає їм митні пільги (рис. 4.3)<sup>31</sup>.



**Рис. 4.3. Функції митного тарифу<sup>32</sup>**

У всьому світі митно-тарифне регулювання є потужним ринковим інструментом у руках держави, що характеризується як високою фіскальною ефективністю, так і результативністю при досягненні поставлених цілей. Існують певні

<sup>31</sup>Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності : підручник / О. П. Гребельник. – К. : Центр навч. л-ри, 2005. – С. 104.

<sup>32</sup>Там само.

особливості і переваги використання інструментів митно-тарифного регулювання економічних процесів:

– мито справляє менший негативний вплив на економіку країни та імпортерів, оскільки може бути компенсоване за рахунок коригування інших витрат виробництва чи збуту;

– мито є прозорим інструментом торгівельної політики, адже іноземний товаровиробник може завжди його побачити та зменшити шляхом двосторонніх переговорів<sup>33</sup>.

Існує досить багато думок науковців щодо сутності митного регулювання в цілому та тарифного регулювання зокрема. Особливої уваги заслуговує запропонована О. П. Гребельником «економетрична модель оцінки ефективності тарифного оподаткування зовнішньоторговельних операцій, що побудована з урахуванням взаємозалежності домінуючих факторів впливу розміру ставки імпортного мита та коефіцієнта чутливості реалізації товару на модельований показник – дохід держави». І. Г. Бережнюк вважає, що основні критерії оцінки митної безпеки – повнота сплати митних платежів і повнота виявлення випадків митних правопорушень<sup>34</sup>. А. Д. Войцещук розглядає митне регулювання з огляду на застосування митною службою митних процедур із застосуванням системи управління ризиками. Автор підтримує імплементацію міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур, зокрема, концепцію уповноважених економічних операторів. Однак, слід зауважити, що додаткового вивчення на сьогодні потребує розробка індикаторів ризиків в зовнішньоекономічній сфері та критеріїв ефективності митного регулювання ЗЕД.

Митна політика України в умовах сьогодення має бути спрямована на вирішення таких основних завдань, як пошук міжнародних ринків збуту українських товарів та послуг, забезпечення національної економіки необхідним обсягом іно-

<sup>33</sup> Дем'янюк О. Б. Митний тариф як регулятор зовнішньої торгівлі держави / О. Б. Дем'янюк // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 10, ч. 2. – С. 210.

<sup>34</sup> Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти : моногр. / І. Г. Бережнюк. – Дніпропетровськ : Акад. мит. служби України, 2009. – С. 466.

земної валюти, наповнення держбюджету митними платежами. Визначаючи пріоритетні напрями ЗЕД, необхідно оцінити ефективність існуючих заходів митно-тарифного регулювання та виявити можливі напрями їх удосконалення.

Стан зовнішньоторгівельного балансу України напряму залежить від використання інструментів митно-тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Варто зазначити, що для України дане питання є дуже актуальним, адже протягом останніх років характерним для нашої країни є від'ємне значення сальдо зовнішньоторгівельного балансу.

За даними статистики загальний зовнішньоторгівельний обіг у 2015 році склав 74,6 млрд дол. США. Імпорт товарів склав 36,4 млрд дол. США та порівняно з 2014 р. зменшився на 16,1 млрд дол. США (або на 30,7%). Зменшення обсягів імпорту відбулося майже за усіма бюджетоутворюючими товарними групами. Експорт товарів склав 38,2 млрд дол. США, що на 15,9 млрд дол. США (або на 29,4%) менше минулого року (рис. 4.4).

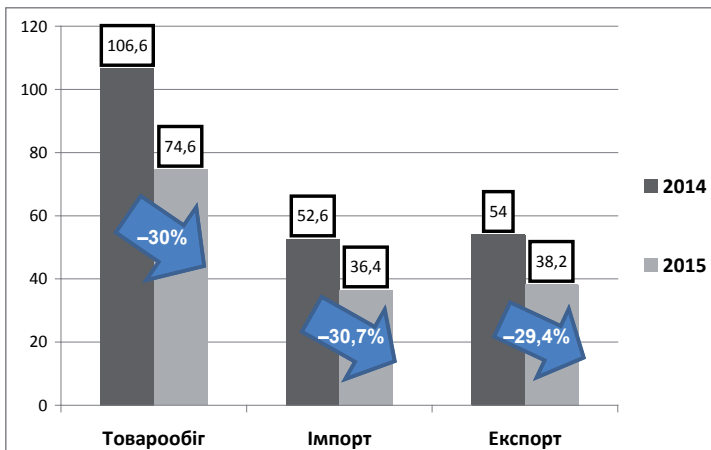
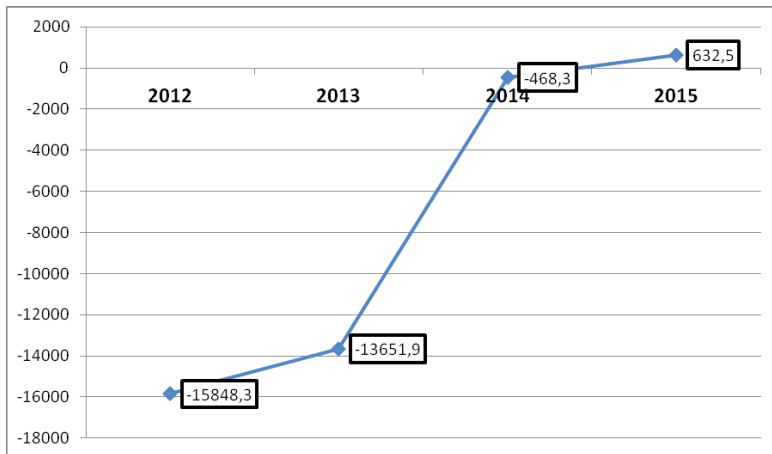


Рис. 4.4. Динаміка товарообігу в 2014–2015 рр.<sup>35</sup>

<sup>35</sup> Державна служба статистики України: офіційний веб-сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

Як бачимо, протягом 2014–2015 р. сальдо зовнішньоторговельного балансу має тенденцію до зростання, зокрема найвищий показник вперше за останні роки спостерігався у 2015 р. і становив 632,5 млн дол. Варто зазначити, що 2012–2013 р. сальдо зовнішньої торгівлі було від'ємним і досягало навіть –15848,3 млн. дол. в 2012 р. У 2014 р. торговельне сальдо, порівняно з попередніми роками, зменшилось і становило – 468,3 млн. дол. Востаннє позитивне сальдо торговельного балансу спостерігалось ще у 2005 р., що свідчить про позитивні зрушення в економіці України за останні 2 роки, незважаючи на складну політичну ситуацію в державі (рис. 4.5).



**Рис. 4.5. Сальдо зовнішньоторговельного балансу України в 2012–2015 р., млн. дол.<sup>36</sup>**

Зовнішньоторговельний обіг України здійснювався з партнерами 220 країн світу. Значна частка зовнішньої торгівлі України орієнтувалася на ринки Співдружності Незалежних Держав (далі СНД) та країн Європейського Союзу (далі ЄС). На СНД припадало 20% експорту й 26% імпорту, на країни ЄС 34 та 42% відповідно.

<sup>36</sup> Державна служба статистики України: офіційний веб-сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

В умовах падіння світових цін на експортні товари з України, можливі втрати доходів через уже передбачені на 2016 р. зміни в системі оподаткування, тому утримувати дефіцит бюджету на рівні 3,7% ВВП буде неможливо і доведеться залучати додаткові фінансові ресурси, в тому числі і зовнішні за позичення. За висновками видатних економістів Т. Кругмана і Ф. Тейлора, засобами фіскальної і монетарної політики вплинути на процес економічного зростання в таких умовах не вдається, що не дає підстав для оптимізму щодо економіки України у 2016 р.<sup>37</sup> Аби не допустити різкого погіршення показників торговельного балансу, не створити додаткового тиску на валютні резерви, не спровокувати паніку на валютному ринку і утримати певну стабільність валютного курсу до кінця року, важливо мати надходження чергових траншів від МВФ. Щодо прогнозу у 2016 р. ВВП України, то він або залишиться на рівні 2015 р., або знизиться на 1,5–2,0%, оскільки долар, що зміцнюється, не залишає шансів на відновлення зростання цін на сировинних ринках аж до 2018–2020 рр. Це негативно позначиться на вітчизняних експортерах, а вимушена політика обмеження внутрішнього попиту позбавляє економіку ще одного традиційного драйвера зростання. Національну економіку необхідно поживавити розвитком насамперед переробної промисловості, заснованої на інноваційних технологіях, але вже після 2016 р.

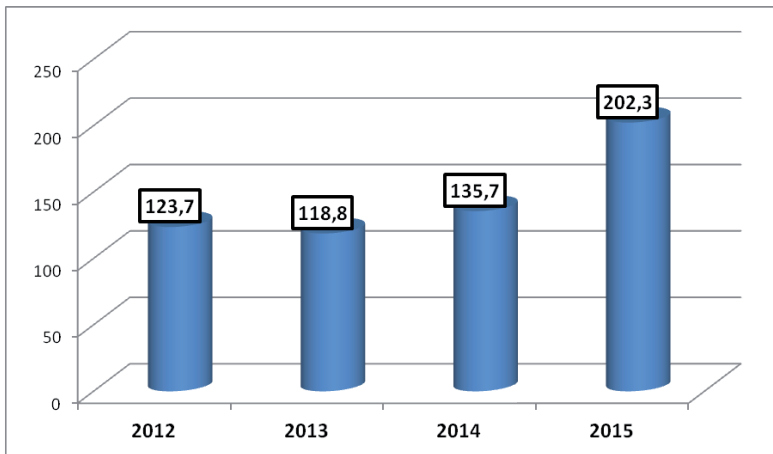
Процес формування зовнішньоторговельного балансу України, порівняння експортного потенціалу національної економіки та потреб в імпортних надходженнях особливо потребують уваги, постійного дослідження факторів і шляхів найменш болісного виходу із ситуації, що склалася та забезпечення наступного ефективного зростання. Основою механізму митно-тарифного регулювання є мито, точніше його ставка. Від застосування «розумної» ставки мита залежать результати, які отримують від цього національний бюджет,

<sup>37</sup> Савош Л. В. Аналіз митно-тарифного регулювання міжнародної торгівлі України / Л. В. Савош // Економічні науки. – 2015. – Вип. 12 (45), ч. 1, № 12. – С. 281. – (Серія «Облік і фінанси»).

споживачі, національні та іноземні товаровиробники. І хоча після вступу в СОТ можливості використання тарифних інструментів регулювання міжнародної торгівлі обмежені в окремих випадках, мито залишається важливим методом впливу на поточну економічну ситуацію<sup>38</sup>.

На сьогодні різним залишається рівень обкладання митними платежами серед країн учасників СОТ. Деякі країни, а саме Китай та Індія, зберігають високі ставки мита, таким чином захищаючи національних товаровиробників. За прогнозами, у найближчі 20 років ці країни можуть стати лідерами світової економіки за рахунок цього, а тому актуальним є продовження наукового обґрунтування вдосконалення механізмів митно-тарифного регулювання зовнішньої торгівлі.

Для того, щоб проаналізувати ефективність митно-тарифного регулювання, потрібно дослідити динаміку надходжень митних платежів до держбюджету України (рис. 4.6).



**Рис. 4.6. Динаміка митних платежів у структурі доходів Державного бюджету України в 2012–2015 рр., млрд. грн.<sup>39</sup>**

<sup>38</sup> Мартинюк В. П. Фінансові аспекти розбудови митної системи в інтересах економічної безпеки України : моногр. / В. П. Мартинюк. – К. : Кондор, 2011. – С. 194.

<sup>39</sup> Міністерство фінансів України: офіційний веб-сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>.



У 2013 році митниці міндоходів забезпечили надходження до держбюджету у розмірі 118,8 млрд. грн., що на 4,9 млрд. грн. менше, ніж у 2012 р., що є наслідком зatoryжної світової фінансової кризи. Починаючи з 2013 р. спостерігається позитивна динаміка в справлянні митних платежів. За 2015 рік митницями ДФС акумульовано до бюджету рекордні 202,3 млрд. грн., або 102,6% до встановлених індикативних показників (+5,1 млрд. грн.). В цілому показники надходжень до державного бюджету, порівняно з 2014 р., зросли на 49,1%, або на 66,6 млрд. грн. Як бачимо, загалом спостерігається підвищення результативності діяльності митних органів при справлянні митних платежів протягом останніх трьох років.

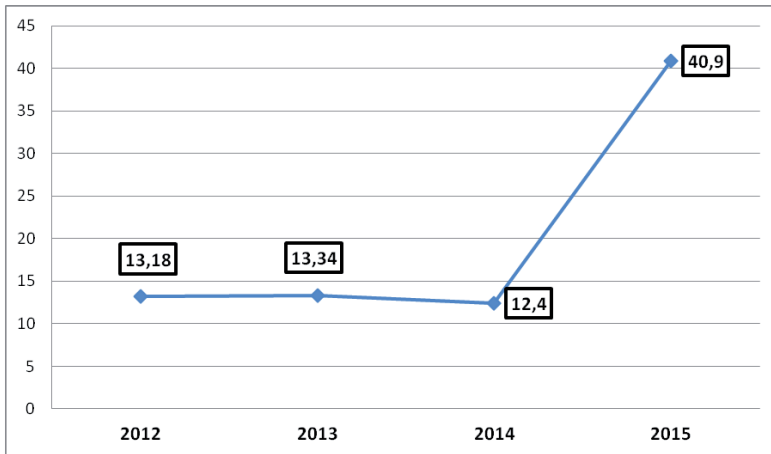
Варто зазначити, що в Державній фіскальній службі України на сьогодні триває не цілком зрозумілий процес, який керівництво Служби називає «реформами». Обсяги збору податків в реальному (скажімо, в доларовому) обчисленні різко скоротилися в 2016 році. До прикладу, в січні-лютому 2013 р. новостворене Міністерство доходів і зборів до держбюджету зби́рало (без урахування відшкодування) 55,8 млрд. грн., або майже 7 млрд. дол. (штат Міндоходів – 69450 чол.). Тоді як в січні-лютому 2016 р. ДФС зби́рала до держбюджету 80,4 млрд. грн., або менше на 3,2 млрд. дол. Зрозуміло, що більш ніж дворазове зменшення надходжень доходів у доларовому еквіваленті пояснюється безліччю факторів – починаючи з обвалу економіки і закінчуючи девальвацією гривні.

На сьогодні фіскальна служба знаходиться на шляху реформування та оптимізації, також у піковому стані і кадрові змін, тому на тлі кадрових та структурних реформ ДФС разом із бізнесом необхідно швидко адаптуватись й до змін у Податковому кодексі. Попри все, фіскальна служба, в т. ч. і митниці ДФС, продовжують виконувати свої основні функції в повному обсязі. Так, за підсумками 2015 р. до загального фонду держбюджету надійшло 486,9 млрд. грн. До рекордно високих обсягів збільшено надходження ПДВ. У листопаді та

грудні збір ПДВ із вироблених товарів склав по 10,8 млрд. грн. при середньомісячних показниках січня-жовтня 8,5 млрд. грн.

Проаналізуємо динаміку митних платежів, які надійшли до державного бюджету за період 2012–2015 р. Зокрема, на рис. 4.7 відображено динаміку надходжень головного з інструментів системи адміністрування митних платежів – мита.

В цілому, спостерігаємо щорічне збільшення перерахувань митними органами сум цього податку за проаналізований період окрім 2014 р. В 2012 р. надходження становили 13,8 млрд. грн., в 2013 – 13,34 млрд. грн. (збільшення порівняно з попереднім роком на 0,26 млрд. грн.). В 2014 р. надходження мита становили 12,4 млрд. грн. (зменшення порівняно з 2013 р. на 0,73 млрд. грн. або 5,5%). Зменшення доходів від сплати мита в 2014 р. пов'язано із загальним спадом товарного імпорту в Україну.



**Рис. 4.7. Динаміка надходження мита до Державного бюджету України за 2012–2015 рр., млрд. грн.<sup>40</sup>**

У 2015 р. спостерігається зростання обсягів мита більше, ніж в 3 рази. Зокрема ввізного мита на 221,9% або на

<sup>40</sup> Міністерство фінансів України: офіційний веб-сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>.

27,5 млрд. грн., вивізного мита на 90,5%, або на 199,4 млн. грн. В 2015 р. ДФС забезпечено рекордні помісячні надходження митних платежів. Якщо у вересні 2015 р. вони склали 18,8 млрд. грн., то в грудні було досягнуто показник в 20,4 млрд. грн.

Стимулюючим кроком назустріч великому бізнесу на сьогодні є своєчасне отримання відшкодування ПДВ, відміна планових перевірок, спрощення процедур митного оформлення товарів. Оподатковуваний імпорт в 2015 р. склав 30,2 млрд. дол. проти 43,7 млрд. дол., в 2014 р. – падіння на 31%. У той же час в гривневому еквіваленті в 2015 р. обсяг імпорту досяг 660 млрд. грн. проти 520 млрд. грн. в 2014 р, тобто збільшився на 26,9%.

Без урахування надходжень додаткового імпортного збору (який в 2014 р. не стягували) приріст надходжень, зібраних митницею в 2015 р., в порівнянні з попереднім роком, склав 28,2%. Тобто збори зросли трохи більше, ніж обсяг імпорту.

Однак обумовлено це підвищенням ставок ряду акцизів. Якщо ж виключити, наприклад, «імпортні» акцизи, то з'ясується, що надходження на митниці в 2015 р. збільшилися менш ніж на 26%, тобто менше, ніж обсяг імпорту в гривневому еквіваленті. Таким чином, про поліпшення адміністрування митницями ДФС та про ліквідацію «сірих» і контрабандних схем в 2015 р. не можна сказати. Статистика свідчить, що схем стало навіть більше, а показники ефективності дій митниці повернулися до рівня 2013 р.

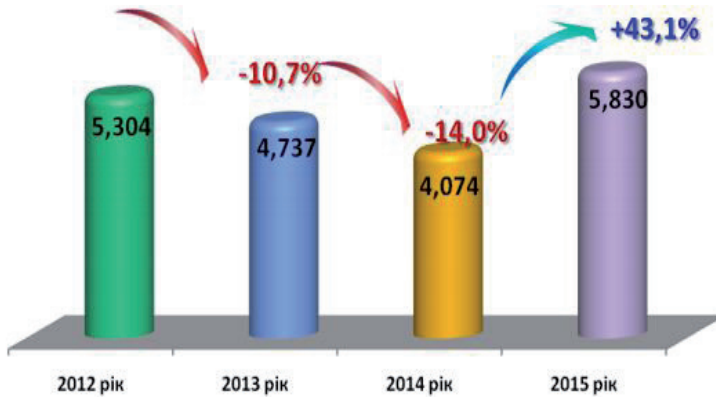
У 2012 р. обсяг надходжень від акцизного податку із ввезених на митну територію товарів становив 9,77 млрд. грн. (збільшення на 1,95 млрд. грн. або 24,9%), у 2013 – 8,95 млрд. грн. (зменшення на 0,82 млн. грн. або 9,2%), у 2014 – 16,86 млрд. грн. (збільшення на 7,91 млрд. грн. або 88,4%), у 2015 – 16,94 млрд. грн. (збільшення на 0,8 млрд. грн. або 3,5%). Загалом бачимо зростаючу тенденцію по доходах від акцизного податку, за винятком 2013 р. Збільшення в 2014–2015 рр. суми від сплати даного платежу пояснюєть-

ся збільшенням ввезення підакцизних товарів на митну територію України, а також зміною ставок акцизного податку, оскільки вони не є постійними і кожного року змінюються.

Аналізуючи надходження податку на додану вартість із ввезених на митну територію товарів до держбюджету за 2012–2015 рр., можна побачити, що розмір ПДВ, який сплачувався до державного бюджету протягом 2012–2015 рр., як збільшувався, так і зменшувався. Зокрема, в 2012 розмір ПДВ склав 101,6 млрд. грн. (збільшився на 5,6 млрд. грн. або 5,8%); в 2013 – 96,54 млрд. грн. (зменшився на 5,06 млрд. грн. або 5%); в 2014 – 107,29 млрд. грн. (збільшився на 10,74 млрд. грн. або на 11,1%); в 2015 – 138,79 млрд. грн. (збільшився на 31,5 млрд. грн. або на 22,7%). ПДВ із ввезених на митну територію України товарів займає основну позицію серед інших митних платежів, оскільки саме від сплати цього податку в бюджет надходить найбільше коштів, якщо порівнювати з митом та акцизним податком.

Важливе значення також відіграє аналіз таких митно-тарифних інструментів регулювання зовнішньої торгівлі як митна вартість, класифікація товарів відповідно до товарної номенклатури та визначення країни походження товарів.

Митна вартість є дуже важливим митно-тарифним інструментом регулювання ЗЕД, адже є базою для нарахування всіх митних платежів. Контроль правильності визначення митної вартості товарів здійснюється митним органом під час проведення митних формальностей шляхом перевірки числового значення заявленої митної вартості. За результатами здійснення такого контролю, митний орган визнає заявлену декларантом або уповноваженою ним особою митну вартість або приймає письмове рішення про її коригування відповідно до положень статті 55 Митного кодексу. Сума додаткових надходжень до державного бюджету за рахунок коригування митної вартості товарів з 2012 по 2015 р. наведена на рис. 4.8.



**Рис. 4.8. Сума додаткових надходжень до Державного бюджету України за рахунок коригування митної вартості товарів у 2012–2015 рр., млрд. грн.<sup>41</sup>**

Митницями ДФС забезпечено виконання заходів щодо контролю правильності визначення митної вартості товарів. Сума додаткових надходжень коштів від корегування митної вартості у 2015 році склала 5,8 млрд. грн., що на 1,8 млрд. грн., або на 43,1%, більше показника 2014 року (4,1 млрд. грн.).

На справляння додаткових митних платежів за рахунок коригування митної вартості вплинув як загальний стан надходжень митних платежів, так і зменшення обсягу імпорту та оподаткованого імпорту по вартості, а також зміна курсів валют, зміна структури імпорту товарів та заміна більш дорогих товарів їх дешевшими аналогами. Крім того, потрібно враховувати, що митниці ДФС не регулюють здійснення зовнішньо-торговельних операції, а їх завданням є митний контроль і оформлення товарів та відповідне реагування на тенденції, що відбуваються у цілому світі, у тому числі і за напрямом ціноутворення.

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що питома вага митних платежів, які справляють-

<sup>41</sup> Державна фіскальна служба України: офіційний веб-сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/>.

ся до держбюджету України досить значна, адже впродовж останніх років частка митних платежів становила близько 40%. Варто зазначити, що у європейській країнах цей відсоток набагато менший, оскільки фіскальна функція митних органів там не є домінуючою.

Можна визначити такі позитивні зрушення як в роботі ДФС України загалом, так і митниць зокрема:

- з метою виявлення корупційних тіньових схем у ЗЕД було налагоджено ефективну взаємодію з фіскальними органами найбільших торговельних партнерів України;

- постійне приведення правових норм у сфері захисту прав інтелектуальної власності до рівня світових стандартів, що протидіє незаконному переміщенню через митний кордон України товарів, які порушують права інтелектуальної власності.

Про недосконалість сучасної фіскальної політики свідчать також «псевдореформи», які проводить ДФС України. На сьогодні Міністерство фінансів України замість самоусунення від діяльності ДФС, мало би навпаки наполягати на:

- передачі в своє безпосереднє підпорядкування головних контролюючих структур ДФС (внутрішньої безпеки та внутрішнього аудиту);

- припиненні знищення митних підрозділів, а краще – їх від'єднання від податкових;

- докорінному реформуванню неефективного і корумпованого інституту податкової міліції;

- посиленні перш за все ІТ-напрямоків в роботі ДФС, що могло б дозволити ефективний розвиток в сфері надання електронних сервісів та автоматизації процесів спілкування фіскалів з бізнесом.

До недоліків митної політики України можна віднести такі, як: невідповідність митного контролю сучасним стандартам пропускнуої спроможності та складність процедури проходження митного контролю, значна диференціація у розмірах ставок ввізного мита на однорідні товари та значний обсяг тінізації ЗЕД українських підприємств.

Митне регулювання, яке існує на даний час, не відповідає стандартам ГАТТ/СОТ. Крім того, митне регулювання не в повному обсязі виконує захисні та регулюючі функції. Основним на сьогодні залишається наповнення державного бюджету. Митний тариф є суто фіскальним інструментом та не сприяє розвитку зовнішньої торгівлі, підвищенню ефективності митно-тарифного регулювання, тобто загалом використання митного тарифу як захисного заходу від недобросовісної конкуренції займає другорядне значення.

Можна виділити такі основні фактори, які зумовлюють необхідність вдосконалення митно-тарифного регулювання:

- низька якість митного адміністрування;
- недосконалість тарифної системи;
- неправильне декларування імпортованих товарів.

Основною функцією митно-тарифного регулювання в Україні має стати регулююча функція, як і в інших економічно розвинених країнах. В такому випадку, зовнішня торгівля України буде більш прозорою, що в свою чергу зменшить корупцію в митних органах. Завжди необхідно проводити виважену митно-тарифну політику і зважати на власні економічні інтереси, оскільки знижуючи чи підвищуючи митні тарифи, країна завжди ризикує:

– по-перше, отримати перенасичення внутрішнього ринку імпортованими товарами, що призведе до зменшення національного виробництва таких товарів;

– по-друге, завести країну у глухий кут міжнародної економічної ізоляції.

Проблема зважених митних тарифів постала на сьогодні досить гостро, оскільки Україна обмежена у свободі змінювати митні тарифи відповідно до Протоколу про вступ України до СОТ.

Таким чином, митно-тарифне регулювання є одним із найпоширеніших й найдієвіших економічних інструментів державного регулювання ЗЕД і захисту національної економіки від зовнішнього неконтрольованого впливу. Митний

тариф в умовах лібералізації торгівлі не повинен втрачати своїх основних функцій, а навпаки, мусить балансувати національні інтереси з інтересами інших країн-учасниць. Існують певні недоліки в митно-тарифному регулюванні України, що уповільнюють ефективне здійснення зовнішньоекономічних операцій та темпи зростання міжнародної торгівлі загалом, а тому потрібно провести ряд змін в державній митній справі України. Багатоплановість впливу митного тарифу на розвиток зовнішньоторговельних відносин та економіки країни у цілому вимагає виваженого підходу до встановлення рівнів ставок мита і врахування при цьому всіх можливих позитивних та негативних економічних, політичних та соціальних наслідків. Отже, при розробці змін до митного тарифу України необхідно досить детально аналізувати кон'юнктуру товарного ринку різних галузей економіки та відповідно до отриманих результатів будувати систему методів захисту національного товаровиробника.

Більшу увагу також потрібно приділяти використанню сучасних інформаційних технологій з метою підвищення ефективності проведення митних формальностей, це дозволить скоротити час проходження товарів через митний кордон України та зменшить кількість бюрократичних процедур.

#### **4.4. Роль консультаційних послуг у сфері оподаткування для держави та суспільства**

Проблеми розширення фіскального простору виникає насамперед тоді, коли надходжень до бюджету вистачає лише для покриття поточних видатків на рівні потреб «виживання», а уряд стикається зі значними труднощами щодо фінансування бюджетного дефіциту і немає ресурсів для інвестування в проекти розвитку. Обмеженість обсягів внутрішнього попиту, нерозвиненість фінансових ринків спонукають до розширення фіскального простору за рахунок зовнішніх запозичень, які використовуються переважно для фінансування дефіциту бюджету, зумовленого видатками споживання, а не видатка-



ми розвитку. Це веде до зростання зовнішнього державного боргу, витрат на його обслуговування при тому, що фіскальне напруження в наступному бюджетному періоді не зменшується, а зростає. Відповідно, посилюються ризики нестійкого фінансового стану, інфляційних сплесків, нездатності уряду обслуговувати борги, зростає ймовірність дефолту.

Проблема фіскального простору набуває зовсім іншого контексту за умов, коли уряд формує цілі фіскальної політики у сприятливому макроекономічному й інституційному середовищі, проводить «здорову» фіскальну політику в короткостроковому періоді. Стає актуальним створення фіскального простору для збільшення тих бюджетних видатків, що сприяють факторам довгострокового економічного зростання (якість людського капіталу, наука, технології, інновації), балансу соціальної справедливості відносно теперішнього й майбутнього поколінь (створення суверенних фондів національного добробуту, фондів пенсійного та соціального страхування, структурних реформ, регіонального вирівнювання тощо).

Фактично сьогодні Україна стикнулася з гострою нестачею фінансових ресурсів, що спричинене стрімким скороченням фіскального простору.

Головними джерелами розширення фіскального простору є:

- підвищення податкових надходжень;
- скорочення обсягів фінансування менш пріоритетних витрат;
- підвищення ефективності державних витрат;
- отримання кредитів.

Підвищення податків є достатньо сумнівним джерелом створення фіскального простору в Україні, оскільки підвищення податків знижує пропозицію праці та капіталу, що в умовах сповільнення темпів економічного розвитку може мати обернений ефект. Особливо це стосується оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб. В той же час податки зі сталим об'єктом оподаткування та додаткові податки

на споживання можуть розглядатися як ефективне джерело розширення фіскального простору.

Скорочення фінансування менш пріоритетних напрямів забезпечує фінансування більш пріоритетних, які забезпечують прискорення темпів економічного зросту. До напрямів, які обмежують фіскальний простір країн, зазвичай відносять фінансування функцій уряду, видатки на соціальний захист та забезпечення. Тоді як збільшення видатків на освіту та забезпечення інфраструктури сприяють економічному розвитку, оскільки вони підвищують ефективність факторів виробництва.

Забезпечення більш високої ефективності витрат також збільшує фіскальний простір, оскільки дозволяє отримувати кращі результати за наявного ресурсу, причому неефективне використання бюджетних коштів несе значно більший негативний ефект, порівняно з нецільовими видатками. Головними проявами неефективності витрат сьогодні в Україні є:

- прийняття необґрунтованих управлінських рішень;
- значні недоліки в прогнозуванні;
- завищення вартості робіт.

Отримання кредитів є дуже дорогим задоволенням в умовах нестабільності валютного курсу і має застосовуватись лише у крайніх випадках. Більш раціональним є отримання пільгових кредитів від міжнародних та регіональних фінансових організацій за найнижчими відсотковими ставками.

Передумовою розширення фіскального простору є забезпечення керованості процесів макроекономічної стабілізації з боку уряду, досягнення конкретних успіхів щодо реалізації чітко визначених і зрозумілих населенню цілей економічної політики, відновлення внутрішньої і зовнішньої довіри до програм уряду. Коли уряд формує фіскальну політику серед сприятливих макроекономічних умов, йому необхідно формувати фіскальний простір щодо збільшення бюджетних видатків, сприятливих для економічного зростання.

У країнах з розвиненою ринковою економікою консультування як самостійний вид підприємницької діяльності успішно функціонує і розвивається. Держава активно бере участь у регулюванні цього процесу та висуває досить високі вимоги до учасників ринку консалтингових послуг. Професійна діяльність податкових консультантів є позитивною і вигідною не тільки для клієнтів-платників податків, але і для податкових органів та країни в цілому.

Такий вид консалтингу як податкове консультування отримало свій безпосередній розвиток з 60-х рр. XX століття у зв'язку з частими змінами податкового законодавства. Зокрема у 1959 р. у Франції як єдину координаційну організацію було створено Європейську Конфедерацію податкових консультантів та затверджено її статут, що був остаточно переглянутий Генеральною асамблеєю Асоціації 24.09.2010 р. Сьогодні до складу Асоціації входять 26 національних організації з 21 європейської країни, що об'єднують більше, ніж 100 тис. податкових консультантів<sup>42</sup>. Свою місію Конфедерація вбачає у захисті професійних інтересів податкових консультантів, гарантуванні високої якості наданих ними порад і рекомендацій та обміні інформацією щодо національних податкових законів із метою сприяння координації податкового законодавства в Європі.

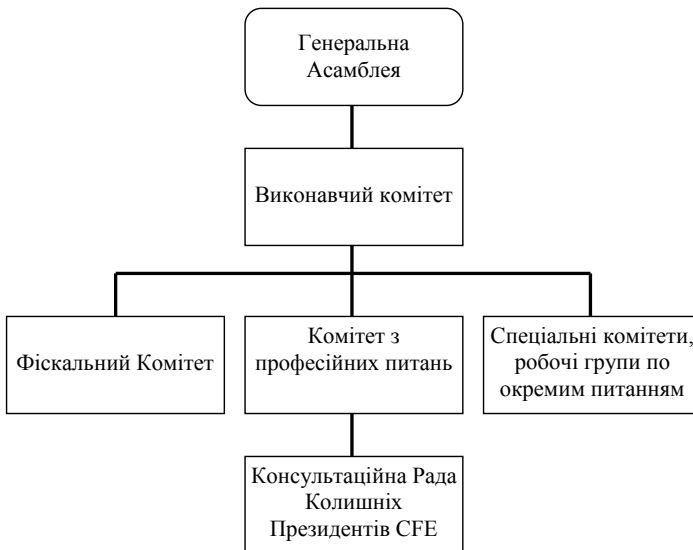
З моменту створення Конфедерації було сформульовано основні її функції, зокрема до них належать наступні:

- захист професійних інтересів податкових консультантів та забезпечення якості податкових послуг, що ними надаються;
- обмін інформацією про національні податкові закони;
- координація відповідного податкового законодавства в Європі;
- підтримка відносин з владою на національному та міжнародному рівнях;
- інформування органів управління Європейського Союзу про досвід практиків в усіх сферах оподаткування і професійного права;

<sup>42</sup> Офіційний сайт Європейської конфедерації податкових консультантів (Confédération Fiscale Européenne) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.cfe-eutax.org/about>.

- сприяння координації національних законів, що регулюють професії, в т. ч. для досягнення захисту титулу кожного національного податкового консультанта в Європі;
- відстоювання прав податкових радників перед державою і судовою системою;
- інформування громадськості про послуги, які надають податкові консультанти;
- створення найкращих умов для професійної діяльності податкових консультантів;
- налагодження співробітництва в усіх галузях, що становлять спільний інтерес для податкових консультантів в Європі як всередині, так і за межами кордонів Європейського союзу.

Поряд з функціями важливо розглядати структурні компоненти Європейської Конфедерації податкових консультантів (рис. 4.9).



**Рис. 4.9. Структура Європейської Конфедерації податкових консультантів**

Джерело: складено автором.

Сьогодні Європейська Конфедерація також співпрацює зі Спілкою податкових консультантів України, організують спільні заходи та реалізують ініціативи в контексті забезпечення ефективного розвитку податкового консультування.

Податкове консультування – хоч і складна, але дуже цікава сфера діяльності. Причинами його появи та розповсюдження є наступні:

1) довгострокова тенденція до подальшого ускладнення національних податкових систем;

2) внесення частих змін та доповнень до податкового законодавства;

3) бажання підприємств та організацій заощадити власні кошти на законних підставах;

4) намагання клієнтів мінімізувати податкові ризики, покращити взаємовідносини з податковими органами, перенести відповідальність на професіоналів;

5) недостатня ефективність замикання всіх питань щодо правильності та своєчасності нарахування та сплати податків і зборів, за що відповідає головний бухгалтер тощо<sup>43</sup>.

Великі підприємці створюють окремий відділ консультування безпосередньо на підприємстві. Потреба в податкових консультаціях в Україні мала місце ще в 1992 р., яка характеризувалася попитом на консультаційні послуги інформаційного характеру щодо обліку податків, про зміни і доповнення в податкове законодавство та порядок їх нарахування та сплати.

Прагматизм діяльності професійних податкових консультантів в Україні поки ще не характеризується показниками активності та ефективності. Фактори домінування теоретичних основ податкового консультування в Україні по відношенню до діяльності сертифікованих податкових консультантів засвідчують про те, що у більшості випадків клієнти змушені звертатися за податковою порадою до інших установ. Зокрема мова йде про звернення до аудиторських фірм (акцентуються на перевірці вже здійснених операцій і на цій основі

<sup>43</sup> Башкирова Н. Н. Основы налогового консультирования : уч. пособ. / Н. Н. Башкирова, Е. Б. Сугрובה ; под. ред. Л. И. Гончаренко. – М. : Магістр, 2010. – 178 с.

надають поради щодо бухгалтерського та податкового обліку), бухгалтерів (переважно надають окремий спектр послуг по сумісництву з основною діяльністю), юридичних компаній (стосується в першу чергу представництва інтересів клієнта в установах суду з податкових питань), фінансових консультантів (здебільшого фізичні особи, приналежні до бренду певної міжнародної компанії, що пропонують комплекс послуг по кредитуванню, страхуванню, оподаткуванню тощо).

Тим не менше, в Україні центральну роль у наданні роз'яснень та консультацій з питань податків та оподаткування відіграють фіскальні органи, які реалізують такі повноваження Центрами з обслуговування платників податків та сервісом «Пульс»<sup>44</sup>, що були створені з метою забезпечення комфортних умов платникам податків, надання якісної правової та податкової допомоги, оперативного приймання податкової звітності, надання адміністративних послуг тощо.

Саме тому для вітчизняного ринку послуг в сфері податкового консультування відкриваються значні перспективи, оскільки потенціал є дуже великим. Подолання перешкод розвитку ринку консалтингових послуг з питань оподаткування з урахуванням позитивних моментів зарубіжного досвіду є визначальним завданням. Сьогодні, на нашу думку, вітчизняну сферу податкового консультування доцільно розвивати все ж таки на основі державного регулювання та чіткого визначення місця та ролі податкових консультантів у трьохсторонніх відносинах між платниками податків, фіскальними органами та податковими консультантами.

Роль податкового консультування виявляється в результатах виконання його основних функцій, які тісно взаємопов'язані із характером завдань. В контексті цього до функцій податкового консультування відносяться наступні:

- інформування платників податків і податкових агентів;

---

<sup>44</sup> Центри обслуговування платників податків [Електронний ресурс] / Інформація з офіційного сайту Державної фіскальної служби України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/tsentri-obslugovuvannya-platnikiv-poda>.

- підтримка прийняття управлінських рішень з окремих податкових питань;
- підтримка прийняття комплексу управлінських рішень, спрямованих на вирішення проблемних і конфліктних ситуацій;
- аутсорсинг комплексних завдань, пов'язаних з обліком та звітністю тощо<sup>45</sup>.

Об'єктивна необхідність податкового консультування є результатом складності та мінливості податкової системи, різноманітні способів ведення справ і форм укладення угод, а також потреби в незалежному погляді на податкову проблему.

Держава і громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю мають знаходити компроміс у конфлікті інтересів з приводу того, кому і скільки у вигляді із джерел надходження дістанеться під час виконання перерозподільної функції оподаткування. Податки – основа економіки будь-якої країни, тому від ефективної і обґрунтованої податкової системи залежить економічний розвиток держави і суспільства.

Інтереси платників податків і держави у питанні сплати податків мають різновекторний характер. Так, платник податку намагається оптимізувати результат своєї діяльності, в свою чергу держава постійно потребує коштів задля виконання функцій у суспільстві, які залучає до бюджету через систему оподаткування, що протидіє постійному примноженню прибутку платників податків. Зазначимо, що таку різновекторність зумовлюють не лише фіскальні інтереси двох сторін, а й такі фактори: неосвіченість населення, низький рівень податкової культури, нерозуміння норм законодавства та неоднозначне їх тлумачення, на основі чого можуть виникати різного роду податкові конфлікти. Тому постає необхідність створення між підприємцями і владою атмосфери діалогу та взаєморозуміння, що в свою чергу, можливо через інститут податкового консультування в особі податкових консультантів.

---

<sup>45</sup>Проблемы становления и пути развития налогового консультирования [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.mirkin.ru/\\_docs/articles05-025.pdf](http://www.mirkin.ru/_docs/articles05-025.pdf).

Податковий консультант виконує роль посередника між державою та платником податків, допомагаючи останньому побудувати ефективну модель бізнесу, максимально мінімізуючи ризики його діяльності у сфері оподаткування, при цьому не виходячи за межі діючого законодавства. Тобто, робота податкового консультанта корисна як для платника, так і для держави, адже податковому консультанту немає необхідності роз'яснювати ту чи іншу норму законодавства, він просто коректно і ефективно застосовує її при наданні послуг по податковому консультуванню. Саме тому дана професія має викликати інтерес зі сторони держаних органів влади, які можуть забезпечити правову основу діяльності професії податкового консультанта<sup>46</sup>.

Робота податкового консультанта вимагає належного рівня освіти та знань не лише в юридичній сфері, а й у фінансовій та економічній. Сьогодні актуальним є підготовка податкових консультантів вищими навчальними закладами економічного та юридичного профілю, що зумовлюється:

- перш за все запитами бізнесу на пошук кваліфікованих податкових консультантів (ускладнення та постійна зміна податкового законодавства);

- податкова консультація професіонала містить не лише надання послуг з питань оподаткування, але й допомогу у вигляді оптимальної моделі ведення бізнесу в рамках чинного законодавства;

- отриманням податковим консультантом теоретичних знань у ВНЗ.

Цікавим є той факт, що в Україні протягом 2012–2014 рр. зросла кількість ВНЗ, що готують спеціалістів у сфері оподаткування: 2012 р. – 12 ВНЗ, 2013 р. – 13 ВНЗ, 2014 – 15. Це є позитивним моментом для розвитку податкового консультування, адже така ситуація свідчить про збільшення

---

<sup>46</sup>Професія податкового консультанта необхідність чи вимога часу? / Інформація з офіційного сайту Палати податкових консультантів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ppk.org.ua/profesia\\_podatkovogo\\_konsultanta\\_neobhidnist\\_chy\\_vymoga\\_chasu.html](http://www.ppk.org.ua/profesia_podatkovogo_konsultanta_neobhidnist_chy_vymoga_chasu.html).



зацікавленості до підготовки спеціалістів сфери із податкового консультування.

Що стосується діяльності фіскальних органів, то їхня консультаційна робота акцентується на налагодженні партнерських відносин між владою та бізнесом шляхом надання безкоштовних податкових консультацій, проведення активної масово-роз'яснювальної роботи, семінарів, тренінгів тощо.

Звертаючись до міжнародного досвіду, зазначимо, що використання послуг податкових консультантів значно підвищує рівень безпеки ведення підприємницької діяльності, складання податкової звітності та сприяє гармонізації інтересів держави та платників податків.

Як правило, податковий консультант – це не лише професіонал, що надає консультацію (порівняно з працівником податкових органів), а в першу чергу людина, яка обізнана у сферах податкового та митного законодавства, а також володіє певними лідерськими якостями, що дозволяють організувати різносторонній підхід до поставлених цілей та задач, продемонструвати вміння знайти правильний вихід з тієї чи іншої ситуації, який би задовольняв інтереси як платника податків, так і держави. Представляти інтереси клієнта для податкового консультанта – це свого роду мистецтво управління ситуацією, оперування знаннями різних сфер та здатністю запропонувати найоптимальніший варіант ведення діяльності.

Важливо акцентувати увагу на тому, що основними напрямками послуг у сфері оподаткування є податкове консультування та аналіз діяльності компанії на предмет дотримання вимог податкового законодавства. Податкове консультування часто передбачає роботу в складі багатопрофільної групи спеціалістів, а також зустрічі з фінансовими директорами та старшими менеджерами компаній. Перевірка дотримання вимог податкового законодавства передбачає більш спеціалізований підхід до аналізу економічної діяльності компанії та особливостей її оподаткування, пошук шляхів оптимізації використовуваних процесів та взаємодію з іншими колегами,

які спеціалізуються на питаннях консультування клієнтів. Однак в основі цих послуг лежать загальні принципи: їх виконання починається з поглибленого вивчення клієнта, наявності необхідних технічних навичок та передачі складної технічної інформації в чіткій та зрозумілій формі<sup>47</sup>.

Як правило, робота з податкового консультанта з клієнтами включає в себе наступні аспекти:

- багатосторонню підготовку та дослідження питань, що виникають в процесі ведення конкретної економічної діяльності;
- перевірку податкових декларацій, підготовлених клієнтом, на предмет точності інформації, що міститься в них, та визначення можливостей для економії коштів;
- надання допомоги клієнтам шляхом перевірки наявності в них всієї інформації, яку вимагають фіскальні органи;
- створення клієнтських файлів та підготовку первинних рекомендацій;
- консультації з управлінським персоналом та аудиторами клієнта;
- вивчення та аналіз останніх змін до податкового законодавства та практики їх застосування;
- ретельне вивчення взаємовідносин, що складаються між клієнтом та фіскальними органами;
- аналіз інформації та побудова моделей, які дозволяють клієнтам отримати краще розуміння про наслідки прийняття різних рішень стосовно питань оподаткування;
- підготовку клієнтам пропозицій, звітів та влучних рекомендацій<sup>48</sup>.

Таким чином, що для розвитку податкового консультування в Україні актину роль повинні взяти на себе ВНЗ, які здатні організовувати якісну підготовку спеціалістів на початковому етапі, а надалі – професійні організації можуть взяти на себе функцію постійного підвищення кваліфікації, серти-

<sup>47</sup> Ткачик Ф. П. Податкове консультування : навч. посіб. / Ф. П. Ткачик. – Тернопіль : Видавничий центр «Вектор», 2015. – 250 с.

<sup>48</sup> Професія: податковий консультант [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kpmg.com/ua/uk/careers/job-opportunity/pages/profession-tax-consultant.aspx>.

фікації спеціалістів. Цей процес буде багатостороннім, що передбачає прагнення усіх сторін (бізнесу, професіоналів, держави, ВНЗ, суспільства) до взаємодії та можливості почути один одного.

Отже, потреба у фахівцях, які б надавали ґрунтовні роз'яснення в сфері митної справи і оподаткування для України є надзвичайно важливою та актуальною.

Обізнаність платників податків та суб'єктів ЗЕД, формування в них податкової культури та чіткого обов'язку щодо сплати податкових та митних платежів, виведення з тіньового сектору капіталу, покращення інвестиційної привабливості, інноваційний розвиток та підвищення соціальних стандартів безпосередньо пов'язані з бюджетним процесом та фіскальною політикою. Тому існує нагальна потреба в розвитку консультаційних послуг з питань ефективної реалізації митної та податкової політики не лише фіскальними органами управління, а й суб'єктами господарювання.

#### **4.5. Формування та подання звітності до органів Державної фіскальної служби України: консультаційний аспект**

Ефективність управління як економікою, так і будь-яким підприємством, перш за все залежить від повноти, достовірності та обґрунтованості інформації про фінансово-господарську діяльність платників податків. Для здійснення комплексних досліджень системи оподаткування одним з головних джерел інформації є податкова звітність. Звітність за податковими платежами розкриває її користувачам інформацію про нараховані податки і збори, правильність використання бази обчислення податків, методів їх нарахування, сплату або регулювання заборгованості платника податків за таким податком.

Відповідно до норм податкового законодавства, декларація – це документ, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата по-

даткового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку. Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною.

Податкове декларування проявляється як процедура чи їх сукупність у межах податкової звітності, що, у свою чергу, розуміється як сукупність дій фіскальних органів та платників податків щодо складання, ведення та подання документів установленої форми, які містять результати діяльності платника податку, інформацію про його майновий стан і фіксують процес нарахування податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету<sup>49</sup>.

Загальні вимоги до складання та подання податкової звітності в Україні регулюються Податковим кодексом України (ПКУ), ним визначені принципові положення, які використовуються у системі податкової звітності, а саме<sup>50</sup>:

- під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: строк та порядок подання звітності про обчислення та сплату податку;

- платник податків зобов'язаний: вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначається конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;

<sup>49</sup> Стародуб Д. М. Щодо визначення поняття «податкове декларування» / Д. М. Стародуб // Фінансове право. – 2014. – № 1 (27). – С. 26–29.

<sup>50</sup> Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. / Редакція від 01.08.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

– платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність (крім малих підприємств);

– відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть:

- юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, визначені платниками податків, а також їх посадові особи.

- фізичні особи – платники податків та їх законні чи уповноважені представники;

- податкові агенти.

– податкова декларація складається за формою, затвердженою в певному порядку. Форма податкової декларації повинна містити необхідні обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту відповідних податків та зборів.

Важливо при формуванні податкової звітності звертати увагу на обов'язкові реквізити щодо її складання:

- тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);

- звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація;

- звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку);

- повне найменування (прізвище, ім'я, по-батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами;

- код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер;

- реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті);

- місцезнаходження (місце проживання) платника податків;

- найменування контролюючого органу, до якого подається звітність;
- дата подання звіту (або дата заповнення – залежно від форми);
- ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток або інші відомості, визначені в абзаці сьомому цього пункту, посадових осіб платника податків;
- підписи платника податку – фізичної особи та/або посадових осіб платника податку, засвідчені печаткою платника податку (за наявності)<sup>51</sup>.

Поряд з цим важливо зазначити, що імпульсивність розвитку економічних процесів сьогодні свідчить про можливості окремим категоріям суб'єктів господарювання дотримуватися відносин з контролюючим органом у сфері оподаткування не виходячи за межі паперового документообігу. Проте рано чи пізно подавати звітність в електронному вигляді будуть змушені всі платники податків. Загальний порядок і правила формування та подання електронної звітності відомі багатьом. Але є деякі нюанси, які потребують додаткових роз'яснень та консультаційних прийомів.

Останнім часом державні органи управління, в т. ч. у сфері оподаткування, забезпечують комплексне формування законодавчої бази щодо надання можливості платникам податків формувати і подавати звітність електронним способом. Подання податкової звітності в електронному вигляді дозволяє зменшити паперовий документообіг, скоротити накладні витрати, спростити процедуру подання звітності. Крім того, на думку І. М. Тофана, електронна звітність – це престиж організації чи підприємства, яке, працюючи з використанням сучасних інформаційних технологій, демонструє громадськості свою чесну позицію сумлінного платника податків<sup>52</sup>.

<sup>51</sup> Обов'язкові реквізити податкових декларацій [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу : <http://dp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-203536.html>.

<sup>52</sup> Тофан І. М. Особливості застосування електронної звітності в оподаткуванні / І. М. Тофан // зб. наук. праць Нац. ун-ту держ. подат. служби України. – 2013. – № 1. – С. 224.

Поряд з цим, подання податкової звітності в електронній формі активно використовується в розвинених країнах світу. Зокрема, такі країни як Англія, Данія, Ірландія, Люксембург, Канада, Німеччина, США, Швеція, Чехія, Франція повністю перейшли або переходять на електронну форму звітності, оскільки такий процес декларування є досить зручним та необтяжливим. Платнику податку чи відповідальній за це особі (наприклад, податковому консультанту, експерту чи бухгалтеру) не треба стояти в черзі на індивідуальний камеральний прийом, тим самим зберегти свій час і заощадити частину грошових коштів. Для прикладу зазначимо, що в Англії подання електронної звітності є невід'ємною частиною та однією з основних функцій уряду. Усі міністерства та відомства представлені в єдиному інформаційному полі, у якому для всіх учасників діють однакові формати обміну даними, у тому числі й формати електронного документообігу, а також стандартизована ділянка послуг, що надаються держорганами громадянам (заповнення форм, подання звітів, одержання інформації з різних державних реєстрів тощо). В Англії функціонує велика кількість розробників і продавців програмного забезпечення, у тому числі бухгалтерського, додатковою функцією якого є формування звітів у необхідному форматі. У Данії звітність можна подати не лише через Інтернет, а й навіть телефоном. Потрібно лише мати спеціальний пін-код, який потрібно назвати, і оператор прийме всі дані. Люксембург серед європейських країн займає перше місце за кількістю підприємців, які для подання звітності користуються мережею. В Ірландії популярність має служба доходів онлайн, яка дозволяє сплатити податки та збори у будь-який час доби. Німеччина є однією з перших країн, що в 1997 р. прийняла Закон «Про електронний цифровий підпис». Податкові декларації електронною поштою в Німеччині здають з 1999 р. Тому законодавство у цій сфері значною мірою служить зразком для інших держав Європи. Програму для подання електронної звітності можна придбати у компаній, що розробляють

програмне забезпечення. Ці фірми безкоштовно одержують від податківців так зване програмне ядро, доопрацьовують його та поширюють серед фірм<sup>53</sup>. У США апробація системи подання електронної звітності через канали зв'язку вперше пройшла у 1986 р. Експеримент, що проводився за участю трьох міст, виявився настільки успішним, що наступного року в ньому брало участь вже близько десяти міст, а в 1988 р. – 14 штатів, спецоператору було відправлено 500 тисяч звітів. Через рік їх кількість досягла 2,5 мільйона. Податкові органи у США всіляко стимулюють платників до заповнення і подання декларацій в електронному вигляді. У 2011 р. прийнято мільярдну декларацію в електронному вигляді. У Чехії система електронного документообігу між громадянами й державою побудована за прикладом Великої Британії. У Чехії успішно функціонують більш як 50 продавців програмного забезпечення, що не обов'язково є його розробниками. Більш як чверть з них – приватні особи (підприємці), і деякі є одночасно агентами (спецкур'єрами). При цьому, обов'язково дотримується принцип єдиного формату, у якому мають формуватися документи, що подаються, незалежно від того, яке саме програмне забезпечення використовується<sup>54</sup>. Вивчаючи міжнародний досвід застосування електронної форми звітності, констатуємо той факт, що майже у всіх державах фіскальні служби визначають форми подання звітності, а у більшості держав ще й чітко регламентують для яких груп платників і у якому вигляді має подаватись звітність.

В Україні підставою для прийняття податкового документа в електронному вигляді є: його відповідність затвердженому стандарту; підтвердження електронним цифровим підписом (ЕЦП) платника податків та його посадових осіб; чинність відповідного посиленого сертифіката ключа під час накладання ЕЦП (підтверджується за допомогою позначки

<sup>53</sup> Ткачик Ф. П. Податкове консультування : навч. посіб. / Ф. П. Ткачик. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 252 с.

<sup>54</sup> Світовий досвід модернізації податкової служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/mijnarodniydosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/mrdosvid/>.



часу, отриманої від акредитованого центру сертифікації ключів, або якщо до моменту одержання електронного документа строк дії відповідного сертифіката не був закінчений або відповідний сертифікат не був скасований/блокований).

Важливо пам'ятати, що для електронного документа передбачено три стани: «Звітний», «Новий звітний» та «Уточнюючий». Документ з кодом «Звітний» створюється першим у звітному періоді і може бути у звітному періоді лише один. «Новий звітний» – документ, що уточнює показники раніше поданого документа з кодом «Звітний». Його подають до закінчення граничного строку подання, а отже, він не призводить до нарахування штрафних санкцій за допущене у звітності з кодом «Звітний» заниження податкових зобов'язань. Таких документів з кодом «Новий звітний» у звітному періоді до закінчення граничних строків подання звітності може бути кілька. Нарешті, «Уточнюючий» – документ, в якому відбувається виправлення показників попередньої звітності з кодом «Звітний» або «Новий звітний», проте його подають вже після закінчення граничного строку подання звітності, і він включає в себе необхідність сплатити самоштраф за заниження податкових зобов'язань. Уточнюючих документів у звітному періоді може бути кілька<sup>55</sup>.

Після того як платник відправив податковий документ в електронному вигляді органи ДФС проводять його розшифрування, перевірку цифрового підпису та відповідності електронного документа затвердженому формату.

Наступний етап – платнику приходиться перша квитанція, яка є підтвердженням передачі його звітів засобами телекомунікаційного зв'язку. Ця квитанція надсилається на електронну адресу, з якої було надіслано податкову звітність. Якщо перша квитанція не надійшла, то податковий документ вважається неодержаним.

---

<sup>55</sup> Деркач Т. Електронна звітність: деякі нюанси формування та подання [Електронний ресурс] / Тетяна Деркач. – Режим доступу : [http://www.buhgalteria.com.ua/Hit\\_ua.html?id=4630](http://www.buhgalteria.com.ua/Hit_ua.html?id=4630).

Про те, що податкові документи прийняті та з ними все гаразд, свідчить друга квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, в якій визначаються реквізити прийнятого документа, відповідність податкового документа затверженому формату, результати перевірки цифрового підпису, інформація про платника податків, дата та час приймання, реєстраційний номер, податковий період, за який подається податкова звітність, та дані про відправника квитанції.

Якщо надіслані податкові документи сформовано з помилкою, то платнику податків надсилається друга квитанція із зазначенням причин неприйняття. Датою та часом надання податкового документа в електронному вигляді до органів ДФС є дата та час, зафіксовані у першій квитанції. Якщо платник податків надіслав кілька примірників одного податкового документа (у разі виправлення, неотримання першої квитанції тощо), то оригіналом вважається електронний документ, що надісланий останнім до закінчення граничного терміну встановленого законодавством для подання податкової звітності за умови, що його було сформовано правильно, прийнято до бази даних контролюючого органу та платнику податків надійшла про це друга квитанція<sup>56</sup>.

Податкова звітність в електронному вигляді, отримана органами ДФС пізніше встановленого терміну, вважається поданою з порушенням терміну.

Сервісний підхід до організації роботи фіскальних органів враховує інтенсифікацію переходу на електронне декларування та звітування. Проте незважаючи на спосіб подання податкової звітності, вона обов'язково має відповідати встановленій формі, а головне бути вчасно поданою (залежно від виду податкового звітного періоду), а також вчасно необхідно оплатити зобов'язання, якщо вони виникли за результатами діяльності в звітному періоді. В контексті цього запропоновано групування основних вимог щодо терміну подання подат-

<sup>56</sup> Електронна звітність та вимоги до неї (за матеріалами ГУ ДФС у Рівненській області) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rv.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-167377.html>.

кової декларації (розрахунку) і сплати основних податкових платежів<sup>57</sup> (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

### Вимоги щодо терміну подання податкової звітності та сплати деяких податкових платежів

Податковий період	Термін подання податкової звітності	Термін сплати податків (зборів)
1	2	3
<i>Податкова декларація з податку на додану вартість</i>		
Місяць	протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації
Квартал	протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу (півріччя)	
<i>Податкова декларація з податку на прибуток підприємства</i>		
Квартал	протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання податкової декларації
Рік	Починаючи зі звітності за 2015 рік декларацію подаватимуть до 1 червня наступного за звітним роком.	
<i>Податкова декларація з акцизного податку</i>		
Місяць	Протягом 20 днів після закінчення звітного місяця	<u>Виробники підакцизних товарів</u> – протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання податкової декларації; <u>Виробники алкогольних напоїв</u> – при придбанні марок акцизного податку; <u>Виробники підакцизних товарів з давальницької сировини</u> – не пізніше дати відвантаження готової продукції переробником; <u>Імпорт підакцизних товарів</u> – до або в день подання ВМД.
<i>Податкова декларація про майновий стан і доходи</i>		

<sup>57</sup> Терміни подання звітності та сплати податків. Відповідальність за порушення термінів здачі звітності та сплати податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pomichnyk.org/publikatsiji/terminy-podannya-zvitnosti-ta-splyaty-podatktiv-vidpovidalnist-za-porushennya-terminiv-zdachi-zvitnosti-ta-splyaty-podatktiv.html>.

## Продовження табл. 4.5

1	2	3
Рік	фізичні особи – підприємці, які перебувають на загальній системі подають декларацію про майновий стан і доходи до 10 лютого 2016 року. Громадяни та особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, подають декларацію про майновий стан і доходи за результатами 2015 року до 01 травня 2016 року.	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання податкової декларації
<i>Податкова декларація збору за спеціальне використання води</i>		
Квартал	протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації
<i>Податковий розрахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів</i>		
Квартал	протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації
<i>Податкова декларація з фіксованого сільськогосподарського податку</i>		
Рік	До 1 лютого	Щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах: (I, II квартал – 10 %; III – 50 %; IV - 30 %).
<i>Податкова декларація з екологічного податку</i>		
Квартал	протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації

Джерело: складено автором на основі<sup>58</sup>.

Подання податкової звітності в електронному вигляді є надзвичайно важливим кроком у взаєморозумінні й налагодженні партнерських стосунків між фіскальними органами та платниками податків. Звітуючи в електронному вигляді платник податків має ряд переваг<sup>59</sup>:

– економію робочого часу платників податків, а також власних коштів на придбання бланків звітних документів (немає необхідності відвідувати фіскальний орган, купувати бланки звітності);

<sup>58</sup> Терміни подання звітності та сплати податків. Відповідальність за порушення термінів здачі звітності та сплати податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pomichnyk.org/publikatsiji/terminy-podannya-zvitnosti-ta-splaty-podatkov-vidpovidalnist-za-porushennya-terminiv-zdachi-zvitnosti-ta-splaty-podatkov.html>.

<sup>59</sup> Лера О. В. Податкова звітність: складання та подання [Електронний ресурс] / О. В. Лера. – Режим доступу : [http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik\\_138/31.pdf](http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_138/31.pdf).

– звітність, надіслана до фіскального органу електронною поштою через мережу Інтернет із застосуванням посилених сертифікатів ключів електронного цифрового підпису, не потребує дублювання на паперових носіях, а також їх зберігання;

– уникнення витрачання часу у чергах до податкового інспектора або відділу прийому звітності при поданні звітності, оскільки достатньо її лише сформулювати в електронному вигляді за допомогою спеціальних програм та передати через мережу Інтернет до відповідного підрозділу ДФС України;

– гарантію автоматичної перевірки підготовлених документів на наявність арифметичних помилок та описок;

– суттєве скорочення термінів проведення перевірки щодо правомірності заявлених до відшкодування сум ПДВ та забезпечення своєчасного їх відшкодування платнику податку;

– оперативне оновлення форматів подання документів в електронному вигляді по телекомунікаційним каналам зв'язку (у разі зміни форм податкових декларацій, інших документів, які є підставою для нарахування і сплати податків, або при введенні нових форм декларацій платник податків автоматично отримує можливість оновлення версій форматів);

– інформацію щодо стану розрахунків щодо сплати податків та заборгованості перед бюджетом (фіскальні органи щомісячно висилають повідомлення про наявну заборгованість перед бюджетом);

– підтвердження доставки звітності (фіскальні органи висилають квитанцію про отримання податкової декларації каналами телекомунікаційного зв'язку);

– конфіденційність інформації;

– оперативність обробки отриманої інформації.

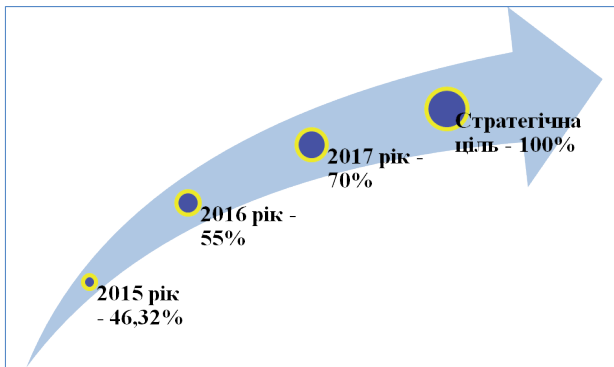
Незважаючи на вищенаведені переваги, електронна звітність має і недоліки. До них можна віднести такі, як:

– за програмне забезпечення та послуги з передачі даних фірмі потрібно платити, а це додаткові витрати;

– відправка електронної декларації в управління та підрозділи ДФС України залежить від стану технічної бази та ро-

боти інтернет-провайдера, але іноді відбуваються збої в програмі і тоді звітність може не надійти до фіскального органу;

- якщо при заповненні електронного формату бухгалтер припустився помилки, які програма не змогла виявити через збої, документ не пройде вхідний контроль;
- при оперативній звірці документів іноді виявляють розбіжності отриманих даних з тими, які були представлені через збої програмного забезпечення;
- також може виникнути ситуація, коли потрібно представити примірник звітності на папері зі штампом ДФС України тощо<sup>60</sup>.



**Рис. 4.10. Прогнозування частки податкових декларацій, поданих за допомогою електронних сервісів ДФС України**

Джерело: складено автором на основі<sup>61</sup>.

Тому налагодження оптимальних процесів електронно-го декларування та подачі звітних документів до фіскальних органів має мати високі пріоритети відповідно до сучасного, інноваційного розвитку економіки. З огляду на зазначене вище, відмітимо, що в перспективних планах державних органів управління податковою системою задекларовано про

<sup>60</sup> Рубейкін В. А. Подання електронної звітності в Україні: переваги та недоліки / В. А. Рубейкін // Агросвіт. – 2015. – № 23. – С. 69–71.

<sup>61</sup> Ключові показники ефективності для ДФС України [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Presentation%20KPI%20\\_%20Minfin.pdf](http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Presentation%20KPI%20_%20Minfin.pdf).

перехід до 100% подання звітності до фіскальних органів в електронній формі. Про це свідчить один з ключових показників ефективності для ДФС<sup>62</sup> від Міністерства фінансів України (рис. 4.10). Оскільки подання декларацій за допомогою електронних сервісів мінімізує імовірність помилки при заповненні та пришвидшує процес їх обробки ДФС, результат – зменшення людського фактору та можливостей для корупції

Поряд з цим, важливо констатувати, що не залежно від форми подання звітність вважається прийнятною в наступних випадках, а саме:

1) за наявності відзначки (штампу) органу ДФС на всіх аркушах, із яких складається декларація та за бажанням платника на її копії (у разі особистого подання), поштового повідомлення з відзначкою про вручення органу ДФС (у разі поштового відправлення); квитанції про отримання декларації органами ДФС (у разі електронного відправлення);

2) за відсутності повідомлення органу ДФС про відмову в прийнятті декларації, яке повинно бути надіслано платнику податків протягом п'яти робочих днів із дня отримання декларації засобами електронного зв'язку або поштою; трьох робочих днів із дня отримання декларації в разі особистого подання.

Логіка викладу інформації з окресленої в назві проблематики вимагає врахування ініціатив ДФС України в сфері налагодження сервісу «Електронний кабінет платника податків». Його сутність проявляється як персональне автоматизоване робоче місце платника, працювати в якому він може без використання спеціально встановленого клієнтського застосування.

Електронний кабінет є захищеним, персоналізованим та безпечним електронним сервісом, який надає безконтактні способи взаємодії платників податків та Державної фіскальної служби України з використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій. За допомогою даного сервісу платник податків має змогу:

<sup>62</sup> Ключові показники ефективності для ДФС України [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Presentation%20KPI%20\\_%20Minfin.pdf](http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Presentation%20KPI%20_%20Minfin.pdf).

- підготувати, заповнити та надіслати податкову звітність в електронному вигляді;
- переглядати дані про стан розрахунків з бюджетом (картки особових рахунків) тощо.

Резюмуючи результати даного наукового дослідження, слід наголосити на важливому нюансі – платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи несуть відповідальність за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності у вигляді штрафних (фінансових) санкцій, а саме:

- в розмірі 170 гривень, за кожне неподання (несвоєчасне подання) декларації (розрахунку) зазначені в одному акті;
- в розмірі 1020 гривень при повторному порушенні за несвоєчасне подання податкової декларації (розрахунку) платником податків незалежно від виду податку, за яке до такого платника протягом року вже було застосовано штраф за неподання (несвоєчасне подання) податкової декларації (розрахунку) та у період до одного року (до 365 або 366 днів для високосного року) винесено податкове повідомлення-рішення.

Передбачені законодавством зазначені штрафи не застосовуються у випадках, коли недостовірні відомості або помилки у податковій звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку виникли у зв'язку з виконанням податковим агентом вимог п. 169.4 ст. 169 Податкового кодексу та були вправлені відповідно до норм чинного законодавства.

Таким чином, з метою вдосконалення взаємовідносин між Державною фіскальною службою України і платниками податків створюються максимальні можливості для подання електронної податкової звітності. Подання податкової звітності в електронному вигляді має багато переваг як для платників податків, так і для фіскальних органів. Зокрема, для платників податків – це економія робочого часу, власних коштів на придбання бланків звітних документів, проведення автоматичної перевірки підготовлених документів на наявність арифметичних помилок та описок, оперативне оновлення форматів подання документів в електронному вигляді по телекомунікаційним каналам зв'язку тощо.



## **РОЗДІЛ 5 ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИЙ КОНТЕКСТ МИТНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ**

### **5.1. Європейський вектор торговельної та митної політики України**

Сьогодні Україна потребує сталого зростання економіки та підвищення добробуту населення. Досягти цю мету можливо шляхом європейської інтеграції через здійснення реформ та модернізації у багатьох сферах, приведення умов для бізнесу до європейських стандартів. Спрямованість вектору розвитку України на інтеграцію з Європейським союзом (ЄС) визначає пріоритети митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), зокрема зовнішньої торгівлі (ЗТ). Зовнішня торгівля будь-якої держави є невід'ємною складовою національної економіки, тому кожна держава приділяє особливу увагу її розвитку, адже конкурентоспроможність національної економіки на світовому ринку визначається комплексом заходів, які ефективно впливають на регулювання торгових потоків.

Інтеграція України у світову економіку та залежність її соціально-економічного розвитку від тенденцій розвитку світогосподарських процесів вимагає від України цілісної та ефективної митної політики як інструменту реалізації власних національних економічних інтересів у глобальній економіці. Ефективною можна вважати митну політику держави, яка спрямована на захист національного товаровиробника за одночасного забезпечення конкурентних позицій вітчизняних товарів на світовому ринку та динамічного розвитку ЗТ.

В умовах курсу європейської інтеграції, напрямки митної політики набувають особливого значення і зосереджуються на питаннях міжнародного співробітництва та впровадження в Україні світового досвіду митного регулювання. Курс України на інтеграцію до ЄС підтверджується підписанням та ратифікацією у 2014 році Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, коли відносини сторін почали розбудовуватися у якісно новому форматі політичної асоціації та економічної інтеграції, а з 1 січня 2016 року в Україні офіційно почала діяти поглиблена та всеохоплююча зона вільної торгівлі (ПВЗВТ) з ЄС.

Питання створення та функціонування зони вільної торгівлі, правила лібералізації торгівлі товарами та послугами, процедури врегулювання торговельних суперечок тощо визначаються частиною IV Угоди про асоціацію між Україною та ЄС «Торгівля та питання, пов'язані з торгівлею». Митним питанням та сприянню торгівлі в розвитку двостороннього торговельного середовища між Україною та ЄС присвячено главу V розділу IV та додаток XV до Угоди про асоціацію. Глава V передбачає співробітництво з митних питань та у пов'язаних з митницею сферах, спрощення митних процедур і формальностей в напрямку спрощення і сприяння законній торгівлі та запобіганню і протидії шахрайству<sup>1</sup>.

Угода про асоціацію з ЄС вимагає модернізації торговельних відносин та впровадження низки положень митного законодавства ЄС. Відповідно до цього, зміни у митній сфері повинні стосуватися наступних напрямків<sup>2</sup>:

- спрощення процедур та автоматизація митної справи;
- скорочення часу митного оформлення товарів;
- розроблення механізму забезпечення можливості надання громадської оцінки керівникам митних органів з боку бізнес-спільноти та представників громадськості;

<sup>1</sup>Угода про асоціацію між Україною з однієї сторони, та Європейським союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їх державами-членами – з іншої [Електронний ресурс] // Режим доступу : [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00\\_Ukraine-EU\\_Association\\_Agreement\\_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf).

<sup>2</sup>Імплементация Угоди про асоціацію між Україною та ЄС у торговельній та бюджетно-податковій сферах / В. Філіпчук, А. Бочі, В. Поворозник, Я. Войтко [та ін. ] ; за ред. А. Бочі. – К. : Міжнар. центр персп. дослідж. – 2015. – С. 11.

- запровадження ефективної системи обміну інформацією між митними органами та компаніями;
- створення у структурі митних органів підрозділів митного пост-аудиту та посилення ролі відповідного напрямку роботи митних органів;
- створення системи оперативного реагування на випадки порушень в зоні діяльності митниць;
- забезпечення ефективного здійснення «громадського контролю»;
- вжиття заходів, направлених на недопущення та профілактику корупційних проявів серед працівників митних органів.

Лібералізація відносин з ЄС супроводжується низкою ризиків, пов'язаних, насамперед, з недоотриманням коштів в бюджет внаслідок змін у правилах торгівлі та відміні чи скороченні ставок ввізного мита. Відповідно до умов, запровадження ПВЗВТ – процес поступової лібералізації митного тарифу, який триватиме десять років, хоча для деяких українських товарів передбачені триваліші перехідні періоди. Згідно з досягнутими домовленостями, лібералізація охоплює більш ніж 97% тарифних ліній (або більше 95% обсягу двосторонньої торгівлі між Сторонами). При цьому скасування ввізних мит ЄС для більшості товарів відбудеться вже в перший рік дії Угоди (по 99% тарифних ліній), а Україна знижуватиме свої мита поступово впродовж 3 – 10 років<sup>3</sup> (табл. 5.1).

Як видно з табл. 5.1, з 2016 року Україна знизила середнє ввізне мито на промислові товари з 3,67% до 1,12%, а на продукцію сільського господарства та харчової промисловості – з 9,24% до 6,77%. В цілому, за 1 рік дії Угоди зменшення та обнуління мит зачепило 70% товарної номенклатури. На наступні роки мита на промислові товари поступово знижаться до нуля, але для частини сільськогосподарських товарів залишаться ненульовими. Крім того, відповідно до тексту Уго-

<sup>3</sup>П'ятницький В. Торгівля з ЄС в рамках поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі : роз'яснення переваг поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі (ЗВТ+) як невід'ємної частини Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС [Електронний ресурс] / В. П'ятницький, М. Хейліер. – Режим доступу : [http://donetskcci.com/images/LibraryEU/VII\\_Jevropu\\_krokom\\_rush.pdf](http://donetskcci.com/images/LibraryEU/VII_Jevropu_krokom_rush.pdf).

ди (стаття 78), сторонам забороняється запроваджувати адміністративні платежі, що мають дію, еквівалентну ввізному (імпортному) або вивізному (експортному) миту та зборам<sup>4</sup>, проте допускається стягнення платежів та зборів за послуги, надані за межами встановлених годин і в місцях інших, ніж ті, які визначені митним законодавством, на запит декларанта у зв'язку з імпортом чи експортом, про який ідеться, або за будь-яку формальність, необхідну для здійснення такого імпорту або експорту, причому вказані платежі та збори не можуть перевищувати вартість наданих послуг, не повинні розраховуватися на адвалорній основі та інформація щодо них має бути опублікована та знаходитися у широкому доступі.

Таблиця 5.1

### Зміна тарифного захисту України та ЄС в межах Угоди<sup>5</sup>

Найменування групи, розділу за УКТЗЕД	середня арифметична ставка ввізного мита					
	чинна		з моменту набуття Угодою чинності		11-й рік	
	Україна	ЄС	Україна	ЄС	Україна	ЄС
всього по Митному тарифу	4,95	7,6	2,42	0,5	0,32	0,05
по товарах груп УКТЗЕД 01-24 (сільське господарство)	9,24	19,8	6,77	0,6	1,38	0,24
по товарах груп УКТЗЕД 25-97 (промислові та перероблені сільськогосподарські товари)	3,67	3,9	1,12	0,5	0,00	0,0

<sup>4</sup>Угода про асоціацію між Україною з однієї сторони, та Європейським союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами з іншої [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00\\_Ukraine-EU\\_Association\\_Agreement\\_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf).

<sup>5</sup>П'ятницький В. Торгівля з ЄС в рамках поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі : роз'яснення переваг поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі (ЗВТ+) як невід'ємної частини Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС [Електронний ресурс] / В. П'ятницький, М. Хейліер. – Режим доступу : [http://donetskcci.com/images/LibraryEU/VII\\_Jevropu\\_krokom\\_rush.pdf](http://donetskcci.com/images/LibraryEU/VII_Jevropu_krokom_rush.pdf).

Поступове, протягом 10 років з боку України зниження ставок ввізного мита на окремі види товарів з ЄС повинне надати можливість вітчизняним виробникам подібних товарів адаптуватися до зростаючої іноземної конкуренції та стати стимулом помірною зростання імпорту цих товарів в Україну. У той же час зниження ставок ввізного мита з боку ЄС повинно стимулювати зростання обсягів експорту до ЄС та надати українським експортерам певну цінову перевагу на європейському ринку.

Незважаючи на те, що для більшості українських товарів мита скасовані, значна частина вітчизняних товарів не може потрапити на ринок ЄС, оскільки не відповідає європейським стандартам (санітарним і фітосанітарним вимогам, технічним регламентам, вимогам щодо безпечності харчових продуктів тощо). Для того, щоб експортувати промислову продукцію в ЄС, український виробник повинен провести випробування своєї продукції і отримати сертифікат якості в одній з країн ЄС. Відповідність національних товарів європейським стандартам є вимогою часу, яка дозволить підвищити їх конкурентоспроможність на зовнішніх ринках, але це вимагає чималих витрат часу та коштів. Приведення українського виробництва товарів до норм ЄС відкриє європейський ринок для національних товарів та спричинить позитивний вплив на розвиток вітчизняного бізнесу, який прагне працювати на цьому ринку в частині модернізації виробництва, зниження енергозатратності та собівартості продукції, підвищення її якості відповідно до стандартів безпеки та якості ЄС і, таким чином, розширення ринку збуту своєї продукції.

На сьогодні важко оцінити вплив ПВЗВТ на торгівлю і економіку України. Проте, як відомо, ще з квітня 2014 р. Євросоюзом в односторонньому порядку було запроваджено режим автономних торговельних преференцій (АТП) на товари, що походять з України як пільговий торговельний режим в межах розширеного пакету економічної та фінансової допомоги ЄС Україні.

Автономні торговельні преференції передбачали<sup>6</sup>:

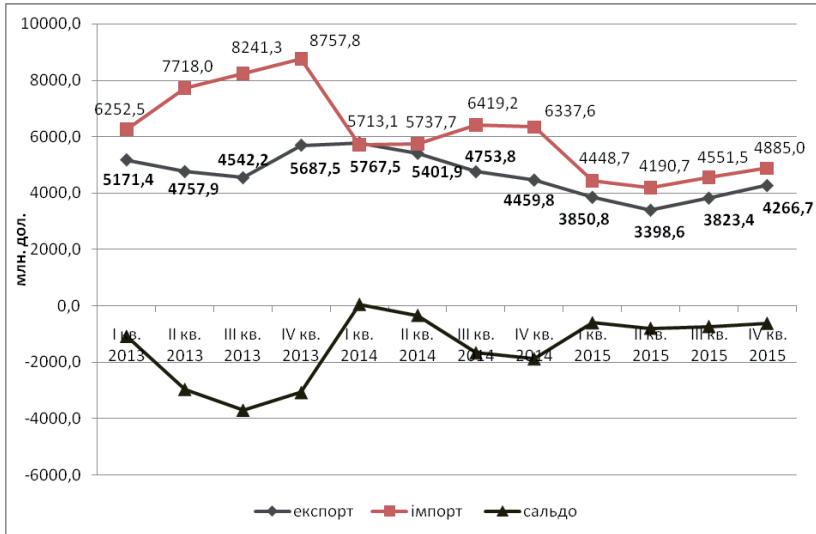
– скорочення або скасування ввізних мит на 94,7% від усього обсягу промислових товарів (товарні групи 25-97) та на 83,4% сільськогосподарських товарів та продуктів харчування (товарні групи 1-24);

– застосування нульових тарифних квот на деякі товари агропромислового комплексу.

Як видно з даних Державної служби статистики України (рис. 5.1), односторонній пільговий торговельний режим з боку ЄС з 2014 р. не спричинив феєричного зростання експорту з України до ЄС, оскільки протягом наданого ЄС преференційного торговельного режиму у вигляді АТП у 2014–2015 рр. Україна не використала багато експортних квот для постачань продукції в ЄС з огляду на те, що частина товарних позицій не мала відповідних сертифікатів, частина не вироблялася у великих обсягах, також виникли логістичні труднощі. Однак позитивний ефект від АТП у зовнішній торгівлі України з ЄС спостерігався в II кварталі 2014 р. коли вітчизняний експорт до ЄС зріс майже на 30%, проте вже з IV кварталу 2014 року почав відбуватися спад обсягів експорту і в I кварталі 2015 р. він зменшився майже на 33%. Така ситуація в зовнішній торгівлі України з країнами ЄС обумовлюється низкою причин як зовнішнього, (не надто сприятлива ситуація на зовнішніх ринках), так і внутрішнього характеру. Щодо внутрішніх причин скорочення зовнішньої торгівлі, варто виокремити політичну й економічну кризи, військовий конфлікт, повне або часткове виключення з прямої участі в системі зовнішніх економічних зв'язків підприємств цілих регіонів, що призвело до втрати значної частини виробничих потужностей та розриву виробничих зв'язків. Крім того, українські суб'єкти ЗЕД, більшість з яких працювало на ринках СНД, належним чином ще не адаптувалися до нових умов свого функціонування в європейському напрямку, і це є чи не най-

<sup>6</sup> Автономні торговельні преференції: Представництво України при Європейському Союзі та Європейському Співтоваристві з атомної енергії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukraine-eu.mfa.gov.ua/ua/ukraine-eu/trade-and-economic/atm>.

більша з перепон щодо виходу на європейський ринок, адже низький рівень національної конкурентоспроможності знижує економічні переваги від поглиблення інтеграції з ЄС.

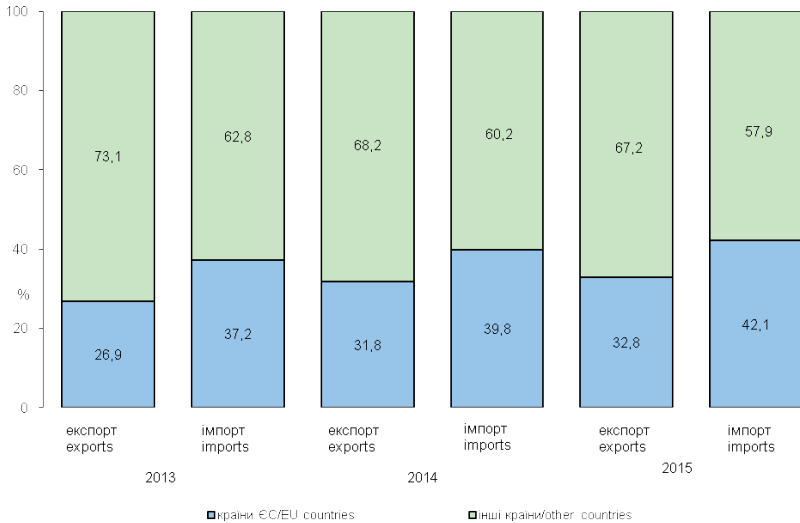


**Рис. 5.1. Зовнішня торгівля України з ЄС за 2013–2015 рр. (млн. дол.)**

Джерело: складено автором на основі<sup>7</sup>.

На тлі негативних зовнішніх та внутрішніх тенденцій співпраця України та ЄС, як видно з рис. 5.2, набуває все більшого значення для зовнішньої торгівлі нашої держави в напрямку збільшення частки зовнішньоторговельного обороту з країнами ЄС протягом 2013–2015 рр., питома вага якого склала 32%, 36% і 37% відповідно. Загалом лібералізація торгівлі з ЄС сприяє відкритості внутрішнього ринку, що може призвести до припинення діяльності неконкурентоспроможних суб'єктів господарювання, однак це може і стимулювати їх до пошуку інвестицій для впровадження інноваційного виробництва.

<sup>7</sup> Зовнішня торгівля України товарами та послугами у 2015 році : стат. зб. – К. : Держ. служба статистики України, 2016. – С. 19–20.



**Рис. 5.2. Питома вага експорту-імпорту країн ЄС в загальному обсязі зовнішньої торгівлі України за 2013–2015 рр.<sup>8</sup>**

Не варто сподіватися на швидке зростання зовнішньої торгівлі України, зокрема її експортної складової з початком дії ПВЗВТ. З моменту дії Угоди про вільну торгівлю між Україною та ЄС, статистика за I квартал 2016 року показує негативні тенденції у вартісних показниках щодо експорту-імпорту до країн ЄС, порівняно з аналогічним періодом 2015 року. Можемо відзначити, що експорт у I кварталі 2016 року скоротився на 122,1 млн. дол. і становив 3728,7 млн. дол. (у 2015 р. – 3850,8 млн. дол.), а імпорт – на 107,5 млн. дол. і становив 4341,1 млн. дол. (у 2015 р. – 4448,6 млн. дол.). На тлі загального скорочення зовнішньої торгівлі в останні роки, позитивним збільшення частки експорту до країн ЄС майже на 5% : у I квартал 2016 року він складав 38,5%, тоді як за I квартал 2015 р. – 33,7% від загального обсягу експорту. Так само зросла частка імпорту

<sup>8</sup> Співробітництво між Україною та країнами ЄС у 2015 році : стат. зб. – К. : Держ. служба статистики України, 2016. – С. 15.



з країн ЄС майже на 3% : з 41,4% у I кварталі 2015 року, до 44,4% у I кварталі 2016 р. у загальному обсязі імпорту<sup>9</sup>.

Перевищення обсягів експорту над імпортом протягом тривалого часу є тривожним симптомом для української економіки і вимагає пошуку стратегій для реального розвитку експортноорієнтованого виробництва, що спеціалізується на конкурентній продукції з високою доданою вартістю, адже Україна і надалі залишається сировинним та агарним експортером. За січень-травень 2016 року найбільше у загальній товарній структурі українського експорту складали продукти рослинного походження – 21,4% (з них зернові культури – 17%), жири та олії тваринного або рослинного походження – 11,7%, готові харчові продукти – 6,3% (з них залишки і відходи харчової промисловості – 3%), а також недорогоцінні метали та вироби з них – 22,8% (з них чорні метали – 19%), мінеральні продукти – 7,3%, продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості – 4,4%, машини, обладнання та механізми; електротехнічне обладнання – 10,4%<sup>10</sup>.

Як варіант стабілізації економіки України та механізм підвищення її конкурентоспроможності варто розглядати політику імпортозаміщення. Щодо розвитку імпортозаміщення, то воно повинно зосереджуватися на забезпеченні внутрішнього попиту, тобто імпортозамінні товари повинні бути конкурентними та відповідати світовому технологічному рівню. Крім того, політика імпортозаміщення повинна бути виваженою, обґрунтованою та спрямованою на нарощування промислового та технологічного потенціалу, зниження залежності від коливань зовнішньоекономічної кон'юнктури та розвитку внутрішнього ринку, тому імпортозаміщення доцільно здійснювати в декількох найважливіших галузях, які вже

<sup>9</sup> Зовнішньоторговельний баланс України у I кварталі 2016 р. : експрес-вип. Держ. служби статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu\\_u/zed.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/zed.htm).

<sup>10</sup> Товарна структура зовнішньої торгівлі у січні–травні 2016 року [Електронний ресурс] / Офіційна інформація Державної служби статистики України, 2016 р. – Режим доступу : [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2016/zd/tsztt/tsztt\\_u/tsztt0516\\_u.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2016/zd/tsztt/tsztt_u/tsztt0516_u.htm).

мають в державі певний рівень технологічної готовності та достатньо розвинену інфраструктуру.

Серед пріоритетних напрямів імпортозаміщення можна визначити хімічну та нафтохімічну промисловість, зокрема підгалузі, що виробляють високотехнологічну наукоємну продукцію – фармацевтичне виробництво, мікробіологічна промисловість, виробництво пластмас, полімерів тощо та машинобудівний комплекс. Оскільки аналіз товарної структури імпорту у січні – травні 2016 року показав, що значна частка імпорту товарів традиційно припадала на мінеральні палива, нафту і продукти її перегонки – 16,7%, продукцію хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості – 16,6% (з них фармацевтична продукція – 4,3%). Імпорт машин, обладнання та механізмів складав 19,2% (з них електричних машин – 7,7%), пластмас, полімерних матеріалів та виробів з них – 7,6%, засобів наземного транспорту, (крім залізничного) – 7,1%<sup>11</sup>.

Поглиблення інтеграційних процесів та лібералізація торгівлі повинні узгоджуватися з адаптацією заходів підтримки внутрішнього ринку та стимулювання експорту через залучення державних та іноземних інвестицій, лібералізацію податкової політики, функціонування ефективної митної політики тощо для підвищення конкурентоспроможності національної економіки. Серед найбільш поширених та аналізованих в науковій та науково-практичній літературі методів стимулювання розвитку виробництва, насамперед експорто-орієнтованого, доцільно виділити:

- систему кредитного фінансування (надання державних гарантій та кредитів за пільговими ставками експортерам);
- податкові пільги (результатом яких має бути мінімальне податкове навантаження на експортерів);
- високоякісну робочу силу (створення державних спеціально-орієнтованих навчальних закладів, спеціалізованих центрів для сприяння розвитку перспективних ідей, надання

<sup>11</sup> Товарна структура зовнішньої торгівлі у січні–травні 2016 р. : Офіційна інформація Державної служби статистики України, 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2016/zd/tsztt/tsztt\\_u/tsztt0516\\_u.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2016/zd/tsztt/tsztt_u/tsztt0516_u.htm).

державних грантів для підготовки, перепідготовки та стажування кваліфікованих фахівців тощо);

– надання консультаційних послуг, проведення тренінгів (як спеціалізованими державними, так і приватними структурами як на платній, так і безоплатній основі) щодо залучення інвестицій, ведення зовнішньої торгівлі, супроводу бізнесу тощо.

На сьогодні Україна зацікавлена у сприятливому середовищі, яке спрощувало б доступ до зовнішніх ринків і забезпечувало б стабільні торговельні потоки на основі постійного підвищення конкурентоспроможності національної економіки. Тому ефективна державна підтримка розвитку виробництва та виходу національних товаровиробників на зовнішні ринки дасть змогу сформуванню нових можливостей для розвитку економіки України в умовах асоційованого членства в ЄС, при цьому витрати бюджету на таку підтримку компенсуються зростанням доходів від діяльності суб'єктів господарювання підтриманих державою, розширенням інфраструктури, збільшенням інвестицій тощо.

Зміни, що відбуваються у зовнішньоторговельній політиці України, пов'язані із закриттям одних зовнішніх ринків та відкриттям інших, спричиняють зміни в обсягах експорту та імпорту, а також зовнішньоекономічних партнерів. Хоча в останні роки ЄС стає одним з найбільших торговельних партнерів України, частка якого наближається до половини всього її зовнішньоторговельного обороту, використання потенціалу торгівлі та особливо виробничої кооперації з компаніями більшості європейських країн залишається на низькому рівні. Стабільне зростання економіки на основі реальних переваг від вільної торгівлі з ЄС вимагає активних дій не лише від уряду, а й національних виробників. ПВЗВТ дасть позитивний ефект у разі динамічної адаптації вітчизняного законодавства до європейського, виробників до міжнародних стандартів та вимог, а також виявлення ними особистої активності у просуванні своєї продукції та можливостей кооперації з партнерами в ЄС, адже економічна інтеграція полягає не лише

у лібералізації і відкритті ринків ЄС та України, взаємному збалансуванні торгівлі, а й гармонізації митної політики в напрямку посилення співпраці митних органів, взаємному визнанні сертифікатів уповноважених економічних операторів митними органами України та ЄС, єдиних підходах щодо митної оцінки товарів, перевагах застосування митних режимів переробки товарів в рамках виробничої кооперації з країнами ЄС тощо.

## **5.2. Сутність митних режимів як фіскальних інструментів митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності**

Розширення зовнішньоекономічних зв'язків між державами, збільшення товарообороту, процеси глобалізації та регіоналізації визначають необхідність встановлення відповідних режимів діяльності не тільки щодо окремих країн, окремих груп товарів чи суб'єктів господарювання, але й відповідно до цілої сукупності товарів, що переміщуються через митний кордон. Систематизація режимів у зовнішньоекономічній діяльності залежить від напрямів реалізації економічної політики та митної політики як важливої її складової.

На законодавчому рівні використовуються різні словосполучення: «митний режим», «режим найбільшого сприяння», «валютний режим», «пільговий режим», «спеціальний режим», «режим індивідуального ліцензування» тощо. Багатогранність поняття «режим» свідчить про його міждисциплінарність, про те, що воно використовується у різних галузях знань. З позиції державного регулювання, яке має свій зміст і межі, втручання держави повинно бути обмежено лише виконанням кардинальних задач розвитку суспільства для встановлення відповідного економічного порядку<sup>12</sup>. Це можливо лише через встановлення чітко визначених правил функціонування економічних суб'єктів, окремих галузей

<sup>12</sup> Финансово-регуляторные режимы стимулирования экономического развития: введение в экономическую режимологию : моногр. / В. И. Ляшенко ; НАН Украины, Ин-т пром-ти. – Донецк, 2012. – с. 50.

і ринків, а також видів діяльності як з боку держави, так і з боку суб'єктів господарювання.

З метою забезпечення диференційованого підходу до переміщення товарів і транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон, законодавством України передбачено, відповідно до світової митної практики, деталізовану класифікацію видів митних режимів. Кількість класифікованих кожною країною митних режимів не є закінченою. Залежно від потреби, кожна країна може застосовувати й інші митні режими при регулюванні зовнішньоекономічних відносин.

У митній практиці існують різні підходи до тлумачення терміну «митний режим» – проводиться розмежування між категоріями «митний режим» та «митно-правовий режим». Сутність митного режиму складають не тільки положення, які знайшли своє вираження в нормах права та, відповідно, є загальнообов'язковими, формально визначеними, охоронюваними державою. До нього, крім нормативно закріплених правил (положень), входять технічні та інші норми (наприклад, такий вид соціальної норми як корпоративна). Митно-правовий режим, в свою чергу, складається виключно з норм права, тобто є нормативно закріпленою частиною положень, що становлять зміст митного режиму.

Відповідно до Митного кодексу України (далі МКУ), митний режим – це 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 і обумовлюють їх використання після митного оформлення<sup>13</sup>. В той же час, митне законодавство України, так само як і наука, не містять понятійної презентації «митно-правовий режим». Науковці під терміном «митно-правовий режим» розуміють сукупність правових норм, що, залежно від заявленої мети переміщення товарів :

– визначають порядок такого переміщення;

<sup>13</sup> Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495%D0%B1-17/paran5#n5>.

- визначають умови перебування товарів та інших предметів на митній території чи поза митною територією держави;
- встановлюють коло прав та обов'язків учасників право-відносин, що при цьому виникають;
- обсяг митних процедур і зміст митних правил, що здійснюються фіскальними органами<sup>14</sup>.

Розмежування та точне законодавче закріплення термінів «митний режим» та «митно-правовий режим» значно полегшило б застосування та виключило б випадки підміни даних понять.

Економічній політиці держави властиві стимулювання і підтримка процесів глобалізації та регіоналізації, або навпаки, ускладнення дії сил, які їх прискорюють. Митна політика, як важлива складова економічної політики, також підпорядковується даному феномену. Саме глобалізація міжнародної торгівлі представляє рушійну силу, яка здатна змінювати філософію і функції митних режимів. Результатом цього виступає інший погляд на її значення, формування нових функцій і задач митної адміністрації – головного архітектора і регулятора зовнішньоекономічної діяльності. Тому митні режими, як встановлена правова регламентація функціонування об'єктів регулювання, встановлена інституційними нормами і забезпечена сукупністю легальних нормативних заходів, виступають інститутами стимулювання і обмеження ЗЕД.

Встановлення митних режимів залежить від формування та реалізації митної політики, яка визначає відповідні правила і операції, здійснювані декларантами під час митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів комерційного призначення. Від виду митного режиму залежать застосування заходів тарифної і нетарифної регуляції, справляння і звільнення від податків на міжнародну торгівлю та інших платежів.

---

<sup>14</sup>Бережна К. В. Митно-правовий режим транзиту в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право в процесі; фінансове право» / К. В. Бережна. – К., 2003. – С. 7.

При формуванні кожного митного режиму закладаються обмежувальні і стимулюючі заходи, тобто визначені умови, які дозволяють стимулювати деякі види діяльності, корисні для держави. Так, створення сприятливих умов у межах режиму транзиту дозволить поліпшити використання транзитного потенціалу України, сприятиме підвищенню поступлень від податків відносно використання доріг, трубопроводів, електромереж і тому подібне<sup>15</sup>.

Формування системи митних режимів передбачає узгодження інтересів суб'єктів ЗЕД і держави. Для суб'єктів – це виконання таких основних задач:

- 1) дотримання норм міжнародного законодавства;
- 2) захист економічних інтересів товаровиробників;
- 3) забезпечення виконання тарифних і нетарифних заходів.

3 позиції держави, формування митних режимів передбачає захист національних інтересів, поліпшення міжнародного статусу через ратифікацію міжнародних правових актів.

Митним режимам притаманна вибірковість та їх зміна, в залежності від цільового використання товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України. Відповідно до ст. 71 МКУ, декларант має право обрати митний режим, у який він бажає помістити товари з дотриманням умов такого режиму та у порядку, визначеному митним законодавством.

Для поміщення товарів у митний режим необхідно їх задекларувати та виконати відповідні митні формальності. При цьому, митні формальності, що здійснюються під час митного контролю та митного оформлення транспортних засобів, мають уніфікований характер, тобто не залежать від країни реєстрації або країни власника транспортного засобу, країни, з якої прибув цей транспортний засіб, або країни, куди він прямує, крім випадків, передбачених міжнародними актами в частині застосування санкцій та обмежень у торгівлі з окре-

<sup>15</sup> Финансово-регуляторные режимы стимулирования экономического развития : введение в экономическую режимологию : моногр. / В. И. Ляшенко ; НАН Украины, Ин-т пром-ти. – Донецк, 2012. – С. 220.

мими країнами. Все це дає можливість виокремити декілька властивих характеристик митного режиму, до яких, зокрема, відносяться:

- метою застосування митного режиму є виконання законодавства в сфері державної митної справи;
- призначення митного режиму – задоволення потреб громадян і підприємств у переміщенні товарів через митний кордон;
- митний режим діє щодо конкретного об'єкту – товару;
- кожен конкретний митний режим застосовується у типовій ситуації, обумовленій метою переміщення товару через митний кордон і очікуваними результатами такого переміщення;
- строк дії митного режиму закінчується, як правило, із досягненням мети переміщення товару через митний кордон<sup>16</sup>.

Таким чином, кожний окремий митний режим слід розглядати як певну систему правил, за якими застосовуються норми митного законодавства у конкретній (типовій) ситуації.

Митні режими покликані визначати умови переміщення та межі використання переміщуваних товарів через митний кордон держави. Головним чином митні режими встановлюють та визначають:

- умови і порядок переміщення товару через митний кордон країни залежно від мети його переміщення;
- умови оподаткування товарів при переміщенні через митний кордон;
- умови перебування товару на митній території чи поза нею;
- межі можливостей використання товару;
- права та обов'язки особи, що переміщує товар;
- вимоги до товару, який розміщується у даний конкретний режим;
- митний статус товарів під час дії і після завершення митного режиму<sup>17</sup>.

Таким чином, запровадження митних режимів зумовлено, в першу чергу, необхідністю надання процедурі перемі-

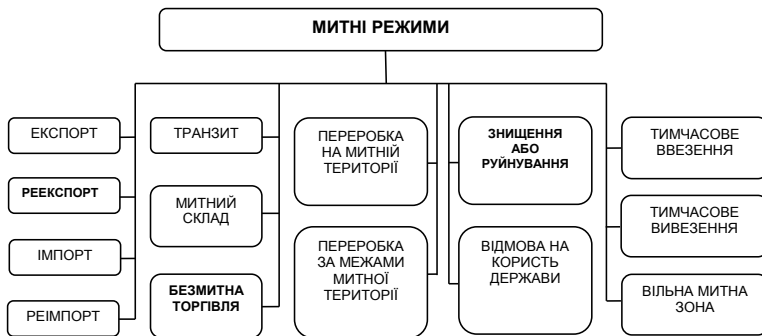
<sup>16</sup> Мельник М. В. Митний режим у системі адміністративно-правових режимів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Ptdu/2012\\_1/files/PD112\\_12.pdf](http://archive.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ptdu/2012_1/files/PD112_12.pdf).

<sup>17</sup> Там само.



щення товарів та транспортних засобів конкретного порядку з метою недопущення їх хаотичного ввезення та вивезення, а також з метою забезпечення можливості здійснення необхідних форм і обсягу митного контролю. Крім цього, застосування митних режимів дає можливість залежно від мети, терміну ввезення чи вивезення товарів або інших обставин, застосовувати до них різні заходи правового регулювання, що дозволяє враховувати потреби та інтереси суб'єктів ЗЕД.

При цьому, митний режим для кожного конкретного товару визначається насамперед його призначенням і передбачає обов'язкове виконання низки митних формальностей, у тому числі пов'язаних з митними платежами. Загальна схема класифікації митних режимів подана на рис. 5.3.



**Рис. 5.3. Загальна схема класифікації митних режимів**

Джерело: складено автором.

Кожний митний режим, в якому товар перебуває на митній території України, має свої особливості, але загальним є правило, що за суворе дотримання режиму несе відповідальність власник товару. Він повинен своєчасно повідомити митний орган про зміни, які він сам бажає зробити, або які відбулися з його товаром усупереч його бажанням (форс-мажорні обставини – непереборна сила пошкодила або знищила товар).

Оскільки поміщення товарів у митний режим здійснюється шляхом їх декларування та виконання митних формальностей, то, зазвичай, митний режим, у який поміщено товари, може бути змінено на інший за умови дотримання заходів тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, встановлених відповідно до законодавства для товарів, що поміщуються у такий інший митний режим.

Зміни митного режиму ґрунтуються на економічних відносинах, оскільки при поміщенні в різні митні режими до товарів застосовуються різні умови оподаткування. Зміна митного режиму допускається за умови виконання всіх належних митних формальностей щодо нового митного режиму, дотримання вимог законодавства щодо тарифних і нетарифних заходів регулювання та подання митному органу, для здійснення митного контролю та митного оформлення товарів відповідних документів, що підтверджують змінений митний режим.

Характерною ознакою для всіх митних режимів є залежність застосування конкретного режиму від мети переміщення товару. Саме мета переміщення товарів визначає й особливі ознаки, притаманні лише обраному митному режиму. Разом з тим, це не єдина ознака митного режиму. Його можна визначити як правовий режим, що виражається в певному сполученні адміністративно-правових і фінансово-правових засобів митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, встановлених митним законодавством з метою регламентування відносин, що виникають у зв'язку з переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон України, між митницями ДФС та особами, що їх переміщують<sup>18</sup>.

В основі виокремлення митних режимів лежить низка так званих режимоутворюючих ознак:

- походження товару;
- напрям переміщення товару;
- сплата митних платежів, а також надання митних і податкових пільг та преференцій;

<sup>18</sup> Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти: моногр. / І. Г. Бережнюк. – Дніпропетровськ: Акад. мит. служби України, 2009. – С. 279.

- поміщення під митний режим безпосередньо в силу закону або лише з дозволу митниці ДФС;
- строк перебування товару під митним режимом;
- статус товару після завершення митного оформлення.

Кожний митний режим має свою внутрішню структуру (рис. 5.4), яка розкриває його зміст і являє собою умови, вимоги та обмеження даного митного режиму<sup>19</sup>. Якщо розглядати зміст конкретного митного режиму через внутрішню структуру, то, безумовно, існують умови його застосування, які спричиняють можливість поміщення під нього товарів і транспортних засобів.



**Рис. 5.4. Внутрішня структура і складові митного режиму**

Джерело: складено автором.

<sup>19</sup> Герчаківський С. Д. Митна справа : навч. посіб. / С. Д. Герчаківський, О. Б. Дем'янюк. – Тернопіль : Екон. думка, 2011. – 148 с.

Багато митних режимів мають прями чи непрямі заборони і обмеження на здійснення з товарами або транспортними засобами комерційного призначення певних дій (наприклад, заборона відчуження чи обмеження використання товарів). Усі режими містять певні вимоги – дії, зі здійсненням яких пов'язана можливість завершення митного режиму.

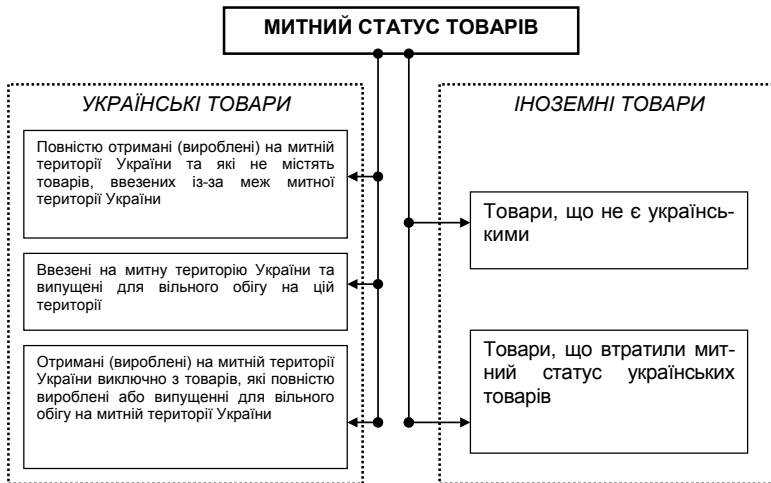
Особа, що переміщує товари і транспортні засоби комерційного призначення через митний кордон України, має право обрати будь-який з передбачених митних режимів або змінити його на інший незалежно від характеру, кількості, вартості, країни походження товарів і транспортних засобів і зафіксувати обраний режим при оформленні митної декларації.

Кожен товар, що поміщується у відповідний митний режим, набуває один із двох митних статусів: український чи іноземний. Усі товари на митній території України (за винятком територій вільних митних зон) вважаються такими, що мають статус українських товарів, якщо не встановлено, що такі товари не є українськими. Митний статус товарів – це належність товарів до українських або іноземних<sup>20</sup>. Критерії розподілу митного статусу товарів подано на рис. 5.5.

Товари, повністю отримані (вироблені) на митній території України, не мають митного статусу українських товарів якщо вони отримані (вироблені) з товарів, які не перебувають у вільному обігу на митній території України. Таке положення стосується продукції, яка виготовлена на митній території України на умовах митного режиму переробки на митній території.

Умови перебування товарів, транспортних засобів комерційного призначення у відповідному митному режимі, обмеження щодо їх використання, застосування заходів тарифного та нетарифного регулювання ЗЕД визначаються законодавчими актами з питань державної митної справи та у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

<sup>20</sup> Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495%D0%B1-17/paran5#n5>.



**Рис. 5.5. Критерії віднесення до митного статусу товарів**

Джерело: складено автором.

При виборі митного режиму суб'єктом ЗЕД надаються обґрунтування доцільності його обрання, на що впливають наступні фактори: 1) мета ввезення товару і економічна доцільність обрання митного режиму; 2) наявність підтверджуючих і дозвільних документів; 3) характер зовнішньоекономічної операції; 4) шляхи переміщення товару митною територією України; 5) платоспроможність і перспективи використання товару. В цілому, механізм реалізації митного режиму ґрунтується на чітко визначених процедурах митного контролю та митного оформлення, використанні тарифних і нетарифних заходів, сучасних інструментів митного контролю – митний пост-аудит і система управління ризиками.

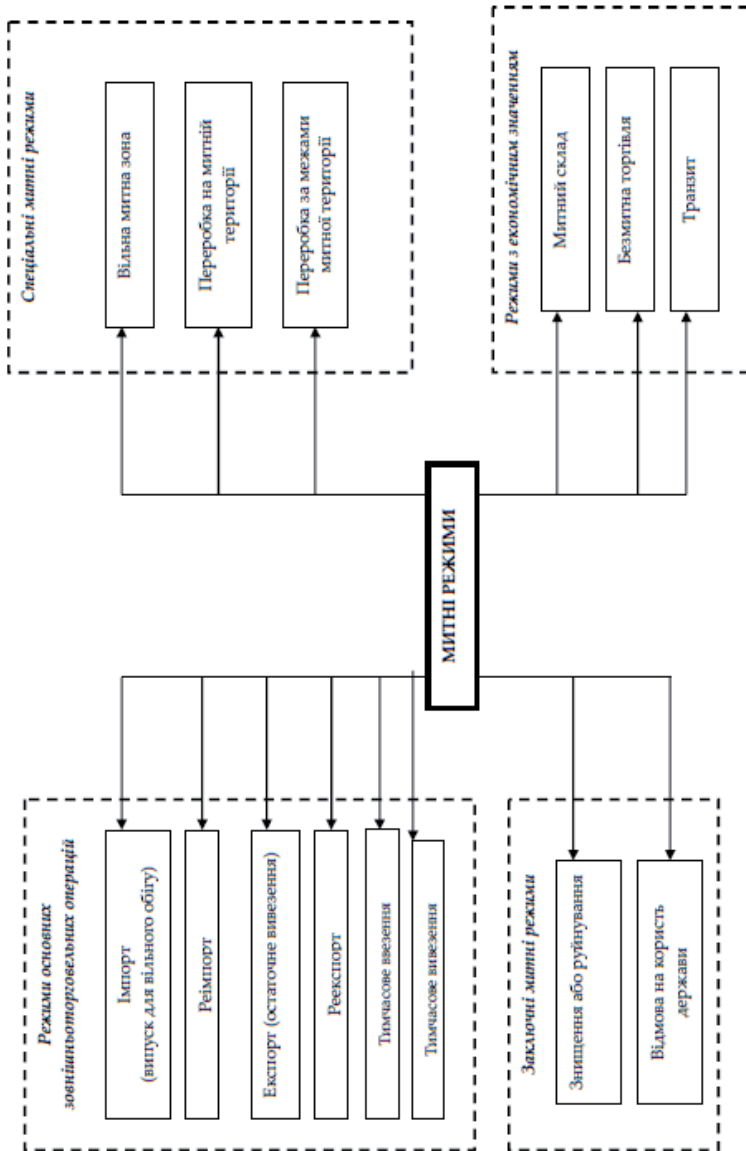
Кожна держава самостійно формує систему митних режимів і встановлює їх класифікацію, формуючи обмежувальні та стимулюючі дії, пов'язані з кожним режимом. В Україні, відповідно до митного законодавства, встановлено власну систему митних режимів, які є запозиченими зі світової практики і адаптовані до умов ведення зовнішньоекономічної діяльності в країні.

Залежно від ролі і значення, виділяють декілька груп митних режимів. Таке розмежування має юридичне підґрунтя та зумовлено більш глибоким розумінням їх значення у механізмі митного регулювання і більш детального вивчення різних аспектів економічної і правової реалізації. Типова систематизація передбачає виділення чотирьох класифікаційних груп: 1) режими основних зовнішньоторговельних операцій; 2) режими з економічним значенням; 3) заключні митні режими; 4) спеціальні митні режими.

Таким чином, при переміщенні товарів через митний кордон слід обирати митний режим, який найбільше підходить для використання переміщуваних товарів. Заявлення митного режиму є обов'язковою умовою, від чого залежить застосування тарифних і нетарифних заходів регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а також особливостей здійснення процедури митного оформлення і провадження митного контролю. Систематизація митних режимів відображена на рис. 5.6.

В першу групу об'єднано режими, які застосовуються до основного обсягу зовнішньоекономічних операцій, пов'язаного як з продажем товарів на митній території України суб'єктами ЗЕД, так і за її межами. Головним чином вони пов'язані з проданими товарами українським суб'єктам господарювання для задоволення їх власних виробничих потреб, а також продажем товарів національного виробництва на зовнішніх ринках. Крім того, дана група об'єднує режими, які передбачають тимчасове використання товарів на території України або за її межами з умовним повним чи неповним звільненням від сплати митних платежів.

Окремо слід відмітити митні режими реімпорту та реекспорту, які відповідно виступають зворотним ввезенням і вивезенням товарів у режимах експорту та імпорту (випуску у вільний обіг). Застосування даних режимів передбачає звільнення від митних платежів і застосування заходів нетарифного регулювання ЗЕД. Такі режими можуть бути застосовані до товарів, що переміщуються через митний кордон, а також тих, які зберігаються під митним контролем або поміщені в інший митний режим.



**Рис. 5.6. Систематизація митних режимів відповідно до МКУ**

Джерело: складено автором.

До групи режимів з економічним значенням віднесено режими, у які поміщуються товари, переміщені через митний кордон, супутні здійснюваним конкретним операціям в інтересах відповідних осіб, надання їм чітко визначених послуг. У якості самостійного можна виділити режим транзиту товарів. Такий митний режим передбачає не придбання і не реалізацію товарів, а переміщення через митний кордон з метою переміщення території України та вивезення за її межі у встановлені строки.

Група спеціальних митних режимів встановлена для їх обрання виходячи з мети і обставин переміщення товарів. Зміст таких режимів зводиться до того, що ввезення товарів відбувається без сплати митних платежів, а також без застосування заходів нетарифного регулювання.

Заключні митні режими використовуються за умови припинення зовнішньоекономічних операцій у зв'язку з неможливістю чи неефективністю реалізації товарів на внутрішньому ринку.

З метою деталізації характеристик і властивостей, розглянемо деякі митні режими основних зовнішньоторговельних операцій – імпорт (випуск у вільний обіг) та експорт (остаточне вивезення).

Застосування митних режимів імпорту та експорту передбачає здійснення суб'єктами ЗЕД прямих і багатосторонніх контрактів, які передбачають перехід права власності на переміщені товари. Питання поміщення товарів у митний режим імпорту регламентовано главою 13 МКУ.

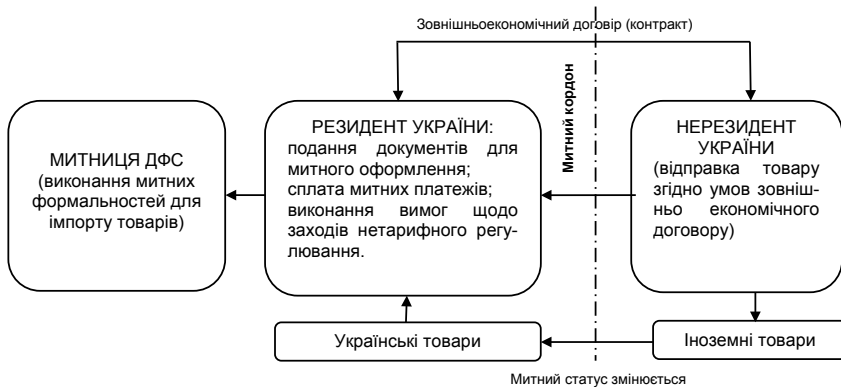
Згідно із визначенням, наведеним у МКУ, імпорт (випуск для вільного обігу) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України<sup>21</sup>. Вільний обіг – це обіг товарів, який здійснюється без обмежень з боку фіскальних органів<sup>22</sup>.

<sup>21</sup> Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495%D0%B1-17/paran5#n5>.

<sup>22</sup> Муратов І. Митний режим реімпорту / І. Муратов, І. Месеча. // Вісник Міністерства доходів і зборів. – 2013. – № 40. – С. 60.



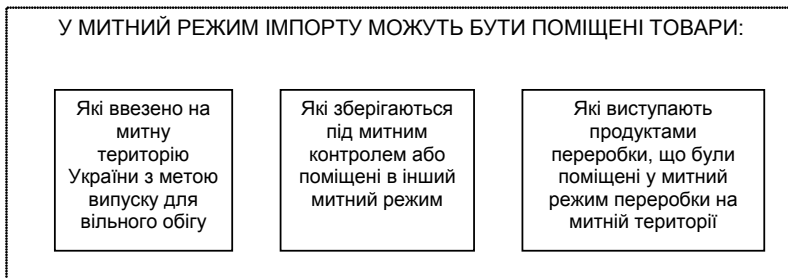
Загальна схема дії митного режиму «імпорт» показана на рис. 5.7.



**Рис. 5.7. Загальна схема дії митного режиму «імпорт»**

Джерело: складено автором.

Митний режим імпорту характеризується умовами поміщення товарів і транспортних засобів (рис. 5.8).



**Рис. 5.8. Умови поміщення товарів у митний режим імпорту**

Джерело: складено автором.

Для поміщення товарів у митний режим імпорту особа, на яку покладається дотримання вимог митного режиму, повинна:

1) подати митниці ДФС, що здійснює випуск товарів, документи на такі товари;

2) сплатити митні платежі, якими, відповідно до законів України, обкладаються товари під час ввезення на митну територію України в режимі імпорту;

3) виконати встановлені відповідно до закону вимоги щодо заходів нетарифного регулювання ЗЕД.

У випадках, коли іноземні товари після ввезення їх на митну територію України були пошкоджені або втрачені внаслідок аварії чи дії обставин непереборної сили або внаслідок протиправних дій третіх осіб, що підтверджується документально, за рішенням декларанта вони можуть бути заявлені митниці ДФС у митний режим імпорту в пошкодженому стані чи у фактичній кількості з додержанням щодо них встановлених відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання ЗЕД. При цьому, митні платежі справляються у повному обсязі у разі втрати товарів після ввезення їх на митну територію України внаслідок протиправних дій третіх осіб. За рішенням декларанта або уповноваженої ним особи такі товари можуть бути поміщені у інший митний режим.

Якщо до товарів, ввезених на митну територію України і випущених у вільний обіг за попередніми, тимчасовими або періодичними митними деклараціями встановлено заборони чи обмеження, їх поміщення у митний режим імпорту здійснюється відповідно до умов, які діяли на момент їх випуску у вільний обіг.

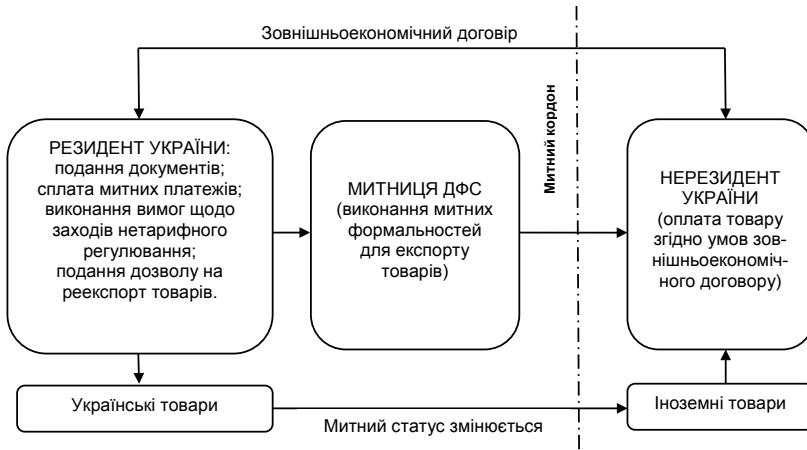
Товари, поміщені у митний режим імпорту, набувають статусу українських товарів. Підтвердженням даного статусу товарів є митна декларація, за якою ці товари випущені у вільний обіг.

Експорт (остаточне вивезення) – це митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення<sup>23</sup>. Загалом, експорт – це продаж товарів вітчизняного виробництва іноземним суб'єктам гос-

<sup>23</sup> Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495%D0%B1-17/paran5#n5>.

подарювання та вивезення їх за межі території України без подальшого ввезення.

Загальна схема дії митного режиму «експорт» показана на рис. 5.9.



**Рис. 5.9. Загальна схема дії митного режиму «експорт»**

Джерело: складено автором.

Митний режим експорту застосовується до товарів, що призначені для вивезення за межі митної території України, та до товарів, що вже вивезені за межі цієї території та перебувають під митним контролем, за винятком товарів, заборонених до поміщення у цей митний режим відповідно до законодавства. Для поміщення товарів у митний режим експорту, особа, на яку покладається дотримання вимог митного режиму, повинна:

- 1) подати митниці ДФС, що здійснює випуск товарів у митному режимі експорту, документи на такі товари;
- 2) сплатити митні платежі, якими відповідно до закону обкладаються товари під час вивезення за межі митної території України у митному режимі експорту;
- 3) виконати вимоги щодо застосування передбачених законом заходів нетарифного регулювання ЗЕД;

4) у встановлених законодавством випадках подати дозвіл на проведення зовнішньоекономічної операції з вивезення товарів у третю країну (реекспорт).

Встановлені заборони чи обмеження також суттєво впливають на вивезення товарів за межі митної території України. Це не розповсюджується на товари, поміщені в митний режим експорту за умов, що діяли на момент поміщення цих товарів, а також щодо фактично випущених товарів за межі митної території України за періодичними митними деклараціями. Крім того, відсутні вимоги щодо обов'язкового підтвердження прибуття експортованих товарів у пункт призначення за межами митної території України.

Товари, поміщені у митний режим експорту, втрачають статус українських товарів з моменту їх фактичного вивезення за межі митної території України. Таке положення застосовується і до товарів, які виготовлені з давальницької сировини за межами України, але у подальшому поміщені у режим експорту.

Отже, в загальному митні режими відображають комплекс взаємопов'язаних правових норм і митних процедур, що застосовуються до переміщуваних товарів через митний кордон або переміщуваних митною територією України. Особливості їх застосування залежать від досягнення суб'єктом ЗЕД економічної мети, зовнішньоекономічної операції та характеру використання таких товарів і транспортних засобів.

Підсумовуючи вищевикладене, приходимо до висновку, що митні режими як система заходів і засобів, які забезпечують комплексне застосування інструментів митного регулювання, виступають рушійною силою стримування або розвитку зовнішньоторговельних відносин. У даному контексті митні режими виступають засобом реалізації та самостійним елементом державної митної справи<sup>24</sup>. Митним режимам притаманна особливість, яка полягає у визначенні порядку правового регулювання та закріплення чітко визначених фінансових інструментів, що забезпечують вплив на функціонування сис-

<sup>24</sup> Малиновская В. М. Таможенные режимы: проблемы классификации / В. М. Малиновская // Таможенное дело. – 2006. – № 3.

теми державної митної справи у конкретній країні. Вплив безпосередньо здійснюється на ланцюжок поставки товарів через митний кордон держави або їх використання (здійснення операцій з ними) на чи за межами митної території.

### **5.3. Інтеграція України до Європейського Союзу: митні аспекти та економічні наслідки**

Сучасні глобальні тенденції економічного розвитку, посилення євроінтеграційних процесів здійснюють вагомий вплив на економіку України через подальшу лібералізацію зовнішньої торгівлі, спрощення умов міжнародного руху капіталу та робочої сили, входження національних суб'єктів господарювання до транснаціональних корпорацій, фінансового-промислових груп тощо. Зважаючи на зазначені процеси, зовнішньоекономічна політика України загалом та митна політика зокрема вимагають подальшого удосконалення та адаптації до вимог європейської спільноти.

Нині створення зони вільної торгівлі між Україною та Європейським союзом є досить значимим і актуальним питанням, оскільки від результатів його вирішення залежить формування стратегії економічного розвитку нашої держави. Як показує досвід країн-членів Європейського Союзу, саме етап приєднання відіграє одну з найважливіших ролей у процесі створення зони вільної торгівлі, формуючи фундамент для подальшої україно-європейської співпраці.

Проблеми формування зони вільної торгівлі між Україною та Європейським Союзом, а також перспективи економічної євроінтеграції нашої держави досліджували такі науковці як: Бураковський І., Годаванець О., Григорець Т., Дем'янюк О., Кобилянська А., Куценко К., Левченко З., Мовчан В., Мостовий Г., Савченко І, Сисенко Н., Чухай А., Фрей М. та ін. Однак подальшого дослідження потребують митні аспекти та наслідки входження України до Європейського Союзу із врахуванням соціально-економічної і політичної ситуації, що склалася в нашій державі.

Інтеграція України у світовий економічний простір відіграє важливу роль у розвитку національної економіки, створенні сприятливого середовища доступу національних товаровиробників до зовнішніх ринків та забезпеченні стабільних торговельних потоків на основі постійного підвищення конкурентоспроможності вітчизняного виробництва. Першим відчутним кроком у напрямку євроінтеграційного вектора розвитку, обраного нашою державою, стало членство у СОТ, що забезпечило підвищення рівня стабільності і прозорості торговельної політики України та можливість використовувати інструменти світової спільноти для вирішення торговельних суперечок. Поза тим, поглиблення регіональної інтеграції в різних напрямках може створювати додаткові можливості для лібералізації торгівлі, а отже, економічного розвитку.

Однією із найскладніших проблем стратегії зовнішніх економічних відносин України є визначення правильного співвідношення різних векторів у рамках курсу на входження країни у систему світогосподарських відносин. Як самостійна держава, що прагне до сталого економічного зростання та соціального розвитку, Україна обрала європейський вектор інтеграції, що визначає пріоритетні напрямки її сучасної зовнішньої та внутрішньої політики. Формальне закріплення елементів європейського вибору України було здійснено Постановою Верховної Ради України «Про основні напрями зовнішньої політики України» (1993 р.), яка визначила інтегрування в європейські та євроатлантичні структури основним пріоритетом зовнішньої політики України, а членство України в Європейському Союзі її перспективною метою<sup>25</sup>.

Перший крок у практичній реалізації стратегічного завдання української політики щодо європейської інтеграції було зроблено 14.06.1994 р. у Люксембурзі підписанням Угоди про партнерство і співробітництво, а також залученням нашої держави до співробітництва у сфері зовнішньої політики

<sup>25</sup> Про Основні напрями зовнішньої політики України : Постанова Верховної Ради України № 3360-ХІІ від 02.07.1993 р. (втратив чинність) Верховна Рада України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3360-12>.

та політики безпеки ЄС. Згідно згаданої угоди, зовнішньополітичним пріоритетом України було визначено набуття статусу асоційованого члена ЄС. На основі Стратегії інтеграції було розроблено загальнонаціональну програму заходів з інтеграції України до ЄС та низку відповідних галузевих програм. Загальнодержавна програма адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу визначила механізм досягнення Україною відповідності третьому Копенгагенському та Мадридському критеріям набуття членства в ЄС. Цей механізм включає адаптацію законодавства, утворення відповідних інституцій та інші додаткові заходи, необхідні для ефективного правотворення та правозастосування<sup>26</sup>.

Подальшим кроком у формуванні курсу на європейську інтеграцію України стало послання Президента України до Верховної Ради України про концептуальні основи стратегії економічного й соціального розвитку України на 2002–2011 рр., в якому створення передумов для набуття Україною повноправного членства в ЄС визначено одним із основних стратегічних пріоритетів нашої держави<sup>27</sup>.

16 вересня 2014 р. Верховна Рада України та Європейський Парламент синхронно ратифікували Угоду про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, яка законодавчо закріпила новий формат відносин, спрямований на створення поглибленої та всеосяжної зони вільної торгівлі (ЗВТ) Україна – ЄС та подальшу поступову інтеграцію України до внутрішнього ринку Євросоюзу. Економічна частина угоди передбачає створення ЗВТ Україна – ЄС та забезпечує співпрацю за різними напрямками, що переважно містяться у площині питань зовнішньоторговельної сфери (зокрема торгівлі товарами та

<sup>26</sup> Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» № 1629-IV від 18.03.2004 р. (редакція від 01.10.11 р.) / Верховна Рада України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>.

<sup>27</sup> Європейський вибір. Концептуальні засади стратегії економічного та соціального розвитку України на 2002–2011 рр.: Послання Президента України до Верховної Ради України від 30.04.2002 р. Верховна Рада України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/n0001100-02>.

послугами, митно-тарифного регулювання, інвестиційної та конкурентної політики, врегулювання суперечок)<sup>28</sup>.

Зовнішньоторговельні відносини між Україною та ЄС активізувалися більшою мірою після вступу України до СОТ у 2008 році, вийшовши на новий рівень після підписання Угоди про асоціацію з ЄС. Вплив створення ЗВТ із Європейським Союзом на економіку України можна виявити шляхом аналізу та оцінки показників зовнішньоторговельної діяльності України. На наш погляд, позиція країни на світовому ринку є одним із визначальних чинників її економічного розвитку та оцінюється, перш за все, обсягами здійснених зовнішньоекономічних операцій, що виражається через зовнішньоторговельний баланс. Це, в свою чергу, демонструє торговельний статус країни у світі та її можливість забезпечувати торговельних партнерів необхідними товарами, що відповідають міжнародним стандартам якості.

Частка ЄС у зовнішній торгівлі України товарами у 2015 році становила 40,86% у експорті та 34,13% у імпорті відповідно. Це свідчить про те, що ЄС є одним з основних торговельних партнерів України і має на неї значний вплив на міжнародній торговельній арені. Досліджуючи більш детально обсяги зовнішньої торгівлі між Україною та ЄС, можна констатувати, що впродовж 2011–2015 рр. динаміка експорту товарів у країни Європейського Союзу була переважно негативною (за винятком 2014 року). Так, у 2011 році обсяг реалізованих товарів з України у країни Європи склав 18,02 млрд. дол. США. У 2012 році аналізований показник зменшився приблизно на 5%, а у 2013 році відносно попереднього – на 2,2 %. У 2014 році спостерігалось незначне зростання експорту товарів до ЄС – до 17 млрд. дол. США, однак у 2015 році відновилася тенденція попередніх періодів та відбулося достатньо суттєве зменшення показника до 13 млрд. дол. США (на 1,7 млрд. дол. США або на 23,5% відносно 2014 року) (рис. 5.10).

<sup>28</sup> Українська дипломатична енциклопедія : у 2-х т. Т. 1. / редкол. : Л. В. Губерський (голова) та ін. – К. : Знання України, 2004. – С. 466.



Що стосується імпорتنих операцій з країн Європейського Союзу до України, то їх обсяги суттєво перевищили експорт – в 1,4 рази у 2011 р., в 1,6 рази – в 2013 р. та в 1,2 рази у 2015 році. Показник величини імпорту в 2011 році становив 25,8 млрд. дол. США, протягом наступних двох років зростав приблизно рівними темпами та у 2013 році досяг 27,05 млрд. дол. США. В наступних періодах динаміка аналізованого показника була негативною, а темпи скорочення суттєво перевищили темпи його приросту у 2011–2013 рр. Так, у 2014 році обсяги імпорту України до ЄС становили 21,1 млрд. дол. США, що приблизно на 6 млрд. дол. США менше ніж у попередньому році. У 2015 році темпи скорочення показника склали 27,2 % відносно попереднього року.



**Рис. 5.10. Динаміка зовнішньої торгівлі України товарами з ЄС у 2011 – 2015 рр., млн. дол. США**

Джерело: складено автором на основі<sup>29</sup>.

Протягом 2011–2015 рр. Україна зберігала від’ємне сальдо зовнішньої торгівлі товарами з ЄС, розмір якого у 2013 році досяг 10,3 млрд. дол. США, однак вже у 2015 році – скоротився до 2,3 млрд. дол. США. Однак зменшення розміру від’ємного сальдо торгового балансу відбулося не за рахунок

<sup>29</sup> Товарна структура зовнішньої торгівлі України 2011–2015 рр. / Державна служба статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/zd/tstzt/tsztt\\_u/tsztt1315\\_u.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/zd/tstzt/tsztt_u/tsztt1315_u.htm).

зростання експорту, а через пришвидшення темпів скорочення імпорتنих операцій.

Перевищення обсягу імпорту над експортом, з одного боку, є негативним явищем для економіки нашої держави, оскільки надлишковий імпорт створює зайву конкуренцію для національного виробника. З іншого боку, за рахунок значного обсягу імпорту державний бюджет України суттєво наповнюється митними податками, які справляються при ввезенні на територію України іноземних товарів. Також варто зауважити, що, незважаючи на скорочення імпорту товарів, абсолютна динаміка показників бюджетних надходжень від митних платежів була позитивною, що свідчить про девальвацію національної валюти.

Про характер торговельних стосунків між Україною та ЄС свідчать не лише показники обсягів взаємних торговельних потоків, а й їх структура. У 2011 – 2015 рр. у експорті товарів збереглася негативна тенденція попередніх років, а саме – його сировинний характер (рис. 5.11). Так, більше половини усіх надходжень від експорту складають грошові потоки від реалізації двох основних товарних груп – продукції металургійного комплексу та аграрного сектору економіки.

До гірничо-металургійної продукції українського виробництва, що реалізується у країнах ЄС, належать руда та чорні метали. Сільськогосподарські товари представлені двома підгрупами – необробленою (пшениця, кукурудза, насіння соняшника) та обробленою (соняшникова олія) продукцією. Також вагоме місце у структурі експорту товарів з України посідають реактори ядерні, котли, електричні машини, які в сукупності становлять 10,3% від загальної кількості експортованих товарів.

На сьогодні господарська діяльність в нашій країні носить переважно екстенсивний характер, тобто орієнтована на використання природних ресурсів, зокрема корисних копалин та родючих ґрунтів. Частка високотехнологічного ресурсозберігаючого виробництва є мізерною, що і обумовлює

сировинний характер експорту України. До прикладу, у структурі експорту недорогоцінних металів та виробів з них 21,2% займають чорні метали, тобто сировина, і лише 2,4% готові вироби з металу. Отже, як на європейському, так і на світовому ринках, Україна залишається вигідним постачальником якісної та недорогої сировини, що для нашої держави є безперспективним і навіть небезпечним явищем, яке призводить до нераціонального використання економічного потенціалу.



**Рис. 5.11. Структура експорту товарів з України до ЄС у 2015 році, %**

Джерело: складено автором на основі<sup>30</sup>.

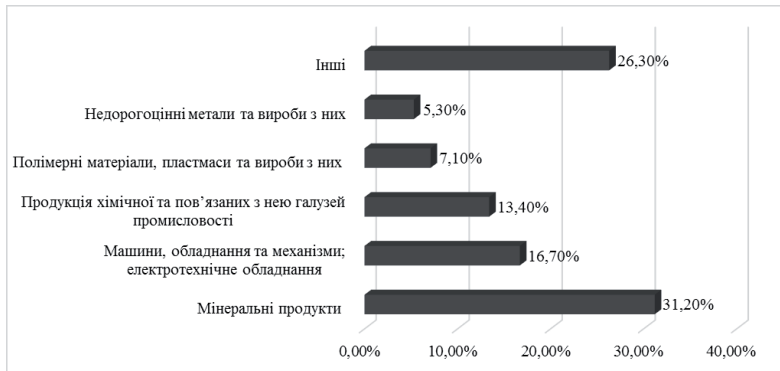
Зважаючи на зазначене, стратегічно важливим завданням для України є зміна структури виробництва і експорту товарів, переорієнтація на виготовлення продукції з високою часткою доданої вартості, налагодження наукоємного виробництва, впровадження ресурсозберігаючих технологій тощо.

Науково-технологічний прогрес і соціально-економічний розвиток породжують нові суспільні потреби і, як наслідок,

<sup>30</sup> Товарна структура зовнішньої торгівлі України 2011–2015 рр. / Державна служба статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/zd/tsztt/tsztt\\_u/tsztt1315\\_u.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/zd/tsztt/tsztt_u/tsztt1315_u.htm).

формують нові вимоги для їх задоволення. Свідченням цього є зростаючий попит на інноваційні, високотехнологічні та якісні види товарів, які не в змозі задовольнити відстала галузева й технологічна структура вітчизняної промисловості, через що національний ринок стає надзвичайно залежним від імпорту<sup>31</sup>.

Дослідження складу та структури імпорту дозволяє виокремити асортимент товарів, які не продукуються національним виробником, виготовляються у недостатній кількості, або ж виробництво яких є економічно не вигідним. У структурі імпорту товарів в Україну із країн Європейського Союзу найбільш вагому частку (31,2%) займають мінеральні ресурси та паливні матеріали, зокрема нафта, природний газ, продукти перегонки нафти та ін. (рис. 5.12). Така суттєва питома вага даної товарної групи пояснюється потребою нашої держави у додаткових енергетичних ресурсах як для промисловості, так і для населення.



**Рис. 5.12. Структура імпорту товарів з Європейського Союзу до України у 2015 році, %**

Джерело: складено автором на основі<sup>32</sup>.

<sup>31</sup> Мельник Т. Оцінювання впливу імпорту на проміжне і кінцеве споживання в Україні / Т. Мельник, К. Пугачевська // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 11 (149). – С. 63.

<sup>32</sup> Товарна структура зовнішньої торгівлі України 2011–2015 рр. [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу : [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/zd/tsztt/tsztt\\_u/tsztt1315\\_u.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/zd/tsztt/tsztt_u/tsztt1315_u.htm).

Окрім паливних матеріалів, до нашої держави ввозиться значний обсяг високотехнологічної продукції, зокрема машин та механізмів виробничого призначення (косарки, комбайни, промислові холодильники, електротехнічне обладнання та ін.) та споживчих товарів (побутова техніка, фототехніка тощо). Частка цієї товарної групи у структурі імпорту складає близько 17%. Вагомими складовими імпорту України є також автомобілі легкові та складні хімічні сполуки. Інші товарні позиції, які не виокремлено на рис. 5.12, займають близько 26% імпорту товарів в Україну із країн Європейського Союзу.

Найбільші надходження товарів (серед країн ЄС) здійснювались із Німеччини – 9,9% від загального обсягу імпорту (палива мінеральні, нафта і продукти її перегонки, механічні машини, засоби наземного транспорту, крім залізничного), Польщі – 5,6% (палива мінеральні, нафта і продукти її перегонки, електричні машини, пластмаси, полімерні матеріали), Італії – 2,8% (механічні машини, фармацевтична продукція, пластмаси, полімерні матеріали), Угорщини – 2,7% (палива мінеральні, нафта і продукти її перегонки, електричні машини, пластмаси, полімерні матеріали)<sup>33</sup>.

Європейський вектор інтеграції України відкриває додаткові перспективи не лише для вільного руху товарів і послуг, а й для активізації іноземного інвестування економіки нашої держави.

Як видно з рис. 5.13, у 2011 році в економіку України надійшло 49,4 млрд. дол. США прямих іноземних інвестицій, 79,7% з яких склали надходження з країн Європейського Союзу. У 2012 році збільшилися як абсолютні показники інвестицій із країн ЄС, так і їх частка у загальному обсязі інвестованих фінансових ресурсів. Така ж тенденція збереглася і у 2013 році – обсяг прямих іноземних інвестицій із країн Європейського Союзу становив 44,4 млрд. дол. США або 76,3% загального обсягу інвестицій. На наш погляд, така динаміка свідчить про зацікавленість іноземних інвесторів національними ринками та умовами господарювання, що склалися в

<sup>33</sup> Зовнішня торгівля України товарами за 2014 р. : експрес-вип. Держ. служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

Україні, а також їх впевненістю у можливості отримання прибутку від виробництва товарів чи надання послуг.



**Рис. 5.13. Прямі іноземні інвестиції з ЄС в Україну у 2011–2015 рр.**

Джерело: складено автором на основі<sup>34</sup>.

Однак у 2014–2015 рр. показники прямих іноземних інвестицій скоротилися, як загалом, так і з країн-учасниць ЄС. Від останніх у 2014 році в економіку України було інвестовано 35,6 млрд. дол. США, що на 19,8 % менше, ніж у попередньому році. У 2015 році негативна динаміка збереглася, а обсяг прямих іноземних інвестицій був найменшим за увесь аналізований період (43,4 млрд. дол. США загалом, в. т.ч. – 33,04 млрд. дол. США з країн-членів ЄС). Такі негативні тенденції пояснюються погіршенням інвестиційного клімату в Україні, першою причиною якого стало поглиблення політичної кризи в нашій державі, здійснення анексії Кримського півострова та створення штучного збройного конфлікту на Сході країни.

Основними іноземними інвесторами економіки України з-поміж європейських країн, які не припинили свою інвестиційну діяльність у 2015 р., є Кіпр – 11744,9 млн. дол. США, ФРН – 5414,3 млн. дол. США, Нідерланди – 5610,7 млн. дол.

<sup>34</sup> Прямі іноземні інвестиції країн світу в економіку України за 2011–2015 рр. [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу : [https://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu\\_u/zed.htm](https://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/zed.htm).

США, Австрія – 2402,4 млн. дол. США, Велика Британія – 1852,5 млн. дол. США, Франція – 1528,1 млн. дол. США та Італія – 972,4 млн. дол. США<sup>35</sup>.

На обсяги та структуру зовнішньої торгівлі України із Європейським Союзом суттєво вплинуло спрощення окремих тарифних і нетарифних обмежень та бар'єрів. Згідно Угоди про асоціацію між Україною та ЄС щодо окремих, найбільш чутливих для сторін товарів, передбачено безмитний доступ до ринків в межах певних тарифних квот. При цьому, не йдеться про обмеження обсягів імпорту, а лише про те, що імпорт зазначених товарів понад визначений обсяг підпадає під загальний режим імпорту, тобто оподатковується на загальних підставах. Зазначимо, що тарифна квота передбачає застосування дворівневого митного тарифу, пов'язаного з кількістю товару. В межах встановленого кількісного обмеження, при імпорті товарів до країн-членів ЄС з України, їх заданий обсяг може бути імпортований за «пільговою» (тобто нижчою) ставкою мита протягом певного періоду («ставка мита в межах квоти»).

Для України Європейським Союзом передбачено можливість використання нульової імпоротної ставки мита в межах встановленої тарифної квоти для тридцяти шести видів товарів, таких як: яловичина, свинина, баранина, м'ясо птиці, молоко, вершки, йогурти, зернові, висівки, мед, цукор, крохмаль, гриби, часник, виноградний та яблучний соки, вершкове масло, цигарки, етанол, яйця та альбуміни тощо. Повний перелік товарів, які підлягають квотуванню із зазначенням кодів товарної номенклатури ЄС, а також обсягами для увезення зі ставкою увізного мита 0%, визначений у доповненні до Додатка I-A розділу IV Угоди про асоціацію<sup>36</sup>.

<sup>35</sup>Прямі іноземні інвестиції країн світу в економіку України за 2011–2015 рр. [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу : [https://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu\\_u/zed.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu_u/zed.htm).

<sup>36</sup>Угода про асоціацію між Україною з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їх державами-членами з іншої сторони, від 27.06.2014 р. (редакція від 30.11.2015 р.) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011).

Тарифні квоти віднесено до компетенції Генерального директорату Європейської Комісії, відповідального за сільське господарство і розвиток сільських районів, а їх адміністрування здійснюється через систему імпорتنих ліцензій. Потенційні імпортери української продукції подають відповідну заявку на право здійснення імпорту (видачу ліцензії) до Генерального директорату Європейської комісії «Аграрні питання та розвиток сільської місцевості»<sup>37</sup>. Обсяги використання Україною тарифних квот в межах автономних торговельних преференцій ЄС за окремими товарними позиціями представлено у табл. 5.2.

Як видно з таблиці, найбільші за обсягом квоти у 2015 році передбачено для зернових, а саме: пшениці та пшеничного борошна (950000 тонн), кукурудзи та кукурудзяного борошна (400000 тонн), ячменю та ячмінного борошна (250000 тонн). Якщо для перших двох із згаданих товарних позицій квоти були використані повністю, то для ячменю на 77,7% у 2015 році та лише на 9,1% – у 2014 році. До товарних позицій, за якими тарифні квоти не використовувалися взагалі, належать: цукрові сиропи, гриби, оброблена продукція з молочних вершків, продукція з обробленого молока, сигари та цигарки.

Загалом, європейські митні тарифи достатньо низькі, а тому вони не можуть бути головним бар'єром для вітчизняних товарів на ринках Європейського Союзу. Значно серйознішою перешкодою є відмінності у технічних і санітарних стандартах, системах стандартизації і сертифікації, а також здійснення державного субсидування національних виробників урядами окремих європейських країн.

---

<sup>37</sup> Микольська Н. Як користуватися тарифними квотами. Короткий путівник для бізнесу [Електронний ресурс] / Н. Микольська // Європейська правда. – 2016. – 26 січ. – Режим доступу : <http://www.euointegration.com.ua/articles/2016/01/26/7043904/>.



Таблиця 5.2

**Обсяги використання Україною тарифних квот в межах автономних торговельних преференцій ЄС за окремими товарними позиціями у 2014–2015 рр.<sup>38</sup>**

Назва товару	Обсяг квоти, тонн	Використання			
		2015		2014	
		тонн	%	тонн	%
Пшениця м'яка, пшеничне борошно та гранули	950000	950000	100	950000	100
Кукурудза, кукурудзяне борошно та гранули	400000	400000	100	400000	100
М'ясо птиці та напівфабрикати з м'яса птиці	16000	16000	100	12360,025	77,3
Виноградний та яблучний соки	10000	10000	100	10000	100
Мед	5000	5000	100	5000	100
Цукор	20070	19851	98,9	521,92	2,6
Ячмінь, ячмінне борошно та гранули	250000	194237,5	77,7	22720,55	9,1
Крохмаль	10000	960,6	9,6	725,2	7,3
Часник	500	44	8,8	35,5	7,1
Етанол	27000	1215,9	4,5	0	0
Харчові продукти	2000	7,2	0,4	0,5	0,03
Цукрові сиропи	2000	0	0	0	0
Оброблена продукція з молочних вершків	300	0	0	0	0
Гриби	500	0	0	0	0
Продукція з обробленого молока	2000	0	0	0	0
Сигари та цигарки	2500	0	0	0	0

Підсумовуючи вищесказане зазначимо, що Європейський Союз нині є одним з ключових торговельних партнерів України, адже на нього припадає більше третини зовнішньоторговельних операцій. Створення зони вільної торгівлі між Україною та ЄС сприяє лібералізації торговельних відносин та інтенсифікації торговельних потоків, збільшенню кількості інвестицій з ЄС, що, в свою чергу, є підґрунтям для пришвидшення темпів розвитку національної економіки. Найбільш

<sup>38</sup> Складено автором за : Микольська Н. Як користуватися тарифними квотами. Короткий путівник для бізнесу [Електронний ресурс] / Н. Микольська // Європейська правда. – 2016. – 26.01.16. – Режим доступу : <http://www.euointegration.com.ua/articles/2016/01/26/7043904/>.

вагомими проблемами, які можуть перешкодити нашій країні здійснювати торговельні операції з країнами-членами ЄС на засадах взаємної вигоди, є недостатня якість окремих товарних позицій національного експорту, його невідповідність технічним нормам та вимогам європейської спільноти, а також сировинна орієнтованість експорту. Вирішення зазначених проблем потребує, передусім, удосконалення структури національної економіки, впровадження у виробництво новітніх технологій, оновлення технічної бази українських підприємств для підвищення ефективності виробництва та удосконалення якості продукції національного виробництва, а також виготовлення продукції з високою часткою доданої вартості.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Автономні торговельні преференції: Представництво України при Європейському Союзі та Європейському Співтоваристві з атомної енергії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukraine-eu.mfa.gov.ua/ua/ukraine-eu/trade-and-economic/atm>.

2. Актуальні питання теорії та практики митної справи : моногр.; / за заг. ред. І. Г. Бережнюка. – Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2013. – 428 с.

3. Александрова М. М. Модифікація інструментів фіскальної політики в умовах кризи / М. М. Александрова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 8. – С. 35–40.

4. Андрущенко В. Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів : моногр. / Володимир Леонідович Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.

5. Архірейська Н. В. Аналіз підходів до оцінювання ефективності митної справи / Н. В. Архірейська [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3176>.

6. Бантон В. Д. Л. Фіскальна політика та механізм її реалізації / В. Д. Л. Бантон, В. І. Тарангул // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. – № 21. – С. 30–35.

7. Башкирова Н. Н. Основы налогового консультирования : уч. пособ. / Н. Н. Башкирова, Е. Б. Сугрובה ; под. ред. Л. И. Гончаренко. – М. : Магістр, 2010. – 178 с.

8. Бенч Л. Тенденції боргової політики України / Л. Бенч, Ю. Івасенко // Ринок цінних паперів України. – 2013. – № 11–12. – С. 47–53.

9. Бенч Л. Я. Боргова політика в Україні: реалії та перспективи / Л. Я. Бенч, Р. М. Корнацька // *Бізнес-Інформ.* – 2014. – № 2. – С. 35–39.

10. Бережна К. В. Митно-правовий режим транзиту в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / К. В. Бережна. – К., 2003. – С. 7.

11. Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти : моногр. / І. Г. Бережнюк. – Дніпропетровськ : Акад. мит. служби України, 2009. – 543 с.

12. Бияков О. А. Теория экономического пространства: методологический и региональный аспекты [Електронний ресурс] / О. А. Бияков. – Режим доступу : <http://vtit.kuzstu.ru/books/shelf/book7/index.htm>.

13. Білоус В. Т. Аналіз податкових надходжень: проблеми методології : моногр. / В. Т. Білоус, В. П. Ніколаєв, А. О. Чугаєв. – Ірпінь : Акад. ДПС України, 2003. – 232 с.

14. Боднарчук Т. Г. Державний борг України: механізм управління та обслуговування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / Т. Г. Боднарчук. – К., 2001. – 19 с.

15. Бортняк В. А. Поняття та склад адміністративно-правового механізму погашення податкового боргу / В. А. Бортняк // *Університетські наукові записки.* – 2009. – №1 (29). – С. 206–210.

16. Бюджетна система : підруч. / за наук. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К. : Центр уч. літ., 2012. – 871 с.

17. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. (зі змінами та доповненнями за станом на 20.09.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

18. Валовий внутрішній продукт (у фактичних цінах) впродовж 2003–2015 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

19. Василик О. Д. Державні фінанси України : підруч. / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : НІОС, 2002. – 608 с.

20. Вахненко Т. Трансформація боргової моделі України у кризовий період / Т. Вахненко // Вісник НБУ. – 2009. – № 11. – С. 40–45.

21. Вдовічена Л. І. Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять / Л. І. Вдовічена // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2008. – Вип. 427 : С. 89–94.

22. Вдосконалення координації грошово-кредитної та фіскальної політики : інформ.-аналіт. мат. / за ред. д. е. н. В. І. Міщенко, к. е. н. О. І. Кіреєва, к. е. н. М. М. Шаповалової. – К. : Центр наук. дослідж. НБУ, 2005. – 96 с.

23. Великий тлумачний словник сучасної української мови. – [5-те вид.] – К. – Ірпінь : Перун, 2005. – 1728 с.

24. Верещака І. М. Етапи реалізації боргової політики в Україні: проблеми та перспективи / І. М. Верещака // Наукові праці НДФІ. – 2013. – Вип. 4 (65). – С. 38–47.

25. Видатки бюджетів України [Електронний ресурс] // Ціна держави. – Режим доступу : <http://costua.com/budget/expenditure/>.

26. Виконання Державного бюджету України / 2011 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

27. Виконання Державного бюджету України / 2012 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

28. Виконання Державного бюджету України / 2013 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

29. Виконання Державного бюджету України / 2014 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська

служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

30. Виконання Державного бюджету України / 2015 / Річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

31. Витко Т. Зарубіжний досвід забезпечення органів державної влади кадрами [Електронний ресурс] / Т. Витко. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Dums/2010\\_1/10vtydvk.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dums/2010_1/10vtydvk.pdf).

32. Гегель Г. В. Ф. Философия истории / Георг Вильгельм Фридрих Гегель // Сочинения. Т. VIII. – М.–Л. : Соцэкгиз, 1935. – 468 с.

33. Герчаківський С. Д. Митна справа : навч. посіб. / С. Д. Герчаківський, О. Б. Дем'янюк. – Тернопіль : Екон. думка, 2011. – 148 с.

34. Герчаківський С. Д. Прагматизм контролю у сфері бюджетного фінансування митної служби України / С. Д. Герчаківський // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2010. – Вип. 14-15. – С. 45–51.

35. Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності: підручник / О. П. Гребельник. – К. : Центр навч. л-ри, 2005. – 696 с.

36. Декрет Кабінету Міністрів України №8–93 «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів» від 21.01.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/8-93>.

37. Дем'янюк О. Б. Митний тариф як регулятор зовнішньої торгівлі держави / О. Б. Дем'янюк // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 10, ч. 2. – С. 210–214.

38. Деркач Т. Електронна звітність: деякі нюанси формування та подання [Електронний ресурс] / Тетяна Деркач – Режим доступу : [http://www.buhgalteria.com.ua/Hit\\_ua.html?id=4630](http://www.buhgalteria.com.ua/Hit_ua.html?id=4630).

39. Десятнюк О. М. Управління податковим боргом : навч. посіб. / О. М. Десятнюк, Т. Я. Маршалок. – Тернопіль : Вектор, 2013. – 340 с.

40. Длугопольський О. В. Теорія економіки державного сектора : навч. посіб. / О. В. Длугопольський. – К. : Професіонал, 2007. – 592 с.

41. Дорнбуш Р. Макроэкономика / Р. Дорнбуш, С. Фишер. – М. : Изд-во МГУ : ИНФРА-М, 1997. – 784 с.

42. Доходи (Зведений бюджет України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://cost.ua/budget/revenue/>.

43. ДПІ в Оболонському районі ГУ ДФС у м. Києві. Акцизний податок з роздрібної торгівлі підакцизними товарами [Електронний ресурс] / ДПІ в Оболонському районі ГУ ДФС у м. Києві – Режим доступу : <http://obolon.kievcity.gov.ua/content/akcyznuu-podatok-z-rozdribnoi-torgivli-pidakcyznyumy-tovaramy.html>.

44. Дубенко С. Д. Державна служба і державні службовці в Україні : навч.-метод. посіб. / С. Д. Дубенко ; за заг. ред. Н. Р. Нижник. – К. : Ін.-Юре, 1999. – 244 с.

45. Економічна енциклопедія : у трьох т. Т. 3 / редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Вид. центр «Академія», 2002. – 952 с.

46. Економічний словник-довідник / за ред. С. В. Мочерного, – К. : Феміна, 1995. – 586 с.

47. Електронна звітність та вимоги до неї (за матеріалами ГУ ДФС у Рівненській області) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rv.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-167377.html>.

48. Європейський вибір. Концептуальні засади стратегії економічного та соціального розвитку України на 2002–2011 роки : Послання Президента України до Верховної Ради України від 30.04.2002 р. ) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/n0001100-02>.

49. Єфименко Т. І. Перспективи реформування фіскального простору місцевих бюджетів / Т. І. Єфименко // Наукові праці НДФІ. – 2012. – № 3 (600). – С. 20–23.

50. Єфименко Т. І. Формування фіскального простору економічних реформ / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 3 – 23.

51. Жиленко С. М. Боргова політика України: тенденції та перспективи / С. М. Жиленко // Наукові праці ЧДУ ім. П. Могили. Економіка. – 2012. – Вип. 177. – Т. – 189 с.

52. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : Вид-во Нац. ун-ту «Львів. політехніка», 2005. – 714 с.

53. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» № 1629-IV від 18.03.2004 р. (редакція від 01.10.11 р.) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>.

54. Закон України «Про Державну службу» № 889-VIII від 10.12.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

55. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [Електронний ресурс].– Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

56. Закон України «Про ратифікацію Протоколу про вступ України до СОТ» № 250 від 10.04.2008 р. // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2008. – № 23. – Ст. 213.

57. Закон України «Про реструктуризацію боргових зобов'язань Кабінету міністрів України перед Національним банком України» № 1697-III від 20.04.2000 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1697-14>.

58. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» №2181 від 21.12. 2000 р. [Електронний



ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

59. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України за 2015 рік від 19 січня 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKewjimpTZ0JnPAhWFHpoKHceRAJkQFggiMAE&url=http%3A%2F%2Fsf.gov.ua%2Fdata%2Ffiles%2F131201.pdf&usg=AFQjCNFA8lt6ovl14wU8PhPI2PVmNYR3gQ&sig2=2QKh8U5II0FNkN7gDbYZGg>.

60. Звіти про виконання зведеного бюджету впродовж 2008–2015 рр. [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної казначейської служби. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>.

61. Зовнішньоторговельний баланс України у I кварталі 2016 р. : експрес-вип. Держ. служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu\\_u/zed.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/zed.htm).

62. Зовнішня торгівля України товарами за 2014 рік : експрес-вип. Держ. служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

63. Зовнішня торгівля України товарами та послугами у 2015 році : стат. зб. – К. : Держ. служба статистики України, 2016. – 156 с.

64. Инструкция Минфина СССР «По применению положения о взимании не внесенных в срок налогов и налоговых платежей» № 121 от 12.06.1981 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.7law.info/legal2/se15/pravo15365/index.html>.

65. Іванов Ю. Б. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Б. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 36–43.

66. Ігнатів В. Г. Статус державних службовців, їх підготовка і підвищення кваліфікації в ФРН / В. Г. Ігнатів, В. Г. Павленко. – Ростов н/Д., 1994. – С. 112.

67. Імплементация Угоди про асоціацію між Україною та ЄС у торговельній та бюджетно-податковій сферах / В. Філіпчук, А. Бочі, В. Поворозник, Я. Войтко [та ін.] ; за ред. А. Бочі – К. : Міжнар. центр персп. дослідж. – 2015. – 64 с.

68. Інформація щодо податкових надходжень до бюджету у 2011–2015 рр. за матеріалами «CASE Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://costua.com/budget/revenue/>

69. Інформація щодо сум податкового боргу за станом на 01.01.2015 р., 01.01.2016 р. : Лист Державної фіскальної служби України «Про розгляд запиту» №2900/У/99-99-23-02-14 від 21.03.2016.

70. Ісаєнко А. І. Оцінка і відбір персоналу / А. І. Ісаєнко // Кадри. – 1996. – № 3. – С. 35.

71. Калинин А. В. Анализ развития и состояние малого и среднего бизнеса в мире / А. В. Калинин // Экономика, предпринимательство и право. – 2011. – № 4. – С. 3-12.

72. Карпенко С. Реформування державної служби України в контексті досвіду Великобританії / С. Карпенко // Збірник Наукових Праць Національної Академії державного управління – 2006. – № 2. – С. 40 – 53.

73. Кізіма А. Я. Податковий менеджмент : навч.-метод. пос. / А. Я. Кізіма – Тернопіль : Астон, 2002. – 166 с.

74. Ключові показники ефективності для ДФС України [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Presentation%20KPI%20\\_%20Minfin.pdf](http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Presentation%20KPI%20_%20Minfin.pdf).

75. Кодекс честі працівника органу державної податкової служби України // Професійна етика працівника Державної податкової служби України. – К. : ДПА України, 2004. – С. 6–7.

76. Коновалов В. Н. Экономика и политика [Електронний ресурс] / В. Н. Коновалов. – Ростов н/Д. : Изд-во Рост. ун-та, 1995. – 208 с. – Режим доступу : [http://www.gumer.info/bibliotek\\_Buks/Polit/Konov/index.php](http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Polit/Konov/index.php).

77. Коновалова І. Трансформація змісту фіскальної політики: цілі та взаємозв'язки / Інна Коновалова // Ринок цінних паперів України. – 2014. – № 9-10. – С. 11–24.

78. 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>

79. Кравчук О. Історія формування боргової залежності України [Електронний ресурс] / О. Кравчук // Спільне: журнал соціальної критики. – Режим доступу : <http://commons.com.ua/formuvannya-zalezhnosti/>.

80. Красюков А. В. Безнадежные долги по налогам и сборам: понятие и процедура списания / А. В. Красюков. – М. : Ось-89, 2009. – С. 12–46.

81. Крисоватий А. І. Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. І. Луцик. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2003. – 312 с.

82. Крисоватий А. І. Податковий глосарій : слов. податкових термінів / А. І. Крисоватий. – К. : Задруга, 2002. – 72 с.

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

84. Крисоватий А. І. Теоретичні домінанти і практика реалізації податкової політики в Україні : моногр. / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 375 с.

85. Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : моногр. / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

86. Кріль І. М. Суть та основні методи боротьби з незаконною мінімізацією оподаткування в Україні / І. М. Кріль, В. М. Кміть // Економікс. – 2013. – № 1. – С. 15–25.

87. Кудряшов В. П. Стійкість державних фінансів / В. П. Кудряшов // Економіка України. – 2012. – № 10. – С. 54–67.

88. Кудряшов В. П. *Фінанси : навч. посіб.* / В. П. Кудряшов. – Херсон : Олді-плюс, 2002. – 352 с.

89. Кудряшов В. П. *Фіскальна консолідація та її впливи* / В. П. Кудряшов // *Економіка України*. – 2013. – № 9. – С. 31–46.

90. Лактіонова О. А. *Гнучкість фіскальної політики в умовах циклічного розвитку економіки* [Електронний ресурс] / О. А. Лактіонова // *БІЗНЕС-ІНФОРМ*. – 2014. – № 6. – Режим доступу : [www.business-inform.net](http://www.business-inform.net).

91. Лега О. В. *Податкова звітність: складання та подання* [Електронний ресурс] / О. В. Лега. – Режим доступу : [http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik\\_138/31.pdf](http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_138/31.pdf).

92. Лист Державної фіскальної служби України «Про розгляд запиту» № 9830/У/99-99-17-01-14 від 16.09.2016 р.

93. Лютий І. О. *Державний кредит та боргова політика України* : моногр. / І. О. Лютий, Н. В. Зражевська, О. Д. Рожко. – К. : Центр уч. л-ри, 2008. – 352 с.

94. Майборода В. *Роль банківського сектора Німеччини у сприянні розвитку малих та середніх підприємств* / В. Майборода // *Вісник Національного банку України*. – 2003. – № 4. – С. 54–57.

95. Майбуров И. А. *Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика* : моногр. / И. А. Майбуров [под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого]. – К. : Кондор, 2011. – 352 с.

96. Майбуров И. А. *Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник* [для магистрантов, обучающихся по спец. «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»] / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с.

97. Макконнелл К. Р. *Экономикс: принципы, проблемы и политика* : в 2 т. Т. I / пер. с англ. 11-го изд. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М. : Республика, 1992. – 399 с.

98. Малиновская В. М. *Таможенные режимы: проблемы классификации* / В. М. Малиновская // *Таможенное дело*. – 2006. – № 3. – С. 23 – 28.

99. Мартинюк В. П. Фінансові аспекти розбудови митної системи в інтересах економічної безпеки України : моногр. / В. П. Мартинюк. – К. : Кондор, 2011. – 326 с.

100. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : моногр. / В. М. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.

101. Мельник М. В. Митний режим у системі адміністративно-правових режимів [Електронний ресурс] / М. В. Мельник // Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Ptdu/2012\\_1/files/PD112\\_12.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ptdu/2012_1/files/PD112_12.pdf).

102. Мельник Т. Оцінювання впливу імпорту на проміжне і кінцеве споживання в Україні / Т. Мельник, К. Пугачевська // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 11 (149). – С. 62–70.

103. Медведкова Н. С. Щодо напрямів збільшення доходів бюджету без створення фіскальних перешкод для економічного зростання: аналітична записка [Електронний ресурс] / Н. С. Медведкова ; Державний інститут регіональних досліджень. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1491/>.

104. Микитюк І. С. Бюджетне планування як елемент управління бюджетом [Електронний ресурс] / І. С. Микитюк – Режим доступу : [file:///C:/Users/Admin/Downloads/esvu\\_2014\\_22\(1\)\\_43.pdf](file:///C:/Users/Admin/Downloads/esvu_2014_22(1)_43.pdf).

105. Микольська Н. Як користуватися тарифними квотами. Короткий путівник для бізнесу [Електронний ресурс] / Н. Микольська // Європейська правда. – 2016. – 26 січ. – Режим доступу : <http://www.eurointegration.com.ua/articles/2016/01/26/7043904/>.

106. Митна справа : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] : у 3-х т. / за ред. А. Д. Войцещука. – К. : ТОВ «ВД – Мануфактура», 2006. – Т. 1 – 408 с. / Т. 2 – 464 с. / Т. 3 – 437 с.

107. Митна справа : підруч. / А. І. Крисоватий, С. Д. Герчаківський, О. Б. Дем'янюк [та ін.] ; за ред. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : ВПЦ «Екон. думка ТНЕУ», 2014. – 540 с.

108. Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 р. (з наступними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. –

Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/stru#Stru>.

109. Модели бюджетного федерализма [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://articles.excelion.ru/>.

110. Молдован О. О. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / О. О. Молдован, О. В. Шевченко ; за ред. Я. А. Жаліла ; Держ. ін-т регіон. дослідж. – К. : НІСД, 2010. – 80 с.

111. Моргунов В. И. Об управлении остатками средств на счетах органов государственного управления в России / В. И. Моргунов, С. А. Власов // Деньги и кредит. – 2013. – № 2. – С. 47–51.

112. Муратов І. Митний режим реімпорту [Електронний ресурс] / І. Муратов, І. Месеча. // Вісник Міністерства доходів і зборів. – 2013. – № 40.. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6097>.

113. Надходження податків і зборів за станом на 01.07.2016 [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : [http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156737/Nadhodzhennya\\_072016.doc](http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156737/Nadhodzhennya_072016.doc).

114. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Правила поведінки посадових осіб Міністерства доходів і зборів України та його територіальних органів» № 357 від 15 серпня 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/page8>.

115. Налогово-бюджетная политика и экономический рост. Уроки для Восточной Европы и Центральной Азии / под ред. Ш. Грей, Т. Лейн, А. Варудакиса ; The international Bank of for reconstruction and development; the World bank. – М., 2007. – 391 р.

116. Норми поведінки в системі податкової служби України / ДПА України ; Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби. – К., 2003. – 14 с.

117. Обов'язкові реквізити податкових декларацій / Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-203536.html>.

118. Орлов М. Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства / М. Ю. Орлов // Финансовое право. – 2006. – № 2. – С. 20.

119. Основи митної справи в Україні : підруч. / за ред. П. В. Пашка. – К. : Знання, 2008. – 651 с.

120. Особливості та пріоритети боргової політики України : аналіт. доп. – К. : Нац. ін-т стратег. дослідж. 2004. – 40 с.

121. Офіційний сайт Європейської конфедерації податкових консультантів (Confédération Fiscale Européenne) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.cfe-eutax.org/about>.

122. Оцінка ефективності роботи митних підрозділів ДФС України : наук.-аналіт. доп. // Д. Серебрянський, А. Вдовиченко, А. Зубрицький, М. Стадник, Г. Орос. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015.

123. П'ятницький В. Торгівля з ЄС в рамках поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі: Роз'яснення переваг поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі (ЗВТ+) як невід'ємної частини Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС [Електронний ресурс] / В. П'ятницький, М. Хейлієр. – Режим доступу: [http://donetskcci.com/images/LibraryEU/VII\\_Jevropu\\_krokom\\_rush.pdf](http://donetskcci.com/images/LibraryEU/VII_Jevropu_krokom_rush.pdf).

124. Паєнтко Т. В. Інструменти фіскального регулювання фінансових потоків [Електронний ресурс] / Т. В. Паєнтко. // Ефективна економіка. – 2011. – №8. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2011\\_8\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_8_18).

125. Пашко П. В. Митна політика та митна безпека України / П. В. Пашко, П. Я. Пісной // Фінанси України. – 2006. – № 1. – С. 74–85.

126. Педченко Н. С. Сутність поняття «Боргова політика держави» / Н. С. Педченко, Л. А. Лугівська // Науковий вісник

полтавського університету економіки і торгівлі. – 2012. – № 2 (53). – С. 229–234.

127. Пекарский С. Взаимодействие фискальной и монетарной политики в экспортноориентированной экономике С. Пекарский, М. Атаманчук, С. Мерзляков // Препринт WP12/2007/2, ГУ-ВШЭ.

128. Перекрестова Л. В. Основы концепции регионально-го фискального пространства / Л. В. Перекрестова, Е. Б. Дьякова, И. А. Сушкова // Актуальные вопросы экономических наук. – 2011. – № 22-2. – С. 106–114.

129. Податки в Україні: від каральної до стимулюючої функції [Електронний ресурс] // Збірник наукових статей / [за ред. Я. А. Жаліла]. – К. : Альтерпрес, 2003. – (Сер. «Безпека економічних трансформацій». Вип. 22). – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/Table/Jalilo22/001.htm#a1>.

130. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посіб. / Ю. Б. Іванов, І. А. Майбуров, Г. О. Агарков [та ін.]; за ред. Ю. Б. Іванова, І. А. Майбурова. – Х. : ВД «ІН-ЖЕК», 2010. – 492 с.

131. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran785#n785>.

132. Попель С. А. Характеристика основних аспектів методики оцінювання ефективності діяльності митних адміністрацій CATT (THECUSTOMSASSESSMENTTRADETOOL KIT) / С. А. Попель // Дослідження теоретичних аспектів та розробка системи оцінювання ефективності митних процедур : зб. тез II Наук.-практ. інтернет-конф. (м. Хмельницький, 22 трав. 2015 р.). – Хмельницький : Держ. наук.-дослід. ін-т митної справи, 2015. – С 54.

133. Постанова Верховної Ради України «Про Програму діяльності Кабінету Міністрів України» № 1099-VIII від 14.04.2016 р. [Електронний ресурс] / Верхов. Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1099-19#n7>.



134. Постанова Кабінету Міністрів України «Про здійснення у 2015 році правочинів з державним та гарантованим державою боргом з метою його реструктуризації і часткового списання» № 912 від 11 листопада 2015 р. [Електронний ресурс] / Урядовий портал. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248623211>.

135. Про затвердження Порядку відображення операцій, пов'язаних з державним та гарантованим державою боргом, при плануванні та виконанні державного бюджету : Наказ Міністерства фінансів України № 42 від 28.01.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0228-04>.

136. Про затвердження Примірною регламенту митниць ДФС : Наказ Державної фіскальної служби №351 від 05.12.2014 р. (зі змінами і доповненнями).

137. Про затвердження Середньострокової стратегії управління державним боргом на 2013–2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів України № 320 від 29.04.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/320-2013-%D0%BF>.

138. Про Основні напрями зовнішньої політики України : Постанова Верховної Ради України № 3360-XII від 02.07.1993 р. (втратила чинність) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3360-12>.

139. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України № 5/2015 від 12.01.2015 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

140. Про схвалення Концепції державної боргової політики на 2001–2004 роки : Постанова Кабінету Міністрів України № 1483 від 28.09.2000 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1483-2000-%D0%BF>.

141. Проблемы становления и пути развития налогового консультирования / [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.mirkin.ru/\\_docs/articles05-025.pdf](http://www.mirkin.ru/_docs/articles05-025.pdf).

142. Промова Міністра фінансів Наталії Ярецько на засіданні Уряду щодо виконання Державного бюджету за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.ua/news/view/promova-ministra-finansiv-natalii-iaresko-na-zasidanni-uriadu-shchodo-vykonannia-derzhavnoho-biudzhetu-za--rik?category=bjudzhet>.

143. Професія податкового консультанта: необхідність чи вимога часу? / Інформація з офіційного сайта Палати податкових консультантів України [Електронний ресурс]. – Режим доступа : [http://www.ppk.org.ua/profesia\\_podatkovogo\\_konsultanta\\_neobhidnist\\_chy\\_vymoga\\_chasu.html](http://www.ppk.org.ua/profesia_podatkovogo_konsultanta_neobhidnist_chy_vymoga_chasu.html).

144 Професія: Податковий консультант [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.kpmg.com/ua/uk/careers/job-opportunity/pages/profession-tax-consultant.aspx>.

145. Прус Л. Р. Типологія митниць ДФС в контексті оцінювання ефективності їх діяльності / Л. Р. Прус // Дослідження теоретичних аспектів та розробка системи оцінювання ефективності митних процедур : Зб. тез II Наук.-практ. інтернет-конф. (Хмельницький, 22 трав. 2015 р.). – Хмельницький : Держ. наук.-досл. ін-т мит. справи, 2015. – 44 с.

146. Прямі іноземні інвестиції країн світу в економіку України за 2011 – 2015 рр. [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступа : [https://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu\\_u/zed.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu_u/zed.htm).

147. Радаев В. В. Экономическая социология : курс лекций / В. В. Радаев. – М. : Аспект-Пресс, 1997. – С. 32–33.

148. Романюк М. В. Податкове регулювання як дієвий інструмент антикризової економічної політики / М. В. Романюк // Фінанси України. – 2009. – № 12. – С. 66–71.

149. Рубейкін В. А. Подання електронної звітності в Україні: переваги та недоліки / В. А. Рубейкін // Агросвіт. – 2015. – № 23. – С. 69–71.

150. Руда Т. Основні підходи до оцінювання ефективності діяльності митних органів Франції [Електронний ресурс] / Т. Руда. – Режим доступу : [http://econconf.at.ua/publ/konferencija/sekcija\\_5\\_ekonomichni\\_nauki](http://econconf.at.ua/publ/konferencija/sekcija_5_ekonomichni_nauki).

151. Савош Л. В. Аналіз митно-тарифного регулювання міжнародної торгівлі України / Л. В. Савош // Економічні науки. – 2015 р. – Вип. 12 (45), ч. 1, № 12 – С. 274 – 283. – (Серія «Облік і фінанси»).

152. Сало Т. Децентралізація фінансової системи: стан та оцінка рівня в Україні / Т. Сало // Ефективність державного управління. – 2013. – Вип. 35 – С. 324–330.

153. Самуельсон П. А. Макроекономіка / П. А. Самуельсон, В. Д. Нордгауз. – К. : Основи, 1995. – 574 с.

154. Самусевич Я. В. Визначення ролі податкового адміністрування у формуванні податкової конкурентоспроможності країни / Я. В. Самусевич // Механізм регулювання економіки. – 2014. – № 4(66). – С. 174–180.

155. Сverdан М. М. Податкові надходження до бюджету: аналіз та прогнозування [Електронний ресурс] / М. М. Сverdан, О. В. Корзаченко. – Режим доступу : [http://www.confcontact.com/20120322/7\\_sverdand.php](http://www.confcontact.com/20120322/7_sverdand.php).

156. Світовий досвід модернізації податкової служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/mijnarodniydosvid-rozvitk/svitovuidosvid/mrdosvid/>.

157. Серебрянський Д. Взаємодія фіскальної та монетарної політики в умовах фінансової стабілізації економіки України / Д. Серебрянський, А. Капелюш // Вісник Національного банку України. – 2015. – № 6. – С. 22–28.

158. Система оподаткування та податкова політика : навч. посіб. / за заг. ред. В. Б. Захожая, Я. В. Литвиненка. – К. : ЦНЛ, 2006. – 369 с.

159. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна [та ін.]. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.

160. Словник іншомовних слів / уклад. : С. М. Морозов, С. М. Шкарапута. – К. : Наук. думка, 2000. – 680 с.

161. Словник іншомовних слів / за ред. О. С. Мельничука. – К. : Голов. ред. Укр. рад. енцикл., 1974. – 775 с.

162. Словник української мови : в 11-ти т. Т. 4. / за ред. І. К. Білодіда. – К. : Наук. думка, 1970 – 1980. – 840 с.

163. Снимщикова Н. К. Некоторые вопросы теории экономического пространства / Н. К. Снимщикова // Теория и практика общественного развития. – 2012. – № 7. – С. 274. – (Серия : Экономические науки).

164. Соколовська А. М. Фіскальна політика в Україні та її макроекономічні наслідки / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2014. – №11. – С. 17-32.

165. Співробітництво між Україною та країнами ЄС у 2015 році : стат. зб. – К. : Держ. служба статистики України, 2016. – 195 с.

166. Стародуб Д. М. Щодо визначення поняття «податкове декларування» / Д. М. Стародуб // Фінансове право. – 2014. – № 1 (27). – С. 26–29.

167. Створення фіскального простору для економічного зростання. Огляд державних фінансів України : док. Світового банку / Підрозділ з питань подолання бідності та економічного розвитку ; Регіон Європи і Середньої Азії. – 14 верес. 2006 р. – Звіт № 36671 –UA. – 185 с.

168. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора / Джозеф Е. Стігліц ; пер. з англ. А. Олійник, Р. Сільський. – К. : Основи, 1998. – 854 с.

169. Суворов В. В. Окремі аспекти оцінки ефективності здійснення митної справи в Україні / В. В. Суворов // Митна безпека. – 2010. – № 2. – С. 107–115. – (Серія «Економіка»).

170. Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку : моногр. / за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 460 с.

171. Таранов І. М. Фіскальний потенціал України та ефективність справляння податків : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 – «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / І. М. Таранов. – Тернопіль : ТАНГ, 2004. – 300 с.

172. Таращенко В. А. Податкові пільги: теоретичні аспекти / В. А. Таращенко // Наукові праці НДФІ. – 2009. – № 1 (46). – С. 19–26.

173. Терміни подання звітності та сплати податків. Відповідальність за порушення термінів здачі звітності та сплати податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pomichnyk.org/publikatsiji/terminy-podannya-zvithnosti-ta-splaty-podatkov-vidpovidalnist-za-porushennya-terminiv-zdachizvithnosti-ta-splaty-podatkov.html>.

174. 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. : Б. в., 2010. – 431 с.

175. Тимченко О. М. Податковий борг в Україні: причини, наслідки, менеджмент / О. М. Тимченко. – К. : КНЕУ, 2009. – 228 с.

176. Титов А. С. Недоимка: правовое регулирование взыскания / А. С. Титов. – М. : АО «Центр ЮРИнфоР», 2003. – С. 42–43.

177. Ткачик Ф. П. Податкове консультування : навч. посіб. / Ф. П. Ткачик. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 252 с.

178. Товарна структура зовнішньої торгівлі у січні-травні 2016 року [Електронний ресурс] / Офіційна інформація Державної служби статистики України, 2016. – Режим доступу : [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2016/zd/tsztt/tsztt\\_u/tsztt0516\\_u.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2016/zd/tsztt/tsztt_u/tsztt0516_u.htm).

179. Товарна структура зовнішньої торгівлі України 2011 – 2015 рр. [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу : [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/zd/tsztt/tsztt\\_u/tsztt1315\\_u.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/zd/tsztt/tsztt_u/tsztt1315_u.htm).

180. Токмиленко О. Фіскальні методи регулювання викидів CO<sub>2</sub> автотранспортом в Україні [Електронний ресурс] /

О. Токмиленко – Режим доступу : <http://necu.org.ua/fiskalni-metody-rehulyuvannya-vykydiv-so2-avtotransportom-v-ukrayini/>.

181. Тофан І. М. Особливості застосування електронної звітності в оподаткуванні / І. М. Тофан // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – № 1. – С. 224.

182. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р. (редакція від 30.11.2015 р.) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011).

183. Указ Президента України «Про Положення про Міністерство фінансів України» № 446/2011 від 8 квітня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>.

184. Указ Президента України «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» №167/98 від 04.03.1998р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/167/98>.

185. Українська дипломатична енциклопедія : у 2-х т. Т. 1. / редкол. : Л. В. Губерський (голова) та ін. – К. : Знання України, 2004. – 760 с.

186. Унінець-Ходаківська В. П. Сучасна фіскальна політика на фінансових ринках / В. П. Унінець-Ходаківська // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – №2. – С. 177-192.

187. Философская энциклопедия : в 5 т. Т. 5. / гл. ред. Ф. В. Константинов. – М., 1960–1970. – 740 с.

188. Философский энциклопедический словарь / гл. ред. Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев и др. – М. : Сов. энциклопедия, 1983. – 840.

189. Ляшенко В. И. Финансово-регуляторные режимы стимулирования экономического развития: введение в

экономическую режимологию : моногр. / В. И. Ляшенко ; НАН Украины, Ин-т пром-ти. – Донецк, 2012. – 370 с.

190. Фрадинський О. А. Формування показників оцінки фіскальної результативності діяльності вітчизняних митниць / О. А. Фрадинський // Дослідження теоретичних аспектів та розробка системи оцінювання ефективності митних процедур : зб. тез II Наук.-практ. інтернет-конф. (м. Хмельницький, 22 трав. 2015 р.). – Хмельницький : Держ. наук.-досл. ін-т мит. справи, 2015. – С. 13.

191. Хамініч С. Ю., Особливості фіскальної децентралізації в умовах розвитку національного господарства України С. Ю. Хамініч, В. М. Климова // Вісник Дніпропетровського університету. – 2011. – Вип. 5/2, № 10/1, т. 19. – С. 143 – 148.

192. Хеллер П. Фискальное пространство – что это такое и как его получить? / П. Хеллер // Финансы и развитие. – 2009. – Июнь. – С. 32.

193. Центри обслуговування платників податків [Електронний ресурс] / Інформація з офіційного сайту Державної фіскальної служби України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/tsentri-obslugovuvannya-platnikiv-poda>.

194. Циганов С. Фіскальна і монетарна політика – складові забезпечення макрофінансової стабільності національної економіки / С. Циганов, Т. Табакова // Вісник Національного банку України. – 2014. – № 5. – С. 34-38.

195. Чекмарев В. В. К теории экономического пространства / В. В. Чекмарев // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2001. – № 3. – С. 27.

196. Шафран О. Оцінювання результативності державних службовців: стан понятійно-категорійного забезпечення в нормативних актах України / О. Шафран // Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України. – 2008. – Вип. 2. – С. 71–84.

197. Юрій С. І. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в

Україні : моногр. / С. І. Юрій, А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 292 с.

198. Юхименко П. І. Теорія фінансів : підруч. / П. І. Юхименко, В. М. Федосов, Л. Л. Лазебник [та ін.] за ред. проф. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К. : Центр уч. лі-ри, 2010. – 576 с.

199. Beetsma R. Central Bank Independence and Public Debt Policy / R. Beetsma, L. Bovenberg // *Journal of Economic Dynamics and Control*. – 1997. – 21. – P. 873 – 894.

200. Beetsma R. Does Monetary Unification Lead to Excessive Debt Accumulation? / R. Beetsma, L. Bovenberg // *Journal of Public Economics*. – 1999. – 74. – P. 299 – 325.

201. CO2 Based Motor Vehicle Taxes in the EU in 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://www.acea.be/uploads/publications/CO2\\_tax\\_overview\\_2016.pdf](https://www.acea.be/uploads/publications/CO2_tax_overview_2016.pdf).

202. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32003L0096>.

203. Definition of decentralization, The Free Dictionary.com, accessed February 4, 2013.

204. Di Bartolomeo G. Monetary and Fiscal Policy Coordination: Strategies and Institutions / G. Di Bartolomeo, D. Di Gioacchino. – Roma : University of Roma «La Sapienza» (mimeo), 2003.

205. Different forms of decentralization, Earth Institute of Columbia University, accessed February 5, 2013.

206. Dixit A. Monetary-Fiscal Policy Interactions and Commitment versus Discretion in a Monetary Union / A. Dixit, L. Lambertini // *European Economic Review*. – 2001. – № 4. – P. 977–987.

207. Dutch car tax regime leaves Germany far behind in curbing CO2 emissions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.euractiv.com/section/transport/news/dutch-car-tax-regime-leaves-germany-far-behind-in-curbing-co2-emissions/>.



208. Engwerda J. Cooperative and NonCooperative Fiscal Stabilization Policies in the EMU / J. Engwerda, van B. Aarle, J. Plasmans // Journal of Economic Dynamics and Control. – 2002. – 26. – P. 451 – 481.

209. Environmental tax statistics [Електронний ресурс] / Eurostat. – Режим доступу : [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental\\_tax\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_tax_statistics).

210. Fiscal Consolidation // Glossary of Statistical Terms [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=984>.

211. Linnemann L. Fiscal-monetary Policy Interactions and Macroeconomic Stability (mimeo) / L. Linnemann, A. Schabert.

212. Longley R. What is Federalism? [Електронний ресурс] / Robert Longley. – 2015. – Режим доступу : <http://usgovinfo.about.com/od/rightsandfreedom/a/whatisfederalism.htm>.

213. Price R. The Political Economy of Fiscal Consolidation / R. Price // OECD Economics Department Working Papers. – 2010. – № 776. – P. 5.

214. Rates of Vehicle TaxUK [Електронний ресурс] / Driver and Vehicle Licensing Agency. – Режим доступу : [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/508618/V149\\_170316.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/508618/V149_170316.pdf).

215. Sachs J. An Overview of Stabilization Issues Facing Economies in Transition [Електронний ресурс] / J. Sachs. – Режим доступу : [http://www.cisp.org.ua/cisp/cisp\\_uk.nsf/CISP-Jeffrey-Sachs-02-Ukr?OpenForm](http://www.cisp.org.ua/cisp/cisp_uk.nsf/CISP-Jeffrey-Sachs-02-Ukr?OpenForm).

216. Sargent T. J. Some Unpleasant Monetarist Arithmetic / T. J. Sargent, N. Wallace // Federal Reserve Bank of Minneapolis Quarterly Review. – P. 1 – 17.

217. Taxes and Culture – Tax Reforms for Sustainable Development. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.gtz.de/de/documente/en-tax-and-culture.pdf](http://www.gtz.de/de/documente/en-tax-and-culture.pdf).

218. The Croatian Tax System [Електронний ресурс] / Ministry of Finance ; Tax Administration. – Режим доступу : [http://www.porezna-uprava.hr/en/EN\\_publicacije/Documents/HPS\\_2012\\_ENG.pdf](http://www.porezna-uprava.hr/en/EN_publicacije/Documents/HPS_2012_ENG.pdf).

219. The Customs Assessment Trade Toolkit [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://customscatt.org/Methodology/Methodology.aspx>.

220. Towards a Green Economy: Pathways to sustainable Development and Poverty Eradication [Електронний ресурс] / UNEP. – 2011. – Р. 17. – Режим доступу : [http://web.unep.org/greeneconomy/sites/unep.org.greeneconomy/files/field/image/green\\_economyreport\\_final\\_dec2011.pdf](http://web.unep.org/greeneconomy/sites/unep.org.greeneconomy/files/field/image/green_economyreport_final_dec2011.pdf).

## НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Андрій Ігорович **КРИСОВАТИЙ**  
Лілія Петрівна **АМБРИК**  
Євген Петрович **БОНДАРЕНКО**  
Володимир Андрійович **ВАЛІГУРА**  
Олександра Богданівна **ВАСИЛЬЧИШИЙ**  
Святослав Дем'янович **ГЕРЧАКІВСЬКИЙ**  
Інна Анатоліївна **ГУЦУЛ**  
Ольга Борисівна **ДЕМ'ЯНЮК**  
Оксана Миронівна **ДЕСЯТНЮК**  
Богдан Михайлович **ДЗЮБЛЮК**  
Володимир Ігорович **ДМИТРІВ**  
Олена Святославівна **ЗАКЛЕКТА-БЕРЕСТОВЕНКО**  
Анна Миколаївна **ІВАНОВА**  
Ігор Петрович **КЕКІШ**  
Анатолій Ігорович **ЛУЦИК**  
Тарас Ярославович **МАРШАЛОК**  
Святослав Валерійович **ОЛЕКСІЙЧУК**  
Олена Юріївна **СИДОРОВИЧ**  
Вікторія Володимирівна **СІДЛЯР**  
Володимир Іосипович **ТИТОР**  
Федір Петрович **ТКАЧИК**  
Володимир Володимирович **УГРИН**

## ФІСКАЛЬНИЙ ПРОСТІР СТАЛОГО СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ ДЕРЖАВИ

### *Монографія*

*За редакцією*

*доктора економічних наук, професора  
А. І. Крисоватого*

Редактор: *Оксана Катрусяк*

Комп'ютерна верстка: *Ольги Слимак*

Дизайн обкладинки: *Марії Одобецької*

Підписано до друку 18. 11. 2016 р.  
Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Гарнітура Times.  
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.  
Умов. друк. арк. 18,9 Облік.-вид. арк. 19  
Зам. № М-004-16. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач  
Тернопільський національний економічний університет  
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль, 46004

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

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»  
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль, 46004  
тел. (0352) 47-58-72

E-mail: [edition@tneu.edu.ua](mailto:edition@tneu.edu.ua)

