

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЯРОСЛАВА МУДРОГО

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

Підручник

За редакцією докторки юридичних наук, професорки О. О. Дмитрик



Видавництво
«Юридика»
2022

Рецензенти:

Н. М. Ковалко – докторка юридичних наук, доцентка, професорка кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка, заслужений юрист України;

О. В. Солдатенко – докторка юридичних наук, професорка, професорка кафедри правознавства Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

Колектив авторів:

Є. О. Алісов – т. 2 (у співавт. з О.О. Дмитрик); § 2, 4 т. 4; § 3, 4 т. 11; § 3 т. 16;

С. В. Брояков – § 2 т. 14;

М. І. Дамірчиєв – § 3 т. 6; т. 10 (у співавт. з О.О. Дмитрик); § 1, 2 т. 12 (у співавт. з О.О. Дмитрик); § 5 т. 14;

О. О. Дмитрик – § 2, 4 т. 1; т. 2 (у співавт. з Є.О. Алісовим); § 1 т. 6; § 1, 3 т. 7; § 2 т. 7 (у співавт. з К. О. Токарєвою); § 2 т. 8 (у співавт. з К. О. Токарєвою); § 4 т. 8 (у співавт. з М. С. Шаренко); т. 10 (у співавт. з М. І. Дамірчиєвим); § 1, 2 т. 12 (у співавт. з М. І. Дамірчиєвим); § 4 т. 12; § 1, 4 т. 14;

Д. А. Кобильнік – § 3 т. 8; § 3 т. 12; § 6 т. 14;

А. М. Котенко – § 1 т. 1; т. 15;

О. А. Лукашев – § 3 т. 1; § 1 т. 8;

Н. А. Маринів – т. 13; § 3 т. 14; § 1, 2 т. 16;

А. С. Овчаренко – т. 9;

Є. М. Смичок – § 1, 3 т. 4; § 1, 2 т. 11;

Л. В. Товкун – т. 3; § 5 т. 8;

К. О. Токарєва – т. 5; § 2 т. 6; § 2 т. 7 (у співавт. з О.О. Дмитрик); § 2 т. 8 (у співавт. з О.О. Дмитрик);

М. С. Шаренко – § 4 т. 8 (у співавт. з О.О. Дмитрик).

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
(протокол № 1 від 30.08.2022 р.)*

Фінансове право : підручник / О. О. Дмитрик, Є. О. Алісов, Д. А. Кобильнік та ін. ; за ред. О. О. Дмитрик. – Одеса : Видавництво «Юридика», 2022. – 466 с.

ISBN 978-617-8263-14-0

У підручнику розкрито зміст основних фінансово-правових понять. З урахуванням положень чинного законодавства проаналізовано інститути фінансового права.

Для студентів, аспірантів і викладачів юридичних та економічних закладів вищої освіти, працівників фінансових органів і всіх тих, хто цікавиться проблемами фінансового права.

УДК 347.73(075.8)

ЗМІСТ

РОЗДІЛ І ГРОШОВЕ ТА ВАЛЮТНЕ ПРАВО	7
Тема 1. Фінансове право в системі права України	7
§ 1. Предмет і метод фінансового права	7
§ 2. Фінансово-правові норми та відносини	13
§ 3. Система фінансового права	23
§ 4. Джерела фінансового права	30
Контрольні питання	41
Тема 2. Гроші та грошовий обіг як об'єкт фінансово-правового регулювання. Платіжні системи	42
§ 1. Поняття і функції грошей	42
§ 2. Грошовий обіг: поняття та ознаки	51
§ 3. Грошова система держави	57
§ 4. Платіжні системи та їх види	63
Контрольні питання	67
Тема 3. Правове регулювання обігу валютних цінностей	68
§ 1. Поняття валюти та валютних цінностей	68
§ 2. Валютні операції	74
§ 3. Валютне регулювання: зміст та види	81
Контрольні питання	87
Тема 4. Контроль у сфері грошового обігу та обігу валютних цінностей. Фінансово-правова відповідальність за порушення законодавства у сфері грошового обігу та обігу валютних цінностей	87
§ 1. Контроль у сфері грошового обігу та розрахунків	87
§ 2. Відповідальність за порушення законодавства у сфері грошового обігу та розрахунків	96
§ 3. Валютний нагляд: поняття і значення	103
§ 4. Відповідальність за порушення валютного законодавства	112
Контрольні питання	119

РОЗДІЛ II БЮДЖЕТНЕ ПРАВО	121
Тема 5. Поняття бюджету і його структура. Бюджетна система	121
§ 1. Бюджет: поняття, ознаки і функції	121
§ 2. Структура бюджету	126
§ 3. Дефіцит і профіцит бюджету	136
§ 4. Бюджетна класифікація	141
§ 5. Бюджетна система України: поняття, ознаки та принципи	147
Контрольні питання	158
Тема 6. Міжбюджетні відносини	159
§ 1. Поняття та значення міжбюджетних відносин. Розподіл бюджетних видатків	159
§ 2. Поняття й види міжбюджетних трансфертів	167
§ 3. Порядок надання міжбюджетних трансфертів	183
Контрольні питання	186
Тема 7. Бюджетний процес	186
§ 1. Принципи і стадії бюджетного процесу	186
§ 2. Учасники бюджетного процесу та їх повноваження	191
§ 3. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі	200
Контрольні питання	208
Тема 8. Стадії бюджетного процесу	208
§ 1. Складання та розгляд Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету) і прийняття рішення щодо них	208
§ 2. Складання проєктів бюджетів	213
§ 3. Розгляд проєкту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет)	218
§ 4. Виконання бюджету	227
§ 5. Підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього	247
Контрольні питання:	255
Тема 9. Публічні закупівлі в бюджетному процесі	255
§ 1. Інститут публічних закупівель у бюджетному процесі	255
§ 2. Замовники публічних закупівель	259
§ 3. Основні засади здійснення та процедури публічних закупівель	262
§ 4. Контроль у сфері публічних закупівель	269

§ 5. Публічні закупівлі в умовах воєнного стану	274
Контрольні питання	276
Тема 10. Державні (місцеві) запозичення та державний (місцевий) борг	276
§ 1. Сутність і процедура здійснення державних запозичень	276
§ 2. Поняття та види місцевих запозичень	284
§ 3. Державні й місцеві гарантії: сутність і порядок надання	292
§ 4. Державний і місцевий борг: поняття, обслуговування та управління	301
Контрольні питання:	310
Тема 11. Контроль та аудит у бюджетному процесі. Відповідальність за порушення бюджетного законодавства	310
§ 1. Поняття, мета, об'єкти і суб'єкти бюджетного контролю	310
§ 2. Форми, способи і методи бюджетного контролю	316
§ 3. Відповідальність за порушення бюджетного законодавства	322
§ 4. Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства та їх застосування	327
Контрольні питання	335
РОЗДІЛ III ПОДАТКОВЕ ПРАВО	336
Тема 12. Поняття податку. Податкова система України	336
§ 1. Поняття, ознаки та функції податку	336
§ 2. Основні засади встановлення податків і зборів	344
§ 3. Елементи податку	352
§ 4. Податкова система держави	356
Контрольні питання	364
Тема 13. Податковий обов'язок та його зміст	364
§ 1. Поняття податкового обов'язку. Виникнення, зміна та припинення податкового обов'язку	364
§ 2. Податковий борг: поняття, види, порядок погашення і списання	369
§ 3. Строки давності та порядок їх застосування	374
Контрольні питання	376

Тема 14. Загальнодержавні податки і збори	377
§ 1. Податок на прибуток підприємств	377
§ 2. Податок на доходи фізичних осіб	381
§ 3. Податок на додану вартість	388
§ 4. Акцизний податок	393
§ 5. Екологічний податок	396
§ 6. Рентна плата	398
Контрольні питання	402
Тема 15. Місцеві податки і збори	402
§ 1. Податок на майно	402
§ 2. Єдиний податок	414
§ 3. Збір за місця для паркування транспортних засобів	424
§ 4. Туристичний збір	426
Контрольні питання	428
Тема 16. Податковий контроль. Відповідальність за порушення податкового законодавства	429
§ 1. Податковий контроль: поняття і способи здійснення	429
§ 2. Система органів податкового контролю та їх правовий статус	446
§ 3. Види юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства	450
Контрольні питання	462
ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ	463

ГРОШОВЕ ТА ВАЛЮТНЕ ПРАВО

Тема 1. Фінансове право в системі права України

§ 1. Предмет і метод фінансового права

У навчальній літературі вже сформувався традиційний підхід до визначення предмета фінансового права – це однорідні суспільні відносини з приводу формування, розподілу і використання публічних централізованих фондів грошових коштів¹. Донедавна усталеною була позиція, що це відносини, які стосуються руху коштів не лише централізованих, а й децентралізованих фондів. Під останніми розумілися кошти державних підприємств, а з переходом до ринкової економіки – кошти підприємств, які мають бути сплачені як податки, або ж майно підприємств, що може бути використане для сплати податків². Можна зустріти і таке визначення: предметом фінансового права є сукупність однорідних суспільних відносин, що виникають у процесі формування, розподілу, використання публічних фондів грошових коштів, контролю за цим процесом, а також відносин грошового обігу. Останнє видається більш точним, однак неповним. Наведемо пояснення щодо цього.

По-перше, усі відносини, що становлять предмет фінансового права, об'єднані загальною, системоутворювальною категорією «гроші». А що таке гроші? Гроші – це певні речі матеріального

¹ Фінансове право : підручник / за ред. М.П. Кучерявенка і О.О. Дмитрик. Харків : Право, 2019. С. 15.

² Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник. Київ : Прецедент; Моя книга, 2006. 448 с.

світу, що мають універсальну здатність бути обмінними на товари. Однак нормативного закріплення поняття «гроші» ми не знайдемо. Можна говорити про певну еволюцію суспільства, що привела до появи грошей у традиційному розумінні – банкноти та монети. Передумовою виникнення грошей став обмін товарів. Спочатку безеквівалентний. Один товар обмінювався на інший без будь-якого порівняння, загального еквівалента. Згодом виникає еквівалентний обмін, коли товари з різними властивостями можна було порівняти через спільний для сторін обміну еквівалент. Із розвитком товарних відносин з'являється загальний, прийнятний для всіх еквівалент обміну. Поступово виникають монети, вартість яких залежить від металу, з якого вони вироблені. І нарешті фіатні гроші – сучасна форма грошей у вигляді банкнот та монет (валюти), що мають номінальну вартість. Банкноти номіналом 100 та 200 гривень вирізняються лише дизайном та цифрами. Інших складових, що обумовлюють подвійну різницю їх цінності немає.

На певному етапі своєї еволюції гроші стають невід'ємним атрибутом, ознакою держави. Сьогодні майже кожна країна має свою грошову одиницю, національну валюту. Це дає змогу поширювати вплив держави на відносини далеко за межами власних територій. Передусім національна валюта є засобом впливу на людей, які проживають на території такої країни. Держава, так би мовити, «спілкується» з громадянами за рахунок чи за посередництвом грошей.

По-друге, *finare, finire, finatio, finatia, fine, fin* – у перекладі це означає: пеня, штраф, грошове зобов'язання, податок, кінець. Тоді як *fisk* – це державна скарбниця¹. Так ми виходимо на категорію «фінанси», тому і фінансове право, адже фактично фінанси – це про мету існування держави. При цьому можна виокремити два складники такої мети: фінансування існування публічної влади та фінансування виконання функцій держави. Обидва потребують видатків, тобто грошей, у якому б вигляді вони не існували. Сьогодні це валютні цінності. Якщо більш вузько, то це національна валюта.

Не слід забувати, що національна валюта сама собою дає змогу досягти першої складової мети існування держави. Затверджуючи

¹ Академічний тлумачний словник української мови. URL: <http://sum.in.ua/s/fisk>

виключне право публічної влади визначати, що є грошима на певній території, ми підтверджуємо наявність публічної влади та обов'язок підкорятися такій владі.

Держава виконує багато функцій. Ці функції мають класифікацію¹. Вочевидь, що досягнення мети існування держави можливе за умови здійснення управління суспільними відносинами усередині держави. Таке управління передбачає встановлення певних правил поведінки. Дотримання цих правил визнається правомірною поведінкою.

Задля цього повинні існувати певні засоби, які б забезпечували правомірну поведінку. Такими засобами є гроші, тобто те, що визнала грошима сама держава, а саме національна валюта.

Визначаючи певний порядок організації суспільства, держава у відповідний спосіб повинна організувати взаємодію членів суспільства. Враховуючи, що базовими потребами людини є життя, їжа та дамок, держава повинна забезпечити можливість кожного здобути це через взаємодію членів суспільства між собою та з державою. Саме гроші є засобом такої взаємодії.

Звичайно, можна виокремити суспільні відносини, що не врегульовані правом: дружні, романтичні тощо. Однак будь-які правовідносини засновані й узагалі можливі за наявності грошей. І навіть деліктні відносини у переважній більшості засновані на наявності грошей.

Якщо говорити про деліктні відносини, то тут, звичайно, є примус, монопольне право на застосування якого належить державі. Однак у переважній більшості випадків головним наслідком є сплата штрафу або ж певні майнові втрати порушника – конфіскація, позбавлення права власності тощо. Штраф і майнові втрати мають право на існування як заходи впливу держави тільки за умов грошового базису правовідносин.

Що стосується другого складника мети існування держави, тобто виконання функцій, то очевидною також є грошова складова цих функцій. Їх виконання нездійсненне без можливості виплати грошей людям (у кінцевому підсумку). За кожним танком, придбаним

¹ Загальна теорія держави і права : підручник / за ред. М.В. Цвіка, О.В. Петришина. Харків : Право, 2009. С. 89–101.

державою, кожним апаратом штучної вентиляції легень, кріслом у приймальні голови державної адміністрації, світлом у кабінеті тощо стоять люди, які або організували цю роботу (суб'єкти господарювання), або самі її виконали (наймані працівники). Державний службовець теж повинен мати можливість придбати їжу та воду. Він має такі самі базові потреби, як і підприємець чи найманий працівник.

По-третє, вбачається, що відносини, які опосередковують (організують) рух грошей (валюти) самих собою та грошей (валюти), що необхідні державі для виконання її функцій, охоплюються поняттям фінансів¹. Категорія «фінанси» передусім є економічною. За допомогою фінансів відбуваються формування, розподіл та перерозподіл валового внутрішнього продукту. Фінанси поділяються на публічні й приватні. Останні являють собою фонди грошових коштів приватних суб'єктів – суб'єктів господарювання, домогосподарств та громадян. Публічні ж фінанси – це фонди грошових коштів, що належать публічному суб'єкту – державі та територіальній громаді.

І у випадку з публічними, і у випадку з приватними фінансами йдеться про грошовий фонд, тобто про реалізацію грошових відносин. Саме тому гроші розглядаються і як форма речей (ст. 177 ЦК України²), і як законний платіжний засіб (ст. 192 ЦК України, ст. 35 Закону України «Про Національний банк України», ст. 3 Закону України «Про платіжні послуги»³). Хоча точніше говорити, що не гроші, а національна валюта – гривня, як законний платіжний засіб.

Як вже зазначалося, гроші, а саме національна валюта, є невід'ємним атрибутом держави. Більш того, держава не тільки має власну валюту, а й визначає правила обігу іноземної валюти та банківських металів. Тому розгляд правової природи грошей має здійснюватися,

¹ Білінський Д.О. Правове регулювання публічної фінансової системи : монографія. Харків : Право, 2017. 296 с.; Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. ; Нац. акад. прав. наук України ; Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2020. С 563.

² Цивільний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

³ Про Національний банк України : Закон України від 20 трав. 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14>; Про платіжні послуги : Закон України від 30 черв. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#n1249>

зокрема, з позиції публічних фінансів. Саме відносини щодо організації руху грошей (валюти) є складовою предмета фінансового права.

По-четверте, інші складники предмета фінансового права випливають прямо із того, що публічні фінанси – це грошові фонди, що належать публічному суб'єкту. Такі фонди поділяються на бюджетні та позабюджетні. Отже, бюджетні відносини та відносини щодо позабюджетних цільових фондів є складовою предмета фінансового права.

Передусім фонди потрібно сформувати, тобто визначити те, з яких джерел вони будуть наповнюватися. Відповідно до ст. 9 Бюджетного кодексу України (далі – БК України) доходи бюджету класифіковано на податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом та трансферти¹. Фактично йдеться про джерела доходів бюджету. За таких умов усі чотири джерела мають бути об'єднані в інститут бюджетних доходів, а отже, такі відносини мають бути охоплені предметом фінансового права. Однак такі неподаткові надходження, як адміністративні та кримінальні штрафи, регламентовано адміністративним і кримінальним правом.

Податки є формою розподілу валового внутрішнього продукту, однак ця форма має принципові відмінності, порівняно із іншими джерелами доходу бюджету. Передусім це пов'язано з тим, що податки для цього спеціально «створені». Це також обумовлює те, що податкові відносини є ще однією складовою предмета фінансового права.

Отже, ми вже виокремили такі складники предмета фінансового права, як: відносини з організації грошового (валютного) обігу, бюджетні відносини, відносини щодо позабюджетних фондів та податкові відносини.

Детальніше про бюджетні та позабюджетні фонди. Оскільки ми вже визначили, що при формуванні бюджетних фондів не всі джерела доходів регламентуються фінансовим правом, а лише визначаються, то говорити про предмет фінансового права як про відносини з приводу функціонування усіх публічних фондів некоректно. Наголошуємо та тому, що предмет фінансового права охоплює відносини з організації формування бюджетних фондів.

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

Через бюджети здійснюється розподіл валового внутрішнього продукту спочатку при отриманні доходів, а потім вже при зарахуванні до певного бюджету та організації використання. Безпосередньо відносини з використання бюджетних коштів не охоплюються предметом фінансового права, адже по суті є приватноправовими, хоча і мають свою особливість.

Що стосується позабюджетних фондів, то тут слід говорити про певне поєднання податкових і бюджетних відносин. Через формування позабюджетних фондів та їх використання також здійснюється розподіл валового внутрішнього продукту. Тобто відносини щодо позабюджетних цільових фондів у частині формування, розподілу та організації використання є предметом фінансового права.

Маємо такі складники предмета фінансового права:

- 1) гроші, а точніше, відносини з приводу організації грошового (валютного) обігу;
- 2) податкові відносини;
- 3) відносини з приводу організації формування, розподілу та організації використання бюджетів;
- 4) відносини з приводу формування, розподілу та організації використання позабюджетних цільових фондів.

Отже, предмет фінансового права становлять однорідні суспільні відносини щодо організації грошового (валютного) обігу; податкові відносини; відносини з приводу організації формування, розподілу та організації використання бюджетів; відносини щодо формування, розподілу й використання позабюджетних цільових фондів.

Вихідною засадою для визначення методу фінансово-правового регулювання є характеристика відносин, що становлять предмет фінансового права як владно-майнових. Саме ця ознака фінансових правовідносин дозволяє відокремити їх від майнових (урегульованих нормами цивільного права) і владних (упорядкованих приписами адміністративного права). Владність фінансових правовідносин зумовлює застосування імперативного методу як основного в їх правовому регулюванні. Імперативний метод підкреслює превалювання публічного інтересу над приватним, що виявляється

в наявності важелів впливу (в тому числі шляхом притягнення до відповідальності) на зобов'язаного суб'єкта відносин.

Особливістю методу фінансово-правового регулювання є відсутність субординації суб'єктів фінансових відносин та можливості прояву свободи зобов'язаних суб'єктів у межах імперативної норми. До цього додамо, що, виходячи із характеристики фінансових відносин як майнових, можливим є прояв диспозитивності (характерної для цивільно-правової галузі) у виборі «моделі поведінки» з боку іншого суб'єкта, відмінного від владного суб'єкта відносин. Останній може бути наділений дискрецією, прояв якої можливий у чітко визначених межах.

Реалізація засад диспозитивності здійснюється в рамках єдиного для фінансового права методу – імперативного. Характер правовідносин обумовлюється методом, який у межах окремого правового утворення має бути єдиним, його застосування виключає поєднання різнотипних засобів регулювання. До того ж можна стверджувати і про зворотний вплив: метод правового регулювання повинен мати залежний від типу відносин, які він регулює, характер.

§ 2. Фінансово-правові норми та відносини

Фінансове право як галузь права є складною системою, вихідним, первинним елементом якої є його норма. Фінансово-правова норма – встановлене державою та забезпечене її примусовою силою загальнообов'язкове формально виражене правило поведінки суб'єктів суспільних відносин, що виникають і розвиваються в процесі мобілізації, розподілу і витрачання публічних фондів коштів, встановлює права та обов'язки їх учасників і має імперативний характер.

Норми фінансового права є загальнообов'язковими правилами поведінки суб'єктів суспільних відносин, що встановлені державою та забезпечені її примусовою силою, тому їм властиві загальні ознаки правових норм, а саме: вони є правилом поведінки суб'єктів, владним приписом держави, мають регулятивний, формально визначений і загальнообов'язковий характер.

Загальний характер таких норм полягає в їх поширенні на невідзначене коло суб'єктів, можливості неодноразового виконання. Формальна визначеність виражається в змісті (обсязі суб'єктивних прав і юридичних обов'язків учасників фінансових правовідносин) і формі (об'єктивізації у джерелах фінансового права. Саме джерело права надає правило поведінки якість правової норми). Окрім того, такі норми закріплюють вичерпний перелік учасників фінансових правовідносин, наділяючи їх суб'єктивними правами і покладаючи на них юридичні обов'язки.

Імперативний характер фінансово-правової норми означає, що: а) в таких нормах містяться категоричні приписи (дозволи, заборони та ін.) щодо виконання відповідних дій у сфері фінансів, обумовлені перш за все імперативним методом правового регулювання; б) категорична форма припису виключає зміну умов та обставин, що містяться в таких нормах, самими учасниками відносин, тобто виключає можливість зміни положень норм за волевиявленням будь-якої зі сторін; в) обов'язковість поширюється не тільки на зобов'язаних суб'єктів, але й на владних; г) потрібно додержувати моделі поведінки, яка закріплена нормою, незалежно від згоди учасників цих відносин. Порушення приписів, що містяться в таких нормах, тягне за собою застосування відповідних санкцій.

Водночас фінансово-правові норми мають особливості, що обумовлені специфікою предмета правового регулювання: 1) їх змістом є правила поведінки учасників особливого виду суспільних зв'язків саме щодо руху публічних коштів; 2) ці правила виявляються в наданні суб'єктам таких відносин суб'єктивних прав та обов'язків, здійснення яких забезпечує планомірну мобілізацію, розподіл та витрачання коштів публічних фондів для задоволення публічних інтересів; 3) те, що норми є засобом реалізації публічних інтересів, надає їм імперативного характеру.

Фінансово-правові норми за функціональною спрямованістю поділяються на зобов'язальні, заборонні та уповноважувальні. Зобов'язальні – вимагають від учасників відносин здійснення відповідних позитивних дій у напрямках мобілізації, розподілу або витрачання фінансових ресурсів (наприклад, зобов'язують відповідних

суб'єктів сплачувати податки, подавати податкову звітність; додати до законопроекту, прийняття якого призведе до зміни показників бюджету, суб'єктом права законодавчої ініціативи фінансово-економічне обґрунтування (включаючи відповідні розрахунки), тощо). Такі норми містяться в усіх нормативних актах (законах), що регулюють рух публічних коштів.

Заборонні – вимагають стримуватися від відповідних дій з метою дотримання фінансової дисципліни (приміром, заборонено проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, за винятком операцій, пов'язаних з державним боргом, та випадків, передбачених законом про Державний бюджет України, нецільове використання бюджетних коштів; заборонено надання державних (місцевих) гарантій суб'єкту господарювання, який має прострочену заборгованість перед державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) за кредитом (позикою), залученим державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) або під державну (місцеву) гарантію, за кредитом з бюджету (включаючи плату за користування такими кредитами (позиками) та пеню), іншу заборгованість з погашення раніше отриманого кредиту (позики) у фінансовій установі або податковий борг перед державним (місцевим) бюджетом тощо).

Уповноважувальні – надають суб'єктам права на здійснення відповідних позитивних дій, але у чітко передбачених нормах меж. При їх застосуванні певні права сполучаються з імперативністю велінь, коли встановлюються суворі межі здійснення таких прав (наприклад, бюджетна установа має право використовувати надані кошти з бюджету, але у чіткій відповідності з бюджетним призначенням та кошторисом; головні розпорядники бюджетних коштів формують бюджетні програми під час складання Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету) та проєкту бюджету на плановий бюджетний період з урахуванням планів діяльності на середньостроковий період, прогнозних та програмних документів

економічного і соціального розвитку). Управомочений орган, навіть у разі надання йому певної дискреції, повинен приймати найбільш доцільне рішення відповідно до законодавства і конкретних умов, але в межах, які чітко визначені й закріплені такою нормою.

Залежно від змісту фінансово-правові норми поділяються на: матеріальні (визначають матеріальний зміст прав та обов'язків учасників правовідносин, закріплюють види й обсяг доходів і видатків відповідних публічних фондів); процесуальні (закріплюють порядок (процедуру) дій у напрямках мобілізації, розподілу та витрачання коштів публічних фондів).

Структура фінансово-правових норм є традиційною: гіпотеза, диспозиція, санкція. Гіпотеза вказує на умови, за наявності яких діє норма та у суб'єктів виникають передбачені нормою права і обов'язки у сфері фінансів; встановлює типові фактичні обставини, з якими пов'язується виникнення правовідносин. Диспозиція розкриває зміст правила поведінки, вказує, якою саме має бути поведінка учасників відносин за наявності передбачених гіпотезою фактичних обставин, вимагає відповідного поведіння сторін фінансових відносин та не допускає відхилення від неї. Санкція – передбачає наслідки за невиконання чи неналежне виконання приписів норми, визначає вид та міру юридичної (адміністративної, фінансової тощо) відповідальності порушникам. Водночас особливістю санкції є її, як правило, грошовий характер, адже йдеться про їх застосування у вигляді штрафу, пені, примусового списання коштів, припинення фінансування тощо. Окрім того, вона поєднує в собі правовідновлювальні й карні (штрафні) елементи, тобто відбувається не лише покарання винної особи, а й забезпечується належне виконання її обов'язків.

Фінансові правовідносини є юридичною формою вираження й закріплення публічних фінансових відносин, що можуть існувати лише в правовій формі. Поза правовідносинами публічна фінансова діяльність неможлива, адже лише за закріплених і взаємозалежних юридичних прав і обов'язків суб'єктів, реалізація яких забезпечується можливістю державного примусу, можуть бути створені відповідні публічні грошові фонди, а також проведені розподіл

і належне використання фінансових ресурсів відповідно до намічених цілей, планів і програм.

Фінансовим правовідносинам, як і будь-яким правовідносинам, притаманні загальні ознаки: вони виникають на основі норм фінансового права, які закріплюють ту модель поведінки для сторін правовідносин, що буде згодом реалізована у фінансових правовідносинах; характеризуються наявністю у сторін суб'єктивних юридичних прав і обов'язків. Фінансово-правова норма точно окреслює те коло суб'єктивних юридичних прав і обов'язків, якими наділені суб'єкти правовідносин. При цьому їх вимоги визначають позитивну поведінку суб'єктів, якої вони можуть і повинні дотримуватися, реалізуючи свої права й обов'язки; являють собою суспільний зв'язок конкретних осіб, тобто учасники фінансових правовідносин завжди визначені конкретно. Ця ознака дозволяє чітко окреслити межу між фінансово-правовою нормою, в якій зазначені всі особи, здатні бути учасниками фінансових правовідносин, і фінансовим правовідношенням, у якому беруть участь конкретні суб'єкти. Здійснення суб'єктивних прав і юридичних обов'язків забезпечене можливістю державного примусу. Це положення зумовлене насамперед публічними інтересами, що реалізуються у фінансових правовідносинах.

Характеристика фінансових відносин як організаційних не виключає їхнього майнового характеру, оскільки держава за допомогою фінансово-правових норм організує і координує здійснення фінансової діяльності саме з метою належного її грошового існування. Тому майновий характер фінансових правовідносин означає реальний, відповідним чином організований рух грошових коштів, результатом якого є створення й використання відповідних фондів коштів.

Однією зі сторін фінансових правовідносин завжди виступає держава в особі уповноваженого державного органу або територіальна громада в особі органу місцевого самоврядування. Саме держава, здійснюючи фінансову діяльність, зацікавлена в ефективності й раціональності процесів мобілізації, розподілу, використання фінансових ресурсів, і тому для задоволення потреб публічного характеру вона наділяє певні органи владними повноваженнями,

у результаті чого фінансові правовідносини реалізуються за принципом «команда-виконання»: державні органи видають розпорядження, що є обов'язковими для виконання іншими учасниками цих правовідносин. Крім того, держава визначає коло, а також права й обов'язки (правовий статус) суб'єктів фінансових відносин. Виходячи з цього, фінансові правовідносини мають державно-владний характер і тому в них не буває рівності сторін. Наявність уповноваженого державою органу як обов'язкового учасника таких відносин обумовлюється самою сутністю фінансової діяльності держави та імперативним методом правового регулювання, що притаманний фінансовому праву.

Фінансові правовідносини виникають, змінюються і припиняються завжди на підставі закону (фінансово-правового акта). Держава з огляду на важливість цих відносин регулює їх шляхом видання саме закону – акта, що має вищу юридичну силу. Відповідно і їх зміна або припинення повинні здійснюватися тільки за таким актом. У ст. 92 Конституції України закріплено, що виключно законами України встановлюються: Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного й інвестиційного ринків; статус національної валюти, а також статус іноземних валют на території України; порядок створення і погашення державного внутрішнього і зовнішнього боргу; порядок випуску і обігу державних цінних паперів, їх види і типи тощо¹. З огляду на це динаміка фінансових правовідносин передбачається прямо і безпосередньо фінансово-правовими нормами (законами), вони не можуть виникати і розвиватися на розсуд сторін.

Водночас зазначимо, що останнім часом все більше у фінансових правовідносинах ми спостерігаємо дискрецію², прийняття на

¹ Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

² Кобильнік Д.А. Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні. *Теорія і практика правознавства*. 2015. Вип. 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/tipp_2015_2_20; Макух О.В. Фінансові правовідносини: теорія, сучасний стан і тенденції розвитку : монографія. Харків : Право, 2016. 304 с.; Смичок Є.М. Дискреційні повноваження контролюючих органів в аспекті реформування податкової системи. URL: <http://nauka.jur-academy.kharkov.ua/download/lkonf/20.pdf>

власний розсуд відповідних рішень органами публічної фінансової діяльності. Приміром, ст. 56, 94 та ін. Податкового кодексу України (далі – ПК України)¹. Очевидно, що дискреційні повноваження мають право на існування, адже шляхом їх закріплення забезпечується баланс приватного і публічного інтересу у фінансово-правовому регулюванні. Однак, встановлюючи дискрецію, важливим є її раціональне застосування, що є важливою складовою забезпечення стабільності і гарантованості суспільства, а також самої держави, яка позиціонує себе як правову. Лише чітко визначивши сферу законного втручання, приміром, у діяльність платника податків і зборів, засоби його здійснення, держава взмозі забезпечити реалізацію принципу недоторканості права власності платників, закріпленого у Конституції України².

Для виникнення, зміни і припинення фінансових правовідносин необхідна також наявність юридичних фактів – життєвих обставин, з якими правова норма пов'язує виникнення, зміну чи припинення правовідносин і які мають місце в реальному житті та не створюються нормою фінансового права, а тільки визнаються нею. Наприклад, для виникнення обов'язку громадянина щодо сплати земельного податку необхідна наявність об'єкта оподаткування – земельної ділянки (земельної частки або паю).

Отже, фінансові правовідносини можна визначити як урегульовані нормами фінансового права економічні відносини, що виникають, змінюються і припиняються в процесі мобілізації, розподілу й використання публічних фондів і мають державно-владний і майновий характер.

Структура фінансових правовідносин має такі елементи: 1) суб'єкти; 2) об'єкт; 3) юридичний і фактичний зміст. Суб'єктами фінансових правовідносин є особи, які на підставі фінансово-правових норм є реальними його учасниками. При цьому потрібно розрізняти суб'єктів фінансових правовідносин і суб'єктів фінансового права. Суб'єкт фінансового права – це носій передбачених

¹ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Маринчак Н.С. Забезпечувальні заходи в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2014. С. 35.

правовими нормами суб'єктивних прав і обов'язків у сфері фінансової діяльності держави, що має потенційну можливість участі у правовідносинах.

Суб'єкти фінансових правовідносин можуть реалізовувати передбачені законодавством права і обов'язки у разі належного державного захисту, що здійснюються в: 1) адміністративному порядку та 2) судовому порядку. Причому за допомогою примусових заходів забезпечується як відновлення порушених прав суб'єктів фінансових правовідносин, так і належне виконання покладених на них обов'язків. При адміністративному порядку забезпечення реалізації фінансових правовідносин передбачається звернення суб'єктів до вищого органу державної влади чи управління (стосовно органу, що прийняв те чи інше рішення, що оскаржується). У такому разі приймаються владні розпорядження відповідним органом для вирішення проблемних питань без судового розгляду. Сьогодні в Україні застосування адміністративного порядку захисту прав суб'єктів не заперечує їхнє подальше звернення з цього ж питання до суду чи інших державних органів в адміністративному порядку з огляду на підпорядкованість. У різних видах фінансових правовідносин адміністративний порядок має свої особливості, але завжди виявляється у формі владних розпоряджень щодо прийняття рішення відповідним уповноваженим державним органом.

Об'єктом фінансових правовідносин є публічні фонди коштів. Саме за допомогою грошових коштів, акумульованих у різних публічних фондах, держава забезпечує необхідними фінансовими ресурсами всі заходи, здійснення яких передбачено на сучасному етапі розвитку країни. Фінансова діяльність нерозривно пов'язана з фінансами, що не є грошима як такими (коштами), хоча і пов'язані з функціонуванням грошей. Практичною реалізацією прав і обов'язків суб'єктів у фінансовій сфері (результатом такої діяльності) є утворення і функціонування публічних фондів. Отже, фінансові ресурси зазвичай розподіляються за визначеними, відносно відокремленими групами, що мають цільове призначення, свій порядок використання, джерела надходження коштів і орган, який ними управляє та розпоряджається.

Невід'ємним структурним елементом фінансових правовідносин є їх юридичний і фактичний зміст. Фактичним змістом фінансових правовідносин є реальна поведінка їхніх суб'єктів, тоді як юридичним змістом є суб'єктивні юридичні права й обов'язки, встановлені фінансово-правовою нормою. Отже, юридичні права та обов'язки включають тільки належну та можливу поведінку суб'єктів фінансових правовідносин, тобто юридичний зміст припускає ряд можливих варіантів розвитку цих правових зв'язків залежно від їх спрямованості – мобілізації, розподілу чи використання фондів коштів, тоді як фактичний зміст свідчить про конкретні дії суб'єктів, а саме про той із варіантів поведінки, що включав юридичний зміст фінансового правовідношення.

Фактичний зміст пов'язує фінансові правовідносини з реальними відносинами, а юридичний зміст є правовим засобом формування і забезпечення фактичного змісту. Однак з огляду на імперативність фінансових правовідносин такі дії учасників обмежені й повинні мати тільки позитивний характер. Наприклад, при акумуляванні коштів у бюджеті, що є централізованими фондами, визначальну роль відіграє спосіб обов'язкових платежів, що характеризується насамперед обов'язком юридичних і фізичних осіб внести до цього фонду відповідні обов'язкові платежі податкового характеру, передбачені статтями 9, 10 ПК України. Окрім того, у вказаних вище фінансових відносинах усі права й обов'язки чітко і повно регламентовано. Наприклад, Конституція України закріплює основні бюджетні повноваження (тобто права й обов'язки у сфері бюджетної діяльності) держави в особі конкретних представницьких і виконавчих органів, органів місцевого самоврядування, адміністративно-територіальних утворень, що потім деталізовані в БК України, а також конкретизовані в інших актах: наприклад, Регламентом Верховної Ради України, Регламентом Кабінету Міністрів України, Положенням про Міністерство фінансів України, Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» тощо.

Розгляд юридичного змісту фінансових правовідносин дає можливість розкрити юридичну природу таких правових зв'язків та підкреслює їх правовий характер. Фактичний зміст визначає напрями

розвитку юридичного змісту фінансових правовідносин, оскільки реальні суспільні відносини ширші та багатші ніж ті, що передбачені гіпотезою і диспозицією фінансово-правової норми. Але права й обов'язки суб'єктів повинні відповідати тій моделі поведінки, яка була закладена фінансово-правовою нормою. Окрім того, фактичний зміст фінансових правовідносин виявляє конкретні життєві обставини, з огляду на які законодавець повинен розробити дієвий механізм реалізації фінансово-правових норм.

У фінансових правовідносинах юридичний та фактичний зміст мають бути завжди взаємопов'язані. Аналіз їхньої взаємодії дає можливість визначити, по-перше, відповідність фінансово-правових норм тим життєвим реаліям, які вони покликані врегулювати; по-друге, показати ті оптимальні результати, на досягнення яких норма спрямована; по-третє, як необхідно удосконалити фінансово-правове регулювання з метою його найбільшої ефективності й доцільності. Так, якщо фінансово-правові норми не відповідають фактичним відносинам і їхнім тенденціям розвитку, то соціально-економічні наслідки їх реалізації незначні, такі норми фактично не застосовуються в житті, оскільки фінансово-правові норми в цих випадках залишаються на папері, а фінансові правовідносини виникають і розвиваються дуже далеко від тієї моделі, що передбачена такою нормою. Наслідком такого явища є неефективність чинного фінансового законодавства.

Залежно від характеру фінансово-правових норм, що лежать в основі фінансових правовідносин, вони класифікуються на матеріальні та процесуальні. У матеріальних фінансових правовідносинах реалізуються права й обов'язки суб'єктів щодо одержання, розподілу і використання визначених фінансових ресурсів, що виражені в конкретному розмірі чи певному виді доходів і видатків. Основний зміст суб'єктивних матеріальних фінансових прав і обов'язків міститься в можливості чи необхідності одержання, сплати, розподілу, перерозподілу, вилучення тощо цих конкретно визначених коштів. Наприклад, матеріальними фінансовими правовідносинами є ті, що містять обов'язок платника сплатити податок чи збір і відповідне йому право податкових органів вимагати його сплати; право

місцевого бюджету одержати трансферт і обов'язок відповідно до бюджетного призначення надавати бюджетні асигнування тощо.

Процесуальні фінансові правовідносини виникають при встановленні форм і методів фінансової діяльності держави, в них виражається юридична форма, в якій відбувається мобілізація коштів у відповідні фонди, а також порядок їх розподілу, контроль за їх використанням тощо. Державно-владний елемент тут виявляється у визначенні й регламентації форм, методів, порядку і термінів надходження коштів, визначенні цілей і заходів, на які вони можуть бути використані. Наприклад, процесуальними фінансовими правовідносинами будуть відносини щодо бюджетного процесу, які регламентовані нормами БК України й іншими нормативно-правовими актами. Між процесуальними і матеріальними фінансовими правовідносинами існує нерозривний зв'язок, оскільки за допомогою процесуальних фінансових правовідносин здійснюється реалізація матеріальних прав і обов'язків суб'єктів цих відносин у сфері фінансової діяльності¹.

§ 3. Система фінансового права

Система фінансового права – це об'єктивна сукупність суспільних фінансових відносин, що визначає внутрішню структуру фінансового права, зміст і особливість розміщення норм, які регулюють фінансові відносини. Фінансове право включає досить широку сукупність фінансово-правових норм, об'єднаних у певну систему. Ця система розбита на групи, що характеризуються специфічними особливостями, логічною структурою².

Традиційно виокремлюють Загальну і Особливу частини фінансового права. Загальна частина акумулює інститути, що закріплюють загальні підходи до регулювання фінансової системи, які стосуються всіх норм Особливої частини і саме до них застосовуються

¹ Дмитрик О.А. Содержание и классификация финансовых правоотношений : монография. Харьков : Легас, 2003. 160 с.

² Лукашев О.А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія. Харків : Право, 2010. 304 с.

положення Загальної частини, але вже в конкретному випадку, обумовленому характером відповідного фінансово-правового інституту чи підгалузі. До Загальної частини належать фінансово-правові норми, що закріплюють основні принципи, форми і методи фінансової діяльності; поняття і функції фінансів; систему органів, що здійснюють публічну фінансову діяльність та їхні повноваження; правове становище інших суб'єктів фінансового права; загальні положення організації фінансового контролю. Норми Загальної частини конкретизуються в Особливій частині, що складається з декількох підгалузей, які включають відповідні інститути. Так, до Особливої частини входять фінансово-правові норми, що регулюють відносини у сфері бюджетної системи; податкової системи; валютного регулювання тощо.

Наведений підхід до побудови системи фінансового права обґрунтовується структурою фінансової системи держави як сукупності таких її ланок: бюджетна система; кредитна система; обов'язкове державне страхування; фінанси підприємств будь-яких форм власності, об'єднань, організацій, установ. Особливістю названої моделі фінансової системи держави є те, що як її ланки виокремлюються різні за змістом елементи. Зокрема, це стосується кредиту. Якщо інші ланки по суті відображають конкретні грошові фонди (бюджети, позабюджетні цільові фонди), то кредит незалежно від виду (державний, муніципальний або банківський) за своїм змістом є одним із методів, що забезпечують рух у відповідні публічні фонди. Зважаючи на це, у складі фінансової системи держави виокремлюються кілька структур, кожна з яких буде поєднувати однопорядкові за змістом елементи¹.

Сучасні тенденції в законотворчості, розвиток системи законодавства базуються на об'єктивних засадах розвитку фінансово-правової галузі. При цьому в системі фінансового права сьогодні складно наголошувати на можливості існування Загальної частини. Це відповідно вказує на об'єктивну складність у її формуванні та й самого Фінансового кодексу України в цілому. Водночас ми

¹ Лукашев О.А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія. Харків : Право, 2010. 304 с.

спостерігаємо кодифікаційні процеси стосовно відповідних блоків фінансового законодавства (БК України та ПК України), які є своєчасними і доцільними.

Плинність суспільних відносин, їх непередбачувано інтенсивний ривок у розвитку або, навпаки, гальмування призводять до розбіжності змісту правового припису з тими відносинами, на регулювання яких він спрямований. Це підсилюється і багатоаспектністю зв'язків у системі права, які дуже складно оперативним чином передбачити та переробити. Саме тому аналіз стану як системи права в цілому, так і системи окремої галузі, фінансово-правової зокрема, має здійснюватися постійно. Динамічний аспект розвитку системи фінансово-правових норм обумовлює два напрями аналізу. З одного боку, як фінансове право стало єдиною системою, утворилося як цілісна система права; з другого – як сучасні динамічні тенденції мають сприяти та обумовлювати появу нових утворень у межах фінансово-правової галузі та чи є підстави перетворення їх із часом на самостійні галузі права.

Стосовно системи фінансового права перша можливість реалізувалась у розвитку сукупності податково-правових норм. Поява якісно нового різновиду суспільних відносин, які відображали справляння податків та зборів на стику 80–90-х рр. XX ст., обумовила формування інституту податкового права в межах фінансово-правової галузі та його розвиток сьогодні до рівня складної структурованої підгалузі фінансового права, а можливо, вже і виокремлення у самостійну галузь.

Щодо другого напрямку галузевого утворення в контексті аналізу перспектив розвитку системи фінансового права, йдеться про можливість появи самостійних правових утворень (підгалузей чи галузей). Цей процес є поступовим, а тому навряд чи найближчим часом який-небудь інститут фінансового права об'єднається з окремими інститутами іншої галузі права, що приведе до появи нового галузевого утворення. Фінансове право має своєрідний предмет правового регулювання, що обумовлює чітко відокремлену автономну групу однорідних фінансово-правових норм. Безумовно, певна межа є фактично з усіма галузями права, але не така, на підставі

якої може розвиватися нове галузеве утворення. Саме тому більш доцільний шлях – це узгоджене зіставлення, упорядкування норм різних галузей права, які спрямовані на регулювання схожих за змістом суспільних відносин.

Безумовною ознакою появи в межах фінансово-правової галузі інституту, який перетворюється на підгалузь або в перспективі на окрему галузь, є не лише кількісне накопичення фінансово-правових норм, а й якісне перетворення, складне структурування вже існуючих норм, а також тих, які мають прийматися. Одним із яскравих прикладів цього є виокремлення бюджетного та податкового права. Активний розвиток суспільних відносин (бюджетних та податкових) привів до стрімкого збільшення кількості нормативних приписів у цьому регулюванні. Якісної значущості цьому надало логічне формування блоків матеріального та процесуального права в межах бюджетного та податкового правового регулювання, а також чітко узгоджене логічне структурування з об'єктивним розподіленням на загальну та Особливу частини.

Система фінансового права на сучасному етапі включає:

а) простий фінансово-правовий інститут. Ідеться про найбільш елементарне угруповання фінансово-правових норм за відповідною ознакою (окрема стадія бюджетного процесу щодо певного виду бюджету; окремий вид податку чи збору тощо);

б) складний фінансово-правовий інститут – формується шляхом об'єднання кількох простих фінансово-правових інститутів. Він регулює значущі суспільні відносини, які можна структурувати за окремими напрямками, що є предметом впливу простих фінансово-правових інститутів (наприклад, інститут бюджетного процесу, Державного бюджету, місцевих бюджетів, непрямих податків, податків з фізичних осіб тощо);

в) комплексний фінансово-правовий інститут, який охоплює сукупність однорідних фінансово-правових норм, що входять до різних інститутів або підгалузей фінансового права. Як приклад можна навести інститут доходів Державного бюджету, який формується шляхом поєднання бюджетно-правових норм та податково-правових норм, котрі забезпечують надходження одного з основних

каналів формування бюджету – податків та зборів. Ще більш ускладнене угруповання фінансово-правових норм являє собою інститут виконання Державного бюджету за доходами, де до наведеного вище комплексного інституту додається відповідне коло засобів правового регулювання, які відображають стосовно цього процесуальні аспекти третьої стадії бюджетного процесу;

г) підгалузь фінансового права як специфічне, відносно відокремлене угруповання фінансово-правових норм та інститутів, приміром, податкове чи бюджетне право.

Потрібно враховувати, що до системи фінансового права входять усі ці утворення, але як вони співвідносяться, слід визначати в кожному окремому випадку. Можливі різні ситуації. По-перше, простий інститут може безпосередньо бути складовим елементом системи фінансового права, не опосередковуючи участь як складника підгалузі чи іншого інституту. Інакше кажучи, йдеться про самостійну участь простого інституту як складової фінансово-правової галузі. По-друге, простий інститут посідає місце в системі фінансового права опосередковано, через участь у складному фінансово-правовому інституті або в підгалузі. По-третє, прості фінансово-правові інститути можуть виступати як складові інститутів на межі інституційного чи підгалузевого регулювання та становити комплексний фінансово-правовий інститут.

Сьогодні невирішеною в теорії фінансового права залишається проблема виокремлення Загальної частини, хоча в кожному навчальному виданні з фінансового права викладається матеріал щодо її змісту. Складність полягає в тому, що Загальна частина фінансового права не може бути аморфним утворенням, що об'єднує норми, які регулюють абстрактні загальні положення, принципи, форми і методи публічної фінансової діяльності. Виокремлення певної сукупності фінансово-правових норм та їх віднесення до Загальної частини має бути зумовлено виключно практичними міркуваннями правового регулювання відповідної групи відносин, що становлять предмет тієї чи іншої галузі. При цьому такі норми мають бути об'єднані та закріплені у вигляді єдиного, внутрішньо узгодженого масиву. Ідеальним варіантом є формалізація такого масиву

у вигляді Загальної частини в кодифікованому законодавчому акті. Можливість виокремлення Загальної частини свідчить про наявність єдиної галузі права, яка включає цілісну систему об'єднаних та взаємопов'язаних за предметною ознакою правових інститутів.

Існування означеної проблеми, складність виокремлення Загальної частини у фінансовому праві та відсутність практичних тенденцій кодифікації фінансового законодавства зумовлюються також тим, що фінансові правовідносини є юридично неоднорідними. Найбільш яскравим прикладом юридичної неоднорідності є суб'єктний склад відносин – бюджетних, податкових, валютних та ін. Кодифікація бюджетного і податкового законодавства, на наш погляд, підкреслює юридичну однорідність бюджетних і податкових відносин, що зумовлює предметну єдність відповідно бюджетно-правових та податково-правових норм.

Складно уявити єдину органічну Загальну частину фінансового права, навіть за умови включення до її системи лише двох найбільш споріднених фінансово-правових інститутів – бюджетного та податкового права, хоча за економічною природою бюджетні та податкові відносини нерозривно між собою пов'язані, оскільки за рахунок податкових надходжень переважно забезпечується формування дохідних частин бюджетів. Ще більш проблематично це зробити в разі включення до системи фінансового права інших інститутів.

Юридична неоднорідність бюджетних, податкових, валютних (грошових) та інших відносин, що виникають у сфері публічних фінансів, є об'єктивним чинником, який зумовлює труднощі кодифікації фінансового законодавства та формування відносно відокремленої Загальної частини фінансового права. Проте в даному випадку слід говорити не про відсутність єдиної галузі фінансового права. Фінансове право було і залишається правовою галуззю, що має самостійний предмет правового регулювання. Але не можна також ігнорувати специфіку галузевого предмета правового регулювання, його різноманітність. Тому наразі актуальною залишається проблема пошуку універсальної системоутворювальної фінансово-правової категорії, яка має виконувати консолідуючу та координуючу функції в системі фінансово-правового регулювання. Такою категорією

була і повинна залишатися «фінансова система», оскільки саме на формування, розподіл та використання коштів публічних грошових фондів (тобто фондову складову фінансової системи) спрямована вся система фінансово-правового регулювання.

З'ясовуючи місце та структуру загальної частини, потрібно чітко визначитися: на що ми маємо посилалися та як можемо аргументувати існування відповідних правових норм у Загальній частині, які інститути вони мають утворювати? Фактично під час відповіді на питання про Загальну частину фінансового права виокремлюють не відповідні правові норми як такі, а й певні уявлення, наукові абстракції. Структура Загальної частини фінансово-правової галузі, про яку йдеться на сучасному етапі, у багатьох випадках включає поняття публічної фінансової діяльності, фінансів, фінансових ресурсів, фінансового контролю. Водночас чітко посилалися на правові норми, які закріплюють ці поняття, неможливо, бо їх немає. Жодна правова норма не дає визначення фінансів та їхніх функцій, поняття форм та методів публічної фінансової діяльності, публічних грошових фондів тощо.

Окрема сукупність правових норм регулює відносини фінансового контролю, який сьогодні теж розглядається як окремий інститут Загальної частини фінансово-правової галузі. Проте безумовним є й те, що така сукупність не містить родових норм, які в узагальненому вигляді стосувалися б усіх контролюючих дій у межах інститутів Особливої частини. Сучасний стан розвитку фінансово-правового регулювання не дає узагальненого визначення фінансового контролю, його форм, методів. Цей інститут виступає як певне механічне об'єднання норм, які регулюють контролюючі дії за окремими інститутами особливої частини (йдеться про бюджетний контроль, податковий контроль, контроль у галузі валютного регулювання), і його не можна характеризувати як певне уособлення інституційних проявів конструкції фінансового контролю на рівні Загальної частини фінансово-правової галузі.

Можна констатувати, що Загальної частини фінансово-правової галузі сьогодні не існує. Загальна частина об'єктивно та логічно присутня в науці фінансового права, науковій дисципліні фінансового

права, і саме тому вона є і має бути в підручниках з цього курсу. Але як відповідне нормативне утворення, як сукупність фінансово-правових норм, які стосуються та проявляються в інститутах Особливої частини фінансового права, Загальної частини фінансового права сьогодні немає. Це зовсім не означає, що Загальної частини у фінансовому праві не існує взагалі. Досить логічно та об'єктивно з використанням Загальної частини будуються інші складові фінансового права. Йдеться про Загальні частини в бюджетному праві, податковому праві, виділення загальних норм у валютному праві тощо. Це свідчить про те, що фінансове право передбачає перш за все стрімкий інституційний розвиток із відповідним традиційним структуруванням на Загальну та Особливу частини підгалузей та інститутів.

Отже, методологічним критерієм побудови Особливої частини фінансового права має бути принцип відповідності фінансово-правових інститутів кількості фінансово-економічних інститутів, які формуються на основі публічного грошового фонду, що, у свою чергу, є ланкою фінансової системи держави. Але тут необхідно зробити ще одне важливе зауваження. Якщо ланка фінансової системи представлена певною сукупністю фондів (наприклад, бюджетна система), то такій ланці має кореспондувати відносно відокремлена сукупність взаємозалежних фінансово-правових інститутів, тобто підгалузь фінансового права (бюджетне право).

§ 4. Джерела фінансового права

Джерела фінансового права – це форми встановлення і вираження (об'єктивізації) фінансово-правових норм, що видаються компетентними органами держави та місцевого самоврядування і становлять певну систему. Зважаючи на сучасні тенденції розвитку правотворення в Україні, норми фінансового права можуть міститися не лише в нормативно-правових актах, а й в інших юридичних актах – рішеннях судів, нормативно-правових договорах¹. Тож,

¹ Дмитрик О.О. Джерела фінансового права: проблеми та перспективи розвитку : монографія. Харків : Віровець А.П. «Апостроф», 2010. С. 58.

форми об'єктивізації фінансово-правових норм можуть бути різні: відбиті в законі чи іншому нормативно-правовому акті, в актах вищих судових органів або виражені як результат договірної практики відповідних органів тощо. У зв'язку з цим потрібно говорити про формування сукупності правових актів, які слід розглядати джерелами фінансового права.

Джерела фінансового права мають такі ознаки: формальна визначеність, нормативність, загальнообов'язковість, юридична сила, загальновідомість, системність, видання уповноваженим органом (законність). Названі характеристики є загальними, вони однаковою мірою властиві й джерелам інших галузей права.

Характеристика джерел фінансового права передбачає розкриття тих визначальних ознак, що відрізняють їх від джерел інших галузей права. Отже, джерела фінансового права мають свої особливості. Це, зокрема, предметна ознака, множинність, відсутність єдиного кодифікованого акта, спрямованість на реалізацію публічних інтересів, чіткість та ясність формулювання прав та обов'язків учасників фінансових правовідносин¹.

1. Предметна ознака. Джерело права регулює певне коло суспільних відносин, тобто має певну сферу поширення. Звідси у джерелах фінансового права знаходять своє закріплення саме його норми – спеціальні приписи держави й органів місцевого самоврядування щодо мобілізації, розподілу й використання коштів публічних фондів. Такі приписи мають бути об'єктивовані у певній формі лише тими органами держави та місцевого самоврядування, які наділені відповідними повноваженнями стосовно прийняття певного акта. Таким чином, джерела фінансового права виступають формою вираження та закріплення саме фінансово-правових норм.

2. Множинність. Однією з особливостей фінансового права України є доволі велике коло його джерел, що знаходяться у певному взаємозв'язку та супідрядності. Безумовно, наявність різноманітності джерел фінансового права має об'єктивне походження, важливе значення та свідчить, що в процесі об'єктивізації норм фінансового права застосовують різні форми. Це дозволяє забезпечити

¹ Там само. С. 39.

найбільш ефективне правове регулювання відносин з приводу мобілізації, розподілу й використання коштів публічних фондів.

Водночас при множинності нормативно-правових актів, що регулюють фінансові відносини, сьогодні в Україні відсутній єдиний кодифікований акт, який би закріплював наскрізні, єдині для всіх інститутів і підгалузей фінансового права принципи, юридичні категорії і поняття. На перший погляд здається, що сьогодні в нашій державі склалися всі передумови для розробки та прийняття саме Фінансового кодексу, бо фінансове право вже має певну «критичну» масу споріднених нормативно-правових актів, власний і чіткий предмет правового регулювання, принципи правового регулювання пройшли перевірку часом. Однак такі пропозиції в умовах сьогодення, які характеризуються подальшим кардинальним реформуванням правового регулювання великої кількості суспільних відносин, у тому числі й фінансових, навряд чи є невинуватими. Але це твердження не знімає необхідності прийняття іншого нормативно-правового акта, який би виконував об'єднуювальну роль у сфері публічних фінансів, створив умови для вдосконалення чинного фінансового законодавства.

3. Спрямованість на реалізацію публічних інтересів. Загальновідомо, що саме за допомогою упорядкування фінансових відносин держава впливає на процеси нагромадження капіталу, причому від такого впливу переважно залежить економічне зростання країни. Використовуючи фінанси, вона регулює процеси, пов'язані з розподілом і перерозподілом сукупного суспільного продукту й національного доходу. Для держави ці відносини мають першорядне значення, оскільки такі соціальні зв'язки матеріального характеру забезпечують можливість виконання її завдань і функцій. Тому вона за допомогою норм права прагне організувати й урегулювати їх належним чином, надає їм відповідної форми й змісту. Головним завданням державного регулювання фінансових відносин є узгодження інтересів суб'єктів цих відносин завдяки встановленню необхідних обмежень і заборон.

4. Чіткість, ясність, категоричність формулювань фінансово-правових норм стосовно мобілізації, розподілу та використання

коштів публічних фондів. Загальновідомо, що фінансове право використовує імперативний метод правового регулювання, який визначає особливості поєднання правових засобів при упорядкуванні фінансових відносин. З огляду на специфічний зміст публічної фінансової діяльності метод правового регулювання, а також нерівність, що притаманна суб'єктам фінансових правовідносин, джерела фінансового права мають містити чітко сформульовані вимоги, виражені в категоричній формі, що не допускають їх вільної (за згодою сторін) зміни чи відміни. Всі права та обов'язки, якими наділяються суб'єкти фінансового права, мають точно і вичерпно визначатися. Завдяки цьому держава в змозі забезпечити своєчасне і в повному обсязі надходження грошових коштів до фондів, а також ефективне та результативне їх використання задля реалізації публічних інтересів.

Джерела фінансового права становлять певну систему. Система джерел фінансового права – це органічна, цілісна, динамічна, ієрархічна, структурно упорядкована сукупність взаємозалежних та взаємодіючих чинних правових актів, покликаних урегулювати відносини у сфері публічної фінансової діяльності.

Незважаючи на те, що роль фінансових нормативно-правових актів величезна, їхню сукупність не можна зводити до всієї системи джерел фінансового права. У кожній державі є своя, нерідко унікальна система об'єктивізації фінансово-правових норм.

Сьогодні, як ніколи, система джерел фінансового права України, яка є динамічною за своєю суттю, наповнюється новим змістом: приймаються нові закони і підзаконні нормативно-правові акти або вносяться зміни до вже існуючих, Конституційний Суд України та Європейський суд з прав людини виносять рішення й ухвали, які стосуються окремих аспектів здійснення публічної фінансової діяльності. Дедалі активніше при упорядкуванні фінансових відносин застосовують нормативно-правові договори, а також укладаються численні міжнародні договори, що містять фінансово-правові норми.

Отже, у вигляді удосконалення й розвитку способів встановлення фінансово-правових норм до системи джерел

фінансового права органічно входить сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених нормативно-правових актів, актів Конституційного Суду України й Європейського суду з прав людини, нормативно-правових договорів, що містять фінансово-правові норми. Таке твердження в жодному разі не нівелює той факт, що в такій системі традиційно визначальну роль відіграють саме нормативно-правові акти. Кожне джерело фінансового права в їх системі має своє місце, обумовлене особливістю його призначення, свою сферу впливу в перебігу впорядкування відносин у процесі здійснення публічної фінансової діяльності.

Нормативний правовий акт є універсальним, розрахованим на регулювання різних фінансових відносин, незалежно від часу, місця їх виникнення, складу осіб, що беруть у них участь. Ним встановлюються єдині правила поведінки для всіх учасників правовідносин у сферах мобілізації, розподілу і витрачання коштів публічних фондів. Нормативні правові акти приймаються уповноваженим органом держави, виконання їхніх приписів забезпечується й охороняється примусовою силою держави. Отже, саме нормативно-правовий акт дозволяє здійснювати ефективне фінансово-правове регулювання, найповніше забезпечувати втілення та реалізацію публічних інтересів.

Нормативно-правові акти мають різну юридичну силу, вони не є однорідними. Особливу роль у системі нормативно-правових актів відіграє Конституція України. Вона як Основний Закон держави є нормативно-правовим актом, що містить норми, спрямовані на регулювання широкого комплексу суспільних відносин. Не є винятком і фінансові відносини, що виникають у процесі мобілізації, розподілу та використання коштів централізованих і децентралізованих публічних фондів.

Основний Закон України виступає базою для поточного фінансового законодавства та визначає його характер. У статті 92 Конституції закріплено, що виключно законами України встановлюються: Державний бюджет і бюджетна система України; система оподаткування, податки та збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного й інвестиційного ринків; статус

національної, а також іноземних валют на території України; порядок утворення й погашення державного внутрішнього й зовнішнього боргу; порядок випуску й обігу державних цінних паперів, їх види й типи¹. Отже, виходячи з цього конституційного положення, саме законам – нормативно-правовим актам, що мають вищу юридичну силу, належить урегулювати фінансові відносини, а всі інші (підзаконні) нормативні акти мають бути видані виключно на підставі закону й обов'язково йому відповідати.

Конституція України характеризується широтою змісту її норм. Якщо всі інші джерела фінансового права пов'язані з регулюванням будь-якого напряму публічної фінансової діяльності, то Конституція України впливає на всі напрями – мобілізацію, розподіл або використання грошових коштів публічних фондів, а отже, врегулює одночасно кілька видів фінансових відносин. Наприклад: 1) ст. 67, закріплюючи обов'язок кожного сплачувати законом встановлені податки і збори, спрямована на регулювання податкових відносин; 2) у статтях 95–97 викладені засади побудови бюджетної системи, бюджетного періоду, визначені обов'язки Кабінету Міністрів України щодо його діяльності, пов'язаної із Державним бюджетом України; 3) ст. 98 закріплює, що контроль за використанням коштів Державного бюджету від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата, отже, йдеться про регулювання бюджетних відносин; 4) ст. 99 визначає грошовою одиницею України гривню; 5) ст. 100 встановлює, що Рада Національного банку України розробляє основні засади грошово-кредитної політики та здійснює контроль за її проведенням². Цим закладено підґрунтя регулювання відносин у сфері грошового обігу.

Основний Закон України містить принципи, які є основою змісту фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування, а також відображають характер конституційного регулювання фінансових відносин і мають базове значення для фінансового права в цілому. Зокрема, це такі принципи: верховенство права

¹ Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

² Там само.

(ст. 8), гласність (ст. 57), законність (статті 6, 8, 19, 113, 117, 118), пріоритет прав і свобод людини (ст. 3), відповідальність держави за свою діяльність (ст. 3), принцип розподілу компетенції у фінансовій сфері між представницькими та виконавчими органами, що впливає з принципу поділу влади (ст. 6) та ін. Ці принципи не можуть бути порушені при здійсненні публічної фінансової діяльності.

Конституція України встановлює компетенцію певних державних органів у сфері фінансової діяльності. Наприклад, до повноважень Верховної Ради України (ст. 85) віднесено: затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього; контроль за виконанням Державного бюджету України та прийняття рішення щодо звіту про його виконання; затвердження рішень про надання Україною позик й економічної допомоги іноземним державам та міжнародним організаціям, а також про одержання Україною від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій позик, не передбачених Державним бюджетом України, здійснення контролю за їх використанням тощо. На Кабінет Міністрів України (ст. 116) покладено: забезпечення проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики; розробку і здійснення загальнодержавних програм економічного розвитку України; розробку проекту закону про Державний бюджет України і забезпечення виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України, подання Верховній Раді України звіту про його виконання. Окрім того, статтями 138, 141–143 закріплено повноваження Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування у сфері фінансів.

Як ми вказали, акти Конституційного Суду та Європейського суду з прав людини щодо України і різних аспектів публічної фінансової діяльності теж є джерелами фінансового права. Однак наразі відсутня чітка позиція стосовно того, до якого виду джерел фінансового права – нормативно-правових актів чи судових прецедентів – їх потрібно відносити.

Ми схильні поділяти точку зору, відповідно до якої акти Конституційного Суду, безумовно, є джерелами фінансового права, але вони не мають властивостей нормативно-правових актів. Через

визнання юридичних актів відповідних органів державної влади неконституційними, надання офіційного тлумачення Конституційний Суд фактично вдосконалює зміст фінансово-правової норми. Це може здійснюватися ним, наприклад, шляхом розкриття сутності та взаємозв'язку норм фінансового права, конкретизації кола суб'єктів, на які вони поширюються, тощо. Але таке положення в жодному разі не дає нам підстав прирівнювати акти Конституційного Суду до нормативно-правових.

Конституційним Судом України приймаються рішення, які безпосередньо стосуються проблем правового регулювання публічної фінансової діяльності. У них розглядають різні аспекти функціонування фінансової системи нашої країни. Зокрема, залежно від виду фінансових відносин, на упорядкування яких спрямовані ці рішення, їх можна згрупувати так: 1) ті, що стосуються упорядкування бюджетних відносин¹; 2) ті, у яких вирішують питання, пов'язані з оподаткуванням²; 3) ті, що стосуються правового регулювання банківської діяльності³; 4) ті, в яких визначають засади

¹ Див. наприклад: Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 54 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення положень абзацу тринадцятого пункту 1 частини першої статті 20 Закону України «Про Кабінет Міністрів України», частини другої статті 52, частини третьої статті 53, частини другої статті 54 Бюджетного кодексу України в аспекті положень частини першої статті 93, частини другої статті 96, пункту 6 статті 116 Конституції України (справа про право законодавчої ініціативи щодо внесення змін до закону про Державний бюджет України) від 13 січ. 2009 р. № 1-рп/2009. *Офіц. вісн. України*. 2009. № 7. Ст. 222; Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України про офіційне тлумачення положення частини другої статті 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в частині третій цієї статті (справа про збалансованість бюджету) від 27 листоп. 2008 р. № 26-рп/2008. *Офіц. вісн. України*. 2008. № 93 Ст. 3088.

² Див. наприклад: Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» (справа про податки) від 5 квіт. 2001 р. № 3-рп/2001. *Офіц. вісн. України*. 2001. № 43. Ст. 1933; Рішення Конституційного Суду України у справі щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (справа про податкову заставу) від 24 берез. 2005 р. № 2-рп/2005. *Офіц. вісн. України*. 2005. № 13. Ст. 674.

³ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо офіційного тлумачення положення пункту 18 частини першої статті 85 Конституції України від 26 лют. 2009 р. № 6-рп / 2009. *Офіц. вісн. України*. 2009. № 16. Ст. 497.

публічно-правового регулювання страхування і ціноутворення¹; 5) ті, що стосуються визначення правового статусу органів, що здійснюють публічну фінансову діяльність². Така класифікація є доволі умовною, оскільки часто в одному рішенні висловлюють правові позиції стосовно різних аспектів публічної фінансової діяльності. Але, застосовуючи саме пропонований нами підхід, можливо провести систематичний аналіз актів Конституційного Суду, що безумовно позначилися на упорядкуванні правом відносин у різних напрямках фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування.

Відповідно до ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» суди зобов'язані застосовувати при розгляді справ Конвенцію про захист прав людини і основоположних свобод та практику Суду як джерело права³. Зважаючи на це, рішення Європейського суду, які стосуються інтерпретації фінансово-правових норм, необхідно відносити до джерел фінансового права. Вони є обов'язковими для виконання й застосування в нашій державі при реалізації фінансово-правових відносин.

І нарешті, в систему джерел фінансового права органічно входять нормативно-правові договори. Вони укладаються компетентними суб'єктами. Їхні повноваження стосовно договірної регулювання

¹ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 46 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення частини другої статті 9 Закону України «Про державну підтримку засобів масової інформації та соціальний захист журналістів» (справа про друковані періодичні видання) від 16 берез. 2004 р. № 6-рп/2004. *Офіц. вісн. України*. 2004. № 12. Ст. 762.

² Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» (справа про Рахункову палату) від 23 груд. 1997 р. № 7-зп. *Офіц. вісн. України*. 1998. № 1. Ст. 151; Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень частин першої, п'ятої, дванадцятої статті 6 Закону України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні», пунктів 1, 9 Положення про Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку, затвердженого Указом Президента України від 14 лют. 1997 р. (справа про Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку) від 1 квіт. 2008 р. № 3-рп/2008.

³ Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23 листоп. 2006 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15#Text>

мають обов'язково визначатися у фінансовому законі. Істотною ознакою таких договорів є обов'язкова відповідність їхнього змісту конституційним приписам і нормам фінансових законів. Такі договори стосуються певних аспектів публічної фінансової діяльності. У них встановлюються права та обов'язки суб'єктів фінансових правовідносин. Вони мають нормативний, що усуває індивідуалізацію стосовно окремих суб'єктів, та обов'язковий до виконання характер. Зазвичай укладаються такі угоди для досягнення публічних інтересів. Фінансовим законодавством передбачені: чітка процедура їх укладання; неможливість в односторонньому порядку змінити або відмовитися від виконання договірних умов; обов'язкове їх офіційне оприлюднення.

Активно договірні форми упорядкування застосовуються в ході реалізації міжбюджетних відносин відповідно до статей 93 та 104 БК України. Зазначені норми Кодексу базуються на положеннях ст. 143 Конституції України, згідно з якою до повноважень обласних та районних рад віднесено, зокрема, затвердження та контроль за виконанням районних обласних бюджетів, які формуються із коштів державного бюджету для їх відповідного розподілу між територіальними громадами або для виконання спільних проєктів та із коштів, залучених на договірних засадах з місцевих бюджетів для реалізації спільних соціально-економічних і культурних програм. Окрім того, ч. 5 ст. 35 Закону України «Про місцеві державні адміністрації» встановлено, що для здійснення спільних програм місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування можуть укладати договори, створювати спільні органи та організації¹.

Нині середджерел фінансового права важливого значення набувають міжнародні договори. Вони становлять доволі значний та складний для правозастосування нормативний масив. Розвиток суспільних відносин, що відображає інтеграційні процеси, призводить до необхідності узгодження національних фінансових систем. Укладаючи між собою міжнародні угоди, встановлюючи взаємні права і обов'язки, фіксуючи норми права, яким сторони зобов'язуються

¹ Про місцеві державні адміністрації : Закон України від 9 квіт. 1999 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/586-14#Text>

підкорятися, держави врегульовують відносини оподаткування. Міжнародний договір – це міжнародна угода, укладена між державами в письмовій формі і регульована міжнародним правом, незалежно від того, чи викладена така угода в одному документі, двох чи кількох зв'язаних між собою документах, а також незалежно від її конкретного найменування. Кожна країна самостійно визначає на своїй території порядок реалізації норм міжнародних договорів, але з урахуванням принципу «*pacra sunt servanda*» – добросовісного виконання взятих на себе зобов'язань. Такі договори віддзеркалюють спрямованість фінансової політики відповідних держав¹.

Так, при здійсненні фінансової діяльності укладаються численні кредитні договори, договори щодо співпраці між певними органами, що здійснюють фінансову діяльність, стосовно уникнення оподаткування та ін. Їхнє застосування характеризується такими особливостями: по-перше, включення міжнародних договорів до системи законодавства України визначається Конституцією України; по-друге, норми міжнародних договорів, згода на обов'язковість застосування яких надана Верховною Радою України, зазвичай, не діють безпосередньо. У певних випадках для їх вживання вимагається видання внутрідержавних актів; по-третє, якщо міжнародним договором встановлено інше правило поведінки, ніж закріплене законом, то діє пріоритет норм міжнародного договору; по-четверте, Україна має бути учасником цього договору; по-п'яте, міжнародний договір України має бути опублікований у встановленому порядку; по-шосте, статус міжнародних договорів визначається шляхом прийняття закону (ратифікації). Це наділяє договір юридичною силою, рівною за значенням закону України, а тому переважна сила перед законами України положень міжнародного договору не нівелюється після ратифікації. Отже, міжнародні договори, що вміщують фінансово-правові норми, з одного боку, є складовою частиною фінансового законодавства, а з другого – джерелом фінансового права.

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 13: Міжнародне приватне право / редкол.: А.С. Довгерт (голова) та ін. ; Нац. акад. прав. наук України ; Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. 2021. С. 552–554.

Джерела фінансового права можуть бути класифіковані за різними підставами:

1. Залежно від того, які галузеві правові норми відбиті у певному акті: комплексні – містять поряд із фінансово-правовими нормами і норми інших галузей права, і, відповідно, покликані врегулювати не тільки фінансові, а й інші суспільні відносини; галузеві – містять виключно фінансово-правові норми.

2. За обсягом фінансово-правового регулювання: загального та інституційного характеру. Джерела загального характеру містять норми з різних питань фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування, тоді як джерела інституційного характеру – норми, що стосуються регулювання окремих інститутів чи підгалузей фінансового права: фінансового контролю, бюджетного, податкового, валютного права тощо.

3. За часом дії: постійні та тимчасові. Більшість джерел фінансового права мають постійно діючий характер. Вони втрачають чинність за умови набуття чинності іншим джерелом, яким скасовується дія попереднього; тимчасові – діють у межах чітко визначеного періоду. Наприклад, закони України Про державний бюджет України на відповідний рік.

4. Залежно від території їхньої дії. Так, структура системи джерел фінансового права зазвичай відображає форму державного устрою. Це, у свою чергу, означає, що положення органу, який приймає той або інший правовий акт, у системі державних органів визначає юридичну силу такого документа. Україна – унітарна держава, тому сукупність джерел буде визначатися цією обставиною, а також дією місцевого самоврядування в нашій державі. Відповідно до цього можна виокремити джерела фінансового права загальнодержавної та місцевої дії. Дія загальнодержавних джерел фінансового права поширюється на всю територію України, тоді як місцевих – на певну її частину.

Контрольні питання

1. Охарактеризуйте предмет фінансового права.
2. Назвіть особливості методу фінансового права.

3. Розкрийте ознаки фінансових правовідносин.
4. Якою є структура системи фінансового права?
5. У чому виявляється особливість побудови сучасної системи фінансового права?
6. Наведіть поняття джерел фінансового права.
7. Назвіть загальні та специфічні ознаки джерел фінансового права.
8. Охарактеризуйте систему джерел фінансового права.

Тема 2. Гроші та грошовий обіг як об'єкт фінансово-правового регулювання. Платіжні системи

§ 1. Поняття і функції грошей

Гроші з огляду на їх соціально-економічне значення для людства за своєю суттю є явищем багатограним й історично мінливим. Феномен грошей різносторонній за своїми формами, гроші є породженням обміну і значною мірою фактором, під впливом якого розвивався останній. При цьому для фінансового права категорія «гроші» є системоутворюючою, про що ми говорили у попередній темі.

Використання грошей як вартісного еквівалента характерно для сучасної економіки і є визначальним чинником змісту, форм і спрямованості не тільки публічної фінансової діяльності, але і всієї системи господарювання в державі. Гроші, виконуючи роль вартісного еквівалента, впливають на систему господарювання і як на цілісне явище, як на єдиний об'єкт, але, насамперед, вони здійснюють вплив на її окремі елементи, більш того – їх сутнісним фундаментом і умовою функціонування.

Поняття і сутність грошей можливо визначати з огляду на різні аспекти. Традиційно – це функціональний підхід. Він є найбільш відомим і розповсюдженим і передбачає вказівку на виконувани

грошима функції. За такого підходу гроші визначаються як одиниці вартості речей, робіт, послуг і інших матеріальних та нематеріальних благ, що виконують функцію загального еквівалента, засобу платежу, обігу і нагромадження емітованих державою готівкових грошових знаків, а також відповідних записів на рахунках у банках; будь-які види активів, використовуваних оборотом як засіб платежу і засіб обігу¹. Можна зустріти й таке визначення: гроші – це майнове благо, яке виконує економічні функції (міри вартості; засобу обігу; засобу платежу; засобу накопичення; світових грошей) та за якими законом визнано статус законного платіжного засобу².

Як бачимо, наведені визначення поняття грошей так чи інакше пов'язані з функціональним напрямком у грошовій теорії. Це обумовлено тим, що всі дослідники даного питання, здійснюючи відповідний аналіз, намагаються розглядати роль, місце й значення явища за допомогою розкриття тих чи інших функцій грошей. При цьому залежно від того, на яку з функцій робиться акцент, при одночасному применшенні значення інших функцій і складаються оригінальні точки зору до вирішення розглядуваної проблеми. Тож і виокремлюють низку підходів щодо цього: портфельний, циркуляційний, субстанційний, ідеально-знаковий (номіналістичний) підходи, хартальну (державну) теорію грошей та ін.³

Що стосується законодавчого визначення грошей, то воно ще й дотепер відсутнє. Так, у ст. 192 Цивільного кодексу України, що має назву «Гроші (грошові кошти)» зазначено: законним платіжним засобом, обов'язковим до приймання за номінальною вартістю на всій території України, є грошова одиниця України – гривня⁴. Тож ми маємо лише указівку, що певні речі повинні розглядатися як гроші, при відсутності загального поняття грошей. Окрім наведеної статті

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 121.

² Ісаев А.М. Право власності на гроші. *Право України*. 2021. № 5. С. 119.

³ Алісов Є.О. Теоретичні проблеми правового регулювання грошового обігу в Україні. Х. : Фоліо, 2004. 288 с.; Алісов Є.О. Гроші і грошовий обіг: теоретичні засади та стан правового регулювання в Україні. Х. : Ксилон, 2004. 326 с.; Іванчук Н.В. Гроші і кредит : навч. посібник. Острого : Вид-во Нац. ун-ту «Острозька академія», 2021.

⁴ Цивільний кодекс України <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

наочною ілюстрацією викладеного є положення ст. 99 Конституції України, ст. 1 Закону України «Про Національний банк України», статей 1 і 3 Закону України «Про платіжні послуги», Закону України «Про валюту і валютні операції», інших нормативних актів, в яких закріплюється назва грошової одиниці України, визначаються форми, в яких гроші функціонують в країні, перелічуються види використовуваних у обігу грошових знаків, але при цьому не дається визначення грошей як таких.

На перший погляд може скластися враження про суто теоретичне значення визначення поняття грошей, що не має практичного застосування. Однак це не так, оскільки реалізація багатьох юридичних конструкцій, закріплених низкою нормативних актів, залежить від належного розуміння термінів «гроші» і, відповідно, «грошовий». Це стосується визначення таких понять, як «грошові розрахунки», «кошти», «грошові зобов'язання», «фінансові ресурси», «грошові фонди» тощо.

Незважаючи на те, що наразі відсутнє законодавче визначення поняття «гроші», аналіз вказаних вище нормативно-правових актів дозволяє виокремити наступні їх характеристики: переважно речовий характер; вони мають відповідне функціональне призначення; саме держава наділена правом на емісію грошей; мають певну територіальну обмеженість застосування.

При визначенні поняття грошей обов'язково робиться наголос на виконуваних ними функціях. Схарактеризувати останні – значить з'ясувати насамперед механізм їх взаємодії з усім комплексом системи товарно-грошових відносин, встановити характер зовнішніх зв'язків власне грошових відносин із системою виробництва, обміну, розподілу товарів, а також і валового внутрішнього продукту країни в цілому, і найважливішої його частини – національного доходу. Водночас, наскільки б істотне значення для визначення поняття грошей не відігравали виконувани ними функції, поза зв'язком з іншими елементами, що характеризують це складне явище, вони не можуть повністю розкрити зміст розглядуваного поняття. Тільки об'єктивна й комплексна оцінка всіх ознак грошей здатна забезпечити їх належне сприйняття, дозволить скоригувати

існуючі форми та способи впливу на цей об'єкт, виробити дійовий механізм правового регулювання грошового обігу.

Показово, що важлива роль грошей у сучасній моделі господарювання проявляється через конкретні напрями їх участі у функціонуванні структурних елементів економіки. У кожному окремо взятому випадку застосування грошей визначається притаманними їм властивостями, які сприяють виникненню, зміні і припиненню різного роду суспільних відносин в економічній, політичній і соціальній сферах. При цьому використання тих чи інших властивостей грошей зумовлюють основні напрями їх впливу на організацію процесів суспільного відтворення, що у свою чергу зумовлює вибір і застосування державою певного набору правових засобів і способів у його регуляторній політиці. Саме це ми сьогодні спостерігаємо при правовому упорядкуванні нових форм грошей, поява яких обумовлена застосуванням новітніх технологій, платформних рішень, а саме – цифрових грошей.

Вищевикладене дозволяє сприймати роль грошей як органічну єдність виконуваних ними в процесі відтворення функцій. А самі функції грошей є основними напрями їх впливу на процеси організації суспільного виробництва, розподілу, обміну, а також обігу і споживання.

В літературі не існує загальноприйнятого уявлення про кількість виконуваних грошима функцій і їх зміст. У вітчизняній науці традиційно виділялися п'ять головних функцій: 1) міра вартості; 2) засіб обігу; 3) засіб платежу; 4) засіб нагромадження; 5) світові гроші¹.

Функція міри вартості. Базовою в системі основних напрямів впливу грошей на процеси суспільного відтворення є виконувана ними функція міри вартості (засобу виміру, мірила цінності, одиниці обліку чи одиниці масштабу), оскільки вона відбиває квінтесенцію економічної природи вартісного еквівалента, що виражається в здатності грошей порівнювати різні товари, роботи, послуги. Функція грошей як міри вартості в літературі може мати різні найменування, але зміст її буде зводитися до можливості

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 121

грошей виражати і порівнювати вартість благ, які мають споживчі властивості.

Реалізація такої функції як міра вартості передбачає нормативне встановлення поняття ціни та масштабу цін, що має також і технічне значення. Це виражається у двох аспектах. По перше, закріплення поняття ціни. Історія ціни як явища має глибокі корені, про що свідчать стародавні літературні джерела та пам'ятки права¹. Примітним є той факт, що сьогодні наявне як загальноприйняте в економічній теорії визначення ціни як грошового вираження вартості товару, показника її величини, так і нормативне. Зокрема в п. 15 ст. 1 Закону України «Про ціни і ціноутворення» ціна тлумачиться як виражений у грошовій формі еквівалент одиниці товару².

По-друге, у встановленні відповідної грошової одиниці розрахунків, а саме – національної валюти. Такий вплив держави є наслідком тривалого процесу інституціоналізації грошей як специфічної вартісної форми, що сприйняла в перебігу своєї еволюції регулюючу дію правових норм. Вироблена в ході таких процесів грошово-розрахункова одиниця втілила в собі можливість порівняння різних товарів, робіт і послуг, сама ж при цьому втратила здатність до вираження в товарній (натуральній) формі.

В законодавстві і літературі грошову одиницю конкретної країни звичайно іменують валютою (лат. *valere* – коштувати, іт. *valuta* – букв. ціна, вартість). Саме вона відіграє провідну роль при зіставленні вартості товарів (робіт, послуг) і відповідно встановленні їхніх цін, що, однак, при певних обставинах не позбавляє учасників економічних відносин можливості застосування й інших форм вартісних еквівалентів, наприклад, іноземної валюти, чи грошових сурогатів. Але така можливість істотно обмежується державою в законодавчому порядку й у випадку реалізації на практиці в офіційному секторі економіки, як правило, спричиняє застосування складних механізмів перерахунку цін по здійснених операціях для їх вираження в прийнятій державою грошовій одиниці. Звичайно такі дії

¹ Алісов Є.О. Теоретичні проблеми правового регулювання грошового обігу в Україні. Х. : Фоліо, 2004. 288 с.

² Про ціни і ціноутворення : закон України від 21 черв. 2012 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17#Text>

держави зумовлені, з одного боку, фіскальними інтересами, а з другого – необхідністю забезпечення стабільності національної грошової одиниці¹, як неодмінної умови усталеності грошового обігу.

За допомогою цієї функції втілюється в життя фінансовий облік. Даний основний напрям впливу грошей на процеси організації економічних відносин зумовив зміст закріплених у ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» таких категорій як «активи», «економічна вигода», «зобов'язання», «первинний документ», «фінансова звітність», «облікова політика»², які дають можливість усвідомити результати діяльності фізичних і юридичних осіб. Аналогічно у ст. 14 ПК України закріплені визначення термінів «базова ставка фрахту», «залишкова вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів», «звичайна ціна» та ін.³ Функція грошей як міри вартості має й інше значення для публічної фінансової діяльності, оскільки вона лежить в основі такого елемента механізму справляння обов'язкових платежів, як ставка податку, визначення якої дається у ст. 25 ПК України⁴.

З функцією грошей як міри вартості нерозривно пов'язана функція грошей як засобу обігу. Остання знаходить свій вияв при обміні товарів, здійснюваного за допомогою грошей. В цьому процесі в економічному обороті ідеальна міра вартості перетворюється в реальний засіб платежу. Така властивість грошей є важливим фундаментальним елементом для правового регулювання публічної фінансової діяльності. Саме врахування метаморфози $T - G - T$ є наріжним каменем потреби держави в грошах, як транзитному засобі, що здатен забезпечити отримання необхідних для її функціонування матеріальних благ й трудових ресурсів. При цьому процес грошового обігу для фінансової діяльності держави необхідно розглядати як явище системоутворююче. Його головна особливість проявляється в безперервності руху грошей.

¹ Згідно ст. 99 Конституції України забезпечення стабільності грошової одиниці є основною функцією центрального банку держави – Національного банку України.

² Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

³ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

⁴ Там само.

Саме ця стабільність народжує прагнення держави до постійної акумуляції коштів з метою забезпечення властивих їй завдань і функцій. У цьому зв'язку фінансову діяльність також необхідно розглядати як діяльність постійну, систематичну. Разом з тим системність здійснюваних державою дій проявляється не тільки в збиранні коштів. Вона передбачає також ефективність і цільову спрямованість їх використання, оскільки гроші як засіб обігу повинні мати здатність перетворення в необхідні державі товари, роботи і послуги, що проявляється у змісті і спрямованості передбачених нормами права організаційних і контрольних дій уповноважених органів. У підсумку функція грошей як засобу обігу матеріалізується в практичних діях держави, які знаходять правове оформлення в такому фінансово-плановому акті як закон про Державний бюджет¹.

Гроші як засіб платежу. Ця функція грошей сприяє практичній реалізації методу встановлення обов'язкових платежів. Виконуючи цю функцію при справлянні податків, гроші здійснюють самостійний рух, який відособлений від руху товарів. При цьому гроші переходять від платника до держави (територіальної громади) без будь-якого зустрічного еквівалента, що чітко відбиває зміст ст. 6 ПК України, де наголошується на обов'язковості та безумовності такого платежу до бюджету.

Важливим проявом функції грошей як засобу платежу для правового впорядкування фінансових відносин є встановлення державою законного платіжного засобу. Вводячи спеціальний правовий режим для обігу конкретних платіжних засобів, держава, як правило, встановлює для всіх фізичних і юридичних осіб обов'язок сплати податків і зборів саме такими коштами. Здійснення платежів по податках та зборах за допомогою інших коштів є неналежним виконанням фінансових обов'язків.

Функція засобу нагромадження (заощадження). Використання грошей державою надає останній можливість мінімізації суспільно

¹ Саме існує визначення поняття «бюджет», як плану формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду, найвизрашніше ілюструє прояв розглядуваної функції грошей.

необхідних витрат її функціонування, пов'язаних із збереженням і транспортуванням зібраних матеріальних ресурсів, що, однак, не позбавляє необхідності планувати свої доходи і витрати, а також вирішувати завдання пов'язані з забезпеченням схоронності грошових надходжень і найбільш раціонального використання наявних надлишків. Таке планування в сучасних умовах здійснюється в рамках державного та місцевих бюджетів й різноманітних державних цільових фондів, порядок формування і використання коштів яких визначаються відповідними актами законодавства.

Але вищевказаним вплив функції грошей як засобу заощадження на правове регулювання фінансових відносин не обмежується. Обов'язково необхідно відзначити зумовленість застосування в сфері фінансової діяльності держави деяких прямих податків, об'єктом обкладання якими є результати господарської чи іншої діяльності фізичних і юридичних осіб, що визначаються як прибуток чи доходи¹.

Необхідно також мати на увазі, що заощадження і нагромадження фізичних і юридичних осіб є, крім іншого, об'єктом правового впливу держави з метою забезпечення її необхідними ресурсами за допомогою кредитних і страхових механізмів. Серед форм і методів перерозподілу частини доходів населення можна виокремити: залучення заощаджень населення через держпозики, внески (депозити) в банки й інші фінансово-кредитні установи, страхові платежі. Через кредитні та страхові механізми населення добровільно надає на певний час державі частину своїх доходів.

Крім того, прояв функції грошей як засобу заощадження має місце й через нормативно установлені для суб'єктів господарювання пріоритет здійснення розрахунків за їх зобов'язаннями в безготівковій формі, а також обмеження у застосуванні ними готівки². Ще більш чітко це видно на прикладі бюджетних коштів. Так, Кабінет Міністрів України, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві

¹ Див.: статті 134 і 163 ПК України, які визначають об'єкти оподаткування відповідно податком на прибуток підприємств та податком на доходи фізичних осіб.

² Див.: Пункти 5, 6 Постанови Правління НБУ від 29 груд. 2017 р. № 148, якою затверджено Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>

державні адміністрації, виконавчі органи відповідних місцевих рад зобов'язані зберігати бюджетні кошти у Національному банку на рахунку, відкритому Державному казначейству. Саме таке правило передбачено ст. 31 Закону України «Про Національний банк України»¹.

Функція світових грошей. Розкриваючи зміст цієї функції грошей необхідно зазначити, що ми маємо справу із міжнародними платіжними засобами, застосування яких робить можливим проведення міжнародних розрахунків. Враховуючи, що Паризькою угодою 1867 р. єдиною формою світових грошей було визнане золото, в економічній теорії і практиці міжнародних розрахунків цьому дорогоцінному металу довгий час приділялася особлива увага, що не могло не позначитися на особливостях правового регулювання операцій, пов'язаних з його видобутком, переробкою, збереженням, переміщенням і обігом. Однак, у перебігу поступової демонетизації, золото багато в чому втратило свої позиції і в даний час розглядається лише як один із високоліквідних активів.

Водночас, виступаючи вартісними еквівалентами особливого роду, так званими зовнішніми грошима, національні валюти й інші загальновизнані високоліквідні активи дозволяють здійснювати перерозподіл вартості на міжнародному рівні, обслуговуючи на світовому ринку, так звану «інтернаціональну вартість». Така особливість застосування грошей викликала до життя фінансові правовідносини особливого роду – валютні. Особливості об'єкта валютних правовідносин і сфери їх реалізації були причинами вироблення і встановлення державою особливого правового режиму їх здійснення. В Україні юридичною базою впровадження такого режиму, поряд із Конституцією, є Закон України «Про валюту і валютні операції»², яким визначені загальні принципи валютного регулювання, повноваження державних органів, функції банків та інших фінансово-кредитних установ в регулюванні валютних операцій, права й обов'язки суб'єктів валютних відносин, порядок здійснення

¹ Про Національний банк України : Закон України від 20 трав. 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14>

² Про валюту і валютні операції : Закон України від 21 черв. 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

валютного нагляду, відповідальність за порушення валютного законодавства.

В сфері валютних правовідносин державою особлива увага приділяється питанням правового регулювання встановлення курсу національної валюти щодо іноземних. В даний час Україна вже має достатній досвід такої діяльності. Однак зауважимо, що стійкість національної валюти не можна забезпечити винятково правовими приписами та державним адмініструванням її офіційного чи біржового курсу до іноземних грошей. Вона зумовлюється багатьма економічними та соціально-політичними чинниками, які можуть і не носити об'єктивний характер, а бути спричинені, зокрема, спекулятивними прагненнями, ажіотажним попитом на фінансовому чи товарному ринках.

§ 2. Грошовий обіг: поняття та ознаки

Гроші, виконуючи свої функції, знаходяться у постійній динаміці. Це уособлюється такою категорією як грошовий обіг. Останній становить собою безперервний рух грошей при виконанні ними своїх функцій у певних формах, який обслуговує реалізацію товарів, а також нетоварні платежі і розрахунки в господарстві. Грошовому обігу властиві певні ознаки. По-перше, динамічною ознакою грошового обігу є здійснюваний у його межах рух, переміщення певних цінностей. По-друге, такими рухомими цінностями є гроші. По-третє, обертаючись, гроші виконують певні функції в економіці. По-четверте, рух грошей передбачає визначеність меж його реалізації, відповідно у просторі, по колу осіб та в часі. По-п'яте, грошовому обігу властива юридична оформленість і врегульованість його проявів, будови, складових елементів тощо. По-шосте, він передбачає рух грошей у відповідних формах (готівковій, безготівковій, електронній, цифровій).

Структурно грошовий обіг залежно від площин руху грошей поділяється на вертикальний та горизонтальний, відбиваючи особливості напрямів діяльності держави: 1) емісійну роботу центрального банку; 2) організацію розрахунково-касових і кредитних відносин в економіці країни. Згідно із ч. 1 ст. 34 Закону України

«Про Національний банк України» саме Національний банк України має виключне право на введення в обіг (емісію) гривні і розмінної монети, організацію їх обігу та вилучення з обігу¹.

Емісія – це випуск або введення в обіг національної валюти країни. Показово, що до набрання чинності Законом України «Про валюту і валютні операції» обіг національної валюти і, зокрема, форма грошей, визначалася саме Законом України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» (останній наразі втратив чинність). Відповідно до положень вказаного закону кошти в Україні існували у лише двох формах: готівковій (формі грошових знаків) або у безготівковій (формі записів на рахунках у банках). Водночас із введенням в дію Закону України «Про валюту і валютні операції» (п. 6 ч. 1 ст. 1), а також Закону України «Про платіжні послуги» (ст. 3) правове оформлення отримали нові форми грошей. Так, сьогодні це: а) грошові знаки грошової одиниці України – гривні (готівка); б) кошти на рахунках у банках та інших фінансових установах, виражені у гривні (безготівкові гроші); в) електронні гроші, номіновані у гривні; г) цифрові гроші Національного банку України.

Готівкові гроші. Готівка знаходиться в обігу у вигляді грошових знаків – банкнот, монет, у тому числі обігових, пам'ятних та ювілейних монет, і в інших формах, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені або такі, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, що перебувають в обігу. Загальна сума введених в обіг банкнот і монет зазначається в рахунках Національного банку як його пасив. Банкноти і монети є безумовними зобов'язаннями Національного банку і забезпечуються всіма його активами (ч. 2–3 ст. 34 Закону України «Про Національний банк України»).

Виготовлення національної валюти здійснюється фабрикою банкнотного паперу та банкнотно-монетним двором Національного банку України. Після цього гроші передаються в Центральне сховище Національного банку, з якого видаються територіальним управлінням Національного банку України. Далі кошти отримують

¹ Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 № 679-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14/ed20220801#Text>

від територіальних управлінь в порядку підкріплення готівкою банківські установи, які, в свою чергу, видають готівку своїм клієнтам. Такий рух коштів регулюється постановою Правління Національного банку України, якою затверджено Інструкцію про порядок організації касової роботи банками та проведення платіжних операцій надавачами платіжних послуг в Україні, затвердженою 25.09.2018 № 103¹.

Гроші у безготівковій формі – записи на рахунках у банках та інших фінансових установах. Позначимо, що наразі збільшення обсягу грошової маси, що знаходиться в обігу, відбувається в основному завдяки безготівковій емісії національної валюти, право на яку має лише Національний банк України. Це відбувається шляхом проведення операцій з рефінансування банків, проведення інтервенцій на міжбанківському валютному ринку, а також проведення операцій на фондовому ринку. Про таке збільшення Національний банк України щоквартально надає Президенту України та Комітету Верховної Ради України, до предмета відання якого належать питання банківської діяльності, відповідну інформацію. Що стосується емісії готівки, то вона, зазвичай, є технічною (яка пов'язується із необхідністю заміни грошей) й похідною щодо безготівкової емісії. Тим більше, що останніми роками в світі відбуваються процеси, пов'язані із намаганням сучасних держав зменшити частку готівкової грошової маси в загальному обсязі коштів, що знаходяться в обігу.

Електронні гроші – це одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі. Вони представляють еквівалент грошової вартості, заздалегідь сплачений їх емітенту, що зберігається в цифровому вигляді на мікропроцесорі, карті, жорсткому диску комп'ютера та ін. пристрої, якими розпоряджується їх власник, що може бути використаний як платіжний засіб без безпосередньої участі або транзакції банку. Така форма грошей має певні характеристики: 1) за своєю фізичною сутністю

¹ Інструкція про порядок організації касової роботи банками та проведення платіжних операцій надавачами платіжних послуг в Україні : затв. пост. Правління НБУ від 25 верес. 2018 р. № 103. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0103500-18#Text>

є спеціальним електронним імпульсом (файлом), який записаний на носій (жорсткий диск комп'ютера або смарт-карту), має властивість грошей та кількісне вираження вартості грошового еквівалента, зберігається на електронному пристрої і може циркулювати в такому вигляді як платіж із відповідними юридичними наслідками; 2) є передплаченим фінансовим продуктом, який випускається після отримання емітентом грошових коштів у розмірі, не меншій за вартість грошового еквівалента та не вимагають використання при транзакції банківських рахунків; 3) є зобов'язаннями емітента, якому кореспондується право вимоги до власника таких грошей щодо їх погашення¹. Це вказує на особливу правову природу та сутність таких розрахункових засобів, відмінну від готівки та безготівкових коштів, що емітуються НБУ.

Положення про випуск електронних грошей та здійснення платіжних операцій з ними затверджено постановою Правління Національного банку України від 29 вересня 2022 р.² Водночас, з 24 лютого 2022 року під час воєнного стану Національний банк тимчасово призупинив операції з випуску та розповсюдження електронних грошей, поповнення електронних гаманців електронними грошима³.

Цифрові гроші – це електронна форма грошової одиниці України, емітентом якої є Національний банк України (п. 96 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про платіжні послуги»). Порядок випуску, зберігання та погашення цифрових грошей, а також особливості виконання платіжних операцій із застосуванням цифрових грошей мають визначатися нормативно-правовими актами Національного банку України. Наразі такі акти ще не прийнято, але Національний банк презентував для обговорення та отримання зворотного зв'язку проєкт концепції е-гривні. Її ключове призначення – ефективно виконувати всі функції грошей, доповнюючи готівкову та безготівкову

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 123.

² Положення про випуск електронних грошей та здійснення платіжних операцій з ними : затв. пост. Правління НБУ від 29 верес. 2022 р. № 210. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0210500-22#Text>

³ Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану : затв. пост. Правління НБУ від 24 лют. 2022 р. № 18. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0018500-22#Text>

форми гривні. Використання е-гривні має бути зручним та доступним для всіх верств населення, юридичних осіб, державних органів, банків та небанківських фінансових установ¹. Вимоги щодо випуску електронних грошей та виконання платіжних операцій електронними грошима не поширюються на емісію цифрових грошей та виконання платіжних операцій з цифровими грошима.

Суспільні відносини, що пов'язані з організацією функціонування грошового обігу є різновидом фінансових правовідносин. Вони виникають із приводу встановлення і впровадження в економіку і забезпечення функціонування специфічних вартісних еквівалентів – грошей, без яких неможливо уявити саму публічну фінансову діяльність і існування держави загалом. При цьому такі суспільні відносини є не просто формою прояву організуючого впливу держави на процеси суспільного відтворення з метою створення і функціонування публічних фондів коштів, в основі якої лежить практичне застосування функцій і форм грошей, а є їх владно-майновим фундаментом.

Імперативний характер регулювання суспільних відносин, що пов'язані з організацією функціонування грошового обігу об'єктивно визначається низкою ознак: 1) характер правового регулювання даної групи суспільних відносин зумовлюється публічним інтересом до організації безупинного руху грошей у суспільстві через товарно-грошові відносини; 2) правові норми, що регулюють порядок визначення валюти платежу, форми, стандарти і процедури здійснення розрахунків імперативні і не допускають корегування на розсуд учасників таких відносин; 3) коло учасників відносин по організації і здійсненню розрахунків, міра «автономності» їх дій, специфіка способу

¹ Національний банк представив учасникам платіжного ринку та ринку віртуальних активів проєкт концепції е-гривні. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/natsionalniy-bank-predstaviv-uchasnikam-platijnogo-rinku-ta-rinku-virtualnih-aktiviv-proyekt-kontseptsiyi-e-grivni#:~:text=%D0%A6%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D1%96%20%D0%B3%D1%80%D0%BE%D1%88%D1%96%20%D0%9D%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%B1%D0%B0%D0%BD%D0%BA%D1%83%20%E2%80%93%20%D1%86%D0%B5,%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8%20%22%D0%9F%D1%80%D0%BE%20%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D1%82%D1%96%D0%B6%D0%BD%D1%96%20%D0%BF%D0%BE%D1%81%D0%BB%D1%83%D0%B3%D0%B8%22>

взаємозв'язку їх прав і обов'язків мають винятково високий ступінь визначеності; 4) імперативний метод правового регулювання грошового обігу забезпечує його організаційну єдність і як економічного процесу, і як сфери суспільного відтворення; 5) порушення імперативних приписів у розглянутій сфері суспільних відносин тягне, як правило, не цивільно-правову відповідальність, а, передбачає застосування до порушників комплексу заходів фінансово-правової, адміністративної і кримінальної відповідальності.

Згідно ст. 92 Конституції України виключно законами України встановлюються засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків, статус національної валюти, а також статус іноземних валют на території України, порядок утворення і погашення державного внутрішнього й зовнішнього боргу, порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи. Специфіка системи суспільних відносин, що пов'язані з організацією й функціонуванням грошового обігу, як об'єкту фінансово-правового регулювання, визначає принципи, способи й типи правового регулювання, безпосередньо впливає на зміст і спрямованість системи відповідних правових норм, які являють собою фінансово-правовий інститут грошового обігу. Його можна визначити як складову частину фінансово-правової галузі, що являє собою певну сукупність взаємопов'язаних фінансово-правових норм, які регулюють суспільні відносини, які пов'язані з організацією функціонування безперервного руху грошей у різних формах їх матеріального буття, з одного боку, та у відповідних сферах, секторах, площинах і каналах руху в економіці – з другого.

Впроваджена в Україні модель організації грошового обігу пов'язана з формуванням трирівневої системи правового регулювання. Перший рівень утворюють норми Конституції України, яка є основою для розвитку спеціального, галузевого законодавства, що регулює грошовий обіг. Другий рівень складають спеціальні закони, які безпосередньо відбивають особливості структурування грошового обігу. Серед них можна вказати Закони України «Про Національний банк України», «Про платіжні послуги», «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним

пляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» та ін.

Деталізація їх змісту здійснюється на третьому рівні: йдеться про нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, Національного банку України, Міністерства фінансів України. Остання група актів законодавства деталізує норми законів, безпосередньо визначає можливості застосування відповідних форм грошових розрахунків, порядок і умови їх реалізації. Але, з огляду на особливості компетенції НБУ як центрального банку країни, саме акти цього органу утворюють фундамент правового регулювання відповідних форм грошового обігу.

§ 3. Грошова система держави

Традиційно під грошовою системою держави розуміють установлену державою форму організації грошового обігу. Грошова система, як складне соціальне явище охоплює ряд взаємопов'язаних історично змінних елементів. В науці усталеним є поділ грошової системи на складові залежно від функціональних особливостей елементів, що достатньою мірою дозволяє оцінити сутність і специфіку досліджуваного явища. Зокрема виокремлюються такі елементи: грошова одиниця, масштаб цін, види грошових знаків, порядок емісії грошей, статус національної та іноземних валют, форми грошового обігу, організацію готівкового та безготівкового обігу, державні органи, що регулюють та контролюють грошовий обіг тощо.

Основною характерною ознакою сучасних грошових систем є оформлена правовими засобами *емісія грошових знаків*. Як правило, ця функція покладається на центральні банки держав. Грошова система України також побудована на таких засадах, оскільки згідно ч. 1 ст. 34 Закону України «Про Національний банк України» виключне право введення в обіг (емісію) гривні і розмінної монети, організація їх обігу і вилучення з обігу належить НБУ.

Грошовою одиницею України відповідно до ст. 99 Конституції України є гривня. Згідно ч. 3 ст. 32 Закону України «Про Національний банк України» офіційне співвідношення між гривнею і золотом чи іншими дорогоцінними металами не встановлюється. Гривня як грошова

одиниця України є єдиним законним платіжним засобом в Україні, приймається усіма фізичними і юридичними особами без будь-яких обмежень на всій території України для проведення переказів та розрахунків. Випуск та обіг на території України інших грошових одиниць і використання грошових сурогатів як засобу платежу забороняються.

Грошові кошти в Україні існують у готівковій формі (формі грошових знаків), у безготівковій формі (формі записів на рахунках у банках), у електронній та цифровій. Таке положення встановлено ст. 3 Закону України «Про платіжні послуги»¹.

Суттєвим для характеристики грошової одиниці, як елемента грошової системи також є те, що вона поєднує в одне ціле всі грошові знаки, що випускаються в обіг. Таке об'єднання не є простою сумою номіналів вироблених і випущених в обіг коштів. Його сутність полягає в об'єднанні якісно різних грошових знаків, як з погляду економічного змісту, так і з погляду правового режиму, оскільки останні виражаються в законодавчо встановленій загальній для них грошовій одиниці чи її фракції (від лат. fractio – розламування, частка, частина). Так, згідно ч. 1 ст. 32 Закону України «Про Національний банк України» гривня дорівнює 100 копійкам.

Масштаб цін. Як ми зазначали, з метою забезпечення виконання грошима функції міри вартості держава застосовує масштаб цін, закріплення змісту різних форм, кількості дорогоцінних металів у національній грошовій одиниці. Саме таке розуміння має підґрунтям Паризьку угоду 1867 року, в якій золото було визнано єдиною формою світових грошей. Однак у перебігу поступової демонетизації золото значно втратило свої позиції та розглядається сьогодні як один з високоліквідних активів. При цьому у ч. 3 ст. 32 Закону України «Про Національний банк України» закріплено, що офіційне співвідношення між гривнею та золотом або іншими дорогоцінними металами не встановлюється. Тож наразі масштаб цін трактують як засіб вираження вартості (ціни) товарів, робіт і послуг у грошових одиницях, який може змінюватися як під впливом економічних процесів, використання інструментів грошово-кредитної політики тощо.

¹ Про платіжні послуги : Закон України від 30 черв. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#n1249>

Види грошових знаків являють собою позначення грошей, що мають законну платіжну чинність та їх номінали. Згідно п. 3.2 ст. 3 Закону України «Про платіжні послуги» грошові знаки випускаються у формі банкнот і монет, що мають зазначену на них номінальну вартість. Постановою Президії Верховної Ради України «Про затвердження найменування і характерних ознак грошової одиниці України»¹ були встановлені загальні зовнішні ознаки гривні та її купюрна будова.

Відповідно Указу Президента України «Про грошову реформу в Україні»² з 2 вересня 1996 р. в обіг було введено банкноти достоинством 1, 2, 5, 10, 20, 50 і 100 гривень і розмінна монета номіналом 1, 2, 5, 10, 25 і 50 копійок. В подальшому стали застосовуватися банкноти номіналом 200 та 500 гривень, а також монети в 1 гривню. Національний банк України здійснює також емісію пам'ятних і ювілейних монет різного номіналу. Усі вищевказані грошові знаки є упредметненою в тому чи іншому матеріалі грошовою формою, так званою готівкою.

Організація готівкового обігу. Основним нормативно-правовим актом, що визначає порядок ведення касових операцій у національній валюті України підприємствами (підприємцями), а також окремі питання організації банками роботи з готівкою є Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні³, згідно п. 4 якого суб'єкти господарювання, які відкрили рахунки в банках і зберігають на цих рахунках свої кошти, здійснюють розрахунки за своїми грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах, у безготівковій формі, а також у готівковій формі з дотриманням обмежень та в порядку, установленому законодавством України. Суб'єкти господарювання здійснюють розрахунки готівкою між собою і з фізичними особами через касу як коштами, одержаними як готівкова виручка, так і коштами, одержаними із

¹ Про платіжні послуги : Закон України від 30 черв. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#n1249>; Про затвердження найменування і характерних ознак грошової одиниці України : пост. Президії Верховної Ради України від 10 груд.1991 р. № 1952-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/91/96-%D0%BF%D0%B2#Text>

² Про грошову реформу в Україні : Указ Президента України від 25 серп. 1996 р. № 762/96. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0071500-96#Text>

³ Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : затв. пост. Правління НБУ від 29 груд.2017 р. № 148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>

банків. Зазначені розрахунки проводяться також шляхом переказу готівки для сплати відповідних платежів.

Чинним законодавством встановлено наступні розміри граничної суми розрахунків готівкою (протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами):

- 1) між собою – у розмірі до 10000 (десяти тисяч) гривень включно;
- 2) з фізичними особами – у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Суб'єкти господарювання у разі зняття готівкових коштів із рахунків з метою здійснення готівкових розрахунків із фізичними особами зобов'язані надавати на запит банку (філії, відділення) підтвердні документи, на підставі яких здійснюються такі готівкові розрахунки, необхідні банку (філії, відділенню) для вивчення клієнта з урахуванням ризик-орієнтованого підходу.

Платежі понад установлені граничні суми проводяться через надавачів платіжних послуг шляхом переказу коштів із рахунку на рахунок або внесення коштів до кас надавачів платіжних послуг для подальшого їх переказу на рахунки. Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується.

Що стосується фізичних осіб, то вони мають право здійснювати розрахунки готівкою:

- 1) із суб'єктами господарювання протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами – у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно. Платежі на суму, що перевищує 50000 гривень, проводяться через надавачів платіжних послуг шляхом переказу коштів із рахунку на рахунок або внесення коштів до кас надавачів платіжних послуг для подальшого їх переказу на рахунки;
- 2) між собою за договорами купівлі-продажу, які підлягають нотаріальному посвідченню, у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно. Платежі на суму, яка перевищує 50000 гривень, здійснюються шляхом переказу коштів із рахунку на рахунок або внесення та/або переказу коштів на рахунки.

Водночас зазначені обмеження для фізичних осіб не застосовуються щодо: 1) розрахунків суб'єктів господарювання з бюджетами

та державними цільовими фондами; 2) добровільних пожертвувань та благодійної допомоги; 3) використання готівки, виданої на відрядження; 4) виплат, пов'язаних з оплатою праці; 5) використання готівкових коштів з фонду оперативно-розшукових (негласних слідчих) дій¹.

Що стосується *організації безготівкових розрахунків*, то відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про платіжні послуги» їх специфікою визначено те, що безготівкові розрахунки передбачають перерахування коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів, а також перерахування надавачами платіжних послуг коштів, внесених платниками готівкою, на рахунки отримувачів². Безготівкові розрахунки мають вагоме значення для суб'єктів господарювання, оскільки у ч. 2 ст. 341 Господарського кодексу України передбачено їх обов'язок зберігати грошові кошти в установах банків на відповідних рахунках задля можливості здійснювати необхідні розрахунки в межах їх діяльності³. Такі розрахунки здійснюються відповідно до положень постанови Правління НБУ, якою затверджено Інструкцію про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг⁴. Як вказує НБУ, вони наразі є швидким, зручним та безпечним способом оплатити за товари та послуги, а розширення їх застосування сприяє прозорості платежів та економічному росту країни⁵.

Державні органи, що регулюють та контролюють грошовий обіг. Головним суб'єктом, що регулює та контролює грошовий обіг, є Національний банк України. Саме він є центральним банком держави, її емісійним центром, основною функцією якого відповідно

¹ Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : затв. пост. Правління НБУ від 29 груд. 2017 р. № 148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>

² Про платіжні послуги : Закон України від 30 черв. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#n1249>

³ Господарський кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15/ed20220801#Text>

⁴ Інструкція про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг : затв. пост. Правління НБУ від 29 лип. 2022 р. № 163. URL: https://bank.gov.ua/ua/legislation/Resolution_29072022_163

⁵ Положення з питань безготівкових розрахунків URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/polojennya-z-pitan-bezgotivkovih-rozrahunkiv>

до статті 99 Конституції України є забезпечення стабільності національної грошової одиниці.

Більшість функцій Національного банку України (ст. 6, 7 Закону України «Про Національний банк України») безпосередньо або опосередковано пов'язані з грошовим обігом України. Йдеться перед усім про такі: забезпечення стабільності грошової одиниці України; сприяння стабільності банківської системи; сприяння додержанню стійких темпів економічного зростання і підтримка економічної політики Кабінету Міністрів України; організацію готівкового грошового обігу; є кредитором останньої інстанції для банків і організує систему рефінансування; встановлює для банків правила проведення банківських операцій, бухгалтерського обліку і звітності, захисту інформації, коштів та майна; здійснює регулювання на платіжному ринку, визначає засади функціонування платіжного ринку України; здійснення валютного регулювання, визначення порядку здійснення операцій в іноземній валюті, організація і здійснення валютного нагляду за уповноваженими установами; забезпечення накопичення та зберігання золотовалютного резерву та здійснення операцій з ним та банківськими металами; та ін.¹

Ще одним елементом грошової системи є *методи стабілізації валют*: реставрацію, девальвацію, ревальвацію (ревалоризацію), деномінацію і нуліфікацію. Також не можна забувати і про те, що мають місце і змішані методи стабілізації. Такі заходи державного впливу в літературі також іменують *грошовими реформами* (фр. *réforme* – від лат. *reformare* – перетворювати), які визначаються, як повне чи часткове перетворення державою своєї грошової системи.

Проведення будь-якої грошової реформи ніколи не зводилося лише до видання того чи іншого законодавчого акта. Останні є юридичним фактом, стимулом, що породжують конкретні суспільні відносини, реалізація яких забезпечує досягнення цілей і вирішення завдань, визначених законодавцем. Внаслідок дії юридичних норм у перебігу грошових реформ вилучаються з обігу знецінені паперові

¹ Про Національний банк України : Закон України від 20 трав. 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14>

гроші, випускаються нові грошові знаки, змінюються грошові одиниці, відбувається перехід від однієї грошової системи до іншої тощо.

Залежно від цілей перебудови розрізняють кілька видів грошових реформ: 1) створення нової грошової системи у зв'язку з переходом до іншого грошового товару або виду грошей, чи зміною державного устрою; 2) часткова зміна грошової системи з метою упорядкування грошового обігу чи стабілізації грошей; 3) проведення заходів для стабілізації грошового обігу без видимої зміни самого устрою грошової системи з метою стримування інфляції.

Грошова реформа, яка проводилася в Україні, відноситься до реформ першого виду, оскільки її головною метою було створення нової національної грошової системи, а не перетворення старої – радянської, яка зазнала краху. Аналіз фактичних обставин суспільно-політичного й економічного життя України, а також змісту нормативних актів 1990–1996 рр. дозволяє відзначити, що введення в обіг гривні ознаменувало завершення процесу створення основних елементів української національної грошової системи і її стабілізацію. І хоча заходи, які здійснювалися в перебігу грошової реформи, не мали програмної цілісності, все-таки вони поєднувалися однією генеральною метою – створенням на базі нової національної валюти стійкого механізму грошового обігу.

§ 4. Платіжні системи та їх види

В умовах стрімкого розвитку новітніх технологій, застосування платформних рішень у різних сферах суспільного життя, відносини щодо руху грошей набувають нових, специфічних характеристик. Платіжна система як певний комплекс телекомунікаційних, апаратних технологій, надає руху грошей відповідних особливостей, стає визначальною складовою економічної системи, адже сприяє удосконаленню товарно-грошових відносин, а також ефективному функціонуванню усєї фінансової системи держави. Традиційно платіжна система визначається як набір платіжних інструментів, банківських процедур і, як правило, міжбанківських систем переказу коштів, поєднання яких забезпечує грошовий обіг. Саме таке

поняття сформульовано Комітетом із платіжних систем та систем розрахунків Банку міжнародних розрахунків¹.

Водночас, починаючи з 2012 року, коли у світі розпочався розвиток криптовалют та технології блокчейн, уявлення про платіжну систему зазнало докорінних змін, адже сучасні її інтерпретації, які зводяться до пояснення системи безготівкових розрахунків через банківські рахунки чи рахунки різних клірингових компаній, де обов'язковою інфраструктурною одиницею є банківська установа, не враховують те, що безготівкові розрахунки в економіці можуть здійснюватися й без безпосередньої участі комерційних банків або спеціалізованих компаній². Тож підходи до характеристики платіжних систем змінюються.

Наразі в нашій державі поняття та загальний порядок виконання платіжних операцій, виключний перелік платіжних послуг та порядок їх надання, категорії надавачів платіжних послуг та умови авторизації їх діяльності, загальні засади функціонування платіжних систем в Україні, загальні засади випуску та використання в Україні електронних грошей та цифрових грошей Національного банку України регулюються Законом України «Про платіжні послуги». Цим законом закріплено й поняття платіжної системи – це система для виконання платіжних операцій із формальними та стандартизованими домовленостями і загальними правилами щодо процесингу, клірингу та/або виконання розрахунків між учасниками платіжної системи (п. 59 ч. 1 ст. 1)³.

Традиційно характеристика платіжної системи передбачає розгляд її побудови. Остання формується з урахуванням таких аспектів: економічного, інституціонального, інфраструктурно-організаційного. З економічної точки зору сутність платіжної системи визначається через її призначення, а саме: організацію грошового обороту, реалізацію платежів за фінансово-господарськими операціями; розвиток

¹ A glossary of terms used in payments and settlement systems. CPSS, 2003. URL: https://www.bis.org/cpmi/glossary_030301.pdf

² Адамик Б., Ткачук В. Платіжні системи: фундаментальні засади та перспективи трансформації. *Економічний аналіз*. 2019. Том 29. № 3. С. 63–73.

³ Про платіжні послуги : Закон України від 30 черв. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#n1249>

грошово-кредитної сфери та економіки загалом. Основною і необхідною метою формування платіжних систем є забезпечення швидкості розрахунків за фінансово-господарськими операціями, а також надійності і впорядкованості самих платежів. Для виконання цих завдань важливим є формування інституціонального аспекту, зміст якого полягає у створенні правил організації платежів і функціонування платіжної системи. Для забезпечення функціонування платіжної системи вагомому роль відіграє інфраструктурно-організаційний аспект, який містить організації, що забезпечують реалізацію платежів, випуск платіжних карт та їх обслуговування, а також контроль за діяльністю самої платіжної системи¹. Показово, що всі ці положення знайшли своє відображення у Законі України «Про платіжні послуги».

Як вказано у ч. 4 ст. 71 Закону України «Про платіжні послуги», діяльність платіжної системи має відповідати вимогам законодавства України, вона функціонує на підставі правил, які встановлює оператор такої системи. Такі правила мають визначати: організаційну структуру платіжної системи; умови участі, порядок вступу та виходу із системи; систему управління ризиками; порядок вирішення спорів між учасниками та між учасниками і користувачами; систему захисту інформації (у тому числі кіберзахисту); порядок здійснення моніторингу та реконсиляції платіжних операцій; схеми виконання платіжних операцій, що використовується для виконання платіжних операцій; інші вимоги відповідно до Закону України «Про платіжні послуги» та нормативно-правових актів Національного банку України.

Правила платіжної системи не повинні містити будь-які заборони чи обмеження щодо доступу їх учасників до інших платіжних систем, діючих як на території України, так і поза її межами. Надвачу платіжних послуг забороняється укладати договір участі в платіжній системі, правила якої передбачають обмеження його прав щодо участі в інших платіжних системах, у тому числі міжнародних. Платіжна система здійснює свою діяльність виключно після внесення Національним банком України відомостей про неї до Реєстру платіжної інфраструктури.

¹ Адамик Б., Ткачук В. Платіжні системи: фундаментальні засади та перспективи трансформації. *Економічний аналіз*. 2019. Том 29. № 3. С. 67, 68.

У ч. 6 ст. 71 Закону України «Про платіжні послуги» визначено суб'єктів відносин у платіжній системі. Ними є:

- оператор платіжної системи – юридична особа, яка встановлює правила платіжної системи, виконує інші функції для забезпечення функціонування платіжної системи та несе відповідальність за діяльність цієї платіжної системи відповідно до її правил та вимог законодавства;

- розрахунковий банк – уповноважений оператором відповідної платіжної системи банк, що бере участь у проведенні розрахунків у платіжній системі;

- технологічний оператор – юридична особа, що надає послуги процесингу, клірингу або виконує операційні, інформаційні та інші технологічні функції, пов'язані з наданням платіжних послуг, без залучення коштів за платіжними операціями на свій рахунок;

- учасники платіжної системи – юридичні особи, які на підставі договору про участь у платіжній системі надають користувачам послуги з виконання платіжних операцій за допомогою цієї системи та відповідно до законодавства мають право надавати такі послуги.

- користувачі – фізичні або юридичні особи, які отримують чи мають намір отримати платіжну послугу як платники або отримувачі (або обидва одночасно) та/або є власниками електронних грошей (цифрових грошей Національного банку України), а в разі надання послуг банком – клієнт банку.

Відносини між суб'єктами платіжних систем регулюються укладеними між ними договорами з урахуванням правил платіжних систем та з дотриманням вимог законодавства України. Важливим елементом цих правовідносин є розрахунки між учасниками платіжної системи за результатами проведених платіжних операцій користувачів, які в межах України проводяться лише у валюті України незалежно від того, в якій валюті відкрито рахунок користувача. Послуги ж оператора платіжної системи можуть бути оплачені як у гривні, так і в іноземній валюті, що залежить від постійного місця проживання відповідного учасника платіжної системи, правил та вимог валютного законодавства України.

Класифікацію платіжних систем здійснюють на підставі різних ознак. Приміром, за територіальною ознакою вони поділяються на:

– внутрішньодержавні – здійснює свою діяльність і забезпечує виконання платіжних операцій виключно в межах України, а її оператором є резидент;

– міжнародні – діє на території двох і більше держав, однією з яких є Україна; виконання платіжних операцій у межах цієї платіжної системи може забезпечуватися у тому числі з однієї держави до іншої, а її оператором може виступати як резидент, так і нерезидент. Надавачі фінансових платіжних послуг мають право бути учасниками міжнародних платіжних системах, в яких оператором платіжної системи є нерезидент, за умови якщо ці системи внесені до Реєстру платіжної інфраструктури.

Залежно від суб'єктного складу платіжні системи можуть бути банківськими й небанківськими. При цьому особливим видом банківських платіжних систем є платіжні системи, створені Національним банком України. Так, відповідно до ст. 72 Закону України «Про платіжні послуги» Національний банк України має право створювати системи міжбанківських розрахунків, системи роздрібних платежів та інші види платіжних систем для виконання платіжних операцій. В таких системах оператором платіжної системи та розрахунковим банком є безпосередньо Національний банк. Учасниками системи міжбанківських розрахунків Національного банку України можуть бути банки-резиденти, Державна казначейська служба України та інші суб'єкти, які для проведення платіжних операцій мають відкрити рахунки в Національному банку України. Створені Національним банком України платіжні системи є державними платіжними системами.

Контрольні питання

1. Визначте сутність та функції грошей.
2. Розкрийте поняття грошового обігу.
3. Якою є структура грошового обігу? Охарактеризуйте його елементи.

4. Якою є грошова система нашої держави?
5. Назвіть грошову одиницю України.
6. Позначте види грошових знаків.
7. Розкрийте форми грошей.
8. Дайте поняття платіжної системи.
9. Назвіть види платіжних систем.

Тема 3. Правове регулювання обігу валютних цінностей

§ 1. Поняття валюти та валютних цінностей

Серед головних викликів сучасності важливими є питання, пов'язані з поточним станом і перспективами розвитку глобального та національного валютного середовища. Лібералізація зовнішньоекономічних зв'язків, зростання міжнародної мобільності капіталу привели до посилення значущості валютних відносин і впливу валютної сфери на всі напрями розвитку держави.

Підписання Україною Угоди про асоціацію з Європейським Союзом привело до необхідності адаптації її законодавства до законодавства Європейського Союзу. Україна, взявши на себе зобов'язання щодо зміни моделі валютного регулювання, мала реалізувати новий підхід у цій сфері. Цей підхід передбачав виконання таких завдань: удосконалення законодавчої практики у сфері валютного регулювання та запровадження вільного руху капіталу; створення сприятливих умов для інвестування капіталу в українську економіку, розвиток міжнародних зв'язків; удосконалення законодавчого забезпечення реалізації єдиної державної валютної політики; забезпечення стабільності валюти і валютного ринку в Україні.

Для реалізації поставлених завдань Україні потрібен був новий ліберальний закон у сфері валютних операцій, валютного регулювання і валютного нагляду. Чинний на той момент Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання

і валютного контролю»¹ (далі – Декрет КМУ № 15–93) втратив актуальність і перетворився на одну з перепон для розвитку валютних відносин в Україні. Тому валютний ринок потребував єдиного рамкового закону, який би зробив його прозорим і зрозумілим. Прийняття Закону України «Про валюту і валютні операції»² (далі – Закон про валюту) і введення його в дію 7 лютого 2019 р. стало важливим досягненням у сфері валютного регулювання. З прийняттям цього Закону були внесені зміни до законів України «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про Національний банк України», «Про банки і банківську діяльність» та інших нормативно-правових актів.

В основу Закону про валюту була покладена нова модель валютного регулювання, основним принципом якої став принцип «дозволено все, що прямо не заборонено законом», тобто суб'єктам валютних операцій була надана можливість здійснювати будь-які валютні операції, які прямо не заборонені законодавством України. Такий підхід до валютного регулювання є міжнародною практикою. Крім того, він відповідає вимогам Директиви 88/361/ЄС про вільний рух капіталу та Угоді про асоціацію між Україною та ЄС, відповідно до якої, згідно зі ст. 145 гл. 7 «Поточні платежі та рух капіталу» розділ IV, Україна зобов'язалась не обмежувати будь-які платежі та перекази у вільноконвертованих валютах між сторонами й забезпечувати вільний рух прямих та портфельних інвестицій, фінансових позик та кредитів³.

Відповідно до ст. 3 Закону про валюту, відносини, що виникають у сфері здійснення валютних операцій, валютного регулювання і валютного нагляду, регулюються Конституцією України, Законом про валюту, іншими законами України, а також нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону про валюту.

¹ Про систему валютного регулювання і валютного контролю : затв. Декретом Каб. Міністрів України від 19 лют. 1993 р. № 15-93. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/15-93#Text>

² Про валюту і валютні операції : Закон України від 21 черв. 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

³ Директива Ради (88/361/ЄЕС) «Щодо імплементації статті 67 Договору» від 24 черв. 1988 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_182#Text; Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text

Питання здійснення валютних операцій, основи валютного регулювання та нагляду регулюються виключно цим Законом.

Виходячи з преамбули, метою Закону про валюту є забезпечення єдиної державної політики у сфері валютних операцій та вільного здійснення валютних операцій на території України. Для підвищення якості регулювання фінансового ринку і досягнення поставленої мети норми Закону про валюту були конкретизовані в постановках з питань валютної лібералізації, затверджених Правлінням Національного банку України¹.

Закон про валюту по-новому визначив поняття валюти і валютних цінностей. «Валютні цінності» є родовим поняттям, до якого відносять:

1) національну валюту (гривню): а) грошові знаки грошової одиниці України – гривні у вигляді банкнот, монет, у тому числі обігових, пам'ятних та ювілейних монет, і в інших формах, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені або такі, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, що перебувають в обігу; б) кошти на рахунках у банках та інших фінансових установах, виражені у гривні; в) електронні гроші, номіновані у гривні; г) цифрові гроші Національного банку України;

2) іноземну валюту: а) грошові знаки грошових одиниць іноземних держав у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави або групи іноземних держав, а також вилучені або такі, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, що перебувають в обігу; б) кошти на рахунках у банках та інших фінансових установах, виражені у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових (клірингових) одиницях (зокрема у спеціальних правах запозичення), що належать до виплати в іноземній валюті; в) електронні гроші, номіновані у грошових одиницях іноземних держав та (або) банківських металах;

¹ Постанови Правління Національного банку з питань валютної лібералізації. URL: <https://bank.gov.ua/ua/markets/liberalization/currency>

3) банківські метали: золото, срібло, платина, метали платинової групи, доведені (афіновані) до найвищих проб у зливках і порошках, що мають сертифікат якості, а також монети, вироблені з дорогоцінних металів.

Найвищими є проби банківських металів у зливках і порошках не нижче ніж: для золота – 995, для срібла – 999, для платини і паладію – 999,5¹.

У цьому визначенні, як зазначив М.П. Кучерявенко: «Стосовно національної та іноземної валюти законодавець виділяє два режими обігу і застосування. По-перше, йдеться про режим обігу національної і іноземної валюти, які перебувають в обігу і є законним платіжним засобом на території України та відповідних іноземних держав. По-друге, до системи валютних цінностей належать також національна та іноземна валюта, які вилучені або вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, що перебувають в обігу»². Також уперше Законом про валюту в поняття національної валюти були включені електронні гроші, номіновані у гривні і цифрові гроші Національного банку, а в поняття іноземної валюти – електронні гроші, номіновані у грошових одиницях іноземних держав та (або) банківських металах.

Відповідно до ст. 99 Конституції України в системі валютних цінностей особливий статус має національна валюта України. Цей статус підкреслюється і Законом України «Про платіжні послуги», у ст. 3 якого визначено, що «гривня як грошова одиниця України є єдиним законним платіжним засобом в Україні, приймається усіма фізичними і юридичними особами без будь-яких обмежень на всій території України для проведення платіжних операцій та розрахунків»³. Закон про валюту в ст. 5, вказуючи, що гривня є єдиним законним платіжним засобом в Україні і приймається без обмежень на всій

¹ Про державне регулювання видобутку, виробництва і використання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння та контроль за операціями з ними : Закон України від 18 листоп. 1997 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/637/97-%D0%B2%D1%80#Text>

² Фінансове право : підручник / О.О. Дмитрик, І.Є. Криницький, О.А. Лукашев та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка, О.О. Дмитрик. Харків : Право, 2019. С. 62.

³ Про платіжні послуги : Закон України від 30 червн. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#Text>

території України для проведення розрахунків, встановлює невичерпний перелік операцій, за якими дозволено здійснювати платежі в іноземній валюті, у гривні, а також у банківських металах. До таких операцій належать:

1) операції зі здійснення іноземних інвестицій та повернення іноземному інвестору прибутків, доходів (у тому числі дивідендів) та інших коштів, одержаних на законних підставах у результаті здійснення іноземних інвестицій;

2) операції банків з надання банківських та інших фінансових послуг на підставі банківської ліцензії;

3) операції з надання фінансових послуг, визначених пп. 1–5 ч. 2 та ч. 3 ст. 9 цього Закону, що надаються небанківськими фінансовими установами та операторами поштового зв'язку, які мають ліцензію Національного банку України на здійснення валютних операцій;

4) операції з розміщення, виплати грошового доходу та погашення облігацій, казначейських зобов'язань України, номінованих в іноземній валюті, якщо це передбачено проспектом цінних паперів (умовами їх розміщення);

5) операції з купівлі-продажу державних цінних паперів, номінованих в іноземній валюті, якщо ініціатором або отримувачем за такою валютною операцією є банк;

6) інші операції, визначені Митним кодексом України та (або) нормативно-правовими актами Національного банку України¹.

Національна та іноземні валюти знаходяться у певному співвідношенні – конвертованості. Законодавство більшості країн і України зокрема не дає юридичного визначення конвертованості валюти. Право класифікувати валюти за цією ознакою надано Національному банку України. У загальному вигляді конвертованість валют – це здатність національної валюти до вільного обміну на валюту інших країн. Національний банк України затвердив і постійно оновлює Класифікатор іноземних валют та банківських металів².

¹ Про валюту і валютні операції : Закон України від 21 черв. 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

² Про затвердження Класифікатора іноземних валют : пост. НБУ; Перелік, Класифікатор від 4 лют. 1998 р. № 34. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0521500-98#Text>

Згідно з ним всю іноземну валюту та банківські метали можна поділити на три групи:

1-ша група – конвертовані валюти, які широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями, валюти країн – членів Європейського Союзу та банківські метали. Цю групу валют часто називають вільноконвертованою валютою. Такі валюти продаються на головних валютних ринках світу і дозволяються для здійснення інвестицій в Україну. До них належать: долар США, євро, австралійський долар, спеціальні права запозичення (СПЗ) та ін. СПЗ випускаються Міжнародним валютним фондом (МВФ) та розподіляються між країнами – учасниками цього Фонду пропорційно до їх внесків. На цей час СПЗ в основному використовуються як розрахункова валюта МВФ та міжнародна резервна валюта. Поняття вільно конвертованої валюти тісно пов'язане із поняттям «резервна валюта». Резервна валюта – це валюта країни, у якій центральні банки інших країн формують і зберігають свої офіційні золотовалютні резерви. Нині резервними валютами виступають: долар США, євро, японська єна, англійський фунт стерлінгів, китайський юань, СПЗ;

2-га група – конвертовані валюти, які широко не використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціям та не продаються на головних валютних ринках світу. Валюти цієї групи часто називають частково конвертованими. Часткова конвертованість таких валют реалізується шляхом застосування державою так званих валютних обмежень. До таких валют належать: азербайджанський манат, багамський долар, ларі та ін.;

3-тя група – неконвертовані валюти. Такі національні валюти функціонують лише в межах однієї країни і не обмінюється на інші іноземні валюти, їх ввіз та вивіз жорстко обмежується. До них належать: ефіопський бир, іракський динар, кубинське песо та ін.

Згідно зі стандартами МВФ конвертованою вважається валюта, країна походження якої взяла на себе зобов'язання, передбачені пп. 2–4 ст. VIII Угоди про МВФ, відповідно до яких:

– органи цих країн мають право впроваджувати заходи контролю щодо руху капіталу;

- вони не повинні обмежувати можливості використання своєї валюти або валюти інших членів Фонду для поточних платежів;
- зобов'язані викуповувати у офіційних органів інших членів Фонду залишки коштів у своїй валюті, якщо вони утворилися в результаті платежів за поточними операціями, а конвертування потрібне для здійснення цих операцій. Офіційно про приєднання України до ст. VIII Статуту МВФ Рада директорів Фонду оголосила 8 травня 1997 р.

Практично з цього часу був уведений у дію режим конвертованості національної валюти тільки за поточними (експортно-імпортними) операціями. Для того, щоб національна валюта стала конвертованою, Україні потрібно виконати такі завдання: мати стабільну економіку з потужним експортом; завершити проведення валютної лібералізації, скасувавши всі валютні обмеження; підвищити інтерес інвесторів до активів держави; підвищити інвестиційну привабливість гривні не тільки як розрахункового інструменту тощо.

§ 2. Валютні операції

Закон про валюту визначає, що до валютних операцій належать ті з них, які мають хоча б одну із таких ознак:

- а) операції, пов'язані з переходом права власності на валютні цінності та (або) права вимоги і пов'язаних із цим зобов'язань, предметом яких є валютні цінності, між резидентами, нерезидентами, а також резидентами і нерезидентами, крім операцій, що здійснюються між резидентами, якщо такими валютними цінностями є національна валюта;
- б) торгівля валютними цінностями;
- в) транскордонний переказ валютних цінностей та транскордонне переміщення валютних цінностей¹.

До суб'єктів валютних операцій відносять резидентів та (або) нерезидентів, які їх здійснюють. Відповідно до ч. 1 ст. 1 Закону про валюту до резидентів належать:

¹ Про валюту і валютні операції : Закон України від 21 черв. 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

а) фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання на території України, у тому числі ті, які тимчасово перебувають за межами України;

б) фізичні особи – підприємці, зареєстровані згідно із законодавством України;

в) юридичні особи та інші суб'єкти господарювання з місцезнаходженням на території України, які здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України;

г) дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва України за кордоном, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також філії та представництва підприємств і організацій України за кордоном, що не здійснюють підприємницької діяльності відповідно до законодавства України;

д) відокремлені підрозділи юридичних осіб, зазначених в підп. «б» п. 8 ч. 1 ст. 1, а саме філії, представництва, відділення або інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи та здійснюють підприємницьку діяльність від імені юридичної особи на території України.

До нерезидентів належать:

а) фізичні особи (іноземні громадяни, громадяни України, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання за межами України, у тому числі ті, які тимчасово перебувають на території України;

б) юридичні особи та інші суб'єкти господарювання з місцезнаходженням за межами України, які створені та діють відповідно до законодавства іноземної держави, у тому числі ті, частки участі в яких належать резидентам;

в) розташовані на території України іноземні дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх філії, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також представництва інших організацій, що не здійснюють підприємницької діяльності відповідно до законодавства України;

г) відокремлені підрозділи юридичних осіб, зазначених в підп. «в» п. 9 ч. 1 ст. 1, що розташовані за межами України та

здійснюють підприємницьку діяльність відповідно до законодавства іноземної держави;

д) інші особи, які не є резидентами.

У разі якщо норма цього Закону чи нормативно-правового акта Національного банку України, виданого на підставі цього Закону, або норми інших нормативно-правових актів Національного банку України допускають неоднозначне (множинне) трактування прав і обов'язків резидентів та нерезидентів у сфері здійснення валютних операцій або повноважень органів валютного нагляду, така норма трактується в інтересах резидентів та нерезидентів. Також Законом про валюту вперше прямо було встановлено, що у сфері валютних операцій нерезиденти мають рівні права з резидентами України. До прийняття Закону про валюту щодо нерезидентів існували суворі обмеження щодо купівлі та переказу за кордон іноземної валюти, що ставило їх у дискримінаційне становище. Отже, цей Закон відновив пряму дію норм Конституції України у сфері валютного регулювання й наблизив Україну до світових стандартів щодо валютного ринку.

Валютні операції здійснюються уповноваженими установами, до яких належать: банки, небанківські фінансові установи та оператори поштового зв'язку, які отримали ліцензію Національного банку України згідно із Законом про валюту. З прийняттям цього Закону була скасована вимога щодо отримання індивідуальних та генеральних ліцензій Національного банку України. Валютні операції почали здійснюватися на підставі безстрокової банківської ліцензії Національного банку України.

Важливим є те, що для уповноважених установ обсяг операцій, який вони можуть здійснювати на підставі ліцензії, є різним.

Так, банки можуть здійснювати будь-які валютні операції, які не суперечать законодавству України. Наприклад, купівлю, продаж, обмін іноземної валюти та (або) банківських металів на валютному ринку України та (або) на міжнародному валютному ринку; власні операції з торгівлі іноземною валютою/банківськими металами в межах установлених лімітів відкритої валютної позиції; операції з банківськими металами в найвищих пробах банківських металів у зливках і порошках із сертифікатами якості, а також із монетами та ін.

Водночас, небанківські фінансові установи та оператори поштового зв'язку мають обмежені права на валютному ринку. Небанківські фінансові установи мають право провадити господарську діяльність з обміну валют, переказу коштів, факторингу, забезпечення розрахунків за договорами страхування життя в іноземній валюті на території України, здійснення інших валютних операцій, дозволених Національним банком України. Причому, в ліцензії Національного банку України, наданої їм, зазначається вичерпний перелік дозволених валютних операцій.

Права ж операторів поштового зв'язку на валютному ринку обмежується можливістю здійснювати переказ коштів та обмін валют. У певних випадках і в порядку, встановленому Національним банком України, небанківські фінансові установи та оператори поштового зв'язку можуть здійснювати валютні операції без необхідності отримання валютної ліцензії. Наприклад, це валютні операції, пов'язані з наданням такими установами і операторами поштового зв'язку фінансових послуг.

До повноважень Національного банку України належать не тільки надання ліцензій на здійснення валютних операцій, а також ведення реєстру осіб, які їх отримали, і розміщення такої інформації на сторінках свого офіційного інтернет-представництва.

Здійснення визначених Законом про валюту операцій передбачає певний порядок їх проведення.

Так, операції, пов'язані з переходом права власності на валютні цінності, до яких належать валютно-обмінні операції, поточні валютні операції, валютні операції, пов'язані із рухом капіталу, та інші, здійснюються уповноваженими установами за курсом купівлі та продажу іноземних валют, що діють на час проведення операцій¹. При їх проведенні на території України забороняється використовувати готівкову іноземну валюту і банківські метали як засіб платежу, як предмет застави, крім випадків, прямо вказаних у Законі.

Торгівля валютними цінностями включає операції з купівлі, продажу або обміну валютних цінностей, що здійснюються як у готівковій

¹ Положення про здійснення операцій із валютними цінностями : затв. пост. Правління НБУ від 2 січ. 2019 р. № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0002500-19#Text>

формі (для банківських металів – із фізичною поставкою), так і безготівковій формі (для банківських металів – без фізичної поставки).

Торгівля валютними цінностями здійснюється на валютному ринку України та на міжнародних валютних ринках виключно через уповноважені установи (суб'єкти ринку), які отримали ліцензію на таку діяльність відповідно до ст. 9 Закону про валюту. До них належать: банки, небанківські фінансові установи; оператори поштового зв'язку.

Під валютним ринком України розуміють сукупність відносин у сфері торгівлі валютними цінностями в Україні між суб'єктами валютного ринку України, між суб'єктами ринку та їх клієнтами (уключаючи банки-нерезиденти), між суб'єктами ринку і Національним банком України, а також між Національним банком України і його клієнтами, у яких суб'єкти ринку або Національний банк України є стороною договору з купівлі, продажу або обміну валютних цінностей. Міжнародний валютний ринок являє собою сукупність відносин у сфері торгівлі іноземною валютою та банківськими металами за межами України між банками та іноземними контрагентами, між іноземними контрагентами¹.

Транскордонне переміщення валютних цінностей включає операції з ввезення, пересилання на митну територію України, вивезення, пересилання з митної території України або транзит через митну територію України фізичними особами, юридичними особами та банками готівкової валюти і банківських металів.

Так, фізична особа може ввозити в Україну та вивозити за її межі готівкову валюту і банківські метали в сумі/вартістю, що не перевищує в еквіваленті 10000 євро, без письмового декларування митному органу. Якщо сума дорівнює і перевищує в еквіваленті 10000 євро, – за умови її письмового декларування митному органу в повному обсязі.

Юридична особа ввозить в Україну або вивозить за межі України готівкову валюту через повноважного представника без обмеження

¹ Положення про структуру валютного ринку України, умови та порядок торгівлі іноземною валютою та банківськими металами на валютному ринку України : затв. пост. Правління НБУ від 2 січ. 2019 р. № 1. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0001500-19#Text>

суми на умовах письмового декларування митному органу в повному обсязі за умови, що таке ввезення/вивезення зумовлене господарською діяльністю. Також юридичним особам надано право ввозити в Україну або вивозити за межі України банківські метали. Раніше таке право мали лише банки. При цьому юридична особа може переміщувати банківські метали через кордон без обмеження суми за умови письмового декларування митному органу в повному обсязі за умови, що таке ввезення/вивезення зумовлене господарською діяльністю. Підставою для ввезення юридичною особою в Україну/вивезення за межі України банківських металів є договір із контрагентом або документ, що його замінює. У такому випадку юридична особа ввозить в Україну або вивозить за межі України банківські метали через повноважного представника, який декларує окремо готівкову валюту і банківські метали, які ввозить/вивозить в Україну/з України за дорученням юридичної особи, та власні кошти¹.

Водночас при проведенні таких операцій залишилися і певні обмеження. Так, експорт юридичними особами банківських металів, виготовлених українськими виробниками, можливий за наявності письмової відмови Національного банку від купівлі цих банківських металів.

Транскордонний переказ валютних цінностей включає операції, пов'язані з рухом певної суми коштів в Україну або за її межі з метою зарахування цих коштів на рахунок отримувача або видачі йому в готівковій формі. Він здійснюється виключно через уповноважені установи. Порядок проведення переказу валютних цінностей визначається Національним банком України.

Так, резиденту (юридичній особі/фізичній особі – підприємцю) дозволяється здійснювати валютні операції з метою здійснення його господарської діяльності з переказу коштів з України/на поточні рахунки нерезидентів – юридичних осіб, відкриті в Україні (крім інвестиційних рахунків), уключаючи переказ коштів із метою придбання резидентом цінних паперів іноземного емітента, облігацій

¹ Про затвердження Положення про транскордонне переміщення валютних цінностей : затв. пост. Правління НБУ від 2 січ. 2019 р. № 3. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0003500-19#Text>

зовнішньої державної позики України, протягом календарного року на загальну суму, що не має перевищувати в сукупності 2000000 євро включно (еквівалент цієї суми в іншій іноземній валюті/гривні за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком на дату здійснення відповідної операції)¹.

Фізичній особі-резиденту дозволяється здійснювати валютні операції з переказу коштів з України/на поточні рахунки нерезидентів – юридичних осіб, відкриті в Україні (крім інвестиційних рахунків), в іноземній валюті протягом календарного року на загальну суму, що не має перевищувати в сукупності 200000 євро включно з метою: інвестицій за кордон; розміщення коштів на власних рахунках за межами України; виконання зобов'язань перед нерезидентами за договорами страхування життя; надання нерезиденту позики (поворотної фінансової допомоги) в іноземній валюті (перерахування за кордон). Такий ліміт поширюється на валютні операції фізичних осіб за умови, що ці операції здійснюються фізичними особами для власних потреб та не пов'язані з їх підприємницькою діяльністю. Враховуючи реалії часу, у період війни Національний банк України, зазначаючи необхідність забезпечення надійного та стабільного функціонування фінансової системи України та максимального забезпечення діяльності Збройних Сил України, а також безперервної роботи об'єктів критичної інфраструктури, прийняв постанову № 18 «Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану»². Виходячи з її змісту, слід зазначити, що жодних додаткових обмежень для безготівкових розрахунків не передбачено. Водночас, були введені певні обмеження, які стосувалися валютного ринку та готівкових розрахунків, а саме: Національний банк України дозволив банкам із 21 липня 2022 р. продавати безготівкову валюту громадянам із подальшим розміщенням на депозит на строк від трьох календарних місяців без права дострокового розірвання у межах щомісячного ліміту 50 тис. грн (в еквіваленті);

¹ Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті : затв. пост. Правління НБУ від 2 січ. 2019 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19/conv#n281>

² Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану : затв. пост. Правління НБУ від 24 лют. 2022 р. № 18. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0018500-22#Text>

офіційний курс гривні зафіксований на 21 липня 2022 р. на рівні 36,5686 грн за один долар США; фізичні особи, як і раніше, мають змогу знімати з гривневих платіжних карток за кордоном 50 тис. грн (в еквіваленті) на місяць. Водночас ліміт на зняття готівкової валюти з гривневих платіжних карток за кордоном змінено зі щомісячного на щотижневий: 12,5 тис. грн (в еквіваленті) на сім календарних днів; зменшено щомісячний ліміт на перекази громадян з картки на картку (P2P – peer-to-peer (від особи до особи)) за кордон із гривневих платіжних карток українських банків зі 100 тис. грн (в еквіваленті) до 30 тис. грн (в еквіваленті); встановлено щомісячний ліміт на розрахунки за кордоном із використанням гривневих платіжних карток у розмірі 100 тис. грн (в еквіваленті) з усіх рахунків клієнта в банку, відкритих у національній валюті; призупинено здійснення обслуговуючими банками видаткових операцій за рахунками резидентів держави, що здійснила збройну агресію проти України, та ін.

§ 3. Валютне регулювання: зміст та види

Із прийняттям Закону про валюту докорінно змінилася система валютного регулювання. Якщо в Декреті Кабінету Міністрів України № 15–93 не містилося визначення валютного регулювання і конкретного переліку його принципів, то Закон про валюту визначив ці поняття. Відповідно до п. 2 ст. 1 Закону про валюту під валютним регулюванням розуміють діяльність Національного банку України та в установлених цим Законом випадках Кабінету Міністрів України, спрямовану на регламентацію здійснення валютних операцій суб'єктами валютних операцій і уповноваженими установами¹.

Свобода здійснення валютних операцій забезпечується шляхом дотримання принципів валютного регулювання, встановлених ст. 2 Закону про валюту. До них належать:

1) свобода здійснення валютних операцій, що передбачає:

– право фізичних та юридичних осіб – резидентів укладати угоди з резидентами та (або) нерезидентами та виконувати зобов'язання,

¹ Про валюту і валютні операції : Закон України від 21 черв. 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

пов'язані з цими угодами, у національній валюті чи в іноземній валюті, у тому числі відкривати рахунки у фінансових установах інших країн;

- право фізичних та юридичних осіб – резидентів придбавати валютні цінності, активи за кордоном, переміщувати через митний кордон України валютні цінності;

- запровадження обмежень і заходів захисту виключно з підстав та у порядку, визначених законом, з метою забезпечення стабільності фінансової системи і рівноваги платіжного балансу України;

- недопущення неправомірного і необґрунтованого втручання держави у валютні операції;

2) ризикорієнтованість, прозорість, достатність та ефективність валютного регулювання, що реалізується шляхом:

- спрямованості на забезпечення фінансової стабільності, економічного і соціального розвитку;

- відповідності заходів захисту, строків їх запровадження та обсягів, пов'язаних з ними валютних обмежень масштабам і структурі системних ризиків, що загрожують фінансовій стабільності;

- обґрунтованості запровадження та подовження строку дії заходів захисту;

- тимчасового характеру дії заходів захисту;

- підзвітності та публічності Національного банку України під час запровадження заходів захисту, подовження строку їх дії, оцінки результативності застосування заходів захисту;

- пріоритетності менш дискримінаційних інструментів валютного регулювання над більш дискримінаційними та пропорційності застосування таких інструментів;

- пріоритетності ринкових інструментів валютного регулювання над адміністративними;

3) самостійність та ринковість валютного регулювання, що передбачає:

- гнучкість валютного курсу;

- незалежність Національного банку України у формуванні та реалізації валютної і монетарної політики у межах, визначених законом.

Принцип свободи здійснення валютних операцій передбачає можливість здійснення будь-яких валютних операцій, які не заборонені

чинним законодавством, тобто основний принцип, що раніше формувався як «дозволено все, що прямо передбачено законом», змінився на «дозволено все, що прямо не заборонено законом». Із законодавчого поля було вилучено поняття валютного контролю як репресивного механізму, натомість запроваджено систему валютного нагляду, який має здійснюватися без втручання у діяльність суб'єктів, що здійснюють валютні операції. Як зазначалося раніше, Законом про валюту прямо встановлено, що у сфері валютних операцій нерезиденти мають рівні права з резидентами України. Як резиденти з урахуванням обмежень, визначених Законом про валюту та іншими законами України, мають право відкривати рахунки в іноземних фінансових установах та здійснювати через такі рахунки валютні операції, так і нерезиденти з урахуванням таких самих обмежень можуть відкривати рахунки в українських фінансових установах та здійснювати через них валютні операції.

Реалізація цього принципу певним чином сприяла скасуванню або істотному послабленню низки обмежень на проведення валютних операцій як для фізичних, так і юридичних осіб. Проаналізувавши порядок здійснення валютних операцій і враховуючи те, що Закон про валюту не дає визначення валютних обмежень, можна дійти висновку, що валютні обмеження – це певний законодавчий інструмент валютної політики держави, що пов'язаний із заборонаю, регламентацією та встановленням лімітів на проведення валютних операцій¹.

Переважає більшість тимчасових валютних обмежень міститься у постановах Національного банку України № 5² та № 7³. Серед них: вимога декларування валютних цінностей для фізичних осіб вартістю понад 10 тис. євро; введення е-ліміту для фізичних осіб (замість індивідуальних ліцензій Національного банку України);

¹ Товкун Л.В., Зозуля А.С. Правовий аналіз принципів валютного регулювання. *Юридичний науковий журнал*. 2021. № 11. С. 529–532. URL: http://www.lsej.org.ua/11_2021/138.pdf

² Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті : затв. пост. Правління НБУ від 2 січ. 2019 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19/conv#n281>.

³ Інструкція про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів : затв. пост. Правління НБУ від від 2 січ. 2019 р. № 7. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0007500-19#Text>.

обмежений продаж іноземної валюти; регулювання строку платежів при здійсненні експортних та імпорتنих операцій тощо. Потрібно зауважити, що їх застосування, із запровадженням нової моделі валютного регулювання, розглядається як винятковий захід, тим більше, що метою Національного банку України на майбутнє є поступове зняття всіх валютних обмежень і перехід до режиму вільного руху капіталу.

Зміст принципу ризикорієнтованості розкривається через правило: «більше ризиків – більше контролю, менше ризиків – менше уваги». Наслідком цього є зменшення кількості валютних операцій, які підпадають під валютний нагляд. Залежно від наявних ризиків банки можуть застосовувати до суб'єктів валютних операцій різні вимоги. За цим принципом та відповідно до норм Закону «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», фінансові операції на суму 400 тис. грн та більше можуть бути зупинені, якщо вони відповідають критеріям ризику, в тому числі якщо клієнт не надав достатніх підтверджень щодо характеру операції або походження коштів. Зауважимо, що банки прискіпливо контролюють лише переказ великих сум коштів, особливо за договорами про надання послуг, а також платежів на суму, що перевищують 400 тис. грн в еквіваленті, платежів, які здійснюються за нестандартними видами угод або які здійснюються новими клієнтами, що не довели банку історію провадження ними зовнішньоекономічної діяльності. Водночас банки не здійснюють нагляд за валютними операціями на суму менше ніж 400 тис. грн, пов'язаними з експортом та імпортом товарів¹.

Слід зазначити, що свобода здійснення валютних операцій не є абсолютною і може бути обмежена за наявності обґрунтованих для цього причин. До них Національний банк України відносить: наявність ознак нестійкого фінансового стану банківської системи, погіршення стану платіжного балансу України, виникнення обставин,

¹ Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 6 груд.2019 р. № 361. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>

що загрожують стабільності банківської та (або) фінансової системи держави. У такому випадку, відповідно до ст. 12 Закону про валюту, Національний банк України має право вводити такі заходи захисту:

1) обов'язковий продаж частини надходжень в іноземній валюті у визначених межах;

2) встановлення граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів;

3) встановлення особливостей здійснення операцій, пов'язаних із рухом капіталу;

4) запровадження дозволів та (або) лімітів на проведення окремих валютних операцій;

5) резервування коштів за валютними операціями;

6) інші заходи, що випливають зі ст. 7¹ Закону України «Про Національний банк України».

Отже, у разі кризових ситуацій Національний банк України зможе відновити дію тих валютних обмежень, які були ним скасовані.

Потрібно зазначити, що заходи захисту вводяться на тимчасовій основі на строк, що не перевищує 6 місяців. Незважаючи на те, що Законом про валюту передбачена можливість продовження строку дії попередніх заходів захисту (на строк не більше 6 місяців), загальний строк їх дії не може перевищувати 18 місяців протягом 24 місяців, починаючи з дня першого запровадження відповідного заходу захисту. Запровадження нового заходу захисту або продовження строку дії попереднього Правлінням Національного банку України можливе за умови підтвердження наявності ознак кризових явищ Радою Національного банку. Крім того, Закон про валюту передбачає підзвітність Національного банку України Верховній Раді України під час запровадження заходів захисту, продовження строку їх дії та оцінки результативності їх запровадження. Так, Національний банк протягом 3-х місяців з дня запровадження або продовження строку дії заходу захисту або припинення дії заходу захисту зобов'язаний підготувати та подати Комітету Верховної Ради України, до предмета відання якого належить питання банківської діяльності, звіт про запровадження заходу (заходів) захисту. Перелік заходів захисту, порядок і критерії їх запровадження визначені постановою

Правління Національного банку України № 4 від 2 січня 2019 р. Отже, Законом про валюту передбачено існування механізму правомірного та обґрунтованого втручання держави у валютні операції, що здійснюється задля гармонізації фінансової системи України. Реалізації принципів прозорості, достатності та ефективності валютного регулювання до певної міри сприяло розширення обсягу інформації, що підлягає розкриттю учасниками валютного ринку, відповідно до ст. 10 Закону про валюту.

Передбачений Національним банком принцип самостійності та ринковості валютного регулювання визначає гнучкість валютного курсу, незалежність у формуванні та реалізації валютної і монетарної політики у межах, установлених законом. Установлення валютного курсу є важливим інструментом валютної політики держави. У міжнародній практиці найбільш часто застосовуються плаваючий та фіксований валютні курси. Плаваючий курс передбачає залежність курсу валюти від ринку та формується під впливом попиту і пропозиції на ньому. Тобто, що більше попит на певну валюту, то більше її обмінний курс, що нижче попит, то меншою є вартість валюти порівняно з іншими валютами. Фіксований валютний курс передбачає наявність певного зареєстрованого (офіційного) паритету, який встановлюється і підтримується уповноваженим органом держави. В Україні офіційний валютний курс встановлюється виключно Національним банком. Головною перевагою фіксованого курсу є підтримка курсу валюти тривалий час на певному рівні. Принцип плаваючого курсоутворення є одним із постулатів діяльності Національного банку на валютному ринку. Також він був покладений в основу Стратегії валютних інтервенцій до 2025 року. Це пояснюється тим, що плаваючий валютний курс відображає реальний стан економіки в державі, дозволяє уникати стрімких коливань гривні. Але в умовах війни Національний банк України відійшов від плаваючого курсу і зафіксував офіційний курс долара станом на 21 липня 2022 р. на рівні 36,5686 грн/дол. США. Це дало змогу стримати інфляцію, захистити заощадження від стрімкого знецінення. Незважаючи на те, що принцип плаваючого курсоутворення є одним із головних у діяльності Національного банку на валютному ринку, повернення

до нього можливе у разі виконання певних умов: зниження невідзначеностей, пов'язаних із військовими діями; стабілізація експортних надходжень; більш активна робота фінансового ринку.

Контрольні питання

1. Поясніть зміст поняття «валютні цінності».
2. Як поділяються валюти за ступенем конвертованості?
3. Які валюти належать до «резервних» і чому?
4. Назвіть види валютних операцій і розкрийте їх зміст?
5. Хто належить до суб'єктів валютних операцій?
6. Хто такі уповноважені установи і які повноваження вони мають при здійсненні валютних операцій?
7. Які види ліцензій надаються для здійснення валютних операцій?
8. Де здійснюється торгівля валютними цінностями?
9. Хто визначає порядок проведення переказу валютних цінностей?
10. Що таке валютне регулювання і які принципи лежать в його основі?

Тема 4. Контроль у сфері грошового обігу та обігу валютних цінностей. Фінансово-правова відповідальність за порушення законодавства у сфері грошового обігу та обігу валютних цінностей

§ 1. Контроль у сфері грошового обігу та розрахунків

При правовому регулюванні відносин у сфері грошового обігу та розрахунків, об'єктом яких є гроші, вирізняють два сектори обороту коштів. З одного боку, це горизонтальний сектор, що передбачає диспозитивне регулювання та базується на вільному волевиявленні сторін. Відносини цього сектору представлені в основному у сфері

господарської діяльності при здійсненні товарно-грошових та нетоварних операцій в умовах реалізації різних форм обміну. З іншого боку, існує вертикальний сектор, зміст якого виражається в безеквівалентному і безповоротному русі грошей. Його становлять публічні відносини, що регулюються імперативними правовими нормами, реалізуючи схему «влада – підпорядкування», та пов'язані з безумовним виконанням певних імперативних обов'язків. У цих умовах рух грошових коштів виключає наявність ознак еквівалентності або повернення. Саме це і становить зміст фінансово-правового регулювання грошового обігу.

Фінансово-правове регулювання в зазначеній сфері забезпечується, в тому числі, через реалізацію уповноваженими суб'єктами державно-управлінської діяльності, ціллю якої, зокрема, є організація ефективного фінансового контролю, який має здійснюватися на підставі чинного законодавства та поєднувати реалізацію повноважень органів загальної компетенції та органів спеціальної компетенції. Це обумовлено тим, що грошовий обіг є динамічним процесом. Цей процес поєднує відповідні стадії та забезпечує їхню об'єктивну послідовність. Стадія контролю за рухом публічних грошових фондів має подвійний характер. З одного боку, це наскрізна стадія, бо певні контролюючі дії характерні та необхідні як під час формування надходжень бюджетів, так і під час їхнього розподілу та використання. З другого боку, це підсумкова, звітна стадія. Підсумком контролюючих дій може бути як встановлення законності поведінки підконтрольного суб'єкта, так і виявлення правопорушення.

Слово «контроль» походить від французького «controle», що означає «перевірка», від старофранцузького «contre-rolle» – список, що має дублікат для перевірки¹. Втім фінансовий контроль не слід обмежувати лише перевіркою. У Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю державний внутрішній фінансовий контроль визначено як систему здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, інспектування, провадження діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного

¹ Юридична енциклопедія / редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. Київ : Укр. енцикл., 2001. Т. 3. С. 323.

управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості. У свою чергу, фінансовий контроль не обмежується державним внутрішнім фінансовим контролем. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю¹ закріплює, що в загальному вигляді ключовими компонентами фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є державний фінансовий контроль, який здійснюють органи Державної аудиторської служби України (далі – Держаудитслужба), уповноважені Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль), державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата (парламентський контроль), та державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі. Однак і наведене положення Концепції повною мірою не розкриває сутності фінансового контролю, оскільки зводить управління та підконтрольний суб'єктний склад та обмежує видові об'єкти фінансового контролю. По-перше, управлінський суб'єктний склад обмежено виключним колом уповноважених суб'єктів: Держаудитслужбою, Рахунковою палатою, розпорядниками бюджетних коштів та підрозділами внутрішнього аудиту в бюджетних установах, що свідчить про невключення в зазначений перелік суб'єктів, які також здійснюють окремі контрольні функції в сфері грошового обігу та розрахунків (Державна податкова служба України, Державна казначейська служба України, Національний банк України). По-друге, Концепція передбачає обмеження кола підконтрольних суб'єктів, наприклад, не включаючи в нього приватних суб'єктів господарювання, підприємницький характер діяльності яких зумовлює процеси грошового

¹ Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80#Text>; Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації : розпорядж. Каб. Міністрів України від 29 груд.2021 р. № 1805-р. URL: <https://mof.gov.ua/uk/download/page/3726>

обігу та розрахунків, щодо яких здійснюється фінансовий контроль. З цього вбачається, що фінансовий контроль і державний фінансовий контроль не є тотожними поняттями та співвідносяться як ціле й частина.

У ст. 61 ПК України податковий контроль визначено як систему заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Сутність фінансового контролю полягає у встановленні фактичного стану дотримання фінансової дисципліни підконтрольним суб'єктом. Як зазначено у Лімській декларації керівних принципів контролю, організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими коштами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Контроль – не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності й економії використання матеріальних ресурсів на найбільш ранній стадії для того, щоб мати можливість вжити коригуючих заходів, а в окремих випадках – притягнути до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну державі шкоду або вчинити заходів для запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому.

Фінансовий контроль становить комплекс заходів та способів, спрямованих на забезпечення дотримання фінансового законодавства. Об'єктом фінансового контролю є відносини, що виникають у процесі руху публічних грошових фондів. Тобто відносини у сфері грошового обігу та розрахунків охоплюються об'єктом фінансового контролю, оскільки опосередковують весь процес формування, розподілу й використання централізованих та децентралізованих публічних грошових фондів.

Фактично об'єкт фінансового контролю збігається з об'єктом фінансових відносин. Робота контролюючих органів у різних напрямках публічної фінансової діяльності обумовлюється специфікою тих відносин, що виникають у кожному із напрямів. Інакше кажучи, видовий об'єкт фінансового контролю на кожній стадії публічної фінансової діяльності відрізняється. Наприклад, Держаудитслужба здійснює контроль за цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, своєчасним поверненням кредитів, одержаних під державні (місцеві) гарантії, дотриманням законодавства про державні закупівлі. Податкові органи контролюють порядок наповнення бюджетів різних рівнів податковими надходженнями тощо. Залежно від суб'єкта, що здійснює контроль, можна виокремити низку видових об'єктів фінансового контролю – валютні відносини, відносини зі сплати податків і зборів, відносини казначейського обслуговування тощо. Зазначені видові об'єкти опосередковані рухом грошових коштів – від їх надходження до бюджету відповідного рівня до подальшого розподілу й використання. Разом із тим відповідні відносини отримують свою об'єктивізацію у певних документах – договорах, звітах, актах, кошторисах, накладних тощо. Йдеться про предмет контролю. Звичайно, при проведенні контрольного заходу перевіряються первинні документи, що підтверджують наявність правовідносин чи здійснення юридично значущих дій. Саме вони і виступають предметом фінансового контролю.

Однією з головних проблем фінансового контролю є неузгодженість дій контролюючих органів. Вже стало загальною практикою, коли одні господарюючі суб'єкти контролюються частіше та більш широким колом органів, а інші взагалі не перевіряються. Наразі система органів, що здійснюють фінансовий контроль, не відрізняється впорядкованістю та єдністю. Отже, в умовах сьогодення фінансовий контроль фактично діє не як єдина, чітко впорядкована система, а складається з окремих ланок. Здійснення заходів фінансового контролю ускладнене значною кількістю законів та підзаконних нормативно-правових актів. У Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня

1993 р.¹ була зроблена спроба впорядкувати сферу фінансового контролю. Однак зазначений Закон лише визначив повноваження Держаудитслужби. Питання розмежування компетенції та питання визначення виключного кола контролюючих органів залишилися за межами предмета регулювання. Зазначений вище нормативно-правовий акт є інституційно-установчим актом, за посередництвом якого в систему органів фінансового контролю було введено нову публічно-владну інституцію. Фактично законодавець при прийнятті цього нормативно-правового акта звузив змістове наповнення такої категорії, як «державний фінансовий контроль». Такий підхід обумовлюється насамперед тим, що публічний фінансовий контроль здійснює виключно центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, – Держаудитслужбою. Такий нормативно-правовий акт було б більш послідовно детермінувати як закон про Державну аудиторську службу України.

Зміст фінансового контролю може бути розкритий через систему його основних завдань. Ними є: забезпечення дотримання законодавства у сфері публічної фінансової діяльності; своєчасне і повне виявлення відхилень від законодавчо встановлених норм, а також причин їхнього виникнення; надання методологічної допомоги для належного здійснення мобілізації, розподілу і використання коштів публічних фондів; виявлення резервів зростання фінансових ресурсів держави і територіальних громад; притягнення до відповідальності суб'єктів, винних у порушенні фінансово-правових норм. Загалом фінансовий контроль спрямований на дотримання фінансової дисципліни, під якою слід розуміти стан дотримання органами державної влади й місцевого самоврядування, їхніми посадовими особами, фізичними і юридичними особами визначеного законодавством порядку формування, розподілу і використання коштів публічних фондів.

Вирізняють такі принципи фінансового контролю: незалежність, об'єктивність, компетентність та системність². Так, принцип

¹ Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

² Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : монографія. Ірпінь, 2001. 407 с.

незалежності означає, що органи фінансового контролю можуть виконувати свої завдання ефективно лише в тому випадку, коли вони незалежні від підконтрольних суб'єктів і захищені від стороннього впливу. Що стосується державного контролю, то абсолютної незалежності від інших державних органів бути не може, але цим органам має бути гарантований юридичний захист від будь-яких втручань ззовні. Принцип об'єктивності є специфічним принципом фінансового контролю. Об'єктивність є визначальною умовою ефективної роботи будь-яких органів фінансового контролю, оскільки без неї взагалі втрачається сенс контролю. Для прийняття об'єктивних висновків органами фінансового контролю вони мають бути незалежними від підконтрольних суб'єктів. Водночас основним критерієм об'єктивності висновків є законність. Об'єктивність висновків посадових осіб органів фінансового контролю забезпечується встановленням певних кваліфікаційних вимог до осіб, що претендують на відповідні посади, та заборонаю займатися певною діяльністю тощо. Існування принципу компетентності впливає із наявності принципу об'єктивності, оскільки для об'єктивного прийняття відповідних рішень у сфері фінансового контролю посадові особи контрольних органів мають бути професіоналами своєї справи. Системність означає, що ці органи повинні охопити контрольними заходами всі групи об'єктів контролю протягом певного проміжку часу. Лише вироблення контролюючими органами єдиної системи здійснення контролю, встановлення періодичності проведення контрольних заходів у цих об'єктах сприятиме його ефективності та дієвості.

Звісно, окрім вказаних вище, можна також виокремити й інші принципи. Наприклад, принципи законності, публічності, плановості тощо. Однак ці принципи загалом притаманні усій публічній фінансовій діяльності. Дивно було б уявити ситуацію, що незаконність діяльності контролюючих органів стала правилом і перетворилася на принцип. У свою чергу, принцип публічності передбачає відкритість результатів фінансового контролю (якщо така інформація не є інформацією з обмеженим доступом).

Диференціація суб'єктів управління грошовим обігом дозволяє використовувати загальний підхід у класифікації органів, які

здійснюють фінансову діяльність, і, таким чином, поділити їх на органи загальної та спеціальної компетенції. В основі розмежування суб'єктів управління грошовим обігом лежить предмет ведення, яким у цьому разі є саме грошовий обіг. Залежно від цього за кожним з органів закріплюються певні функції управлінського впливу на об'єкт – рух публічних грошових фондів. Органами загальної компетенції є органи державної влади, в яких додатково до інших публічних повноважень і сфер відання включаються функції, пов'язані з керуванням грошовим обігом. У такому випадку фінансово-контрольні функції є одними з багатьох інших функцій органу. До подібного типу органів належать Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Рахункова палата, органи Державної фіскальної служби, органи митної служби, органи Міністерства внутрішніх справ, органи Державної аудиторської служби. Органи спеціальної компетенції створюють спеціально для діяльності в галузі фінансів, їх наділяють спеціальною правосуб'єктністю з метою управління грошовим обігом. Спеціальною компетенцією в галузі управління грошовим обігом наділені Державне казначейство України та Національний банк України.

Основним завданням Міністерства фінансів України є забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю. Цей суб'єкт владних повноважень відіграє ключову роль у реалізації контролю щодо грошового обігу й розрахунків, зокрема шляхом здійснення нормативно-правового регулювання у сфері державного фінансового контролю.

Центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, є Державна аудиторська служба України.

Рахункова палата є державним колегіальним органом зі спеціальним статусом, конституційним повноваженням якого є здійснення від імені Верховної Ради України контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). В свою чергу, державний зовнішній

фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Державна податкова служба України (ДПС) є центральним органом виконавчої влади, до завдань якого належать: реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

Закріплення і деталізація казначейської форми обслуговування Державного бюджету України передбачила уточнення компетенції Державного казначейства України. Так, згідно зі ст. 43 БК України до функцій цього державного органу щодо казначейського обслуговування бюджетних коштів входить контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, реєстрації взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями.

Основним суб'єктом, що організовує грошовий обіг, є Національний банк України. Відповідно до ст. 33 Закону України «Про Національний банк України» Національний банк наділений певними повноваженнями щодо організації готівкового грошового обігу. Природно, що в цьому випадку акцент зроблений тільки на повноваження Національного банку у сфері регулювання обігу готівки. Однак, відповідно до ст. 1 Закону України «Про Національний банк України» грошово-кредитна політика являє собою комплекс заходів у сфері грошового обігу та кредиту, направлених на регулювання економічного зростання, стримування інфляції та забезпечення

стабільності грошової одиниці України, забезпечення зайнятості населення та вирівнювання платіжного балансу¹. Більш того, ст. 100 Конституції України наділяє Раду Національного банку України функцією контролю за проведенням грошово-кредитної політики.

§ 2. Відповідальність за порушення законодавства у сфері грошового обігу та розрахунків

Види юридичної відповідальності за порушення законодавства у сфері грошового обігу та розрахунків визначаються тим фундаментальним значенням, яке мають гроші в сучасних умовах для організації фінансових правовідносин. У цьому контексті значну вагу мають форми грошових розрахунків та сфери їх здійснення, які безпосередньо впливають як на види юридичної відповідальності, так і на види покарань, що застосовуються за здійснювані у цій сфері правопорушення. Законодавство України останнім часом зазнало суттєвих змін відповідно до умов євроінтеграції та міжнародного співробітництва, що вимагає від нашої країни модернізації галузі надання платіжних послуг та впровадження в практику фінансових послуг відповідних міжнародних принципів та стандартів, у тому числі стосовно юридичної відповідальності за порушення правил обігу та захисту інформації. Це, серед іншого, зумовлює нагальну необхідність забезпечення високого рівня дієвості правового механізму захисту суспільних відносин, що виникають у сфері організації обігу готівки та розрахунків.

Традиційно питання про порушення правил обігу готівки та розрахунків в навчальній літературі розглядається стосовно адміністративної та кримінальної відповідальності. Безумовно, вони мають вагомий вплив на всю сферу фінансових правовідносин, забезпечують функціональні можливості заборон та обмежень як щодо ухилення від сплати податків і зборів, так і відносно здійснення бюджетних витрат. Крім іншого, виступають важелем розбудови прозорої системи надання платіжних послуг, оскільки є необхідним

¹ Про Національний банк України : Закон України від 20 трав. 1999 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14>

елементом державного примусу задля належного функціонування національної економіки в сучасних умовах.

Адміністративна відповідальність застосовується за порушення широкого спектру правил та нормативів у сфері грошового обігу та розрахунків. Кодекс України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) містить низку статей, які спрямовані на забезпечення належного рівня дієвості державного управління як публічними, так і приватними фінансами. Зокрема, цей нормативно-правовий акт передбачає адміністративну відповідальність за порушення законодавства щодо проведення розрахунків у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг (ст. 155¹), приймання готівки для подальшого її переказу (ст. 163¹³), операцій з електронними грошима (ст. 163¹⁴), державного регулювання ринків небанківських фінансових послуг (ст. 166⁵), нагляду (оверсайту) платіжних систем та систем розрахунків (ст. 166²⁰)¹ та ін.

Однією з особливостей застосування адміністративної відповідальності за порушення законодавства у сфері грошового обігу та розрахунків є множинність органів, які уповноважені розглядати справи про вчинення таких деліктів. Так, згідно зі статтями 221, 234¹–234³ КУпАП правопорушення, передбачені статтями 162¹, 162³ розглядають судді районних, районних у місті, міських чи міськрайонних судів; статтями 163¹³, 163¹⁵ – податкові органи; 164² – органи державного фінансового контролю; статтями 163¹⁴, 166²⁰ – Національний банк України². Така обставина зумовлюється специфікою визначення та розподілу владних повноважень відповідних державних органів, а також спрямована на оперативне застосування засобів впливу на правопорушників у сфері організації грошового обігу та розрахунків.

Кримінальна відповідальність також забезпечує охорону суспільних відносин у сфері грошового обігу та розрахунків. Законодавством України визначаються склади злочинів, які зазіхають на засади організації грошово-кредитної системи та сфери надання платіжних

¹ Кодекс України про адміністративні правопорушення. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

² Там само.

послуг. Зокрема, згідно зі ст. 199 КК України встановлена кримінальна відповідальність за виготовлення, зберігання, придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою використання при продажу товарів, збуту, а також збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного податку, голографічних захисних елементів, підробленої національної валюти України у виді банкнот чи металеві монети, іноземної валюти, державних цінних паперів чи білетів державної лотереї. Покарання за такі дії є доволі суворим та передбачає позбавлення волі на строк від трьох до семи років¹.

Частини друга й третя вказаної статті в разі вчинення таких дій повторно або за попередньою змовою групою осіб чи у великому розмірі, або організованою групою чи в особливо великому розмірі передбачають як їх можливі наслідки більш тяжкі покарання – ще триваліші строки позбавлення волі з конфіскацією майна. При цьому дії, передбачені цією статтею, вважаються вчиненими у великому розмірі, якщо сума підробки у двісті і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян; в особливо великому розмірі – якщо сума підробки у чотириста і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян².

Стаття 200 КК України спрямована на захист правовідносин у сфері грошових переказів. В основному об'єктивна сторона такого злочину пов'язується з діяннями, предметом яких є документи на переказ у паперовому або електронному вигляді, що використовується банками чи їх клієнтами для передачі доручень або інформації на переказ грошових коштів між суб'єктами переказу грошових коштів (розрахункові документи, документи на переказ готівкових коштів, а також ті, що використовуються при проведенні міжбанківського переказу та платіжного повідомлення, ін.). Самі ж неправомірні дії полягають у підробці документів на переказ, платіжних карток чи інших засобів доступу до банківських рахунків, електронних грошей, а так само придбання, зберігання, перевезення, пересилання з метою збуту підроблених документів

¹ Кримінальний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>

² Там само.

на переказ, платіжних карток або їх використання чи збут, а також неправомірний випуск або використання електронних грошей.

Фактично злочини такої спрямованості зазіхають на систему розрахункових правовідносин, порушують установлений порядок надання платіжних послуг, перешкоджають нормальному функціонуванню обігу коштів в економіці, а також завдають шкоди не тільки економічній безпеці окремої країни, але також становлять загрозу міжнародним економічним відносинам. На сьогодні процеси глобалізації та міжнародної кооперації зумовили те, що переважна більшість платіжних систем вже є міжнародними, оскільки забезпечують грошові перекази між різними країнами та їх об'єднаннями, сприяють міжнародному руху капіталу, товарів, а також трудових ресурсів.

Санкція ст. 200 КК України передбачає застосування покарання у вигляді штрафу від трьох до п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а ті самі дії, вчинені повторно або за попередньою змовою групою осіб, – від п'яти до десяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Проте основним видом юридичної відповідальності за порушення законодавства у сфері грошового обігу та розрахунків виступає фінансова відповідальність. Її застосування визначається низкою нормативно-правових актів. Так, згідно зі статтями 17–24 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»¹ передбачається застосування фінансових санкцій у вигляді штрафів. Узгоджені суми штрафних (фінансових) санкцій, визначені вищевказаними статтями цього Закону, підлягають перерахуванню суб'єктами господарювання до державного бюджету протягом десяти календарних днів з дня їх узгодження. Особливістю такої відповідальності виступає те, що розмір та система штрафних (фінансових) санкцій створюють умови, коли вчинення порушень законодавства у сфері грошового обігу та розрахунків стає економічно недоцільним та фінансово обтяжливим.

¹ Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 6 лип. 1995 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр#n220>

Наприклад, за вперше вчинене непроведення розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій та/або програмні реєстратори розрахункових операцій з фіскальним режимом роботи – 100 відсотків вартості проданих з порушеннями, встановленими цим пунктом, товарів (робіт, послуг) (ст. 17); за здійснення реалізації суб'єктами господарювання товарів, які не обліковані у встановленому порядку, та/або ненадання під час проведення перевірки документів, які підтверджують облік товарів, що знаходяться у місці продажу (господарському об'єкті), за рішенням контролюючих органів застосовується фінансова санкція у розмірі вартості таких товарів, які не обліковані у встановленому порядку, за цінами реалізації, але не менше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (ст. 20); за внесення не передбачених конструкторсько-технологічною та програмною документацією виробника змін у конструкцію чи програмне забезпечення належним чином опломбованого реєстратора розрахункових операцій, до центра сервісного обслуговування, який здійснює технічне обслуговування і ремонт цього реєстратора, застосовується фінансова санкція у розмірі трьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (ст. 24) тощо.

Фінансова відповідальність за порушення законодавства у сфері грошового обігу та розрахунків не обмежується правилами та порядком застосування реєстраторів розрахункових операцій, вона охоплює більш широкий сегмент економічних відносин. Особливого значення у цьому сенсі останнім часом набувають питання захисту інформації, що формується, обробляється, передається та зберігається під час виконання платіжних операцій, відповідно до вимог, встановлених нормативно-правовими актами Національного банку України.

Згідно зі ст. 84 Закону України «Про платіжні послуги»¹ у разі порушення об'єктом нагляду та/або оверсайта вимог законодавства, що регулює діяльність на платіжному ринку, та в разі недостатності заходів з управління ризиками, що вживаються для захисту інтересів споживачів платіжних послуг, Національний банк України адекватно вчиненому порушенню має право застосувати до таких

¹ Про платіжні послуги : Закон України від 30 черв. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#n1164>

об'єктів заходи впливу, до яких належать: 1) письмове застереження; 2) накладення штрафу в розмірі від трьох тисяч до десяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; 3) тимчасова, до усунення порушення, заборона надання однієї або більше платіжних послуг; 4) тимчасова, до усунення порушення, заборона надання платіжних послуг через комерційних агентів; 5) тимчасове, до усунення порушення, відсторонення посадової особи від посади; 6) тимчасова, до усунення порушення, заборона використання права голосу власником істотної участі в надавачі платіжних послуг (тимчасова заборона права голосу); 7) тимчасове, до усунення порушення, зупинення дії ліцензії, виданої відповідно до цього Закону; 8) вимога до власника істотної участі в об'єкті нагляду та/або об'єкті оверсайта про відчуження часток або акцій об'єкта нагляду та/або об'єкта оверсайта; 9) відкликання ліцензії, виданої відповідно до цього Закону, та виключення з Реєстру; 10) виключення з Реєстру.

Порядок та критерії застосування заходів впливу, передбачених цією статтею, визначаються нормативно-правовими актами Національного банку України. Їх застосування можливе Національним банком упродовж шести місяців з дня виявлення порушення, але не пізніше як через три роки з дня його вчинення.

Рішення Національного банку України про застосування заходу впливу у вигляді накладення штрафу є виконавчим документом та набирає законної сили з дня його прийняття. У разі невиконання таке рішення передається Національним банком України до органів державної виконавчої служби для примусового виконання.

Останніми роками у світі зростає роль різноманітних платіжних систем, які забезпечують лівову частку грошових переказів, здійснюючи як внутрішньодержавні, так і міжнародні розрахунки. Розвиток ринку платіжних послуг зумовлює необхідність забезпечення довіри до надавачів таких послуг, що, у свою чергу, актуалізує питання про юридичну відповідальність вказаних вище суб'єктів. Однією з визначальних умов в організації розрахунків є дотримання строків проведення грошових переказів. Згідно з п. 5 ст. 86 Закону України «Про платіжні послуги»¹ встановлено, що надавачі

¹ Там само.

платіжних послуг несуть відповідальність перед користувачами за платіжними операціями, виконаними з порушенням установлених цим Законом строків, у разі:

1) порушення надавачем платіжних послуг платника строку виконання платіжної операції;

2) порушення надавачем платіжних послуг отримувача строку зарахування коштів за платіжною операцією на рахунок отримувача, виплати їх у готівковій формі та/або забезпечення доступності коштів;

3) порушення надавачем платіжних послуг отримувача строку повернення коштів у разі неможливості встановлення належного отримувача або у разі неявки отримувача готівкового переказу. Наприклад, надавач платіжних послуг у разі порушення строків виконання платіжних операцій, передбачених цим Законом або договором про надання платіжних послуг, зобов'язаний сплатити користувачу пеню в розмірі 0,1 відсотка суми простроченого платежу за кожний день прострочення, але не більше 10 відсотків суми платіжної операції, якщо інший розмір пені не обумовлений договором про надання платіжних послуг.

Крім того, згідно зі ст. 86 Закону України «Про платіжні послуги»¹ передбачена відповідальність надавачів платіжних послуг за: порушення строків надання (або в разі ненадання) надавачу платіжних послуг платника платіжної інструкції під час ініціювання дебетового переказу – штраф у розмірі 1 відсотка зазначеної в платіжній інструкції суми; помилкові платіжні операції (наприклад, на рахунок неналежного отримувача – негайно після виявлення помилки переказати за рахунок власних коштів суму платіжної операції отримувачу, а також сплатити йому пеню в розмірі 0,1 відсотка суми простроченого платежу за кожний день прострочення від дня завершення помилкової платіжної операції до дня переказу коштів на рахунок отримувача, але не більше 10 відсотків суми платіжної операції); у разі виконання неакцептованої платіжної операції – надавач платіжних послуг зобов'язаний негайно після виявлення

¹ Про платіжні послуги : Закон України від 30 черв. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#n1164>

факту виконання неакцептованої платіжної операції або після отримання повідомлення платника (залежно від того, що відбувалося раніше) повернути за рахунок власних коштів суму неакцептованої платіжної операції на рахунок платника, а також сплатити йому пеню в розмірі подвійної облікової ставки Національного банку України за кожний день від дня списання з рахунку платника коштів за неакцептованою платіжною операцією до дня повернення коштів на рахунок платника тощо.

Проте, у статтях 87–91 Закону України «Про платіжні послуги»¹ передбачається відповідальність не тільки надавачів платіжних послуг, а й інших суб'єктів, наприклад, платників, отримувачів коштів, емітентів та еквайрів у платіжних системах, стягувачів під час виконання платіжних операцій, а також комерційних агентів або третіх осіб. Такий підхід забезпечує створення дієвого правового механізму захисту режиму надання платіжних послуг, зокрема встановлених правил здійснення платіжних операцій, а також становить перешкоди недоброчесності учасників розрахункових відносин.

Так, згідно з п. 3 ст. 87 Закону України «Про платіжні послуги»² платник зобов'язаний відшкодувати шкоду, заподіяну надавачу платіжних послуг, що його обслуговує, внаслідок недотримання цим платником вимог щодо захисту інформації і здійснення неправомірних дій з компонентами платіжної інфраструктури (у тому числі платіжними інструментами, обладнанням, програмним забезпеченням). У разі недотримання користувачем зазначених вимог надавач платіжних послуг, що обслуговує платника, звільняється від відповідальності перед платником за виконання платіжних операцій.

§ 3. Валютний нагляд: поняття і значення

Фінансовий контроль складається зі стадій, кожна з яких вирізняється масивом нормативно-правової бази та уповноваженим

¹ Там само.

² Там само.

колом суб'єктного складу. Разом із цим сьогодні особливого значення набуває валютний нагляд. Він фактично пронизує всі інші стадії фінансового контролю.

До введення в дію Закону України «Про валюту і валютні операції», тобто до 7 лютого 2019 р., національне законодавство оперувало таким поняттям, як «валютний контроль». Спеціальним нормативно-правовим актом, що регламентував контрольну діяльність у валютній сфері, був Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» та прийняті на його виконання акти. Втрата чинності Декретом та введення в дію нового Закону зумовило термінологічну зміну. Нині замість поняття «валютний контроль» застосовується «валютний нагляд». Фактично, зміна понятійного апарату не призвела до істотних змін. Однак, для забезпечення відповідності теоретичного матеріалу приписам законодавства, вбачається за доцільне використовувати поняття «валютний нагляд».

Завданням валютного нагляду є забезпечення дійсного дотримання вимог законності у сфері контролю за проведенням валютних операцій, тобто операцій, пов'язаних із переходом майнових прав на валютні цінності (крім операцій з національною валютою між резидентами), торгівлі валютними цінностями, транскордонного переказу та переміщення валютних цінностей.

Призначення валютного нагляду полягає в тому, щоб забезпечити дотримання з боку учасників валютних відносин вимог, які отримали свою формалізацію в межах приписів чинного законодавства. Отже, мета валютного нагляду полягає в тому, щоб змістовий бік валютних відносин набув свого вияву в чітко встановленій, нормативно визначеній формі.

Валютні відносини можуть розглядатись як у приватноправовій, так і в публічно-правовій площині. Аспект приватноправового вияву валютних відносин пов'язаний насамперед із цивільно-правовим або ж господарсько-правовим обігом валютних цінностей. Якщо розглядати приватноправовий бік валютних відносин, то він стосується передусім обігу валютних цінностей як засобів платежу в зовнішньоекономічних відносинах, та внутрішньому обміну як речей.

Валютні цінності як об'єкти матеріального світу, що мають мінову вартість – наділені ознаками такої категорії, як «товар». З огляду на вищевказане, змістовий бік валютних відносин, їхня матеріальна природа стосуються сфери приватних за своїм характером відносин – господарських чи цивільних. Щодо публічно-правової площини валютних відносин, то вона стосується забезпечення регламентації та здійснення контрольно-наглядових дій у сфері обігу валютних цінностей. Публічно-правовий аспект валютних відносин має превалюючий характер, що обумовлюється роллю валютних відносин у забезпеченні належного функціонування держави методом (імперативним), типом (спеціально-дозвільним) правового регулювання валютних відносин, їхнім специфічним суб'єктно-об'єктним складом. Хоча матеріальною причиною виникнення валютних відносин в окремих випадках слугує саме приватний інтерес окремих суб'єктів суспільних відносин, проте форма розвитку таких відносин та порядок їхнього впорядкування характеризуються чіткою публічно-правовою детермінацією.

За структурою валютні відносини включають: а) відносини з валютного регулювання; б) відносини з валютного нагляду.

Валютне регулювання – діяльність Національного банку України та в установлених Законом України «Про валюту і валютні операції» випадках Кабінету Міністрів України спрямована на регламентацію здійснення валютних операцій суб'єктами валютних операцій і уповноваженими установами¹. До відносин із валютного регулювання належать відносини з приводу встановлення лімітів відкритої валютної позиції для банків та інших установ, що купують та продають іноземну валюту; встановлення порядку проведення переказу валютних цінностей; видачі ліценцій на здійснення валютних операцій тощо. З наведеного вище вбачається, що відносини з валютного регулювання мають установчий характер. Відповідний різновид відносин забезпечує первинну регламентацію владних відносин. До органів, які здійснюють валютне регулювання, належать Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України.

¹ Про валюту і валютні операції : Закон України від 21 черв. 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

Яскравим прикладом такої діяльності є прийняття в умовах війни постанови Правління Національного банку України від 24 лютого 2022 р. № 18 «Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану». Нею введено, зокрема, такі обмеження:

- заборонено видачу готівки у гривнях в розмірі, що перевищує 100 000 грн на день, а також готівки в іноземній валюті в еквівалентних розмірах;

- заборонено уповноваженим особам здійснювати торгівлю валютними цінностями, за винятком спеціально передбачених випадків;

- заборонено здійснювати транскордонний переказ валютних цінностей з України чи переказ коштів на кореспондентські рахунки банків-нерезидентів у гривнях чи іноземній валюті, включаючи перекази за дорученням клієнтів банків, крім спеціально передбачених випадків;

- зупинено здійснення обслуговуючими банками видаткових операцій за рахунками резидентів російської федерації/республіки білорусь, за рахунками юридичних осіб (крім банків), кінцевими бенефіціарними власниками яких є резиденти російської федерації, крім виняткових випадків, пов'язаних із фінансуванням Збройних Сил України, сплати податків, зборів, тощо¹.

Валютний нагляд – система заходів, спрямованих на забезпечення дотримання суб'єктами валютних операцій і уповноваженими установами валютного законодавства. До відносин з валютного нагляду належить діяльність уповноважених на це суб'єктів з приводу нагляду за належністю реалізації валютних операцій та зобов'язань резидентів щодо декларування валютних цінностей та іншого майна, що перебуває за межами України. Завдання відносин з валютного нагляду – забезпечити перманентний моніторинг (нагляд) за відповідністю розвитку валютних відносин первинно-регламентаційним вимогам (валютному регулюванню). У межах діяльності з валютного нагляду відбувається зіставлення фактичної

¹ Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану : постанова Правління НБУ від 24 лют. 2022 р. № 18. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0018500-22#Text>

поведінки суб'єктів валютних відносин її еталонному зразку, який визначається регулятивними приписами валютного законодавства. Отже, відносини з валютного контролю нагляду мають похідний характер від відносин з валютного регулювання, адже об'єктом валютного нагляду є вже первинно врегульовані валютні відносини.

Валютний нагляд є різновидом фінансового контролю. У загальнофілософському сенсі фінансовий контроль та валютний нагляд співвідносяться як ціле та частина. Валютний нагляд являє собою підвид фінансового контролю, тобто забезпечує контрольно-регламентаційні дії у конкретній, вузькій сфері суспільних відносин, що стосується обігу валютних цінностей. Фактично, валютний нагляд являє собою субінститут¹ фінансового права. Такого роду підхід обумовлюється тим, що валютний нагляд є структурним елементом інституту фінансового контролю, до якого, окрім валютного нагляду, також входять бюджетний, податковий, митний контроль.

Регламентація суспільних відносин, які пов'язані зі здійсненням валютного нагляду, забезпечується за допомогою таких (проте не лише їх) нормативно-правових актів, як Конституція України, Закон України «Про валюту і валютні операції», Закон України «Про Національний банк України», постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Положення про валютний нагляд», постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Положення про транскордонне переміщення валютних цінностей» тощо. Переважну частку нормативних актів, які забезпечують регулювання суспільних відносин, пов'язаних із валютним наглядом, становлять саме підзаконні нормативно-правові акти – постанови Правління Національного банку України.

Для належності дослідження правової природи субінституту валютного нагляду вбачається за доцільне визначити його суб'єктно-об'єктний склад. Так, виокремлюють дві категорії суб'єктів валютного нагляду: наглядові (що безпосередньо наділені наглядово-регламентаційними повноваженнями) та особи, щодо

¹ Субінститут права – систематизована сукупність нормативних приписів, що є інтегративними елементами певного інституту права та за посередництвом яких відбувається регламентація конкретного різновиду суспільних відносин.

яких здійснюється нагляд. Конструкція взаємовідносин між суб'єктами валютного нагляду характеризується певного роду специфічністю. Так, до власне наглядових суб'єктів належать визначені законом органи державної влади та агенти валютного нагляду.

Відповідно до положень Закону України «Про валюту і валютні операції» органами валютного нагляду є Національний банк України та центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, яким наразі є Державна податкова служба.

Національний банк України у визначеному ним порядку здійснює валютний нагляд за уповноваженими установами, тобто за банками, небанківськими фінансовими установами та операторами поштового зв'язку, які отримали ліцензію Національного банку України відповідно до Закону України «Про валюту і валютні операції». З цього вбачається, що функціями Національного банку України у сфері валютного нагляду є: а) нагляд за дотриманням правил валютного законодавства за підзвітними уповноваженими установами – агентами валютного нагляду; б) організаційно-адміністративна функція, суть якої полягає в забезпеченні виконання уповноваженими установами функцій щодо здійснення валютного нагляду.

У той час як Державна податкова служба здійснює валютний нагляд за дотриманням резидентами (крім уповноважених установ) та нерезидентами вимог валютного законодавства. Агентами валютного нагляду є уповноважені установи, підзвітні Національному банку України, серед яких: а) банки, тобто юридичні особи, які на підставі банківської ліцензії мають виключне право надавати банківські послуги, відомості про яких внесені до Державного реєстру банків (ст. 2 Закону України «Про банки і банківську діяльність»); б) небанківські фінансові установи – фінансові установи, крім банку – тобто юридичні особи, які відповідно до закону надають одну чи декілька фінансових послуг, а також інші послуги (операції), пов'язані з наданням фінансових послуг, у випадках, прямо визначених законом, та внесені до відповідного реєстру в установленому законом порядку. До небанківських фінансових установ належать кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії та

інші юридичні особи, виключним видом діяльності яких є надання фінансових послуг, а у випадках, прямо визначених законом, – інші послуги (операції), пов'язані з наданням фінансових послуг. (п. 1 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»); в) оператори поштового зв'язку (Українське державне підприємство поштового зв'язку «Укрпошта»¹). При цьому слід зазначити, що відповідні суб'єкти для здійснення валютних операцій та похідного від них валютного нагляду повинні отримати від Національного банку України генеральні ліцензії.

До функціональних повноважень агентів валютного нагляду належать: а) запобігання проведенню резидентами і нерезидентами через відповідні установи незаконних валютних операцій; б) інформування відповідних органів державної влади з приводу порушення резидентами і нерезидентами законодавства, пов'язаного з проведенням ними валютних операцій. Агенти валютного нагляду не є суб'єктами, наділеними публічними, владними повноваженнями. Здійснення валютного нагляду не є їхньою основною діяльністю. Частина 7 ст. 11 Закону України «Про валюту і валютні операції» прямо вказує, що «уповноважені установи під час проведення ними валютних операцій... здійснюють безпосередній нагляд за виконанням вимог валютного законодавства резидентами (крім інших уповноважених установ) та нерезидентами, що здійснюють валютні операції через ці уповноважені установи». Наведене свідчить, що нагляд є похідним від їхньої основної комерційної (господарської) діяльності. Відповідні суб'єкти не можуть видавати владні приписи чи самостійно притягати до відповідальності порушників валютного законодавства. Крім того, агенти валютного нагляду й самі можуть виступати як особи, щодо яких здійснюється нагляд. Так, за порушення законодавства у сфері валютного нагляду стосовно відповідних агентів можуть бути застосовані заходи впливу, передбачені Законом.

Особами, щодо яких здійснюється нагляд, є такі суб'єкти відносин із валютного нагляду, як резиденти та нерезиденти (фізичні чи юридичні особи). У сфері відносин із валютного нагляду застосовується

¹ Про національного оператора поштового зв'язку : розпорядж. Каб. Міністрів України від 10 січ. 2002 р. № 10-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/10-2002-%D1%80>

специфічне визначення таких категорій, як «резидент» та «нерезидент» (воно не є тотожним податково-правовому визначенню відповідних категорій). Так, відповідно до п. 8 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про валюту і валютні операції» нерезидентами є: а) фізичні особи (іноземні громадяни, громадяни України, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання за межами України, у тому числі ті, які тимчасово перебувають на території України; б) юридичні особи та інші суб'єкти господарювання з місцезнаходженням за межами України, які створені та діють відповідно до законодавства іноземної держави, у тому числі ті, частки участі в яких належать резидентам; в) розташовані на території України іноземні дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх філії, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також представництва інших організацій, що не здійснюють підприємницької діяльності відповідно до законодавства України; г) відокремлені підрозділи юридичних осіб, зазначених у підп. «в» п. 9 ч. 1 цієї статті, що розташовані за межами України та здійснюють підприємницьку діяльність відповідно до законодавства іноземної держави; ґ) інші особи, які не є резидентами відповідно до п. 9 ч. 1 цієї статті. Згідно з п. 9 ч. 1 ст. 1 цього Закону резидентами є: а) фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання на території України, у тому числі ті, які тимчасово перебувають за межами України; б) фізичні особи – підприємці, зареєстровані згідно із законодавством України; в) юридичні особи та інші суб'єкти господарювання з місцезнаходженням на території України, які здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України; г) дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва України за кордоном, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також філії та представництва підприємств і організацій України за кордоном, що не здійснюють підприємницької діяльності відповідно до законодавства України; ґ) відокремлені підрозділи юридичних осіб, зазначених в підп. «б» п. 8 ч. 1 цієї статті, а саме філії, представництва, відділення або інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи та здійснюють підприємницьку діяльність від імені юридичної особи на території України.

Валютному нагляду також притаманний специфічний об'єкт та предмет моніторингу. Об'єкт валютного нагляду – це специфічні суспільні відносини, які перебувають під перманентним моніторингом відповідних наглядових суб'єктів. До об'єктів валютного нагляду належать відносини, які виникають з приводу здійснення валютних операцій. Під валютною операцією слід розуміти операцію, що має хоча б одну з таких ознак: а) операція, пов'язана з переходом права власності на валютні цінності та (або) права вимоги і пов'язаних з цим зобов'язань, предметом яких є валютні цінності, між резидентами, нерезидентами, а також резидентами і нерезидентами, крім операцій, що здійснюються між резидентами, якщо такими валютними цінностями є національна валюта; б) торгівля валютними цінностями; в) транскордонний переказ валютних цінностей та транскордонне переміщення валютних цінностей. Від об'єкта валютного нагляду слід відмежовувати таку категорію, як предмет валютного нагляду. Предмет валютного нагляду – це конкретні об'єкти матеріального світу, з приводу яких виникають відносини з валютного нагляду. Предметом валютного нагляду є валютні цінності.

З наведеного вище вбачається, що «валютний нагляд» як правову категорію можна розглядати в декількох значеннях.

По-перше, як функцію державного управління. Реалізація цієї функції зумовлює встановлення субординаційних відносин між наглядовим суб'єктом та особою, щодо якої здійснюється нагляд. Такий вид нагляду забезпечує здійснення перевірки відповідності уповноважених установ, резидентів та нерезидентів вимогам валютного законодавства. У разі виявлення порушень відповідного законодавства наглядовий суб'єкт застосовує примусові заходи у вигляді заходів впливу (письмове застереження; обмеження, зупинення чи припинення здійснення окремих видів валютних операцій; штрафні санкції тощо).

По-друге, як стадію управлінської діяльності держави в особі уповноважених органів.

По-третє, як форму зворотного зв'язку. Валютний нагляд передбачає не тільки отримання наглядовими органами інформації про порушення валютного законодавства та притягнення осіб до відповідальності, а й отримання відомостей про законну діяльність

осіб, щодо яких здійснюється нагляд. Цим забезпечується оцінка уповноваженими суб'єктами результатів здійснюваних ними наглядових заходів. Наприклад, Національний банк України, при невиявленні порушень валютного законодавства уповноваженою установою в ході виїзної або невиїзної перевірки, при формуванні відповідних звітів може проаналізувати стан дотримання суб'єктами валютного законодавства за відповідний період, сформувані статистичні дані, або навіть виявити прогалини законодавства у зазначеній сфері й оперативно відреагувати за допомогою здійснення нормотворчої діяльності на їх усунення, якщо це входить до його компетенції.

По-четверте, як спосіб підтримання правопорядку в сфері валютних відносин.

§ 4. Відповідальність за порушення валютного законодавства

Юридична відповідальність за порушення валютного законодавства є однією з важливих складових забезпечення законності у фінансовій сфері. Складність цього питання зумовлюється наявністю міжнародної складової, яка має свій прояв через операції з валютними цінностями. Відповідно до ст. 144 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони¹, Сторони зобов'язалися не обмежувати і дозволяти відповідно до положень статті VIII Статей Угоди Міжнародного валютного фонду 1944 р. будь-які платежі та перекази у вільно конвертованій валюті за поточними рахунками платіжного балансу між Сторонами. До того ж, одним з базових принципів валютного регулювання в Україні, що закріплені п. 1 ст. 2 Закону України «Про валюту і валютні операції» І є свобода здійснення валютних операцій².

¹ Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011?test=4/UMfPEGznhhaP1.ZixKBnfzH14s.s80msh8Ie6#Text

² Про валюту і валютні операції : Закон України від 21 черв. 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

Проте це не означає, що такі операції здійснюються поза встановленими правилами та за відсутності юридичної відповідальності в разі їх порушення. Валютні операції мають свій прояв у декількох площинах, їм властивий комплексний (міжгалузевий) характер, а отже, за порушення валютного законодавства можуть бути застосовані різні види відповідальності залежно від певних чинників, наприклад, особливостей складу суб'єктів-правопорушників, оцінки тяжкості (шкідливості) здійсненого правопорушення, його змісту, сфери реалізації тощо¹.

Яскраво ілюструють вказане вище положення ст. 14 Закону України «Про валюту і валютні операції»², згідно з якою за порушення вимог валютного законодавства (крім порушення строків за операціями з експорту та імпорту товарів, відповідальність за яке встановлюється за ст. 13 цього Закону) можуть бути застосовані:

1) до банків – заходи впливу згідно із Законом України «Про банки і банківську діяльність»;

2) до уповноважених установ (крім банків) – такі заходи впливу:

а) письмове застереження;

б) обмеження, зупинення чи припинення здійснення окремих видів валютних операцій;

в) штрафні санкції (у розмірі не більш як 20 відсотків суми власного капіталу відповідної уповноваженої установи);

¹ Наприклад, п. 3.2 Положення про застосування Національним банком України заходів впливу (затв. пост. Правління НБУ від 17 серп. 2012 р. № 346) зумовлює вибір адекватних заходів впливу, які застосовуються до банків відповідно до Закону про банки та цього Положення низкою обставин, а саме: характеру допущених банком порушень; причин, які зумовили виникнення виявлених порушень; загального фінансового стану банку; розміру можливих негативних наслідків для кредиторів і вкладників; можливих репутаційних ризиків для банку; інформації Фонду гарантування вкладів фізичних осіб щодо порушення банками вимог, установлених Законом України «Про систему гарантування вкладів фізичних осіб», результатів перевірки банків Фондом гарантування [не враховується під час вибору заходів впливу за порушення законодавства у сфері фінансового моніторингу та валютного законодавства, вимог нормативно-правових актів Національного банку, якими запроваджені обмеження щодо проведення операцій, що мають на меті/порушують, сприяють або можуть сприяти уникненню/порушенню обмежень, установлених персональними спеціальними економічними та іншими обмежувальними заходами (санкціями)] (див.: Про затвердження Положення про застосування Національним банком України заходів впливу : пост. Правління НБУ від 17 серп. 2012 р. № 346. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1590-12#>

² Про валюту і валютні операції : Закон України від 21 черв. 2018 р. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

г) зупинення або відкликання (анулювання) ліцензії на здійснення валютних операцій;

3) до юридичних осіб (крім уповноважених установ) – заходи впливу у вигляді штрафних санкцій (у розмірі до 100 відсотків суми операції, проведеної з порушенням валютного законодавства);

4) до фізичних осіб, посадових осіб уповноважених установ, посадових осіб юридичних осіб – заходи впливу у вигляді штрафів, передбачені КУпАП.

Порядок застосування таких заходів впливу згідно зі ст. 15 Закону України «Про валюту і валютні операції»¹ встановлюються:

- до уповноважених установ – Національним банком України;
- до юридичних осіб (крім уповноважених установ) – Кабінетом Міністрів України.

Зокрема, передбачено, що заходи впливу можуть бути застосовані протягом шести місяців з дня виявлення порушення, але не пізніше ніж через три роки з дня його вчинення. Рішення Національного банку України про застосування заходу впливу у вигляді штрафних санкцій є виконавчим документом та набирає законної сили з дня його прийняття. Суми стягнених штрафних санкцій спрямовуються до державного бюджету.

За кожне порушення вимог валютного законодавства може бути застосований тільки один із заходів впливу, передбачений законом.

Порядок застосування заходів впливу до фізичних осіб, посадових осіб уповноважених установ, посадових осіб юридичних осіб визначається Кодексом України про адміністративні правопорушення, який також містить низку статей, які спрямовані на забезпечення належного рівня управління та законності в сфері здійснення операцій з валютними цінностями.

Зокрема, статтями 162, 162¹, 164², 166⁵ КУпАП² встановлена адміністративна відповідальність за порушення валютного законодавства в основному у вигляді відповідних штрафів. Наприклад, незаконні скуповування, продаж, обмін, використання валютних цінностей

¹ Про валюту і валютні операції : Закон України від 21 черв. 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

² Кодекс України про адміністративні правопорушення. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

як засобу платежу або як застави тягнуть за собою попередження або накладення штрафу від п'ятисот до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією валютних цінностей (ст. 162 КУпАП)¹. Оцінку законності валютних операцій потрібно здійснювати не тільки з огляду на норми фінансового права, а й урахувати положення інших галузей, зокрема, цивільного, господарського чи приватного міжнародного права. Наприклад, згідно зі ст. 533 ЦК України грошове зобов'язання має бути виконане у гривнях. Якщо у зобов'язанні визначено грошовий еквівалент в іноземній валюті, сума, що підлягає сплаті у гривнях, визначається за офіційним курсом відповідної валюти на день платежу, якщо інший порядок її визначення не встановлений договором або законом чи іншим нормативно-правовим актом. Використання іноземної валюти, а також платіжних документів в іноземній валюті при здійсненні розрахунків на території України за зобов'язаннями допускається у випадках, порядку та на умовах, встановлених законом².

Таке положення кореспондується з ч. 2 ст. 5 Закону України «Про валюту і валютні операції», яка визначає, що усі розрахунки на території України, за деякими винятками, проводяться виключно у гривні³. Порушення таких приписів, відповідно, є підставою для притягнення винних осіб до адміністративної відповідальності.

Стаття 162¹ КУпАП встановлює адміністративну відповідальність за порушення порядку здійснення валютних операцій для спеціальних суб'єктів – посадових осіб юридичних осіб (крім уповноважених установ), а також громадян – суб'єктів підприємницької діяльності у вигляді штрафу від однієї тисячі до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян⁴. Разом з тим, відповідно до ч. 7 ст. 166⁵ КУпАП⁵ за порушення вимог валютного законодавства іншою групою спеціальних суб'єктів – посадовими особами уповноважених

¹ Там само.

² Цивільний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

³ Про валюту і валютні операції : Закон України від 21 черв. 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

⁴ Кодекс України про адміністративні правопорушення. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

⁵ Там само.

установ передбачена адміністративна відповідальність у вигляді штрафу на від трьох тисяч до чотирьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Юридична відповідальність за адміністративне правопорушення, передбачене ст. 164² КУАП, має ту особливість, що його об'єктивна сторона охоплює широкий спектр діянь у фінансовій сфері й не пов'язана виключно з валютним законодавством. Головним чином, вказана вище стаття встановлює відповідальність за порушення правил ведення податкового та бухгалтерського обліку, а також порядку здійснення фінансової звітності. Але, оскільки мова в ній, серед іншого, йде про приховування в обліку саме валютних доходів, то її також необхідно розглядати у контексті питання про відповідальність за порушення валютного законодавства.

Складність застосування адміністративної відповідальності за статтею, що розглядається, також пов'язана з необхідністю чіткого уявлення про зміст конкретних нормативно-правових актів, які містять приписи щодо відповідного обліку валютних доходів, включаючи його види, форми та процедури. Зокрема, існує потреба у зверненні до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»¹, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»², 15 «Дохід»³, 21 «Вплив змін валютних курсів»⁴ тощо.

Як приклад можна навести п. 2.13 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність», згідно з яким у статті «Гроші та їх еквіваленти» відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій,

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

² Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ М-ва фінансів України № 73 від 7 лют. 2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

³ Про затвердження Національного положення (стандарту) : наказ М-ва фінансів України № 290 від 29 лист. 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>

⁴ Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : наказ М-ва фінансів України № 193 від 10 серп. 2000 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>

а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземних валютах¹. З огляду на такий припис можна зазначити, що до адміністративної відповідальності будуть притягатися винні особи за порушення встановлених правил оприбуткування суб'єктами господарювання валютних цінностей за результатами здійснених фінансово-господарських операцій. Такі діяння можуть полягати у повному (або частковому) приховуванні різноманітних валютних надходжень, несвоєчасному їх оприбуткуванні або здійсненні інших дій (чи бездіяльності), що призводять до перекручування звітності (наприклад, через порушення правил визначення курсових різниць) тощо.

Санкція ст. 164² КУпАП передбачає накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне з правопорушень, зазначених у частині першій цієї статті, – тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

З правилами ведення бухгалтерського та інших видів обліку валютних цінностей тісно пов'язане питання дотримання суб'єктами господарювання розрахункової дисципліни в іноземній валюті. Цьому питанню безпосередньо присвячена ст. 13 Закону України «Про валюту і валютні операції»², яка визначає особливості встановлення граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів³, а також встановлює відповідальність за їх порушення. Так, відповідно до ч. 5 вищевказаної статті порушення резидентами строку розрахунків, встановленого згідно

¹ Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: наказ М-ва фінансів України від 25 лют. 2000 р. № 39 (у редакції наказу М-ва фінансів України від 24 січ. 2011 р. № 25). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>

² Про валюту і валютні операції: Закон України від 21 черв. 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

³ Для довідки: відповідно до п. 21 постанови Правління НБУ від 2 січ. 2019 р. № 5 «Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті» граничні строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів становлять 365 календарних днів. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text>

із цією статтею, тягне за собою нарахування пені за кожний день прострочення в розмірі 0,3 відсотка суми неoderжаних грошових коштів за договором (вартості недопоставленого товару) в національній валюті (у разі здійснення розрахунків за зовнішньоекономічним договором (контрактом) у національній валюті) або в іноземній валюті, перерахованій у національну валюту за курсом Національного банку України, встановленим на день виникнення заборгованості. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суми неoderжаних грошових коштів за договором (вартості недопоставленого товару).

У контексті питання про юридичну відповідальність за порушення валютного законодавства не можна оминати тему переміщення валютних цінностей через митний кордон України, яке відповідно до ч. 3 ст. 197 МК України¹ здійснюється з урахуванням вимог Закону України «Про валюту і валютні операції». У свою чергу, ч. 1 ст. 8 цього Закону визначає, що транскордонне переміщення фізичними особами валютних цінностей у сумі, що дорівнює або перевищує еквівалент 10 тисяч євро за офіційним курсом валют, встановленим Національним банком України на день переміщення через митний кордон України, підлягає письмовому декларуванню митним органам, у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. При цьому ч. 3 цієї ж статті встановлює, що порядок транскордонного переміщення валютних цінностей суб'єктами валютних операцій і уповноваженими установами визначається Національним банком України з урахуванням норм частини першої цієї статті².

Форма та порядок заповнення декларації транскордонного переміщення фізичними особами валютних цінностей закріплені постановами Кабінету Міністрів України від 21 травня 2012 р. № 450 «Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій»³, а також

¹ Митний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#n1775>

² Про валюту і валютні операції : Закон України від 21 черв. 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

³ Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій : пост. Каб. Міністрів України від 21 трав. 2012 р. № 450. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/450-2012-п#n352>

від 27 лютого 2019 р. № 203 «Деякі питання транскордонного переміщення фізичними особами валютних цінностей»¹.

Декларування під час транскордонного переміщення валютних цінностей вартістю понад 10 тисяч євро є усталеною практикою для країн Європейського Союзу². Вона знайшла своє відображення в Положенні про транскордонне переміщення валютних цінностей (затв. постановою Правління Національного банку України від 2 січня 2019 р. № 3), пп. 5–6 якого визначають, що якщо фізична особа ввозить в Україну та вивозить за межі України готівкову валюту і банківські метали в сумі/вартістю, що не перевищує в еквіваленті 10 000 євро, без письмового декларування митному органу (а в сумі, що дорівнює або перевищує в еквіваленті 10 000 євро, за умови її письмового декларування митному органу в повному обсязі)³.

Недекларування валютних цінностей, що переміщуються громадянами через митний кордон України, в сумі, що перевищує дозволена законодавством України для їх переміщення без письмового декларування, буде тягнути за собою відповідальність згідно з ч. 1 ст. 471 МК України у вигляді штрафу в розмірі 20 відсотків суми, що перевищує дозволена законодавством України для переміщення валютних цінностей без письмового декларування, згідно з офіційним курсом Національного банку України на день вчинення порушення митних правил⁴.

Контрольні питання

1. Охарактеризуйте контроль у сфері грошового обігу та розрахунків.
2. В чому різниця валютного контролю і валютного нагляду?

¹ Деякі питання транскордонного переміщення фізичними особами валютних цінностей : пост. Каб. Міністрів України від 27 лют. 2019 р. № 203. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/KP190203?an=2>

² Ile można przez granicę Polski (UE) przewozić pieniądze i czy trzeba zgłaszać ten fakt na granicy? URL: <https://granica.gov.pl/faq.php>

³ Про затвердження Положення про транскордонне переміщення валютних цінностей : пост. Правління НБУ від 2 січ. 2019 р. № 3. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0003500-19#Text>

⁴ Митний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#n1775>

3. Розкрийте сутність валютного нагляду.
4. Назвіть органи, уповноважені здійснювати валютний нагляд та розкрийте їх повноваження.
5. Які види юридичної відповідальності можуть бути застосовані за порушення законодавства у сфері грошового обігу та розрахунків?
6. Які органи мають право застосовувати санкції за порушення законодавства у сфері грошового обігу та розрахунків?
7. Які санкції можуть бути застосовані за порушення законодавства у сфері грошового обігу та розрахунків?
8. Як, на вашу думку, співвідносяться принцип свободи здійснення валютних операцій та юридична відповідальність за порушення валютного законодавства?
9. Укажіть органи, які мають право застосовувати заходи впливу в разі виявлення порушень валютного законодавства.

Тема 5. Поняття бюджету і його структура. Бюджетна система

§ 1. Бюджет: поняття, ознаки і функції

У переважній більшості країн світу бюджет – це один із основних фондів, коштами якого забезпечується діяльність держави. Нині жодна держава не може існувати без бюджетів. Відносини, які регулюються бюджетним правом, виникають у зв'язку з утворенням, розподілом і використанням централізованих фондів грошових коштів, які надходять у розпорядження держави та органів місцевого самоврядування на відповідній території.

У науковій літературі можна зустріти чимало тлумачень поняття «бюджет». При цьому слід зауважити, що традиційно науковці розглядають бюджет у трьох аспектах: як економічну та правову категорію, за матеріальним змістом. Розкриваючи суть бюджету в різних значеннях, необхідно акцентувати увагу на їх ознаках. Наприклад, як економічна категорія бюджет становить сукупність економічних відносин, що виникають у процесі утворення, розподілу й використання державного централізованого фонду коштів. При цьому визначення бюджету як сукупності економічних відносин зовсім не означає його сталості.

Певні коригування обов'язково присутні у бюджетних відносинах на стадії як розроблення проєкту бюджету (річні зміни доходної або видаткової частин бюджету), так і виконання (наприклад, під час секвестрації – пропорційного скорочення видатків при

виконанні бюджету). Отже, як економічна категорія бюджет охоплює сукупність економічних відносин, що пов'язані з формуванням, розподілом, використанням певних централізованих грошових фондів для фінансування завдань державних та адміністративно-територіальних утворень і виконання функцій органів влади.

Ознаки бюджету як економічної категорії: а) бюджетні відносини є засобом розподілу (перерозподілу) ВВП між виробничою й невиробничою сферами; б) вони опосередковують рух коштів, що перебувають у розпорядженні компетентних органів; в) при їх реалізації забезпечується виконання функцій держави та органів місцевого самоврядування.

Відповідний зміст притаманний бюджету і як правовій категорії. У цьому разі він являє собою правовий акт, основний фінансовий план утворення, розподілу та використання централізованого грошового фонду держави або територіальної громади. При цьому обов'язково необхідно розмежовувати поняття бюджету (переважно в цьому полягає економічний бік цієї категорії) та закону (або акта) про бюджет (правовий бік бюджету)¹. Як правова категорія бюджет характеризується такими ознаками: а) фінансовий план відповідного фінансово-правового утворення; б) затверджений у формі нормативно-правового акта (закону або рішення); в) закріплює юридичні права й обов'язки учасників бюджетних відносин; г) має універсальний характер, оскільки його показники охоплюють усі сфери та галузі економічного й соціального розвитку держави; д) забезпечує зв'язок усіх ланок бюджетної системи; е) має періодичний характер (термін дії лише протягом календарного року); є) спеціальна процедура прийняття виключно представницьким органом (Верховною Радою України та місцевими радами).

Бюджет у матеріальному розумінні – це централізований грошовий фонд, що формується на відповідному рівні для забезпечення функцій органів державної або місцевої влади. Інколи виокремлюють політичне значення бюджету, яке полягає в тому, що формування та розпорядження бюджетними коштами завжди були чи не

¹ Фінансове право : підручник / за ред. М.П. Кучерявенка і О.О. Дмитрик. Харків : Право, 2019. С. 113.

найгострішими питаннями політичних програм будь-якої партії за будь-якого часу¹.

У БК України (п. 1 ч. 1 ст. 2) закріплено таке визначення бюджету – це план формування й використання фінансових ресурсів для забезпечення функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим й органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду².

Призначення бюджетів різних рівнів – фінансово забезпечувати ефективно виконання всіх завдань, які покладені на органи державної влади і місцевого самоврядування. Водночас слід говорити про те, що кошти, які акумулюються в державному та місцевих бюджетах, мають використовуватися задля задоволення потреб громадян. З огляду на положення ст. 95 Конституції України бюджетні кошти повинні справедливо і неупереджено, пропорційно розподілятися між різними сферами. Найпростіше та схематичне уявлення про бюджет як план формування, розподіл та використання відповідних централізованих коштів передбачає аналіз двох складових бюджету: дохідної та видаткової частин.

Бюджет за матеріальним змістом є централізованим грошовим фондом, який: а) має універсальний характер, оскільки акумулює різні види доходів та з якого фінансуються конкретні видатки; б) формується на відповідному рівні (державний або місцевий); в) сприяє забезпеченню функцій органів державної або місцевої влади. Отже, аналіз і узагальнення наведеного вище дає підстави стверджувати, що у змісті категорії «бюджет» необхідно виокремлювати три аспекти: 1) економічний; 2) правовий та 3) матеріальний.

Аналізуючи поняття та сутність бюджету як правової категорії, маємо звернути увагу на певні функції, через які розкривається його сутність. Для сучасного етапу розвитку України характерними є розподільча, контрольна і регулююча функції. Розподільча – передбачає мобілізацію та акумулювання грошових коштів із різних джерел надходжень, чітко визначених законодавством, та розподіл

¹ Див.: Бандурка О.М. Бюджетне право України : підруч. для вищ. навч. закл. МВС України / О.М. Бандурка, О.П. Гетьманець. Харків : НУВС, 2003. С. 9.

² Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

таких коштів за затвердженим розписом на визначені завдання та функції. Контрольна – полягає у здійсненні контролю за процесом формування (повного та своєчасного отримання всіх передбачених надходжень бюджету), розподілу та ефективного використання таких надходжень, а також – у контролі діяльності всіх органів публічної влади. Регулююча функція – виявляється у врівноваженні обсягу доходів бюджетів за допомогою проведення трансфертів між бюджетами (з державного бюджету до місцевих, між місцевими бюджетами, з місцевих бюджетів до державного бюджету).

Важливу роль у формуванні будь-якого бюджету відіграють принципи, за якими цей процес відбувається. У чинному законодавстві України та науковій літературі зазначаються принципи бюджетної системи, але, на нашу думку, потребують законодавчого закріплення саме принципи формування бюджету, які можна визначити, аналізуючи принципи бюджетної системи.

Зауважимо, що окремі принципи бюджетної системи є принципами формування бюджету. В цьому контексті цікавим є світовий досвід щодо визначення та закріплення принципів формування бюджетів. У Фінансовому Регламенті Європейського Співтовариства (далі – ЄС) виділено такі принципи формування єдиного бюджету ЄС: а) єдності; б) універсальності; в) щорічності; г) рівноваги; д) специфікації; є) єдиної валюти¹.

Згідно з принципом єдності всі витрати і доходи ЄС повинні бути об'єднані в єдиний бюджетний документ. Принцип універсальності полягає в тому, що доходи, які надходять до єдиного бюджету, не повинні направлятися на фінансування конкретних бюджетних заходів. Бюджетні доходи утворюють загальний фонд ЄС, з якого потім фінансуються всі заходи. Всі доходи і витрати повинні бути вказані в єдиному бюджеті в повному обсязі. Принцип щорічності забезпечує необхідний контроль за надходженням і використанням фінансових ресурсів, бюджет розробляється на один фінансовий рік, який співпадає з календарним роком. Принцип рівноваги передбачає збалансованість при складанні бюджету запланованих доходів

¹ Financial Regulation of 21 December 1977 applicable to the general budget of the European Communities. *Official Journal of the European Communities*. L 356. Brussels. 31.12.1977.

і витрат кожного бюджетного року та заборону здійснювати запозичення для покриття бюджетного дефіциту. Згідно з принципом специфікації всі витрати Співтовариства розподіляються на конкретні розділи. Принцип специфікації визначає горизонтальну (розподіл витрат на шість розділів, по числу інститутів Співтовариства) і вертикальну структури побудови бюджету. Принцип єдиної валюти означає, що бюджет Європейського Співтовариства розраховується виключно в євро.

За подібними принципами формуються й національні бюджети країн-учасниць цього співтовариства. Україна наполегливо прагне до євроінтеграції, отже досвід таких країн є наочним прикладом для нашої держави при внесенні змін до бюджетного законодавства.

У БК України закріплено також таке поняття, як «зведений бюджет». Він становить сукупність бюджетних показників усіх бюджетів, що існують на відповідній території. Зведені бюджети використовують для аналізу і прогнозування економічного та соціального розвитку держави, територіальних громад. Вони існують на рівні держави, Автономної Республіки Крим, області, району, міста з районним поділом.

Зведені бюджети використовуються для забезпечення розрахунків соціальних і фінансових нормативів, норм для складання проєктів бюджетів. Окрім того, показники, які містяться у зведених бюджетах дозволяють провести ґрунтовний аналіз ефективності бюджетних витрат, виокремити підстави надання трансфертів та ін. Таким чином, такі бюджети не входять до складу бюджетної системи, а відіграють розрахункову, інформаційну та аналітичну роль.

Бюджети приймаються на відповідний бюджетний період. Останній становить собою конституційно визначений проміжок часу тривалістю в один рік, протягом якого на території держави діють норми закону про Державний бюджет на певний рік та рішень про бюджет, згідно із приписами яких існують, змінюються і припиняються бюджетні правовідносини¹. Відповідно до ст. 3 БК України бюджетний період для всіх бюджетів, що становлять

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 76.

бюджетну систему України, становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року. Неприйняття Верховною Радою України закону про Державний бюджет України до 1 січня відповідного року не є підставою для встановлення іншого бюджетного періоду.

Водночас БК України передбачено можливість зміни бюджетного періоду для Державного бюджету України за особливих обставин. Особливими обставинами, за яких Державний бюджет України може бути затверджено на інший бюджетний період, є:

- 1) введення воєнного стану;
- 2) оголошення надзвичайного стану в Україні.

При цьому в разі затвердження Державного бюджету України на інший бюджетний період, ніж один рік, місцеві бюджети мають бути затверджені на такий самий період.

Зазначимо, що у зв'язку з військовою агресією російської федерації проти України на підставі пропозиції Ради національної безпеки і оборони України, відповідно до п. 20 ч. 1 ст. 106 Конституції України та Закону України «Про правовий режим воєнного стану», Указом Президента України № 64/2022 від 24 лютого 2022 року в нашій державі було введено воєнний стан із 05 години 30 хвилин 24 лютого 2022 року¹. Незважаючи на цю обставину затвердження іншого бюджетного періоду, ніж один календарний рік, не відбулося.

§ 2. Структура бюджету

У ст. 13 БК України закладено загальні підстави структури бюджету (незалежно від його рівня), його вертикальний та горизонтальний розподіл. Так, вертикальний розподіл бюджету дозволяє вирізнити в його складі загальний та спеціальний фонди, тоді як горизонтальний розподіл визначає склад доходів (ст. 29 – за Державним

¹ Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>; Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24 лют. 2022 р. № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#top>; Про правовий режим воєнного стану : Закон України від 12 трав. 2015 р. № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text> Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» : Закон України від 24 лют. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text>

бюджетом, статті 64–69 – за місцевими) та видатків (статті 30, 31 – за Державним бюджетом та ст. 70 – за місцевими).

Доходи та видатки, виходячи з аналізу правових норм БК України, є складовими частинами загального та спеціального фондів. У ст. 13 БК України розкривається саме структура бюджету, яка містить певний набір складових елементів, окремо визначений для кожного з фондів. Питання щодо розподілу бюджету на загальний і спеціальний фонди щорічно визначаються в законі про Державний бюджет України.

Бюджетні фонди створюються в бюджетах всіх рівнів бюджетної системи держави для належного фінансування затверджених державних та місцевих програм з розвитку і функціонування галузей економіки, охорони навколишнього природного середовища, щодо зміцнення науково-технічного потенціалу та розвитку культури країни, підтримки матеріального рівня життя населення та окремих його груп, вирівнювання соціально-економічного рівня територіальних громад за допомогою надання фінансової допомоги окремим регіонам.

Відповідно до ч. 2 ст. 13 БК України складовими частинами загального фонду бюджету є: 1) всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду бюджету; 2) всі видатки бюджету, що здійснюються за рахунок надходжень загального фонду бюджету; 3) кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету без визначення цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок надходжень загального фонду бюджету); 4) фінансування загального фонду бюджету. Кошти, що мобілізуються до загального фонду бюджету, не мають конкретного цільового призначення – вони формують централізований фонд держави, за рахунок якого уряд фінансує державні потреби, передбачені поточними фінансовими планами. Отже, саме із загального фонду бюджету здійснюються поточні видатки бюджету – ті видатки бюджету, які спрямовуються на забезпечення належного функціонування органів влади та місцевого самоврядування, бюджетних установ та інші видатки, які відповідно до бюджетної класифікації не можуть бути віднесені до капітальних видатків.

У складі Державного бюджету відповідно до ст. 24 БК України утворюється резервний фонд. Накопичені в ньому грошові кошти використовують для здійснення непередбачених видатків, що не мають постійного характеру і не могли бути передбачені під час складання проєкту бюджету. Законодавчо закріплений граничний розмір резервного фонду не може перевищувати 1% обсягу видатків загального фонду відповідного бюджету.

Зауважимо, що Бюджетний кодекс не містить норм щодо напрямів та умов використання коштів із резервного фонду бюджету, порядку надання та розгляду звернень про виділення з фонду коштів, а також функцій Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, центральних органів виконавчої влади, територіальних органів та головних розпорядників коштів. Такі норми знайшли своє відображення лише у підзаконних актах. Зокрема, порядок використання коштів резервного фонду визначено Кабінетом Міністрів України у постанові від 29 березня 2002 р. № 415¹. Рішення про виділення цих коштів приймають відповідно Кабінет Міністрів України, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи місцевого самоврядування.

В умовах воєнного стану в Україні порядок виділення коштів із резервного фонду та напрямки фінансування було змінено. Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Тимчасовий порядок виділення та використання коштів з резервного фонду бюджету в умовах воєнного стану»² в умовах воєнного стану виділення коштів з резервного фонду бюджету здійснюється за рішенням відповідно Кабінету Міністрів України, місцевої державної адміністрації, військової адміністрації, виконавчого органу відповідної ради.

Крім того, в умовах воєнного стану змінено процедуру виділення коштів з резервного фонду бюджету. Закріплено, що після прийняття рішення про виділення коштів з резервного фонду бюджету головний розпорядник бюджетних коштів повідомляє Міністерству

¹ Порядок використання коштів резервного фонду : пост. Каб. Міністрів України від 29 берез. 2002 р. № 415 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/415-2002-%D0%BF#Text>

² Тимчасовий порядок виділення та використання коштів з резервного фонду бюджету в умовах воєнного стану : пост. Каб. Міністрів України від 1 берез. 2022 р. № 175. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/175-2022-%D0%BF#Text>

фінансів (місцевому фінансовому органу) коди економічної класифікації видатків та кредитування державного бюджету і відповідні обсяги коштів згідно із зазначеним рішенням.

Міністерство фінансів (місцевий фінансовий орган) під час визначення бюджетної програми з резервного фонду бюджету закріплює за нею коди програмної та функціональної класифікації видатків і кредитування бюджету відповідно до напрямку використання коштів резервного фонду бюджету, визначеного зазначеним рішенням, місцевий фінансовий орган вносить у встановленому порядку зміни до розпису відповідного місцевого бюджету на 2022 р.;

Державна казначейська служба здійснює фінансове забезпечення видатків та платежі з резервного фонду державного бюджету за погодженням з Міністром фінансів з подальшим внесенням змін до розпису Державного бюджету України на 2022 рік в установленому порядку¹.

Відповідно до ст. 24¹ БК України у складі загального фонду державного бюджету створюється Державний фонд регіонального розвитку. Державний фонд регіонального розвитку передбачається в обсязі не менше 1,5 відсотка прогнозного обсягу доходів загального фонду проєкту Державного бюджету України на відповідний бюджетний період. З урахуванням наявної стадійності бюджетного процесу такий фонд передбачається саме на першій стадії – складання проєктів бюджетів. При цьому враховується й важливість здійснення бюджетного планування (прогнозування) – Державний фонд регіонального розвитку визначається в рамках складання прогнозу державного бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди.

Кошти державного фонду регіонального розвитку спрямовуються на виконання інвестиційних програм і проєктів регіонального розвитку, що мають на меті розвиток регіонів і відповідають пріоритетам, визначеним Державною стратегією регіонального розвитку та відповідними регіональними стратегіями розвитку, у таких пропорціях:

30 відсотків – на реалізацію інвестиційних програм і проєктів регіонального розвитку, які забезпечують виконання завдань, визначених Державною стратегією регіонального розвитку;

¹ Там само.

70 відсотків – на реалізацію інвестиційних програм і проєктів регіонального розвитку, які забезпечують виконання завдань, визначених відповідними регіональними стратегіями розвитку та планами заходів з їх реалізації.

На реалізацію інвестиційних програм і проєктів регіонального розвитку, що мають на меті розвиток регіонів у частині розвитку спортивної інфраструктури, передбачається не менше 10 відсотків коштів державного фонду регіонального розвитку. Програми і проєкти, що реалізуються за рахунок коштів державного фонду регіонального розвитку, підлягають співфінансуванню з місцевих бюджетів в обсязі не менше 10 відсотків.

Чинне бюджетне законодавство оперує лише такою категорією, як «інвестиційний проєкт» – комплекс заходів, визначених на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки та спрямованих на розвиток окремих галузей, секторів економіки, виробництв, регіонів, виконання яких здійснюється з використанням коштів державного та/або місцевих бюджетів чи шляхом надання державних та/або місцевих гарантій (п. 26 ст. 2 БК України). У той же час через відсутність закріпленого визначення інвестиційної програми, складно провести співвідношення цих понять та з'ясувати їх відмінності і тим самим позначити, що може фінансуватися за рахунок коштів такого фонду.

Порядок підготовки, оцінки та відбору інвестиційних програм і проєктів регіонального розвитку, що можуть реалізовуватися за рахунок коштів державного фонду регіонального розвитку, та порядок використання таких коштів (включаючи умови спрямування на таку мету частини коштів місцевих бюджетів) визначаються Кабінетом Міністрів України¹.

Розподіл коштів державного фонду регіонального розвитку за адміністративно-територіальними одиницями та інвестиційними програмами і проєктами регіонального розвитку затверджується Кабінетом Міністрів України за погодженням з Комітетом Верховної

¹ Деякі питання державного фонду регіонального розвитку : пост. Каб. Міністрів України від 18 берез. 2015 р. № 196. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/196-2015-%D0%BF#n11>

Ради України з питань бюджету у двомісячний строк із дня набрання чинності законом про Державний бюджет України.

Спеціальний фонд бюджету передбачає предметно-цільове використання бюджетних коштів за бюджетним призначенням (п. 8 ч. 1 ст. 2 БК України), що виступає як повноваження, надане головному розпоряднику бюджетних коштів Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, що має кількісні та часові обмеження та дає змогу надавати бюджетні асигнування.

Асигнування ще більше конкретизують мету використання коштів, оскільки означають повноваження, надане розпоряднику бюджетних коштів, відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів із конкретною метою в процесі виконання бюджету. До складу спеціального фонду входять бюджетні призначення на видатки за рахунок конкретно визначених джерел надходжень.

У структурі спеціального фонду Державного бюджету України можна виокремити такі елементи: 1) Фонд охорони навколишнього природного середовища; 2) Фонд соціального захисту інвалідів; 3) Державний дорожній фонд; 4) Державний фонд поводження з радіоактивними відходами та ін. Діяльність, джерела надходжень, напрями використання коштів та правовий статус зазначених фондів визначено окремими нормативно-правовими актами.

Державний дорожній фонд (ст. 24² БК України). Джерелами формування державного дорожнього фонду є:

1) такі доходи державного бюджету як: акцизний податок з вироблених в Україні пального і транспортних засобів, акцизний податок з ввезених на митну територію України пального і транспортних засобів, ввізне мито на нафтопродукти і транспортні засоби та шини до них, плата за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативи, плата за проїзд платними автомобільними дорогами загального користування державного значення, крім випадків будівництва (нового будівництва, реконструкції, капітального ремонту) та подальшої експлуатації відповідної

автомобільної дороги загального користування на умовах концесії, якщо це передбачено умовами концесійного договору та ін.;

2) державні запозичення від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проєктів на розвиток мережі та утримання автомобільних доріг загального користування;

2¹) надходження, отримані за рахунок запозичень, залучених під державні гарантії, на розвиток мережі та утримання автомобільних доріг загального користування державного значення;

3) інші надходження, визначені законом про Державний бюджет України¹.

Оскільки Дорожній фонд є складовою спеціального фонду бюджету, кошти, акумульовані у ньому, мають чітко визначені напрями використання. До таких напрямів віднесено:

1) фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування державного значення та інших заходів, визначених п. 1 частини четвертої ст. 3 Закону України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України»;

2) фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах та інших заходів, визначених п. 2 частини четвертої ст. 3 Закону України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України» (у вигляді субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам);

3) виконання боргових зобов'язань за запозиченнями, отриманими державою або під державні гарантії, на розвиток мережі та утримання автомобільних доріг загального користування;

4) фінансове забезпечення заходів із забезпечення безпеки дорожнього руху відповідно до державних програм;

5) формування державного фонду внутрішніх водних шляхів².

Видатки за напрямом виконання боргових зобов'язань за запозиченнями, отриманими державою або під державні гарантії, на

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² Там само.

розвиток мережі та утримання автомобільних доріг загального користування здійснюються за рахунок джерел, визначених п. 1 ч. 2 ст. 24² БК України, в обсязі, передбаченому згідно з умовами відповідних запозичень.

Перелік об'єктів будівництва, реконструкції, капітального та поточного середнього ремонту автомобільних доріг загального користування державного значення із зазначенням обсягів бюджетних коштів для фінансового забезпечення таких об'єктів затверджується Кабінетом Міністрів України¹.

Державний фонд поводження з радіоактивними відходами (ст. 24³ БК України) формується за рахунок таких джерел, як:

1) надходження від сплати екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

2) інші надходження, передбачені законом.

Кошти Державного фонду поводження з радіоактивними відходами спрямовуються на фінансове забезпечення бюджетних програм, у межах яких виконуються роботи з проєктування, будівництва, введення в експлуатацію, експлуатації, зняття з експлуатації або закриття об'єктів, призначених для поводження з радіоактивними відходами, які передані ліцензіатами у власність держави, включаючи сховища для довготривалого зберігання/захоронення радіоактивних відходів, які утворилися після переробки відпрацьованого ядерного палива українських атомних електростанцій, та здійснюються інші заходи, пов'язані з поводженням з радіоактивними відходами, які передані ліцензіатами у власність держави².

Порядок використання коштів Державного фонду поводження з радіоактивними відходами затверджено постановою Кабінету Міністрів України³.

¹ Порядок спрямування коштів державного дорожнього фонду : затв. пост. Каб. Міністрів України від 20 груд. 2017 р. № 1085. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1085-2017-%D0%BF#Text>

² Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

³ Порядок використання коштів Державного фонду поводження з радіоактивними відходами : затв. пост. Каб. Міністрів України від 25 квіт. 2018 р. № 330. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/330-2018-%D0%BF#n9>

Державний фонд розвитку водного господарства (ст. 24⁴ БК України) формується за рахунок:

- 1) доходів державного бюджету, визначених п. 13³ ч. 3 ст. 29 БК України;
- 2) інших надходжень, визначених законом про Державний бюджет України.

Кошти державного фонду розвитку водного господарства спрямовуються на фінансове забезпечення заходів з:

- 1) експлуатації водогосподарського комплексу;
- 2) будівництва та реконструкції меліоративних систем;
- 3) захисту від шкідливої дії вод сільських населених пунктів та сільськогосподарських угідь;
- 4) централізованого водопостачання сільських населених пунктів, які користуються привізною водою;
- 5) модернізації та розвитку водогосподарського комплексу.

Порядок використання коштів державного фонду розвитку водного господарства визначається Кабінетом Міністрів України¹.

Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, джерела формування спеціального фонду, рішення про створення спеціального фонду у складі місцевого бюджету, передача коштів між загальним та спеціальним фондами бюджету здійснюються винятково законами. У складі спеціального фонду бюджету окремо обліковуються власні надходження бюджетних установ.

Для бюджетної установи доходами, що включаються до спеціального фонду, як правило, є власні доходи. Останні в процесі еволюції фінансового законодавства називали: 1) позабюджетними коштами, 2) спеціальними коштами, 3) власними надходженнями таких установ².

¹ Порядок використання коштів державного фонду розвитку водного господарства : затв. пост. Каб. Міністрів України від 23 трав. 2018 р. № 401. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/401-2018-%D0%BF#n40>

² Про результати аналізу практики формування та використання коштів спеціального фонду Державного бюджету України у 2003–2004 рр. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/345673>; Звіт про результати аналізу джерел формування надходжень та ефективності використання органами державного управління коштів спеціального фонду державного бюджету в частині власних надходжень. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/33-2_2019/Zvit_33-2_2019.pdf

Згідно з п. 15 ст. 2 БК України власні надходження бюджетних установ являють собою кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності. Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету. При цьому надходження бюджетних установ у вигляді майна (активів) в натуральній формі, отримане від інших бюджетних установ, які відповідно до законодавства виконують функції з управління об'єктами державної (комунальної) власності, у межах відповідного бюджету, не є власними надходженнями таких бюджетних установ.

Перелік власних надходжень бюджетних установ визначено ч. 4 ст. 13 БК України і включає: а) плату за послуги, що надаються бюджетними установами (надходження від їхньої основної діяльності, додаткової діяльності (господарської)), плата за оренду майна та надходження від реалізації такими установами майна в установленому порядку (окрім нерухомого майна)); б) інші джерела власних надходжень бюджетних установ (благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, які отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщення на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних та юридичних осіб; надходження, що отримують державні і комунальні заклади професійної (професійно-технічної), фахової передвищої та вищої освіти від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; надходження, що отримують державні і комунальні заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи та заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за

послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти¹.

Також законодавець чітко визначає напрями використання власних надходжень бюджетних установ, зокрема, такі кошти можуть бути витрачені на: покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами, відповідно до їхньої основної діяльності; утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ; господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг, енергоносіїв тощо.

§ 3. Дефіцит і профіцит бюджету

Дефіцит бюджету визначається БК України як перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету) (ст. 2 БК України). Фактично наявність бюджетного дефіциту свідчить про існування таких видатків держави, що не мають грошового забезпечення. Нерівнозначність дохідної та видаткової частин призводить до утворення негативного сальдо бюджету, що має свої причини та потребує обов'язкового вирішення².

Дефіцит бюджету не слід розглядати лише як негативне явище. Водночас слід враховувати, що рівень дефіциту обов'язково має бути обмеженим. Так, Маастрихтським договором, що започаткував Європейський Союз, і яким офіційно врегульовано грошову та політичну систему європейських країн, визначено, що дефіцит бюджету повинен зводитися з позитивним або нульовим сальдо. У виняткових випадках дозволений дефіцит державного бюджету країн Європейського Союзу на рівні, що не перевищує 3% від ВВП за станом на кінець фінансового року. Це є граничним розміром дефіциту й одним із регуляторів та інструментом фінансової політики країни³.

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 159.

³ Фінансове право : підручник / О.О. Дмитрик, І.Є. Криницький, О.А. Лукашев та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка, О.О. Дмитрик. Харків : Право, 2019. С. 119.

Затвердження бюджету з дефіцитом в Україні дозволяється у разі наявності обґрунтованих джерел фінансування бюджету (ч. 1 ст. 14 БК України). Тож основною умовою для затвердження бюджету з дефіцитом є наявність саме обґрунтованих джерел фінансування. При цьому визначений Бюджетною декларацією показник дефіциту державного бюджету на кожен рік середньострокового періоду не може перевищувати 3 відсотки прогнозного номінального обсягу ВВП України на відповідний рік. Отже, ми спостерігаємо імплементацію відповідних нормативних положень Європейського Союзу до БК України в частині граничних розмірів дефіциту бюджету.

У свою чергу, фінансування бюджету, згідно з БК України визнається, як надходження та витрати бюджету, пов'язані із зміною обсягу боргу, обсягів депозитів і цінних паперів, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), зміна залишків бюджетних коштів, які використовуються для покриття дефіциту бюджету або визначення профіциту бюджету. Класифікація фінансування бюджету містить джерела отримання фінансових ресурсів, необхідних для покриття дефіциту бюджету, і напрями витрачання фінансових ресурсів, що утворилися в результаті профіциту бюджету. Витрати на погашення боргу належать до складу фінансування бюджету.

Фінансування бюджету класифікується за: 1) типом кредитора (за категоріями кредиторів або власників боргових зобов'язань); 2) типом боргового зобов'язання (за засобами, що використовуються для фінансування бюджету).

Існування дефіциту бюджету вимагає постійного пошуку шляхів його подолання і збалансованості бюджету. Існують три базові підходи до принципу збалансованості бюджету, в основі яких знаходиться період, протягом якого бюджет відповідної країни має бути збалансованим¹. Згідно з першою концепцією, бюджет має бути збалансований щорічно. Такий підхід виключає наявність дефіциту взагалі. Недоліком цієї позиції є зменшення ефективності

¹ Міндич М.О. До питання про збалансованість бюджету. *Актуальні проблеми економічної безпеки України в умовах її інтеграції до світового співтовариства* : матеріали наук.-практ. конф. (Дніпропетровськ, 31 берез. – 1 квіт. 2005 р.). Дніпропетровськ : Акад. митної служби України, 2005. С. 51.

фінансової політики держави, що має антициклічну, стабілізуючу спрямованість.

Друга концепція полягає в тому, що бюджет має бути збалансований не щорічно, а в ході економічного циклу. Такий підхід застосовується у Франції. У цій ситуації уряд повинен свідомо викликати дефіцит бюджету шляхом зниження податків та збільшення урядових витрат. У подальшому уряд здійснює підвищення податків та витрат. Ключовою проблемою є те, що спади та піднесення в економічному циклі можуть бути неоднаковими (як за глибиною, так і за тривалістю), тобто поява великого дефіциту в період спаду може не покритися позитивним сальдо бюджету в період піднесення, отже, буде мати місце циклічний дефіцит бюджету. Відповідно до третьої концепції акцент робиться на збалансуванні економіки, а не бюджету конкретної країни. Саме такий втілюється в Україні.

Заходи, яких вживатимуть органи державної влади та органи місцевого самоврядування, для пошуку шляхів подолання дефіциту бюджету можуть бути різними, але всі вони зводяться до створення можливостей зростання доходів та скорочення видатків бюджету. Приміром, у практиці європейських країн для зниження дефіциту бюджету реалізуються такі заходи: 1) збільшення доходів бюджетів шляхом підвищення ставок податків, зокрема ПДВ (Іспанія, Нідерланди, Португалія Греція та Ірландія); 2) збільшення або введення нових податків на нерухомість та розкіш (Іспанія, Італія, Греція); 3) скорочення видатків бюджету, у тому числі соціального спрямування (скорочення заробітної плати (Греція); 4) скорочення розмірів соціальної допомоги (Іспанія, Греція)); 5) зменшення видатків на охорону здоров'я (Італія, Греція, Португалія); 6) скорочення видатків на освіту (Іспанія, Португалія). Як бачимо, використовується як скорочення відповідних видатків, так і встановлення додаткових дохідних джерел¹. Окрім того, можливо також застосування емісійного (монетизація) та беземісійного (запозичення) методів подолання дефіциту. Використання монетизації як джерела фінансування бюджету означає надання центральним банком (НБУ) необхідної суми коштів.

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 158–161.

Емісійний метод пов'язаний із використанням грошово-кредитної емісії і вважається недостатньо ефективним, оскільки має місце збільшення грошової маси в обігу, що зумовлює підвищення рівня інфляції. Тож не випадково, що чинним бюджетним законодавством України встановлена заборона на використання як джерело фінансування бюджету емісійних коштів НБУ (ч. 2 ст. 15 БКУ).

Вирішення проблеми бюджетного дефіциту неемісійним методом відбувається за рахунок внутрішніх або зовнішніх запозичень. У разі фінансування за рахунок внутрішніх позик йдеться про збільшення податків чи інших доходів або скорочення видатків (кредити НБУ, доходи від операцій з цінними паперами тощо). Зовнішніми джерелами можуть виступати кредити міжнародних фінансових установ та іноземних держав, а також безоплатна і безповоротна фінансова допомога під цільові програми.

Водночас використання зовнішніх та внутрішніх кредитних джерел покриття дефіциту обумовлює виникнення державного боргу (внутрішнього та зовнішнього відповідно), що включає додаткові витрати на його обслуговування. Зростання державного боргу передбачає посилення податкового тягаря на зобов'язаних суб'єктів, додаткові видатки, пов'язані з погашенням такого боргу та виплатою відсотків за ним.

Наразі для фінансування бюджету БК України передбачає наступні джерела: 1) кошти від державних (місцевих) внутрішніх та зовнішніх запозичень; 2) кошти від приватизації державного майна (включаючи інші надходження, безпосередньо пов'язані з процесом приватизації) – щодо державного бюджету; 3) повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів; 4) вільний залишок бюджетних коштів; 5) тимчасово вільні кошти єдиного казначейського рахунка.

Джерелами формування спеціального фонду Державного бюджету України в частині фінансування є: 1) кредити (позики), що залучаються державою від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проєктів; 2) інші надходження, визначені законом про Державний бюджет України.

У разі зменшення обсягу джерел фінансування державного бюджету певного типу порівняно з обсягом, визначеним законом про Державний бюджет України, допускається за рішенням Кабінету Міністрів України, погодженим із Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету, збільшення обсягу джерел фінансування державного бюджету іншого типу з дотриманням граничного обсягу річного дефіциту державного бюджету.

Позначимо, що з перших днів війни посилювалися загрози фінансовій стабільності України, зростання розмірів дефіциту бюджету. Приміром, за декілька місяців війни через різні причини (призупинення діяльності або через військову загрозу, або через блокування доступу до ринків збуту, або порушення логістичних шляхів тощо) суттєво погіршилася економічна активність (за різними оцінками, падіння становило 30–50%), що, своєю чергою, обумовило зростання дефіциту державного бюджету. Очевидно, що сьогодні такі розриви збільшуються щодень, тож і дефіцит бюджету зростає. В умовах обмежених ресурсів та непрогнозованих надходжень Уряду довелося ухвалити швидкі і непопулярні рішення та реалізувати дієві заходи, серед яких, передусім, максимально можлива економія бюджетних ресурсів. Уряд тільки за березень–квітень 2022 року двічі скоротив (провів секвестр бюджету) і самостійно перерозподілив видатки загального фонду Державного бюджету України (в умовах воєнного стану БК України такі заходи дозволяє) та збільшив обсяг видатків резервного фонду, відмовившись при цьому від фінансування капітальних, поточних і частини захищених видатків¹.

На противагу дефіциту профіцит бюджету є перевищенням доходів бюджету над його видатками (з урахуванням різниці між поверненням кредитів до бюджету та наданням кредитів з бюджету). Профіцит бюджету затверджується з метою погашення боргу, забезпечення встановленого розміру оборотного залишку бюджетних коштів та придбання цінних паперів (ч. 2 ст. 14 БК України).

¹ Возняк Г., Дмитрик О. Фінансова стабільність та напрями її зміцнення: кейс для України в умовах війни. *Світ фінансів*. 2022. № 2. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1513/1521>

Оборотний залишок бюджетних коштів – частина залишку коштів загального фонду відповідного бюджету, яка утворюється для покриття тимчасових касових розривів. Він встановлюється у розмірі не більше 2 відсотків планових видатків загального фонду бюджету і затверджується у законі про Державний бюджет України (рішенні про місцевий бюджет). При цьому на кінець бюджетного періоду оборотний залишок бюджетних коштів має бути збережений у встановленому розмірі (ч. 3 ст. 14 БК України).

Метою встановлення оборотного залишку бюджетних коштів є покриття тимчасових касових розривів, які становлять недостатню спроможність бюджету на конкретну дату погасити за рахунок наявних та очікуваних грошових активів загального фонду. Оборотний залишок бюджетних коштів¹: а) являє собою своєрідний бюджетний резерв; б) формується виключно за умови виникнення тимчасових касових розривів бюджетів відповідного рівня; в) формується в бюджетах відповідно до положень законодавства на початок планового бюджетного періоду, тобто на стадії складання проєктів бюджетів і затверджується на стадії прийняття закону про Державний бюджет (рішення про місцевий бюджет); г) має чітко визначені напрями використання таких бюджетних коштів; д) завжди передбачається у відповідному бюджеті, має обов'язковий характер; е) має фіксований розмір – не більше 2% планових видатків загального фонду бюджету.

§ 4. Бюджетна класифікація

Бюджетна класифікація – це документ, що закріплює всі можливі різновиди доходів і видатків бюджетів та являє собою єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів.² В ньому зазначається відповідний код,

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків: Право, 2020. С. 187–189.

² Про бюджетну класифікацію: наказ М-ва фінансів України від 14 січ. 2011р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11>

що містить сім знаків, в яких кодується певна інформація, приміром про вид доходу, головного розпорядника, бюджетну програму, інституційні та інвестиційні проекти, напрями діяльності тощо. Код визначається цифрами від «1» до «9».

Бюджетна класифікація відіграє значну роль на всіх стадіях бюджетного процесу. По-перше, бюджетна класифікація є підґрунтям для складання проєктів бюджетів, передбачає розподіл доходів та видатків, фінансування бюджетів. По-друге, на її базі визначаються права та обов'язки розпорядників бюджетних коштів. По-третє, бюджетна класифікація забезпечує спрямоване надходження коштів у бюджети, а також їх цільове й адресне використання. По-четверте, забезпечує загальнодержавне та міжнародне порівняння бюджетних показників у перебігу бюджетного прогнозування та звітування.

Бюджетна класифікація затверджена наказом Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 року. В ній доходи та видатки згруповані таким чином: 1) класифікація доходів бюджету; 2) класифікація видатків та кредитування бюджету; 3) класифікація фінансування бюджету; 4) класифікація боргу. Названі групи мають відповідну структуру.

Статтею 9 БК України закріплено поділ доходів бюджету на: 1) податкові надходження; 2) неподаткові надходження; 3) доходи від операцій із капіталом; 4) трансферти.

Податковими надходженнями є кошти, які надходять унаслідок сплати законно встановлених податків і зборів. Наразі перелік цих платежів закріплено статтями 9–10 ПК України¹.

Неподаткові надходження. Визначення цього поняття у БК України відсутнє. Відповідно до ст. 9 БК України до складу неподаткових включаються такі надходження: доходи від власності та підприємницької діяльності; адміністративні збори та платежі; доходи від некомерційної господарської діяльності; власні надходження бюджетних установ; інші неподаткові надходження. При цьому для того, аби позначити характеристику відповідної цієї підгрупи доходів необхідно звернутися до Бюджетної класифікації.

¹ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Так, до доходів від власності та підприємницької діяльності включено, наприклад: частина чистого прибутку (доходу) державних або комунальних унітарних підприємств та їх об'єднань, що вилучається до відповідного бюджету, та дивіденди (дохід), нараховані на акції (частки) господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна або комунальна власність; дивіденди (дохід), нараховані на акції (частки) господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна власність; плата за розміщення тимчасово вільних коштів державного бюджету; суми, стягнені з винних осіб, за шкоду, заподіяну державі, підприємству, установі, організації та ін.

До підгрупи адміністративних зборів та платежів, доходів від некомерційної господарської діяльності віднесено, приміром: плата за надання адміністративних послуг; плата за ліцензії на певні види господарської діяльності та сертифікати, що видаються Радою міністрів Автономної Республіки Крим, виконавчими органами місцевих рад і місцевими органами виконавчої влади; кошти в іноземній валюті за реєстрацію представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності; плата за ліцензії на право оптової торгівлі спиртом етиловим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим; плата за виконання митних формальностей митними органами поза місцем розташування цих органів або поза робочим часом, установленим для них та ін.

Власні надходження бюджетних установ – це надходження, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт та цільових заходів, гранти, дарунки та благодійні внески, а також надходження від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності (п. 15 ч. 1 ст. 2 БК України). Їх поділ надано у ст. 13 БК України.

До підгрупи інших неподаткових надходжень включено кошти від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду (крім майна, конфіскованого за вчинення корупційного та пов'язаного з корупцією правопорушення); надходження конфіскованої національної та іноземної валюти за матеріалами митних органів; надходження сум кредиторської та депонентської заборгованості підприємств, організацій та установ, щодо яких минув строк позовної давності;

Надходження коштів з рахунків виборчих фондів; плата за подання скарги щодо процедур закупівлі до органу оскарження; плата за користування кредитами (позиками), залученими державою та ін¹.

Доходи від операцій з капіталом. Визначення цього виду доходів бюджету також відсутнє у БК України. Відповідно до Бюджетної класифікації ними вважаються: надходження від продажу основного капіталу (кошти від реалізації скарбів, майна, одержаного державою або територіальною громадою в порядку спадкування чи дарування, безхазяйного майна, знахідок), а також від валютних цінностей і грошових коштів, власники яких невідомі; надходження коштів від Державного фонду дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння; надходження від відчуження майна, яке належить Автономній Республіці Крим, та майна, що знаходиться у комунальній власності; надходження від реалізації державних запасів товарів (матеріальних цінностей державного резерву); кошти від продажу землі й нематеріальних активів; податки на фінансові операції й операції з капіталом².

Трансферти згідно із ч. 4 ст. 9 БК України – це кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основ. До трансфертів належать: офіційні трансферти від органів державного управління (кошти, що надходять з інших бюджетів, дотації, субвенції); кошти від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій.

Класифікація видатків бюджету відбувається відповідно до критеріїв, визначених ст. 10 БК України, якими є: бюджетні програмами (програмна класифікація видатків та кредитування бюджету); ознака головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків та кредитування бюджету); функції, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету); економічна

¹ Про бюджетну класифікацію : наказ М-ва фінансів України від 14. 01. 2011 № 11. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0011201-11>

² Там само.

ознака – характеристика операцій, що здійснюються при їх проведенні (економічна класифікація видатків бюджету).

Програмна класифікація видатків бюджету своїм підґрунтям має розподіл бюджетних призначень за бюджетними програмами. Відповідно до п. 4 ч. 1 ст. 2 БК України бюджетна програма є сукупністю заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій. Розроблення, аналіз та відбір програм на стадії планування, складання проєкту проводить головний розпорядник коштів, який обґрунтовує свої пропозиції. Такий підхід забезпечує встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням коштів та результатами їхнього використання.

Відомча класифікація видатків бюджету передбачає розподіл бюджетних призначень за головними розпорядниками бюджетних коштів. Головними розпорядниками бюджетних коштів є бюджетні установи в особі їхніх керівників, які відповідно до ст. 22 БК України одержують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень. За відомчою класифікацією видатки Державного бюджету України розподіляються на фінансування: апарату Верховної Ради України, Державного управління справами, Господарсько-фінансового департаменту Секретаріату Кабінету Міністрів України, Державної судової адміністрації України, Верховного Суду, Конституційного Суду України, Вищого антикорупційного суду, Генеральної прокуратури України, Вищого суду з питань інтелектуальної власності, міністерств, державних комітетів, державних управлінь та комісій, обласних державних адміністрацій тощо. Відомча класифікація видатків місцевих бюджетів визначається відповідно до рішення про місцевий бюджет

Функціональна ознака передбачає угруповання видатків, які об'єднані відповідно до функцій держави. Ця підгрупа має включати: розділи, в яких визначаються видатки бюджетів на здійснення відповідно загальних функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування; підрозділи та групи, в яких конкретизуються напрями спрямування бюджетних коштів на здійснення

відповідно функцій держави, Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування.

Структура функціональної класифікації передбачає виділення видатків на: а) загальнодержавні функції; б) оборону; в) громадський порядок, безпеку та судову владу; г) економічну діяльність; ґ) охорону навколишнього природного середовища; д) житлово-комунальне господарство; е) охорону здоров'я; є) духовний та фізичний розвиток; ж) освіту; з) соціальний захист та соціальне забезпечення.

Економічна класифікація видатків бюджету уточнює використання бюджетних коштів відповідно до їх економічного призначення (заробітна плата, оренда, капітальні витрати тощо). З урахуванням такого поділу виділяються захищені статті видатків бюджету. Видатки бюджету за економічною класифікацією групуються таким чином: поточні видатки (витрати на товари та послуги; витрати на обслуговування боргових зобов'язань; субсидії та поточні трансферти; соціальне забезпечення, оплата праці і нарахування на заробітну плату; та ін.); капітальні видатки (придбання основного капіталу; капітальні трансферти); нерозподілені видатки (становлять видатки з резервних фондів Державного бюджету України та місцевих бюджетів, їх склад визначається законом про Державний бюджет України чи рішенням відповідної місцевої ради).

Наведені класифікаційні групи пов'язані одна із одною, уточнюють і деталізують певні видатки. Так, функціональна класифікація визначає загальний тип видатків із бюджету, водночас взаємодіючи із програмною, забезпечує чітку цільову прив'язку функцій і бюджетної програми.

В Бюджетній класифікації також надано класифікацію кредитування бюджету. Вона передбачає виділення внутрішнього та зовнішнього кредитування. У межах внутрішнього кредитування виокремлюють такі його напрями: надання кредитів органам державного управління інших рівнів; надання кредитів підприємствам, установам, організаціям; надання інших внутрішніх кредитів; повернення внутрішніх кредитів; повернення кредитів органами державного управління інших рівнів; повернення кредитів підприємствами, установами, організаціями; повернення інших внутрішніх кредитів.

Зовнішнє кредитування включає видатки на надання зовнішніх кредитів та на їхнє повернення.

Класифікація фінансування бюджету відбувається за двома напрямками – за типом кредитора та за типом боргового зобов'язання.

За типом кредитора виокремлюють: внутрішнє фінансування (фінансування за рахунок коштів державних фондів, за рахунок позик банківських установ, від приватизації державного майна, за рахунок залишків коштів на рахунках бюджетних установ); зовнішнє фінансування (позики, надані міжнародними фінансовими організаціями, органами управління іноземних держав, іноземними комерційними банками, за рахунок випуску цінних паперів).

За типом боргового зобов'язання вирізняють: фінансування за борговими операціями (запозичення, погашення); надходження від приватизації державного майна; фінансування за активними операціями (зміни обсягів депозитів і цінних паперів, що використовують для управління ліквідністю, зміни обсягів бюджетних коштів, фінансування за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку).

Класифікація боргу, як і класифікація фінансування, відбувається за типом кредитора та за типом боргового зобов'язання. За типом кредитора виокремлюють: внутрішній борг (заборгованість за позиками, одержаними з бюджетів різних рівнів та державних фондів); зовнішній борг (заборгованість за позиками, одержаними від міжнародних фінансових організацій, органів управління іноземних держав, комерційних банків, інших іноземних фінансових установ, за випущеними цінними паперами тощо). За типом боргового зобов'язання вирізняють: внутрішній борг (заборгованість за довгостроковими, середньостроковими та короткостроковими зобов'язаннями); зовнішній борг (заборгованість за довгостроковими, середньостроковими та короткостроковими зобов'язаннями).

§ 5. Бюджетна система України: поняття, ознаки та принципи

Поняття «бюджет» нерозривно пов'язане з поняттям «бюджетна система», оскільки бюджет є основним структурним елементом

будь-якої бюджетної системи. Економісти розглядають бюджетну систему як складову фінансової системи, яка включає сукупність бюджетів держави всіх рівнів, має управлінську структуру і функціонує згідно з юридичними та фінансовими нормами¹. Також існує точка зору, згідно з якою бюджетна система держави – це сукупність всіх бюджетів, які діють на території країни. Чинний БК України визначає структуру бюджетної системи як сукупність державного та місцевих бюджетів (ст. 5). Тож в Україні закріплено дворівневу бюджетну систему, що відповідає її статусу унітарної держави.

Бюджетній системі (як і бюджету) притаманні відповідні ознаки, такі як нормативність, чіткість, структурованість, предметна визначеність, взаємопов'язаність елементів. Нормативність бюджетної системи України передбачена Конституцією України. У ст. 92 зазначено, що Державний бюджет України та бюджетна система встановлюються виключно законами. Так, в Україні існує Бюджетний кодекс, яким регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, які становлять бюджетну систему держави, а також питання стосовно відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Чіткість бюджетної системи виражена в тому, що кожна ланка цієї системи характеризується тим, що обслуговує розподілення надходжень та видатків різних рівнів. Необхідно звернути увагу на те, що бюджети (державний і місцеві) містять відповідні доходи і видатки, перелік яких чітко визначений законодавством.

Структурованість бюджетної системи, знов-таки, визначена законодавцем. Норми, що містяться у статтях 132 та 133 Основного Закону, визначають засади територіального устрою України, систему адміністративно-територіального устрою. Фактично відповідно до ст. 133 Конституції України і побудовано склад бюджетної системи України. В такому розумінні структурованість бюджетної системи можна ототожнювати із складом бюджетної системи держави.

Вона складається з:

- 1) державного бюджету;

¹ Токарева К.О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз : монографія. Харків : Право. 2017. С. 51.

- 2) місцевих бюджетів:
- а) бюджету Автономної Республіки Крим;
 - б) обласних бюджетів;
 - в) районних бюджетів;
 - г) бюджетів місцевого самоврядування (відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 2 БК України це бюджети сільських, селищних, міських територіальних громад, а також бюджети районів у містах (у разі утворення районних у місті рад).

Державний бюджет України представляє перший рішень бюджетної системи, водночас у БК України не закріплено поняття цієї категорії. У сучасній юридичній літературі поняття державного бюджету є терміном, що обумовлюється структурною різнобічністю публічної фінансової системи, а тому її визначають у багатоманітних аспектах. Тож його розглядають як фінансовий план країни; державний фонд коштів; план управління фінансовою системою на рік; нормативно-правовий акт, який закріплює фінансовий план держави з надходження та витрачання коштів. Багатогранна сутність державного бюджету вказує на те, що він, з одного боку, є об'єктивною економічною категорією, яка відображає сферу економічних відносин, а з другого – виступає як продукт функціонування держави у формі закону та управлінської діяльності людей, як фінансовий план, де відображаються процеси формування та використання фінансових ресурсів та на підставі якого здійснюється розпис доходів і видатків держави або її адміністративно-територіальної одиниці на визначений строк¹.

Що стосується визначення термінів «місцевий бюджет» та «бюджет місцевого самоврядування», які містяться в БК України, то вони є формальними та не розкривають змісту цих понять. Окрім того, у ст. 2 БК України наявне трактування поняття « рішення про місцевий бюджет» – це нормативно-правовий акт Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи відповідної місцевої ради, виданий в установленому порядку, що затверджує місцевий бюджет та визначає повноваження відповідно Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевої державної адміністрації або виконавчого

¹ Фінансове право : підручник / за ред. М.П. Кучерявенка і О.О. Дмитрик. Харків : Право, 2019. С. 129–130, 133.

органу місцевого самоврядування здійснювати виконання місцевого бюджету протягом бюджетного періоду.

Поряд із тим у ст. 1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» дається визначення поняття бюджет місцевого самоврядування (місцевий бюджет). Зокрема, там закріплено, що це план утворення і використання фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення функцій та повноважень місцевого самоврядування¹. Як бачимо, у зазначеному нормативно-правовому акті поняття «бюджет місцевого самоврядування» і «місцевий бюджет» отожднюються, що є доволі спірним, оскільки суперечить положенням Бюджетного кодексу України. Бюджети місцевого самоврядування можна обґрунтовано вважати складовою місцевих, але прирівнювати – ні.

Підставами розмежування бюджетів на місцеві та місцевого самоврядування є повноваження певних органів влади щодо їх прийняття та виконання і особливості формування дохідної частини². Йдеться про те, що бюджети місцевого самоврядування самостійно розробляють, затверджують і виконують відповідні органи місцевого самоврядування в селах, селищах, містах, районах у містах (місцеві ради та їх виконавчі органи або сільські голови, якщо відповідні виконавчі органи не створені, – у порядку визначеному главою 12 БК України, а саме статтями 75–80). Щодо решти місцевих бюджетів, то участь представницьких органів влади – Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідних обласних та районних рад – обмежено лише затвердженням місцевих бюджетів та затвердженням звітів про їх виконання. Складання і виконання таких місцевих бюджетів покладається на Раду Міністрів Автономної Республіки Крим та відповідні місцеві державні адміністрації згідно з Бюджетним кодексом України.

Відмінність між місцевими бюджетами та бюджетами місцевого самоврядування має важливе практичне значення для бюджетної

¹ Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21 трав. 1997 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>

² Фінансове право : підручник / за ред. М.П. Кучерявенка і О.О. Дмитрик. Харків : Право, 2019. С. 126.

системи України, а через неї – для всієї держави в цілому. Це обумовлено тим, що «бюджети місцевого самоврядування відрізняються від інших місцевих бюджетів своєю первинністю, яка полягає у можливості акумулювання значної частини надходжень від власних джерел територіальних громад – місцевих податків та зборів, які встановлюються органами місцевого самоврядування відповідно до ст. 10 ПК України¹, і виступають як матеріальною і фінансовою основою місцевого самоврядування, так і одним із способів здійснення народовладдя в Україні, що разом є запорукою реалізації основних конституційних засад територіального устрою, гарантій місцевого самоврядування»². Отже, підставами розмежування бюджетів на місцеві та бюджети місцевого самоврядування є особливості адміністративно-територіального устрою України, специфіка повноважень органів державної влади та місцевого самоврядування щодо прийняття, виконання бюджетів та відзнаки формування їх дохідної частини, які визначаються відповідно до БК України.

Предметна визначеність бюджетної системи України обумовлена специфікою правового регулювання, тобто особливостями тих суспільних відносин, що регулюються нормами бюджетного права. Це такі відносини, які виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, які входять до складу бюджетної системи нашої держави. Можна говорити про те, що ті норми права, якими урегульовані суспільні відносини у площині бюджетної системи України, узагальнюються в певну нормативну спільність.

Щодо взаємопов'язаності елементів як ознаки бюджетної системи. По-перше, бюджетна система перебуває у взаємозв'язку з іншими системами: економікою, політикою, податками, валютною системою та ін. По-друге, елементи бюджетної системи також тісно взаємопов'язані і знаходяться у постійному взаємозв'язку у першу чергу через реалізацію міжбюджетних відносин. За рахунок коштів, що акумулюються у бюджетах різних рівнів, вирішуються відповідні завдання, які не можуть бути профінансовані

¹ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Мітрофанова Д.К. Правове регулювання виконання Державного бюджету України за доходами : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2013. С. 33.

коштами інших бюджетів (за раціонального розподілу бюджетних повноважень).

Належне функціонування відповідного рівня бюджету певною мірою залежить від принципів, згідно з якими побудована бюджетна система держави. Бюджетна система України ґрунтується на принципах, які знайшли своє відображення у ст. 7 БК України. До їх кола віднесено: а) єдність; б) збалансованість; в) самостійність; г) повноту; ґ) обґрунтованість; д) ефективність та результативність; е) субсидіарність; є) цільове використання бюджетних коштів; ж) справедливість і неупередженість; з) публічність та прозорість.

Принцип єдності. Названий принцип забезпечується наявністю єдиної узгодженої правової бази, грошової системи та єдністю порядку виконання бюджетів. Зазначений принцип має важливе значення не лише для бюджетної системи держави, а й для податкової, грошової – фінансової системи в цілому. Як убачається, принцип єдності має міжінституційне значення: будь-які фінансові правовідносини мають відбуватися не ізольовано від інших фінансових відносин, а в тісному зв'язку та взаємодії. Так, беззаперечним є зв'язок бюджетного права та податкового, бо основним джерелом доходів бюджетів, що входять до бюджетної системи держави, є податки, включені до податкової системи. Банківська система, її стабільність прямо залежить від стабільності грошової системи нашої держави¹.

Принцип збалансованості – один з найскладніших засадничих принципів. Він означає, що повноваження на здійснення витрат повинні відповідати обсягу надходжень до бюджету. Іншими словами, сутність цього принципу, згідно з БК України, зводиться до того, що доходи і витрати бюджетів мають раціонально співвідноситися між собою, фінансування окремих функцій та завдань повинне забезпечуватися за рахунок реально існуючих коштів.

Показово, що до тлумачення поняття «збалансованість бюджету» вдавався Конституційний суд України. Так, у Рішенні Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України про офіційне тлумачення положення

¹ Токарева К.О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз : монографія. Харків : Право. 2017. С. 54.

ч. 2 ст. 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в ч. 3 цієї статті (справа про збалансованість бюджету) від 27 листопада 2008 р., № 26-рп/2008 зазначено, що збалансованість бюджету (будь-якого рівня) передбачає рівномірне (паритетне) співвідношення між його видатковою і доходною частинами, дотримання відповідності видатків доходам, проте не виключає при цьому можливості прийняття бюджету з перевищенням видатків над доходами і навпаки (з дефіцитом або профіцитом). У той же час правова природа бюджету не може обмежуватися лише фінансово-економічною складовою. Бюджет – це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду. А «прагнення до збалансованості бюджету України» у системному зв'язку з положеннями ст. 46 Конституції України визначають як «намагання держави при визначенні законом про Державний бюджет України доходів і видатків та прийнятті законів, інших нормативно-правових актів, які можуть вплинути на доходну і видаткову частини бюджету, дотримуватися рівномірного співвідношення між ними та її обов'язок на засадах справедливого, неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами, територіальними громадами враховувати загальносуспільні потреби, необхідність забезпечення прав і свобод людини та гідних умов її життя»¹. Як впливає із вищезазначеного, збалансованість бюджету являє собою прагнення до рівнозначного співвідношення між його видатковою та доходною частинами, а також дотримання відповідності видатків доходам, однак не виключається можливість прийняття бюджету з дефіцитом або профіцитом, тобто бюджет може прийматися з перевищенням видатків над доходами і навпаки.

Вдосконалення нормативно-правового регулювання бюджетних відносин є основою забезпечення збалансованості бюджетної

¹ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України про офіційне тлумачення положення ч. 2 ст. 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в ч. 3 цієї статті (справа про збалансованість бюджету) від 27 листоп. 2008 р., № 26-рп/2008.

системи держави. Запроваджуючи відповідні норми в актах бюджетного законодавства, законодавець очікує на конкретний результат; для «життя» таких норм необхідно, щоб вимоги, які в них закріплені, реалізувалися у правомірних діях учасників бюджетних відносин.

Принцип самостійності. Він полягає в обґрунтованій самостійності бюджетів, тобто держава не несе відповідальності за бюджетні зобов'язання влади АРК та органів місцевого самоврядування, а органи місцевого самоврядування не будуть нести відповідальності за бюджетні зобов'язання один одного та за бюджетні зобов'язання держави. При цьому самостійність бюджетів забезпечується закріпленням відповідних джерел доходів, правом відповідних державних органів визначати провідні напрями використання бюджетних коштів (відповідно до чинного законодавства України). Приміром, самостійність місцевих бюджетів характеризується тим, що: 1) місцеві бюджети розробляються та затверджуються відповідними місцевими органами влади, тобто бюджетний процес на місцях здійснюється паралельно з бюджетним процесом щодо державного бюджету; 2) відповідно до приписів Бюджетного кодексу України за місцевими бюджетами закріплені дохідні джерела, чітко визначені власні та закріплені доходи – органам місцевого самоврядування гарантується право на отримання таких доходів і їх зарахування до відповідних бюджетів; 3) бюджетним законодавством передбачений перелік видатків, які фінансуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, при цьому органи місцевого самоврядування мають право самостійно визначати напрямки та обсяги витрачання коштів¹.

Принцип повноти. Згідно із принципом повноти до складу бюджетів повинні зараховуватися всі надходження та витрати, які здійснюються відповідно до нормативно-правових актів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування: податкові надходження, неподаткові

¹ Токарева К.О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз : монографія. Харків : Право. 2017. С. 56; Острович С.Е. Місцеві бюджети України: фінансово-правові питання їх зміцнення, збалансованості, стійкості. С. 155 .

надходження, доходи від операцій із капіталом, трансферти (ст. 9 БК України)¹. Водночас при реалізації цього принципу наразі існують певні проблеми, обумовлені перш за все тими викликами, що постали перед нашою державою і суб'єктами господарювання у зв'язку із повномасштабним вторгненням РФ на територію України і введенням воєнного стану. І тут особливої гостроти набуває питання трансформації системи оподаткування, адже переважну частину бюджетних доходів становлять податкові надходження. Саме тому для реалізації принципу повноти важливо забезпечити оптимальні, обґрунтовані ставки податків і зборів, забезпечити сприятливі умови для реалізації податкового обов'язку платниками податків в умовах сьогодення.

Принцип обґрунтованості. Він передбачає формування бюджету на реалістичних макропоказниках економічного і соціального розвитку України та розрахунках надходжень бюджету і витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик та правил. Як приклад наведемо Прогноз економічного і соціального розвитку України на 2022–2024 роки, що було схвалено постановою Кабінету Міністрів України від 31.05.2021 № 586. Метою такого документу є формування уявлення щодо розвитку економіки до 2024 року на основі аналізу результатів розвитку економіки у 2020 році, впливу пандемії COVID-19 у 2020–2021 роках, врахування реалізації основних положень Програми діяльності Кабінету Міністрів України, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 12.06.2020 № 471, Державної програми стимулювання економіки для подолання негативних наслідків, спричинених обмежувальними заходами щодо запобігання виникненню і поширенню гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, на 2020–2022 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 27.05.2020 № 534, Національної економічної стратегії на період до 2030 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 № 179, інших програмних та

¹ Доходи Державного бюджету України. URL: ndex.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/; Місячний звіт про виконання Державного бюджету України за січень-лютий 2022 року URL: <https://www.treasury.gov.ua/file-storage/misiachnyi-zvit-pro-vikonannya-derzhavnoho-biudzhetu-ukrainy-za-sichen-liutyi-2022-roku>.

прогнозних документів та обмежень, які накладатимуть зовнішні та внутрішні умови функціонування економіки. Він розроблений за базовим сценарієм на 2022–2024 роки, до якого закладено подальше поступове прискорення економічного зростання, яке вже очікується за підсумком 2021 року після значних втрат, що були у 2020 році внаслідок пандемії COVID-19 у світі. Як бачимо, прогноз містить оцінку розвитку для України, який сформовано з врахуванням впливу низки ризиків та викликів, які супроводжують вітчизняну економіку впродовж тривалого періоду¹. Наведений принцип відіграє важливу роль у функціонуванні бюджетної системи, дозволяє реалізовувати на практиці відповідні надходження і витрати бюджетів. Для належного функціонування принципу обґрунтованості необхідне закладення в основу Закону про Державний бюджет (рішення про місцевий бюджет) на відповідний рік реальних показників доходів та видатків бюджету з урахуванням тих загроз, що постають перед нашим суспільством.

Принцип ефективності та результативності. Він означає, що при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання публічних послуг при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів. Так, раціональне використання коштів бюджетів і ресурсів, на основі яких вони формуються і ефективна система контролю за витрачанням коштів бюджетів сприятиме повному втіленню зазначеного положення. Водночас, незважаючи на поступове і перманентне впровадження у бюджетний процес програмно-цільового методу, на практиці дуже важко дослідити ефективність бюджетної системи, оскільки саме поняття ефективності є оціночним, до того ж Бюджетний кодекс України не розкриває його зміст. Очевидно, що йдеться про намагання забезпечити раціональне

¹ Прогноз економічного і соціального розвитку України на 2022–2024 роки : затв. пост. Каб. Міністрів України від 31 трав. 2021 р. № 586. URL: [https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=77059300-efc0-4c61-8a67-3974e0cd27a5&title=Prognoz Ekonomichnogo i Sotsialnogo Rozvitku Ukraini](https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=77059300-efc0-4c61-8a67-3974e0cd27a5&title=Prognoz%20Ekonomichnogo%20i%20Sotsialnogo%20Rozvitku%20Ukraini)

використання коштів бюджетів і ресурсів, на основі яких вони формуються, та створення ефективної системи контролю за витрачанням коштів бюджетів, що сприятиме повному втіленню зазначеного положення, через застосування результативних показників. Критерії ефективності визначаються у паспортах бюджетних програм та внутрішніх документах кожного конкретного об'єкта.

Принцип субсидіарності. Ця засада передбачає розподіл видів видатків між державним бюджетом та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами, що ґрунтується на необхідності максимально можливого наближення надання публічних послуг до їх безпосереднього споживача. Він тісно пов'язаний із принципом самостійності бюджетів, коли окремі бюджетні фонди спрямовані на задоволення потреб безпосередніх споживачів. Засади видатків, що повинні фінансуватися приблизно однаково всім громадянам України, регулюються через закріплення окремих доходів за певними бюджетами та наданням міжбюджетних трансфертів. За рахунок цих коштів забезпечується задоволення потреб, гарантованих державою, для мешканців всіх територіальних громад (освіта, охорона здоров'я, тощо)¹.

Принцип цільового використання бюджетних коштів означає, що бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями, але водночас будь-який бюджет може містити статтю, в якій визначатимуться кошти на непередбачувані випадки (катастрофи, стихійні лиха та ліквідацію їх наслідків). Необхідно враховувати й те, що законодавець передбачив адміністративну відповідальність (ст. 164¹² КУпА) та кримінальну відповідальність (ст. 210 КК України), а також відповідальність за порушення бюджетного законодавства уповноважених суб'єктів (розпорядників бюджетних коштів) за нецільове використання коштів бюджетів (гл. 18 БК України)².

¹ Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар: станом на 1 берез. 2011 р. / за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. Харків : Право, 2011. С. 30–34.

² Див.: Кримінальний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>; Кодекс України про адміністративні правопорушення. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>; Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

Згідно із *принципом справедливості й неупередженості* бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. Реалізація цього принципу дозволяє громадянам України незалежно від місця проживання та виду адміністративно-територіальних одиниць мати вільний доступ до всіх програм, що реалізуються в державі (культурних, соціальних, освітніх та ін.).

Принцип публічності та прозорості бюджетної системи полягає у тому, що відбувається інформування громадськості з питань складання, розгляду, затвердження, виконання державного бюджету та місцевих бюджетів, а також контролю за виконанням таких бюджетів. При розгляді цього принципу можна побачити незбіг його форми та змісту. Фактично в цій ситуації йдеться про принцип гласності – обов’язкове оголошення параметрів законопроекту бюджету на всіх стадіях його розроблення, висвітлення діяльності Міністерства фінансів України та профільного комітету Верховної Ради України з цих питань, інформування щодо зміни параметрів бюджету та ініціаторів цих процесів тощо. Такі відомості мають бути оприлюднені в офіційних засобах масової інформації¹.

Безпосередньо зміст принципу публічності бюджетної системи зводиться до того, що за рахунок коштів, акумульованих у бюджеті відповідного рівня, має відбуватися задоволення саме публічного інтересу, під яким доцільно розглядати державний інтерес та інтерес територіальних громад (суспільний).

Контрольні питання

1. Дайте визначення поняття «бюджет».
2. Назвіть та розкрийте ознаки бюджету.
3. Розкрийте функції бюджету.
4. Яким є бюджетний період?
5. Назвіть причини розмежування бюджетів на місцеві та органів місцевого самоврядування.

¹ Токарева К.О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз : монографія. Харків : Право. 2017. С. 59–61.

6. Схарактеризуйте бюджетну систему нашої держави.
7. Назвіть принципи бюджетної системи.
8. Розкрийте структуру бюджету.
9. Назвіть фонди, які включені до спеціального фонду державного бюджету.

Тема 6. Міжбюджетні відносини

§ 1. Поняття та значення міжбюджетних відносин. Розподіл бюджетних видатків

Міжбюджетні відносини – це відносини між державою, Автономною Республікою Крим та територіальними громадами щодо забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією України та законами України. Метою регулювання таких відносин є забезпечення відповідності між повноваженнями на здійснення видатків, закріплених законодавчими актами за бюджетами, та фінансовими ресурсами, які повинні забезпечувати виконання цих повноважень.

Міжбюджетні відносин є найбільш динамічною частиною бюджетної політики, вони активно використовуються державою для регулювання соціально-економічних процесів у суспільстві. Від особливостей організації їх системи залежить ступінь фінансової самостійності державних органів і органів місцевого самоврядування, достатньої для забезпечення єдиних стандартів надання суспільних благ на всій території країни. На сучасному етапі міжбюджетні відносин трансформуються під дією потреб вирішення завдань соціально-економічного зростання адміністративно-територіальних одиниць і держави в цілому, усунення розбіжностей у фактичному розвитку регіонів шляхом покращення керованості фінансового забезпечення місцевих бюджетів¹.

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 242.

Правове врегулювання міжбюджетних відносин здійснюється розд. IV БК України. Міжбюджетні відносини відбивають взаємозв'язки бюджетів різних рівнів. Основоположним для таких відносин є принцип рівності Державного бюджету у взаємовідносинах з місцевими бюджетами та рівності місцевих бюджетів у взаємовідносинах між ними, що передбачає встановлення єдиних для всіх бюджетів нормативів відрахування від загальнодержавних податків та зборів, а також єдиного порядку їхньої сплати тощо. Крім того, такі відносини повинні базуватися на принципах: розподілу та закріплення видатків за відповідними рівнями бюджетної системи; розмежування та закріплення на постійній основі та за тимчасовими нормативами регулюючих доходів; вирівнювання рівня мінімальної забезпеченості бюджетів, який є необхідним для виконання певних функцій; забезпечення рівномірного надходження доходів та недопущення касових розривів; забезпечення зацікавленості виконання планів надходження доходів у Державний та місцеві бюджети тощо.

Доходи і видатки всіх бюджетів мають відповідний розподіл, оскільки держава намагається наділити всіх суб'єктів бюджетного права необхідним для виконання їхніх функцій обсягом доходів. При цьому необхідно забезпечити збалансованість усіх бюджетів, зацікавленість місцевих органів у збільшенні бюджетних надходжень, запобігання касових розривів (незбіг терміну надходження та використання бюджетних коштів), бездефіцитність бюджетів тощо. Окрім того, доходи та видатки кожного бюджету мають бути найбільшою мірою пов'язані з підвідомчим господарством і соціальною сферою.

У БК України закріплено розподіл видів видатків, що можуть здійснюватися за рахунок коштів Державного бюджету і місцевих бюджетів, та джерела їхнього фінансування, виокремлено три групи видатків бюджету. До першої групи належать видатки на забезпечення конституційного ладу держави, державної цілісності та суверенітету, незалежного судочинства, а також інші передбачені Бюджетним кодексом видатки, які не можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню.

Вони здійснюються тільки за рахунок коштів Державного бюджету України; до другої – видатки, які визначаються функціями держави та можуть бути передані до виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їхнього виконання на основі принципу субсидіарності; до третьої – видатки на реалізацію прав та обов'язків Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, які мають місцевий характер та визначені законами України. Ці видатки здійснюються за рахунок коштів місцевих бюджетів, а також трансфертів з Державного бюджету України до місцевих бюджетів.

Держава може передати Раді міністрів Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування право на здійснення видатків лише за умови відповідної передачі фінансових ресурсів (грошових коштів) у вигляді закріплених за відповідними бюджетами загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) або їхньої частки, а також трансфертів з Державного бюджету України.

Отже, бюджети повинні мати необхідний обсяг коштів для реалізації переданих державних повноважень, для чого доходи бюджетів мають бути належним чином розподілені. Розподіл доходів належить до повноважень представницьких органів держави, оскільки це є одним з основних чинників належного функціонування стійкої бюджетної системи країни та життєдіяльності України взагалі. Провідну роль у цьому відіграє Верховна Рада України, яка встановлює постійний розподіл закріплених доходів між ланками бюджетної системи і щорічний перерозподіл регулюючих доходів.

На підставі аналізу чинного бюджетного законодавства України робимо висновок, що розподіл коштів у бюджетній системі може здійснюватися двома способами: а) у порядку закріплення визначених видів доходів за бюджетами різного рівня на постійній чи довгостроковій основі (закріплені доходи); б) у порядку бюджетного регулювання (регулюючі доходи).

Нормативно закріпленого визначення позначених різновидів доходів немає. У науці бюджетного права до нормативно закріплених належать доходи, які постійно діючими нормативними актами віднесені до дохідної частини бюджетів певного рівня на невизначений

у часі строк у розмірі територіального надходження повністю або у твердо фіксованому розмірі (нормативи). Наприклад, закріпленими за Державним бюджетом України є надходження від вчинення консульських дій як на території України, так і за її межами; рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України тощо.

Місцеві бюджети також містять відповідні закріплені надходження (перелік яких визначено статтями 64, 66, 69 БК України), наприклад, податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності; туристичний збір, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування та ін. Закріплені доходи створюють основу дохідної бази кожного бюджету. Але для повного покриття потреб їх недостатньо і тому кожен з бюджетів необхідно збалансувати за допомогою інших дохідних джерел, наприклад, регулюючих доходів та інших методів бюджетного регулювання, про які йтиметься далі.

Регулюючі доходи – це передбачені в Законі про Державний бюджет або в рішенні про бюджет місцевих органів доходи, надходження яких щорічно визначаються та перерозподіляються між різними ланками бюджетів. З огляду на це розмір частини кожного з таких доходів щороку змінюється і визначається, виходячи з потреб кожного виду бюджету.

БК України закріплює перелік доходів кожної з ланок бюджетної системи, порядок та умови їхнього зарахування у відповідні види бюджетів, а також перелік видатків, які здійснюються з відповідного рівня бюджетів.

Склад і структура видатків державного і місцевих бюджетів визначаються багатьма факторами, зокрема, їхньою предметною спрямованістю, яка в загальному вигляді відображена в Бюджетній класифікації, економічним змістом тощо. У будь-якому випадку державі при розподілі видатків доводиться вирішувати питання про пріоритетність об'єктів фінансування, оскільки в Україні, як і в будь-якій іншій державі світу, недостатньо грошових коштів для фінансування всіх нагальних потреб. З огляду на це при плануванні видатків бюджетів вирішуються питання щодо проблеми вибору між конкуруючими потребами. У цьому, крім суто юридичних

факторів, велике значення мають економічні, які впливають з конкретних умов конкретного періоду розвитку країни та її завдань на сучасному етапі. Зазначимо, що питання розподілу коштів між бюджетами й фінансування окремих видаткових напрямків актуалізується та може бути змінено в умовах воєнного стану.

Видатки бюджетів усіх ланок групуються за предметною ознакою відповідно до Бюджетної класифікації України. Крім того, важливим є їх розподіл на поточні видатки і видатки розвитку. Поточні видатки – це витрати бюджетів на фінансування мережі підприємств, установ, організацій і органів, які діють на початок бюджетного року, а також на фінансування заходів щодо соціального захисту населення та інших заходів, що не належать до видатків розвитку. У складі поточних видатків окремо виділяються видатки бюджету, зумовлені зростанням мережі вказаних вище об'єктів із зазначенням всіх факторів, які вплинули на обсяг видатків. Саме з цієї категорії видатків кошти спрямовуються на забезпечення здійснення перерозподілу фінансових ресурсів у вигляді міжбюджетних трансфертів (дотацій, субвенцій).

Видатки розвитку (капітальні видатки) – це витрати на фінансування капітальних внесків продуктивного і непродуктивного характеру призначення, фінансування структурної перебудови народного господарства, субвенції й інші витрати, пов'язані з розширеним виробництвом. Відповідно до бюджетної класифікації такими видатками є: придбання основного капіталу; обладнання і предметів довгострокового користування, капітальне будівництво та ремонт, створення державних запасів і резервів, капітальні трансферти, нерозподілені витрати тощо.

Характерно, що у ст. 10 БК України закріплена економічна класифікація видатків, за якою відбувається їхній розподіл на поточні й капітальні. Проте визначення названих категорій відсутнє, це є проявом недосконалості чинного бюджетного законодавства. Поточні видатки доцільно розглядати як різновид видатків бюджету, які спрямовуються на забезпечення належного функціонування органів влади та місцевого самоврядування, бюджетних установ, та інші видатки, які відповідно до бюджетної класифікації

не можуть бути віднесені до капітальних видатків. При цьому до складу поточних видатків доцільно відносити й захищені видатки бюджетів (перелік яких визначено БК України та законом про Державний бюджет України на відповідний рік). Капітальні видатки доцільно визначати як такі, що направлені на розвиток і реалізацію інноваційної та інвестиційної діяльності, а також на придбання нематеріальних активів й створення державних запасів, резервів¹.

Зазначимо, що визначення та закріплення поточних видатків та видатків розвитку є дуже важливим, оскільки їх чітке розмежування пов'язане зі здійсненням механізму скорочення витрат у випадку бюджетного дефіциту (секвестрування), закріпленого ст. 54 БК України, у ході якого відповідно до законодавства першочерговому фінансуванню підлягають саме поточні витрати.

При розподілі видатків між окремими ланками бюджетної системи України загальними, принциповими положеннями є значимість, підвідомчість, підпорядкованість тих чи інших об'єктів фінансування, їхнє територіальне розміщення тощо. Бюджетним кодексом України встановлено перелік видатків усіх ланок бюджетної системи України. Цей перелік разом із бюджетною класифікацією є основою структури видатків щорічного Державного бюджету України.

Розподіл видатків за відповідними бюджетами на здійснення повноважень здійснюється не хаотично, а за певними критеріями, закріпленими у ст. 86 БК України. Так, розмежування видів видатків між місцевими бюджетами здійснюється на основі принципу субсидіарності з урахуванням критеріїв повноти надання послуги та наближення її до безпосереднього споживача. Зважаючи на це, встановлено такі види видатків:

- 1) видатки на фінансування бюджетних установ та заходів, які забезпечують необхідне першочергове надання соціальних послуг, гарантованих державою, і які розташовані найближче до споживачів;
- 2) видатки на фінансування бюджетних установ та заходів, які забезпечують надання основних соціальних послуг, гарантованих державою для всіх громадян України;

¹ Див. докладніше: Токарева К.О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз: монографія. Харків: Право. 2017. С. 141.

3) видатки на фінансування бюджетних установ та заходів, які забезпечують гарантовані державою соціальні послуги для окремих категорій громадян, або фінансування програм, потреба в яких існує в усіх регіонах України.

При цьому видатки першої групи здійснюються з бюджетів місцевого самоврядування. Друга група видатків реалізується з бюджетів місцевого самоврядування, а також районних бюджетів. Видатки, які належать до третьої групи, фінансуються із бюджетів Автономної Республіки Крим та обласних бюджетів. З бюджетів міст Києва та Севастополя можуть здійснюватися видатки всіх трьох груп.

З метою забезпечення стабільного, цільового, об'єктивного, своєчасного та ефективного здійснення видатків у Бюджетному кодексі України закріплюється їх розподіл між конкретними видами бюджетів: Державним, Автономної Республіки Крим, обласними, районними, районними у містах та місцевого самоврядування. Наприклад, із Державного бюджету України здійснюються видатки на:

- 1) державне управління (законодавчу та виконавчу владу, Президента України);
- 2) судову владу;
- 3) міжнародну діяльність;
- 4) наукову і науково-технічну діяльність;
- 5) національну оборону (крім заходів та робіт з мобілізаційної підготовки місцевого значення);
- 6) правоохоронну діяльність та забезпечення безпеки держави;
- 6¹) забезпечення функціонування установ та закладів Збройних Сил України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних органів, Служби безпеки України, органів цивільного захисту, які перебувають у державній власності;
- 7) освіту (загальну середню освіту, професійну, професійно-технічну освіту, вищу освіту, післядипломну освіту, позашкільну освіту тощо);
- 8) охорону здоров'я (первинну медико-санітарну, амбулаторно-поліклінічну та стаціонарну допомогу, спеціалізовану, високоспеціалізовану амбулаторно-поліклінічну та стаціонарну допомогу, санаторно-реабілітаційну допомогу тощо);

9) соціальний захист та соціальне забезпечення (державні спеціальні пенсійні програми; державні програми соціальної допомоги; державні програми і заходи стосовно дітей, молоді, жінок, сім'ї; державні програми підтримки будівництва (реконструкції) житла для окремих категорій громадян тощо);

10) культуру і мистецтво (державні культурно-освітні програми; державні театральні-видовищні програми тощо);

11) програми підтримки національних і державних телерадіокомпаній, суспільного телебачення і радіомовлення, преси, книговидання, державних інформаційних агентств;

12) фізичну культуру і спорт;

13) державні програми підтримки регіонального розвитку та пріоритетних галузей економіки;

14) програми реставрації пам'яток архітектури державного значення;

15) державні програми розвитку транспорту, дорожнього господарства, зв'язку, телекомунікацій та інформатики;

16) державні інвестиційні проєкти;

17) державні програми з ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки, попередження та ліквідації надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха;

18) створення та поповнення державних запасів і резервів;

19) обслуговування державного боргу;

20) проведення виборів та референдумів;

21) виплати за державними деривативами;

22) інші програми, які мають виключно державне значення.

Напрями здійснення видатків відповідного місцевого бюджету визначено статтями 89–90 БК України. Також вказано, які видатки можуть здійснюватися з усіх видів місцевих бюджетів. До кола таких видатків можна віднести видатки на: а) місцеву пожежну охорону; б) муніципальні формування з охорони громадського порядку; в) органи місцевого самоврядування; г) соціальний захист та соціальне забезпечення; ґ) культурно-мистецькі програми місцевого значення; д) програми підтримки кінематографії та засобів масової

інформації та ін. Розподіл видатків місцевих бюджетів у Бюджетному кодексі здійснено на ті, що пов'язані: 1) з виконанням власних повноважень місцевого самоврядування і 2) з виконанням делегованих законом повноважень органів виконавчої влади.

Перелік конкретних видатків кожного з місцевих бюджетів встановлюється відповідною радою. Сільські, селищні, міські, районні в містах ради і їхні виконавчі органи самостійно розпоряджаються коштами відповідних місцевих бюджетів, визначають напрями використання.

§ 2. Поняття й види міжбюджетних трансфертів

Держава щороку здійснює перерозподіл коштів всередині бюджетної системи з метою збалансування всіх видів бюджетів через те, що потреба в доходах кожного з бюджетів часто змінюється. Йдеться про надання коштів із загальнодержавних джерел, що закріплені за бюджетом вищих рівнів, бюджетам нижчестоящих рівнів з метою збалансування їх на рівні, необхідному для здійснення відповідних повноважень, виконання планів економічного і соціального розвитку на певній території. Такий перерозподіл коштів усередині бюджетної системи здійснюється щорічно кожним представницьким органом щодо бюджетів безпосередньо нижчого рівня, тобто обласні ради регулюють районні і міські (міст обласного підпорядкування) бюджети, районні ради – селищні, сільські, міські (міст районного підпорядкування) бюджети, міські ради – бюджети районів у містах. Верховна Рада України, яка здійснює розподіл бюджетних коштів, при цьому регулює обласні, міські (міст Києва і Севастополя) бюджети, республіканський бюджет Автономної Республіки Крим та бюджети об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад. Верховна Рада Автономної Республіки Крим регулює бюджети районів, які входять до її складу.

У процесі перерозподілу коштів між різними ланками бюджетної системи відбувається реалізація міжбюджетних трансфертів. Наразі, незважаючи на проведення децентралізації у бюджетному процесі,

частка коштів, що надходять до місцевих бюджетів у вигляді міжбюджетних трансфертів, є значною. Це свідчить про недостатність власних і закріплених доходів місцевих бюджетів і певну залежність останніх від коштів Державного бюджету. За такого підходу міжбюджетні трансферти певною мірою гарантують фінансову спроможність місцевих бюджетів до виконання бюджетних програм і фінансування у повному обсязі видатків територіальних громад. Перелік і розміри міжбюджетних трансфертів визначаються щороку окремо у законі про Державний бюджет України та рішенні про місцевий бюджет на поточний рік.

Традиційно дотація визначається як виділення коштів з бюджету для покриття запланованих збитків чи збалансування нижчестоящих бюджетів підприємств і організацій. Вона має загальний характер, оскільки її сутність полягає саме в нецільовому характері і наданні у випадках перевищення витрат над доходами бюджету, а також не підлягає поверненню до бюджету, з якого вона була надана (сам термін походить від латинського слова *dotatio* – дар). Субвенція становить форму фінансової допомоги держави місцевим органам, що надається з метою забезпечення ними реалізації конкретних заходів чи програм за умови дольового фінансування.

Водночас БК України містить дещо інші поняття. Так, згідно зі ч. 4 ст. 9 вищезазначеного акта трансферт визначається як кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі. Статтею 2 цього Кодексу міжбюджетні трансферти визначають як кошти, що безповоротно і безоплатно передаються з одного бюджету в інший, причому ст. 96 встановлює їхні види: 1) базова дотація; 2) субвенція; 3) реверсна дотація; 4) додаткові дотації¹. Як бачимо, у вищевказаній статті кожен із різновидів дотацій передбачається окремо, тоді як такий трансферт, як субвенції, вказано без деталізації. Відповідно до чинного бюджетного законодавства можна виокремити такі види субвенцій (особливості кожної із перерахованих видів субвенцій визначено окремою статтею БК України):

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

- субвенція з Державного бюджету України місцевим бюджетам на здійснення державних програм соціального захисту;
- освітня субвенція;
- медична субвенція;
- субвенція на виконання інвестиційних проєктів;
- субвенція на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами;
- субвенція на фінансування заходів соціально-економічної компенсації ризику населення, яке проживає на території зони спостереження;
- субвенція на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах та ін.

Базова дотація визначається як трансферт, що надається з державного бюджету місцевим бюджетам для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. Реверсна дотація – кошти, що передаються до Державного бюджету України з місцевих бюджетів для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій (ст. 96 БК України). Визначення ж такого міжбюджетного трансферту, як субвенція, міститься у ст. 2 БК України – міжбюджетний трансферт для використання на певну мету в порядку, визначеному тим органом, що прийняв рішення про її надання. Тобто відмінною характеристикою дотацій та субвенцій є їхнє цільове призначення.

Методи трансфертів, міжбюджетних трансфертів застосовується у багатьох країнах світу. Щоправда, в законодавстві України ці терміни, як ми бачимо, закріплюються без розкриття їхньої точної суті. В українському законодавстві категорія «офіційний трансферт» являє собою збірне поняття, куди входять дотації і субвенції з вищестоящих бюджетів нижчестоящим, а також надходження з бюджетів нижчестоящих рівнів у вищестоящі.

У Державному бюджеті України можуть передбачатися такі міжбюджетні трансферти місцевим бюджетам: 1) базова дотація; 2) субвенція на здійснення програм соціального захисту; 3) додаткова

дотація на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок надання пільг, встановлених державою; 4) субвенція на виконання інвестиційних проєктів; 5) освітня субвенція; 6) інші субвенції та інші додаткові дотації і т. д.

Зазначимо, що з 2020 року чинним бюджетним законодавством було регламентовано низку субвенцій, які не завжди надаються з Державного бюджету місцевим бюджетам. Приміром, позначимо такі, як:

- субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на покращення соціального захисту окремих категорій педагогічних працівників закладів загальної середньої освіти у 2020 р.;

- субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення підтримки окремих закладів та заходів у системі охорони здоров'я у 2020 році;

- субвенція з державного бюджету міському бюджету м. Яремче (для Поляницької сільської ради) на будівництво сучасного біатлонного комплексу в с. Поляниця Яремчанської міської ради Івано-Франківської області у 2020 р.;

- субвенція з державного бюджету обласному бюджету Львівської області на погашення кредиторської заборгованості, що утворилася за придбане у 2012 р. медичне обладнання (мамографічне, рентгенологічне та апарати ультразвукової діагностики) вітчизняного виробництва у 2020 р.;

- субвенція з державного бюджету обласному бюджету Миколаївської області на будівництво мостового переходу через р. Південний Буг між с. Богданівка Доманівського та смт Костянтинівка Арбузинського районів Миколаївської області;

- субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на створення мережі спеціалізованих служб підтримки осіб, які постраждали від домашнього насильства та/або насильства за ознакою статі у 2021 р.;

- субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на проєктні, будівельно-ремонтні роботи, придбання житла та приміщень для розвитку сімейних та інших форм виховання, наближених до сімейних, підтримку малих групових будинків та забезпечення

житлом дітей-сиріт, дітей, позбавлених батьківського піклування, осіб з їх числа (2021 р.);

– субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на закупівлю опорними закладами охорони здоров'я послуг щодо проектування та встановлення кисневих станцій (2021 р.);

– субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію проєктів ремонтно-реставраційних та консерваційних робіт пам'яток культурної спадщини, що перебувають у комунальній власності у 2022 р.;

– субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на придбання обладнання, модернізацію (проведення реконструкції та капітального ремонту) їдалень (харчоблоків) закладів загальної середньої освіти (2022 р.) та ін. З огляду на наведене робимо висновок, що такий міжбюджетний трансферт, як субвенція може мати різноманітне цільове призначення.

Між місцевими бюджетами можуть надаватися такі міжбюджетні трансферти: а) субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування; б) субвенції на виконання інвестиційних проєктів, у тому числі на будівництво або реконструкцію об'єктів спільного користування; в) дотації та інші субвенції.

Порядок та умови надання субвенцій з Державного бюджету України місцевим бюджетам визначаються Кабінетом Міністрів України. Порядок надання тих субвенцій, що вперше закріплені законом про Державний бюджет України на відповідний рік, затверджується Кабінетом Міністрів України не пізніше 30 днів з дня набрання чинності таким законом. У Державному бюджеті України затверджується обсяг міжбюджетних трансфертів окремо для кожного з відповідних місцевих бюджетів, якщо є підстави для надання та отримання відповідних міжбюджетних трансфертів (ч. 3 ст. 97 БК України). Умови надання субвенцій між місцевими бюджетами визначаються відповідним договором сторін.

Зазначимо особливості надання деяких із позначених міжбюджетних трансфертів. При характеристиці субвенцій принципово важливим є визначення розпорядників субвенції; напрямів

використання коштів, отриманих як певна субвенція; критеріїв, які враховуються при визначенні обсягів відповідної субвенції.

Освітня субвенція. Порядок її надання регламентовано постановою Кабінету Міністрів України від 14 січня 2015 р. № 6¹. Головним розпорядником субвенції є Міністерство освіти і науки України. Розпорядниками субвенції за місцевими бюджетами є структурні підрозділи з питань освіти і науки, які визначаються рішенням відповідної місцевої ради про такий бюджет, згідно із законодавством.

За рахунок коштів позначеної субвенції можуть фінансуватися видатки на оплату праці з нарахуваннями педагогічних працівників таких типів закладів та установ освіти: 1) початкові школи, гімназії (крім дошкільних підрозділів у таких закладах), ліцеї; 2) спеціальні школи; 3) заклади спеціалізованої освіти: мистецькі, спортивні, військові (військово-морські, військово-спортивні), наукові ліцеї, ліцеї з посиленою військово-фізичною підготовкою; 4) дитячі будинки, навчально-реабілітаційні центри, інклюзивно-ресурсні центри; 5) заклади професійної (професійно-технічної) освіти державної та комунальної власності в частині забезпечення видатків на здобуття повної загальної середньої освіти, а саме на оплату праці з нарахуваннями викладачів, які викладають предмети згідно з Державним стандартом базової і повної загальної середньої освіти, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 23 листопада 2011 р. № 1392²; 6) заклади фахової передвищої освіти і коледжі державної власності, фінансове забезпечення яких з 1 січня 2018 р. здійснюється з місцевих бюджетів, та заклади фахової передвищої освіти і коледжі комунальної власності в частині забезпечення видатків на здобуття повної загальної середньої освіти, а саме на оплату праці з нарахуваннями викладачів, які викладають предмети згідно з Державним стандартом базової і повної загальної середньої освіти, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 23 листопада 2011 р.

¹ Деякі питання надання освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам : затв. пост. Каб. Міністрів України від 14 січ. 2015 р. № 6. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/6-2015-%D0%BF#Text>

² Державний стандарт базової і повної загальної середньої освіти : затв. пост. Каб. Міністрів України від 23 листоп. 2011 р. № 1392. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1392-2011-%D0%BF#Text>

№ 1392. З наведеного вбачається, що за рахунок коштів освітньої субвенції здійснюється фінансування відповідних поточних видатків.

У законі про Державний бюджет України затверджуються обсяги освітньої субвенції окремо для бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів і бюджетів місцевого самоврядування.

Освітня субвенція розподіляється між відповідними бюджетами на основі формули, яка розробляється Міністерством освіти і науки України, та затверджується Кабінетом Міністрів України і має враховувати, зокрема, такі параметри: 1) кількість учнів загальноосвітніх навчальних закладів і учнів, які здобувають повну загальну середню освіту; 2) розрахункова наповнюваність класів; 3) навчальні плани.

Саме вказані параметри приймаються до уваги Кабінетом Міністрів України при визначенні фінансового нормативу бюджетної забезпеченості, що використовується для розподілу освітньої субвенції. Зазначені показники деталізуються у постанові Кабінету Міністрів України, якою затверджено формулу розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами¹. У складі зазначеної субвенції обов'язково передбачають резерв коштів, обсяг якого не може перевищувати 1% загального обсягу субвенції. Розподіл резерву таких бюджетних коштів здійснює Кабінет Міністрів України та може визначати напрями використання таких коштів.

Показово, що БК України передбачена певна гарантія для отримувачів такого виду міжбюджетного трансферту. Зокрема, у разі якщо на кінець бюджетного періоду має місце залишок коштів за освітньою субвенцією, то такі кошти зберігаються на рахунках відповідних місцевих бюджетів і використовуються у наступному бюджетному періоді з урахуванням цільового призначення субвенції та на оновлення матеріально-технічної бази закладів освіти державної та комунальної власності, які можуть отримувати таку субвенцію.

Зазначимо, що місцевим бюджетам, які продовжують обслуговуватися органами Казначейства та за рахунок коштів яких здійснюється фінансування закладів освіти, що розташовані у населених

¹ Про затвердження формули розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами : пост. Каб. Міністрів України від 27 груд. 2017 р. № 1088. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1088-2017-%D0%BF#Text>

пунктах на тимчасово неконтрольованій території, Казначейство перераховує субвенцію в обсягах, що зменшені на обсяг бюджетних призначень, передбачених для таких закладів освіти. Розподіл асигнувань за такими бюджетами з урахуванням зменшених обсягів подається Казначейству головним розпорядником субвенції за день до встановленого для їх перерахування строку.

При цьому Казначейство двічі на місяць до 10 та до 25 числа перераховує субвенцію на рахунки місцевих бюджетів, відкриті в органах Казначейства, згідно з розписом державного бюджету. Обласні та Київська міська держадміністрації подають щомісяця до 10 числа Міністерству освіти і науки звіт про використання субвенції. Міністерство освіти і науки як головний розпорядник бюджетних коштів до 20 числа кожного місяця інформує Міністерство фінансів про використання субвенції.

Медична субвенція. Механізм надання медичної субвенції з Державного бюджету України місцевим бюджетам встановлено постановою Кабінету Міністрів України від 23 січня 2015 р. № 11¹. Головним розпорядником субвенції є Міністерство охорони здоров'я України. Розпорядники субвенції за місцевими бюджетами визначаються рішеннями про такі бюджети відповідно до законодавства.

Медична субвенція спрямовується на оплату поточних видатків закладів охорони здоров'я та програм у сфері охорони здоров'я, зокрема, видатки на: 1) первинну медичну допомогу (медичні амбулаторії, фельдшерсько-акушерські і фельдшерські пункти, центри первинної медичної (медико-санітарної) допомоги та інші заклади охорони здоров'я, що надають первинну медичну допомогу); 2) програми медико-санітарної освіти (міські та районні центри здоров'я і заходи із санітарної освіти); 3) інші державні програми медичної та санітарної допомоги; 4) оплату комунальних послуг та енергоносіїв комунальними закладами охорони здоров'я, що надають первинну медичну допомогу, місцеві програми розвитку та підтримки комунальних закладів охорони здоров'я, що

¹ Деякі питання надання медичної субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам : затв. пост. Каб. Міністрів України від 23 січ. 2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/11-2015-%D0%BF#Text>

надають первинну медичну допомогу, та місцеві програми надання населенню медичних послуг з первинної медичної допомоги населенню; 5) співфінансування оплати медичних послуг, що надаються в рамках програми державних гарантій медичного обслуговування населення, для покриття вартості комунальних послуг та енергоносіїв комунальних закладів охорони здоров'я, які належать відповідним територіальним громадам або є об'єктами права спільної власності територіальних громад сіл, селищ, міст, що перебувають в управлінні районних рад; 6) місцеві програми розвитку та підтримки комунальних закладів охорони здоров'я, які належать відповідним територіальним громадам або є об'єктами права спільної власності територіальних громад сіл, селищ, міст, що перебувають в управлінні районних рад, і місцеві програми надання населенню медичних послуг понад обсяг, передбачений програмою державних гарантій медичного обслуговування населення; 7) місцеві програми громадського здоров'я.

Крім того, кошти медичної субвенції можуть спрямовуватись на фінансування видатків на: а) консультативну амбулаторно-поліклінічну та стаціонарну допомогу (лікарні республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення), центри екстреної медичної допомоги та медицини катастроф, станції екстреної (швидкої) медичної допомоги; б) спеціалізовану амбулаторно-поліклінічну та стаціонарну допомогу (спеціалізовані лікарні, поліклініки, включаючи стоматологічні, центри, диспансери, госпіталі для ветеранів війни, будинки дитини, станції переливання крові); в) санаторно-курортну допомогу (санаторії для хворих на туберкульоз, санаторії для дітей та підлітків, санаторії медичної реабілітації); г) інші державні програми медичної та санітарної допомоги (медико-соціальні експертні комісії, бюро судмедекспертизи, центри медичної статистики, територіальні медичні об'єднання, автопідприємства санітарного транспорту, бази спецмедпостачання, центри здоров'я і заходи санітарної освіти, регіональні заходи з реалізації державних програм, інші програми і заходи); г) співфінансування оплати медичних послуг, що надаються в рамках програми державних гарантій медичного обслуговування

населення, для покриття вартості комунальних послуг та енергоносіїв комунальних закладів охорони здоров'я, які є об'єктами права спільної власності територіальних громад сіл, селищ, міст, що перебувають в управлінні обласних рад; д) регіональні програми розвитку та підтримки комунальних закладів охорони здоров'я, які є об'єктами права спільної власності територіальних громад сіл, селищ, міст, що перебувають в управлінні обласних рад, і регіональні програми надання населенню медичних послуг понад обсяг, передбачений програмою державних гарантій медичного обслуговування населення; е) регіональні програми громадського здоров'я.

Таким чином, за рахунок коштів, отриманих як медична субвенція, мають фінансуватися поточні видатки закладів охорони здоров'я. Разом із цим обсяг субвенції для бюджету адміністративно-територіальної одиниці, у закладах охорони здоров'я якої допущена заборгованість із заробітної плати, строк виплати якої пройшов, спрямовується насамперед на здійснення обов'язкових виплат із заробітної плати працівникам. Видатки, пов'язані із стимулюванням, преміюванням працівників закладів охорони здоров'я зазначеної адміністративно-територіальної одиниці, а також незахищені видатки здійснюються виключно після ліквідації заборгованості із заробітної плати, строк виплати якої пройшов. До погашення такої заборгованості розпорядники бюджетних коштів не беруть бюджетні зобов'язання та не проводять платежі на видатки, пов'язані із стимулюванням, преміюванням працівників, та на інші незахищені видатки.

Не допускається спрямування бюджетних коштів, отриманих як медична субвенція, на: а) закупівлю товарів, робіт і послуг, які безпосередньо не пов'язані з цільовим спрямуванням субвенції; б) здійснення заходів, метою яких є отримання прибутку.

Медична субвенція (так само як і освітня субвенція) розподіляється між відповідними бюджетами на основі формули. Формула розподілу медичної субвенції між місцевими бюджетами розробляється Міністерством охорони здоров'я України та затверджується Кабінетом Міністрів України і містить параметри: 1) кількість населення відповідної адміністративно-територіальної одиниці;

2) коригуючі коефіцієнти, що враховують відмінності у вартості надання медичної допомоги; 3) особливості надання медичної допомоги у гірських населених пунктах.

У складі зазначеної субвенції також передбачається резерв коштів, обсяг якого не може перевищувати 1% загального обсягу субвенції. Напрями використання «резервних» коштів та їхній розподіл визначаються Кабінетом Міністрів України. Залишки коштів за медичною субвенцією на кінець бюджетного періоду зберігаються на рахунках відповідних місцевих бюджетів і можуть використовуватися у наступному бюджетному періоді з урахуванням цільового призначення субвенції та на оновлення матеріально-технічної бази закладів охорони здоров'я.

Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах надається за рахунок джерел формування державного дорожнього фонду, визначених п. 1 ч. 2 ст. 24² БК України, з урахуванням положень ч. 4 ст. 24² цього Кодексу. Детального порядку надання вказаного міжбюджетного трансферту наразі не передбачено.

Згідно з абз. 2 ч. 1 ст. 103¹ БК України, обсяги зазначеної субвенції окремо для бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, бюджетів міст Києва та Севастополя затверджуються у законі про Державний бюджет України.

Законодавчо встановлено розподілення коштів у вигляді досліджуваного міжбюджетного трансферту у населених пунктах розподіляється таким чином: а) 90 відсотків загального обсягу субвенції розподіляється між відповідними місцевими бюджетами (крім бюджету міста Києва) залежно від протяжності автомобільних доріг загального користування місцевого значення у відповідній адміністративно-територіальній одиниці станом на 1 січня року, що передує плановому. Зазначені кошти можуть спрямовуватися на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання вулиць і доріг комунальної власності в населених пунктах у розмірі не більше 20 відсотків обсягу такої субвенції, затвердженого законом про

Державний бюджет України для відповідного місцевого бюджету, а також на погашення та обслуговування місцевого боргу за місцевими запозиченнями, залученими для виконання ремонтно-будівельних робіт на автомобільних дорогах загального користування місцевого значення та комунальної власності, у розмірі не більше 30 відсотків обсягу такої субвенції, затвердженого законом про Державний бюджет України для відповідного місцевого бюджету. Обсяги та напрями використання коштів за рахунок таких місцевих запозичень затверджуються відповідною обласною державною адміністрацією з подальшим погодженням з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету; б) 10 відсотків загального обсягу субвенції надається бюджету міста Києва на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання вулиць і доріг комунальної власності у місті Києві.

Позначимо, що обов'язкового визначення потребує перелік об'єктів будівництва, реконструкції, капітального та поточного середнього ремонту автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах, а також обсяг бюджетних коштів для фінансового забезпечення таких об'єктів. Ці показники затверджуються Радою міністрів Автономної Республіки Крим, відповідною обласною державною адміністрацією, Київською та Севастопольською міськими державними адміністраціями за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері дорожнього господарства.

Субвенція на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами спрямовується на надання державної підтримки для здобуття освіти дітьми сліпими та із зниженим зором, глухими та із зниженим слухом, з тяжкими порушеннями мовлення, із затримкою психічного розвитку, з порушеннями опорно-рухового апарату, з порушенням інтелектуального розвитку, із складними порушеннями розвитку (у тому числі з розладами аутичного спектру) у закладах та установах освіти. Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми

потребами регламентовано постановою Кабінету Міністрів України від 14 лютого 2017 р. № 88¹.

За рахунок субвенції на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами здійснюються видатки на:

1) проведення (надання) додаткових психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових занять (послуг), визначених індивідуальною програмою розвитку, особам з особливими освітніми потребами, які здобувають освіту в інклюзивних класах (групах) закладів дошкільної та загальної середньої освіти, а також особам з особливими освітніми потребами, які у закладах професійної (професійно-технічної) освіти одночасно з набуттям кваліфікацій професійної (професійно-технічної) освіти здобувають загальну середню освіту;

2) придбання спеціальних засобів корекції психофізичного розвитку, що дають змогу опанувати навчальну програму, для осіб з особливими освітніми потребами, які здобувають освіту в інклюзивних класах (групах) закладів дошкільної, загальної середньої та професійної (професійно-технічної) освіти. На придбання таких засобів для осіб з особливими освітніми потребами, які зазначені в абзаці другому цього пункту, використовується не більш як 35 відсотків загального обсягу субвенції. За наявності у закладі декількох осіб з особливими освітніми потребами з однаковими порушеннями у разі потреби можлива закупівля спеціальних засобів корекції психофізичного розвитку для спільного користування. Типовий перелік спеціальних засобів корекції психофізичного розвитку для осіб з особливими освітніми потребами затверджується наказом Міністерства освіти і науки;

3) оснащення кабінетів та/або ресурсних кімнат у відповідних закладах освіти та інклюзивно-ресурсних центрах для надання психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових послуг особам з особливими освітніми потребами (придбання методичного, навчального та програмного забезпечення, предметів, матеріалів і обладнання, у тому числі довгострокового користування).

¹ Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами: затв. пост. Каб. Міністрів України від 14 лют. 2017 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/88-2017-%D0%BF>.

Обсяги зазначеної субвенції затверджуються у законі про Державний бюджет України окремо для бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, бюджетів міст Києва та Севастополя відповідно до кількості осіб з особливими освітніми потребами.

Розподіл субвенції на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами здійснюється між місцевими бюджетами у порядку, визначеному Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласними державними адміністраціями відповідно до кількості осіб з особливими освітніми потребами, та затверджується рішенням про бюджет Автономної Республіки Крим, рішенням про обласний бюджет.

У разі якщо на кінець бюджетного періоду мають місце залишки коштів за субвенцією на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами, вони зберігаються на рахунках відповідних місцевих бюджетів і використовуються в наступному бюджетному періоді з урахуванням цільового призначення субвенції.

Субвенція на виконання інвестиційних проєктів. Зазначена субвенція може надаватися з Державного бюджету України до місцевих бюджетів, а також між відповідними місцевими бюджетами.

Показово, що БК України чітко встановлює напрями використання коштів такої субвенції. Це ті проєкти, що мають на меті створення, приріст або оновлення основних фондів комунальної форми власності і передбачають: 1) впровадження енерго- та ресурсозберігаючих технологій; 2) будівництво і реконструкцію об'єктів соціально-культурної сфери; 3) розвиток дорожнього та комунального господарства; 4) здійснення екологічних та природоохоронних заходів; 5) здійснення спільних заходів, які передбачені угодами щодо регіонального розвитку, укладеними відповідно до Закону України «Про стимулювання розвитку регіонів».

Законодавчо встановлені умови, які мають бути дотримані для надання розглядуваної субвенції. До кола таких віднесено:

– відповідність інвестиційних програм (проєктів) програмним і прогнозним документам економічного і соціального розвитку держави, відповідного регіону, державним цільовим програмам;

- наявність затверджених проєктів будівництва та результатів проведення їхньої експертизи відповідно до Порядку затвердження проєктів будівництва і проведення їх експертизи, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11 травня 2011 р. № 560;
- фінансова забезпеченість інвестиційних програм (проєктів), строк впровадження яких довший ніж бюджетний період, необхідними фінансовими ресурсами місцевих бюджетів, кредитами (позиками), залученими під державні та/або місцеві гарантії, та субвенцією на їхнє виконання протягом усього строку впровадження;
- співфінансування інвестиційних програм (проєктів) з місцевих бюджетів у таких розмірах (залежно від того, з бюджету якого рівня здійснюватиметься таке співфінансування): а) не менш як 3% від обсягу такої субвенції – для бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів і бюджетів місцевого самоврядування, крім бюджету м. Києва; в) не менш як 5% від обсягу такої субвенції – для бюджету м. Києва.

Окрім умов та принципів надання субвенції на виконання інвестиційних проєктів, встановлено основні засади, що мають бути дотримані. Зокрема, ідеться про: 1) економічну ефективність досягнення цілей інвестиційного проєкту із залученням мінімального обсягу бюджетних коштів на виконання інвестиційних проєктів; 2) направленість субвенції виключно на створення, приріст чи оновлення основних фондів комунальної форми власності (насамперед на завершення будівництва та реконструкції об'єктів із ступенем будівельної готовності понад 70%); 3) фінансову забезпеченість інвестиційних проєктів, строк впровадження яких довший, ніж бюджетний період, необхідними фінансовими ресурсами місцевих бюджетів, кредитами (позиками), залученими під державні та/або місцеві гарантії, та коштами субвенції на їхнє виконання впродовж усього строку впровадження; рівень забезпеченості об'єктами виробничої, комунікаційної та соціальної інфраструктури, що підвищує інвестиційну привабливість території; 4) участь бюджету – отримувача субвенції; 5) обґрунтування спроможності подальшого утримання за рахунок коштів місцевих бюджетів об'єктів комунальної власності.

Розподіл субвенції на виконання інвестиційних проєктів здійснюється в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, з урахуванням завдань і заходів державної стратегії регіонального розвитку, регіональних стратегій розвитку на підставі формалізованих параметрів, що базуються на фактичних та прогнозних показниках економічного та соціального розвитку відповідної території (основними з яких є показники обсягу промислового виробництва, обсягу валової продукції сільського господарства, обсягу інвестицій в основний капітал, рівня щільності населення, рівня безробіття населення, доходів населення у розрахунках на одну особу, середньомісячної заробітної плати працівників).

Також між місцевими бюджетами можуть надаватися такі субвенції: 1) на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування; 2) інші субвенції. До групи «інших» можуть належати будь-які субвенції, за рахунок яких фінансуватимуться відповідні видатки місцевих бюджетів, які є пріоритетними на відповідний бюджетний період. Умови надання вищезазначених субвенцій між відповідними місцевими бюджетами визначаються договором сторін, якщо інше не встановлено Бюджетним кодексом України.

При закріпленні такого трансферту, як дотація, акцентується увага на тому, що кошти надаються для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. Так, відповідно до ст. 98 БК України горизонтальне вирівнювання податкоспроможності обласних бюджетів здійснюється окремо за надходженнями податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб. При цьому враховуються такі параметри: а) кількість населення; б) надходження податку на прибуток підприємств за останній звітний бюджетний період; в) надходження податку на доходи фізичних осіб за останній звітний бюджетний період; г) індекси податкоспроможності відповідного обласного бюджету (коефіцієнт, який визначає рівень податкоспроможності такого бюджету порівняно з аналогічним середнім показником по всіх обласних бюджетах України у розрахунку на одну людину). Залежно від отриманого значення такого індексу вирівнювання може здійснюватися у певному обсязі або не здійснюватися взагалі.

Серед додаткових дотацій виокремлено дотацію на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів унаслідок наданих державою податкових пільг та додаткова дотація на здійснення переданих із державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я, а також інші додаткові дотації. Додаткова дотація на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів унаслідок наданих державою податкових пільг має надаватися з Державного бюджету України до місцевих бюджетів, що призводить до зменшення доходів місцевих бюджетів (ст. 103 БК України). Проте детальний механізм його надання наразі не визначено.

Надання додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я передбачено ст. 103⁶ БК України. Так, вказана дотація спрямовується на: 1) видатки закладів освіти, зокрема, на оплату праці з нарахуваннями педагогічних працівників; 2) видатки закладів охорони здоров'я, зокрема, на оплату комунальних послуг та енергоносіїв та ін. Обсяги такої додаткової дотації затверджуються у законі про Державний бюджет України.

Інші додаткові дотації встановлюються законом про Державний бюджет України на відповідний рік.

Отже, система міжбюджетних трансфертів реалізується в бюджетній системі України в такий спосіб. Із Державного бюджету України до відповідних місцевих бюджетів передається частина доходів у вигляді базових дотацій і субвенцій. Крім того, застосовується також зворотне передавання коштів, а саме до Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим та відповідних місцевих бюджетів із бюджетів нижчого рівня. Якщо необхідно здійснити горизонтальне вирівнювання податкоспроможності бюджетів, держава вилучає із відповідних бюджетів кошти у вигляді реверсної дотації.

§ 3. Порядок надання міжбюджетних трансфертів

Міжбюджетні трансферти у вигляді дотації надаються з урахуванням індексу податкоспроможності відповідного бюджету. Згідно

із ч. 2 ст. 98 БК України індекс податкоспроможності відповідного обласного бюджету є коефіцієнтом, що визначає рівень податко-спроможності такого бюджету порівняно з аналогічним середнім показником по всіх обласних бюджетах України у розрахунку на одну людину¹. Розміри міжбюджетних трансфертів, зокрема деяких субвенцій, визначаються за допомогою фінансових нормативів бюджетної забезпеченості та затверджуються Верховною Радою України в законі про Державний бюджет на відповідний рік. Фінансовий норматив бюджетної забезпеченості – це гарантований державою в межах наявних бюджетних коштів рівень фінансового забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями, виконавчими органами місцевого самоврядування, що використовується для визначення обсягу міжбюджетних трансфертів (п. 50 ч. 1 ст. 2 БК України).

Сьогодні фінансовий норматив бюджетної забезпеченості застосовується для розподілу саме освітньої субвенції, і визначається Кабінетом Міністрів України з урахуванням параметрів, встановлених ст. 103² БК України².

Суб'єктами, які беруть участь у процесі руху міжбюджетних трансфертів, є: 1) Казначейство України; 2) головні розпорядники бюджетних коштів; 3) розпорядники бюджетних коштів; 4) Кабінет Міністрів України; 5) Комітет Верховної Ради України з питань бюджету. Міністерство фінансів України, а також обласні та Київська міська держадміністрації задіяні в процесі звітування про використання бюджетних коштів, наданих у вигляді субвенцій з Державного бюджету України до місцевих бюджетів.

Відповідно до ч. 1 ст. 108 БК України міжбюджетні трансферти з державного бюджету місцевим бюджетам перераховуються з рахунків державного бюджету органами Казначейства України бюджету Автономної Республіки Крим, обласним бюджетам,

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² Формула розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами : затв. пост. Каб. Міністрів України від 17 берез. 2021 р. № 209. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/209-2021-%D0%BF#Text>

бюджетам міст Києва і Севастополя, іншим бюджетам місцевого самоврядування, для яких у державному бюджеті визначаються міжбюджетні трансферти. Порядок перерахування міжбюджетних трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам, реверсної дотації, а також порядок перерахування міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами визначається Кабінетом Міністрів України, зокрема у постанові від 15 грудня 2010 р. № 1132¹. Цей процес має бути організовано зважаючи на необхідність забезпечувати своєчасність, рівномірність, гарантованість та повноту перерахування трансфертів.

Зокрема, реверсна дотація до державного бюджету з місцевих бюджетів перераховується територіальними органами Казначейства в областях та м. Києві щодаки рівними частинами в останній день декади (за III декаду грудня – до 25 числа) відповідно до розпису державного бюджету за рахунок фактичних надходжень доходів загального фонду місцевого бюджету, а освітня і медична субвенція – двічі на місяць до 10 та 25 числа.

БК України передбачено можливість розподілу і перерозподілу відповідних міжбюджетних трансфертів. Так, Кабінет Міністрів України за погодженням з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету може здійснювати розподіл та перерозподіл обсягів субвенцій та додаткових дотацій з державного бюджету місцевим бюджетам між місцевими бюджетами. Це має відбуватися у межах загального обсягу відповідних субвенцій та додаткових дотацій. При цьому обсяги субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на проведення виборів депутатів Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад та сільських, селищних, міських голів розподіляються у порядку, визначеному відповідним законом про місцеві вибори. Особливості розподілу обсягів освітньої субвенції щодо резерву коштів та перерозподілу обсягів такої субвенції між місцевими бюджетами можуть визначатися законом про Державний бюджет України.

¹ Порядок перерахування міжбюджетних трансфертів : затв. пост. Каб. Міністрів України від 15 груд. 2010 р. № 1132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1132-2010-%D0%BF#Text>

Схоже повноваження щодо розподілу (перерозподілу) обсягів міжбюджетних трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам мають місцеві державні адміністрації (за умови делегування їй відповідною місцевою радою таких повноважень). Такий розподіл може здійснюватися у період між сесіями місцевої ради і має супроводжуватись внесенням змін до рішення про місцевий бюджет (ч. 7 ст. 108 БК України).

Обсяг субвенцій з державного бюджету, не використаний на кінець бюджетного періоду, перераховується в останній робочий день такого періоду органами Казначейства до державного бюджету, якщо інше не передбачено БК України та/або законом про Державний бюджет України.

Закладена у Бюджетному кодексі концепція міжбюджетних відносин відображає політику децентралізації, перерозподілу повноважень держави на місцевий рівень, що, у свою чергу, передбачає зміцнення місцевих органів (їхніх бюджетів).

Контрольні питання

1. Міжбюджетні відносини: поняття та принципи.
2. Як розподіляються доходи та видатки бюджетів?
3. Визначення та сутність трансфертів.
4. Вкажіть види міжбюджетних трансфертів.
5. Назвіть види дотацій. В чому їх різниця?
6. Субвенція як різновид міжбюджетних трансфертів: загальна характеристика.
7. Який передбачено порядок надання міжбюджетних трансфертів?

Тема 7. Бюджетний процес

§ 1. Принципи і стадії бюджетного процесу

За допомогою правових норм держава ретельно регламентує відносини, що виникають з моменту формування всіх видів публічних

фондів до моменту звітування про їхнє виконання, встановлює порядок та послідовність дій учасників таких правовідносин. Найбільш ґрунтовно регламентовано таку діяльність стосовно бюджетів (як державного, так і місцевих). Саме процесуальні норми бюджетного права закріплюють порядок одержання державою доходів, їхнього розподілу між різними бюджетами та використання для забезпечення здійснення завдань та функцій державою і територіальними громадами.

Традиційно бюджетний процес визначається як сукупність дій уповноважених органів держави та місцевого самоврядування щодо складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів, а також складання, розгляду і затвердження звіту про їхнє виконання, здійснювана на підставі норм бюджетного права. З огляду на це, у широкому розумінні бюджетний процес являє собою засновану на владних повноваженнях діяльність відповідних органів, підпорядковану чітким процедурам щодо бюджету. У статті 2 БК України дається таке визначення бюджетного процесу – це регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їхнє виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Така діяльність має циклічний та періодичний характер. Бюджетний цикл, на відміну від бюджетного періоду, який дорівнює календарному року, містить проміжок часу від початку формування бюджету на рік, що планується, до затвердження звіту про його виконання. Отже, бюджетний цикл включає: 1) період формування бюджету; 2) виконання бюджету; 3) період звітності.

Сьогодні в Україні бюджетний цикл дорівнює майже двом з половиною рокам.

Бюджетний процес складається з відповідних стадій, що визначаються змістом і характером діяльності державних органів, внаслідок чого така діяльність набуває нових якостей.

У статті 19 БК України закріплюються п'ять стадій бюджетного процесу, а саме:

1) складання та розгляд Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету) і прийняття рішення щодо них;

- 2) складання проєктів бюджетів;
- 3) розгляд проєкту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- 4) виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- 5) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього.

Отже, зміст бюджетного процесу не обмежується виконанням акта про бюджет, а є набагато ширшим.

Виокремлення таких стадій визначається логікою, оскільки вони охоплюють усю діяльність державних органів, починаючи від усвідомлення необхідності здійснення видатків на відповідні потреби, їх прогнозування, винаходження дохідних джерел для їхнього покриття тощо. Незважаючи на те, що кожна із стадій є відносно самостійною, послідовно змінюючи одна одну, такі стадії є взаємопов'язаними і взаємообумовленими. Розмежування стадій бюджетного процесу сприяє ефективності правового регулювання бюджетних відносин.

Такі стадії проходять усі бюджети, що становлять бюджетну систему України: Державний бюджет України та місцеві бюджети. Виходячи з того, що джерелом утворення всіх бюджетів є національний дохід країни, який має динамічний характер і залежить від розвитку економіки та обчислюється, як правило, щорічно, представницькі та виконавчі органи, що беруть участь у складанні, затвердженні та виконанні бюджетів, щоразу наново, періодично та систематично проводять перегляд розмірів доходів і видатків бюджетів. Динамічність обумовлюється постійною зміною економічних показників, необхідністю здійснення видатків для досягнення нових цілей і реалізації нових бюджетних програм. Усі стадії бюджетного процесу ретельно регламентовані процесуальними нормами бюджетного права, що забезпечує чітке планування та додержання бюджетної дисципліни. Названі стадії слідує чітко послідовно, одна за одною та їхній порядок не може бути змінений у жодному разі. Окрім того, кожна зі стадій бюджетного процесу, у свою чергу, теж складається з декількох етапів, які є також обов'язковими.

На кожній стадії бюджетного процесу вирішуються питання, які не можуть бути розглянуті в інший час. Наприклад, питання надання міжбюджетних трансфертів, закріплення процентних відрахувань від загальнодержавних податків та зборів вирішуються на стадії складання бюджету, а остаточно затверджуються на стадії прийняття закону про Державний бюджет. Відкриття та реалізація бюджетних асигнувань здійснюються на стадії виконання бюджету і тільки після його затвердження тощо.

Бюджетний процес ґрунтується на відповідних правових засадах, принципах, які є гарантією чіткого та неупередженого планування, ефективного використання коштів, дотримання бюджетної дисципліни та здійснення постійного контролю за виконанням бюджетів та відбивають важливі риси бюджету. Такими засадами є як принципи, що властиві бюджетній системі України взагалі, так і притаманні тільки бюджетному процесу. До першої групи належать принципи, закріплені ст. 7 БК України, а саме принципи: єдності бюджетної системи України, збалансованості, самостійності, повноти, публічності та прозорості тощо.

Друга група містить принципи, властиві тільки бюджетному процесу:

- принцип щорічності бюджету. Йдеться про обов'язкове прийняття бюджету кожного року до початку планового року. Дотримання такого принципу дозволяє виявити і відреагувати на тенденції економічного розвитку країни, дослідити зміни темпу росту інфляції, виробництва тощо. Дуже важливим є прийняття державного бюджету до настання планового року, оскільки це передбачає і забезпечує своєчасну концентрацію фінансових ресурсів у бюджеті та фінансування в повному обсязі потреб держави й територіальних громад, чим забезпечити соціально-економічне зростання в країні;

- принцип циклічності. Він означає послідовні зміну однієї стадії бюджетного процесу іншою. Такий рух є об'єктивним і закономірним явищем, а бюджетний процес набуває таких ознак, як цілеспрямованість, систематичність і безперервність;

- принцип розподілу бюджетних повноважень між органами представницької та виконавчої влади і послідовної реалізації

останніми їхніх бюджетних повноважень. Так, бюджетним законодавством встановлено такий розподіл повноважень по стадіях бюджетного процесу: формування та виконання бюджету віднесено до компетенції виконавчих органів, а розгляд, затвердження та здійснення контролю за виконанням бюджету – до компетенції представницьких органів;

– принцип спеціалізації бюджетних показників. Він реалізується через бюджетну класифікацію, яка, згідно зі ст. 8 БКУ України, закріплюючи вичерпний перелік доходів і видатків бюджетів, полягає в конкретизації доходів за джерелами, а видатків – за цільовими напрямками. При цьому всі показники мають бути реальними, об'єктивними, обґрунтованими, достовірними;

– принцип плановості і прогнозованості. Наразі в бюджетному процесі передбачено складання прогнозу як державного, так і місцевих бюджетів на наступні за плановим два бюджетні періоди. Це дозволяє виявити і оцінити ефективність використання коштів бюджету; підвищити результативність та ефективність бюджетних видатків; підтримувати структурні реформи в реальному секторі економіки і соціальній сфері та залучити інвестиції в економіку; підтримувати економічне зростання, зміцнення фінансово-економічної самостійності; концентрувати ресурси бюджету на виконанні пріоритетних програм та заходів, що забезпечуватимуть життєдіяльність держави в цілому і кожної територіальної громади; посилити бюджетну дисципліну та контроль за витратами бюджету; забезпечити фінансування інвестиційних проєктів (програм), що мають термін реалізації більше одного року;

– програмно-цільовий принцип. Його реалізація дозволяє простежити зв'язок видатків бюджетів з одержанням чітких результатів, оскільки метою запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі є встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їхнього використання. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі становить систему планування бюджетних коштів у середньостроковій перспективі, спрямовану на розроблення бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат.

Окрім того, необхідно наголосити на таких принципах: гласності, що передбачає широке обговорення проєкту бюджету, доведення його до відома населення, публікацію затвердженого бюджету; наочності – відображення показників бюджетів у взаємозв'язку з економічними показниками розвитку України; достовірності, що передбачає використання під час формування бюджету його реальних показників тощо; послідовності вступу до бюджетної діяльності державних органів.

Усі стадії бюджетного процесу перебувають під контролем Рахункової палати, яка діє від імені Верховної Ради України та місцевих органів влади, що зміцнює фінансову дисципліну учасників бюджетної діяльності.

§ 2. Учасники бюджетного процесу та їх повноваження

На всіх стадіях бюджетного процесу задіяні його учасники, якими є згідно зі ст. 19 БК України органи, установи та посадові особи, які наділені бюджетними повноваженнями. Бюджетними повноваженнями визнаються права і обов'язки учасників бюджетних правовідносин з управління бюджетними коштами.

Учасниками бюджетного процесу є органи та посадові особи представницької та виконавчої влади, а саме: Верховна Рада, Президент, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів, Національний банк України, місцеві ради тощо; розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, органи державного фінансового контролю. Всі ці суб'єкти наділені відповідними бюджетними повноваженнями, що реалізуються на відповідних стадіях бюджетного процесу. Зосередимо увагу на деяких із них.

Представницькі органи влади усіх рівнів, як-от: Верховна Рада України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, місцеві ради, мають право розгляду та затвердження бюджетів та звітів про їхнє виконання, здійснювати контроль за виконанням бюджетів. Зокрема, Верховна Рада України наділена такими бюджетними повноваженнями: визначення бюджетної політики держави;

прийняття Бюджетної декларації; визначення бюджетних повноважень усіх учасників бюджетного процесу, складу і обсягів доходів та видатків Державного бюджету України; затвердження показників соціально-економічного розвитку країни, необхідних для формування бюджетів усіх рівнів; розгляд та прийняття закону про Державний бюджет на відповідний період та внесення змін до нього; розгляд та прийняття рішення щодо звіту про виконання Державного бюджету України тощо.

Комітет Верховної Ради України з питань бюджету наділений, зокрема, такими бюджетними повноваженнями: відстеження, опрацювання та узагальнення пропозицій та висновків комітетів Верховної Ради України, народних депутатів України до проєкту закону про Державний бюджет та законопроєктів, які впливають на доходну та видаткову частини бюджетів; підготовка висновків та необхідних матеріалів і представлення на засіданні Верховної Ради України у першому, другому та третьому читаннях проєкту закону України про Державний бюджет України на відповідний бюджетний період; заслуховування інформації міністрів, керівників державних комітетів, інших органів центральної виконавчої влади, органів місцевого самоврядування і об'єднань громадян, а також головних розпорядників і розпорядників бюджетних коштів щодо виконання бюджетних повноважень на всіх стадіях бюджетного процесу; відстеження виконання, оцінка та підготовка висновків про виконання закону про Державний бюджет України протягом року.

Значна роль у бюджетному процесі належить органам виконавчої влади. Саме вони забезпечують усю підготовчу роботу щодо складання проєктів бюджетів, готують необхідні документи та матеріали, які разом із проєктами подаються до представницьких органів. Крім того, ці органи забезпечують виконання бюджетів, здійснюють контроль за виконанням бюджетів, надають звіт про їхнє виконання.

До бюджетних повноважень Кабінету Міністрів України належать: схвалення та подання Верховній Раді України Бюджетної декларації; розробка та подання Верховній Раді України проєкту про Державний бюджет України на наступний бюджетний період; забезпечення виконання закону про Державний бюджет України;

підготовка та подання Верховній Раді України звітів про виконання Державного бюджету України; розрахунок показників зведеного бюджету України та підготовка звіту про його виконання; прийняття рішень щодо використання коштів резервного фонду Державного бюджету України, тощо.

Міністерство фінансів України посідає центральне місце в бюджетному процесі, бо здійснює багато функцій, пов'язаних із бюджетною діяльністю, наприклад, готує Бюджетну декларацію і проєкт Державного бюджету, забезпечує методичне керівництво інших органів щодо їх участі у складанні проєкту бюджету, координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету. Міністерство фінансів України наділене такими бюджетними повноваженнями: підготовка та узагальнення передбачених Бюджетним кодексом документів та матеріалів, необхідних для формування Бюджетної декларації; аналіз бюджетних запитів; розробка проєктів нормативів бюджетної забезпеченості; складання проєкту закону про Державний бюджет України; організація виконання Державного бюджету України на всіх стадіях бюджетного процесу; розробка і затвердження Річного розпису Державного бюджету України; тощо.

Особливо необхідно зазначити, що Міністерству фінансів України фактично надане право встановлення тимчасового обмеження асигнувань загального фонду Державного бюджету України (секвестру видатків) (ст. 54 БК України). Міністерство фінансів України (місцевий фінансовий орган) за обґрунтованим поданням головного розпорядника бюджетних коштів здійснює перерозподіл бюджетних асигнувань, затверджених у розписі бюджету та кошторисі, в розрізі економічної класифікації видатків бюджету, а також у розрізі класифікації кредитування бюджету – щодо надання кредитів з бюджету.

Особлива роль у бюджетному процесі відведена Національному банку України, який наділений такими бюджетними повноваженнями: визначення прогнозних монетарних показників на наступний рік; розробка законопроєктів, пов'язаних із формуванням доходної та видаткової частин бюджетів, подання Президенту України, Верховній Раді України та Кабінету Міністрів України

інформації, необхідної для складання Бюджетної декларації, про орієнтовний прогноз частини прибутку до розподілу, яка підлягатиме перерахуванню до державного бюджету, тощо.

Також слід визначити роль Президента України у бюджетному процесі, який розробляє та подає до Верховної Ради України щорічне послання про внутрішнє і зовнішнє становище України, в якому визначає пріоритети бюджетної політики на відповідний рік. На його підставі Міністерство фінансів України спільно з іншими центральними органами виконавчої влади розробляє проєкт Бюджетної декларації (ч. 1 ст. 33 БК України). Звернення Президента України із таким посланням передбачено ст. 106 Конституції України. Таким чином, реалізація конституційного припису щодо такого звернення взаємопов'язана із участю Президента у бюджетному процесі. Окрім того, Президент України має право на повернення до Верховної Ради України для повторного розгляду закону про Державний бюджет України із вмотивованими і сформульованими пропозиціями (ч. 3 ст. 39 БК), а також за рішеннями Президента України може запроваджуватися особливий порядок діяльності учасників бюджетного процесу на відповідній території України (п. 24 розділу VI БК України).

БК України називає й коло інших суб'єктів бюджетного процесу, зокрема, розпорядників бюджетних коштів, які за обсягом наданих прав поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, бюджетні установи та одержувачі бюджетних коштів.

Під головним розпорядником бюджетних коштів БК України розуміє бюджетні установи в особі їх керівників, які отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень. Отже, розпорядники бюджетних коштів – це бюджетні установи в особі їхніх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету. Розпорядник коштів бюджету нижчого рівня у своїй діяльності підпорядковується відповідному головному розпоряднику. Ці суб'єкти фактично виконують відповідну частину бюджету та забезпечують ефективне і цільове використання виділених у їх розпорядження бюджетних коштів.

Згідно зі ст. 22 БК України головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути виключно:

1) за бюджетними призначеннями, передбаченими законом про Державний бюджет України, – установи, уповноважені забезпечувати діяльність Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України в особі їхніх керівників; міністерства, Національне антикорупційне бюро України, Служба безпеки України, Конституційний Суд України, Верховний Суд, вищі спеціалізовані суди, Вища рада правосуддя та інші органи, безпосередньо визначені Конституцією України, в особі їх керівників, а також Державна судова адміністрація України, Національна академія наук України, Національна академія аграрних наук України, Національна академія медичних наук України, Національна академія педагогічних наук України, Національна академія правових наук України, Національна академія мистецтв України, інші установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їх керівників;

2) за бюджетними призначеннями, визначеними рішенням про бюджет Автономної Республіки Крим, – уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим та Ради міністрів Автономної Республіки Крим, а також міністерства та інші органи влади Автономної Республіки Крим в особі їхніх керівників;

3) за бюджетними призначеннями, визначеними іншими рішеннями про місцеві бюджети, – місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад (секретаріат Київської міської ради), структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників.

Головні розпорядники бюджетних коштів наділені широкими повноваженнями, зокрема: 1) розробляють план діяльності на середньостроковий період (включаючи заходи щодо реалізації інвестиційних проектів) з урахуванням Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету), закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), прогнозних та програмних документів економічного і соціального розвитку; 2) організовують та забезпечують

складання бюджетної пропозиції з урахуванням Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету), схваленої (схваленого) у попередньому бюджетному періоді, і подають її Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу); 3) організують та забезпечують на підставі Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету) та плану діяльності на середньостроковий період складання бюджетного запиту і подають його Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу); 4) отримують бюджетні призначення шляхом їх затвердження у законі про Державний бюджет України (рішенні про місцевий бюджет); 5) приймають рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачами бюджетних коштів, розподіляють та доводять до них у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань; 6) затверджують кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів); 7) розробляють проекти порядків використання коштів державного бюджету за бюджетними програмами, 8) розробляють та затверджують паспорти бюджетних програм і складають звіти про їх виконання, здійснюють аналіз показників виконання бюджетних програм. Крім того, вони контролюють своєчасне повернення в повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету, а також кредитів (позик), отриманих державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста), та коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії. Також головні розпорядники бюджетних коштів забезпечують організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством, та доступність інформації про бюджет відповідно до законодавства. Важливим є наділення головних розпорядників бюджетних коштів правом здійснювати внутрішній контроль за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів, і витрачанням ними бюджетних коштів.

Як було зазначено вище, головні розпорядники отримують відповідні повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень.

Бюджетне призначення – це повноваження, надане головному розпоряднику коштів бюджету Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет, постановою Верховної Ради Автономної Республіки Крим, рішенням місцевої ради про місцевий бюджет, що має кількісні, цільові та часові обмеження (п. 8 ч. 1 ст. 2 БК України). Воно дозволяє надавати бюджетні асигнування для здійснення платежів на конкретні заходи за рахунок коштів відповідного бюджету, надає право розпоряднику коштів брати зобов'язання щодо виконання робіт чи надання послуг. Бюджетне призначення дає можливість суб'єктам виконувати бюджетні зобов'язання. Бюджетне зобов'язання – це будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього періоду або в майбутньому (п. 7 ч. 1 ст. 2 БК України).

Розпорядники надають бюджетні кошти бюджетним установам та одержувачам бюджетних коштів. Бюджетна установа – орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевих бюджетів та є неприбутковою (п. 12 ч. 1 ст. 2 БК України). Важливим є те, що бюджетні установи можуть використовувати бюджетні кошти виключно в порядку, що затверджений кошторисом доходів та видатків. До повноважень цих суб'єктів належить перш за все готування бюджетних запитів. Бюджетний запит – це документ, підготовлений розпорядником бюджетних коштів, який містить пропозиції з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступний бюджетний період (п. 9 ч. 1 ст. 2 БК України). Фактично в цьому документі вказується необхідна для належного функціонування суб'єкта сума грошових коштів.

Ще одним учасником бюджетного процесу є одержувач бюджетних коштів. Водночас правовий статус цього суб'єкта істотно

відрізняється від статусу інших учасників бюджетного процесу. Це пов'язано із тим, що одержувач не здійснює управління бюджетними коштами, а лише використовує їх відповідно до бюджетної програми і плану. Одержувач бюджетних коштів – це суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, що не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їхнє виконання кошти бюджету (п. 38 ч. 1 ст. 2 БК України). Критерії визначення суб'єкта одержувачем бюджетних коштів встановлено у п. 9 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, що затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228¹. Ним може бути як юридична особа, так і фізична особа – підприємець. Водночас обов'язковою умовою набуття такими особами статусу одержувача є невіднесення її до кола бюджетних установ. Одержувачі бюджетних коштів можуть отримувати зазначені бюджетні ресурси лише через розпорядника бюджетних коштів. Їхні права та обов'язки такі: своєчасно та в повному обсязі отримувати кошти, витратити їх відповідно до бюджетної програми, бюджетного розпису та кошторису тощо.

Одержувачі бюджетних коштів повинні відповідати таким критеріям для здійснення заходів бюджетних програм: 1) досвід роботи за відповідним профілем не менше двох років та наявність відповідної кваліфікації з урахуванням напряму чи заходу бюджетної програми; 2) виробничий потенціал і показники виробничої діяльності, науково-технічної бази (у разі потреби); 3) наявність бездефіцитного фінансового плану на поточний рік, фінансово-економічного розрахунку (обґрунтування) здійснення заходів бюджетної програми; 4) незбиткова діяльність одержувача за останні два роки, відсутність простроченої заборгованості за наданими банками кредитами; 5) співвідношення вартості робіт, послуг та їх якості; 6) застосування договірних умов.

¹ Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : затв. пост. Каб. Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text>

Одержувачем не може бути суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яку визнано в установленому порядку банкрутом та стосовно якої порушено справу про банкрутство чи яка перебуває в стадії ліквідації, крім вугледобувних підприємств, щодо яких уведено процедуру розпорядження майном.

Зважаючи на новітні тенденції у бюджетному процесі, продиктовані запровадженням бюджету участі на місцевому рівні, до кола учасників бюджетного процесу належать і члени територіальної громади. Так, бюджет участі вважається важливим інструментом прямої, електронної демократії, який розвиває культуру самоврядування, участі населення в розвитку територіальної громади, її пріоритетів розвитку, і загалом ефективності при розробці, затвердженні й виконанні місцевих бюджетів. Іншими словами, бюджет участі передбачає залучення членів територіальної громади до процесу управління відповідною адміністративно-територіальною одиницею (чи їхнім об'єднанням) шляхом дискусії щодо реалізації певних бюджетних програм, їхньої пріоритетності. Як правило, у підсумку через реалізацію бюджету участі мешканці шляхом голосування, результати якого мають пряму дію, вирішують, яка частина коштів місцевого бюджету буде спрямована на фінансування певних програм. Це забезпечує реалізацію таких принципів бюджетної системи: повноти, обґрунтованості, ефективності та результативності, справедливості і неупередженості, публічності та прозорості.

Сьогодні бюджет участі запроваджується в багатьох регіонах нашої держави. Наприклад, рішенням Київської міської ради від 22 грудня 2016 р. № 787/1791 затверджено Положення про громадський бюджет міста Києва, рішенням Чернігівської міської ради від 21 квітня 2017 р. затверджено Положення про громадський бюджет (бюджет участі) у місті Чернігові тощо. Водночас на шляху реалізації таких демократичних процедур є багато перепон. З огляду на те, що бюджет участі розглядається як один із найдієвіших засобів підвищення ефективності взаємодії територіальної громади і місцевих органів у бюджетному процесі, правова регламентація процедури його реалізації потребує визначення у Бюджетному кодексі. На жаль,

ще й дотепер цього не зроблено. Необхідні доповнення до названого кодифікованого акта не внесено.

§ 3. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі

Особливістю бюджетного процесу є застосування програмно-цільового методу (ст. 20 БК України). Його сутність полягає в тому, що всі дії учасників бюджетного процесу спрямовано на отримання відповідних результатів при використанні коштів бюджету. При цьому обов'язково акцентується увага на тому, наскільки ефективно бюджетні кошти витрачаються. Іншими словами, першочергово враховується такий фактор, як результативність. Це дозволяє найбільш повно врахувати потреби громадян і суспільства в цілому і зосередити увагу на їх задоволенні, а також відстежити зв'язок між тими коштами, що надходять до бюджетів як податки і інші платежі, і досягненням конкретного результату за умови витрачання цих коштів. Учасники бюджетного процесу здійснюють не просто управління бюджетними коштами, що передбачає управління бюджетними витратами, а суб'єкти орієнтуються на досягнення результату. Зрештою характер бюджетної діяльності змінюється: вона орієнтована не просто на контроль за використанням бюджетних коштів, а на контроль за забезпеченням ефективного використання коштів, за тим, що конкретно отримує суспільство і кожен його член від реалізації певної бюджетної програми. Такий метод застосовують як на рівні державного бюджету, так і на рівні місцевих бюджетів.

Упровадження такого методу передбачає здійснення середньострокового планування. Так, відповідно до ст. 21 БК України головні розпорядники коштів державного бюджету складають плани своєї діяльності на середньостроковий період (плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди) відповідно до прогнозних та програмних документів економічного та соціального розвитку, державних цільових програм з визначенням очікуваних результатів діяльності. Такі плани діяльності щорічно приводяться у відповідність до показників закону про державний бюджет на плановий бюджетний період

та показників Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету), прогнозних та програмних документів економічного і соціального розвитку. Очевидно, що такий підхід забезпечує узгодження показників стратегічних планів діяльності із наявними бюджетними коштами і дає можливість перейти від середньострокового планування до довгострокового.

Елементами програмно-цільового методу в бюджетному процесі є бюджетні програми, відповідальні виконавці бюджетних програм, паспорти бюджетних програм, результативні показники бюджетних програм (ч. 2 ст. 20 БК України).

Бюджетна програма – це сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій. Вони визначаються головними розпорядниками бюджетних коштів з урахуванням таких чинників. Їхній зміст обумовлено: 1) індикативними прогнозними показниками обсягів видатків і надання кредитів з бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди, що доводяться Міністерством фінансів України, а також 2) прогнозними та програмними документами економічного та соціального розвитку, державними цільовими програмами з визначенням очікуваних результатів діяльності; 3) показниками державного бюджету на плановий бюджетний період та прогнозом Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди; 4) планами і цілями діяльності розпорядника.

З метою досягнення поставлених цілей головні розпорядники коштів державного бюджету формують бюджетні програми (з урахуванням строку їхньої реалізації) на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди.

За бюджетною програмою головним розпорядником визначається відповідальний виконавець. Таке призначення погоджується Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом). Відповідальним виконавцем бюджетних програм може бути головний розпорядник бюджетних коштів за бюджетними програмами, виконання яких забезпечується його апаратом, та/або розпорядник

бюджетних коштів нижчого рівня, який виконує бюджетні програми в системі головного розпорядника.

Відповідальний виконавець бюджетних програм у процесі їх виконання забезпечує цільове та ефективне використання бюджетних коштів протягом усього строку реалізації відповідних бюджетних програм у межах визначених бюджетних призначень.

Паспорт бюджетної програми – документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет). Правила складання таких паспортів та звітів про їхнє виконання затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2002 р. № 1098¹.

Мета бюджетної програми відображає цілі, яких необхідно досягти при її виконанні в середньостроковому періоді, відповідає пріоритетам державної політики у відповідній сфері, визначеним нормативно-правовими актами, та спрямована на досягнення стратегічних цілей головного розпорядника бюджетних коштів. Мета має бути чіткою, реальною та досяжною.

Завдання бюджетної програми відображають основні етапи і шляхи виконання бюджетної програми протягом бюджетного періоду та спрямовані на досягнення її мети. Завдання мають бути чітко сформульованими, конкретними та їхнє виконання може бути перевірено за допомогою результативних показників бюджетної програми.

Напрями використання бюджетних коштів – дії (заходи), що спрямовуються на досягнення мети та забезпечують виконання завдань у межах коштів, передбачених на виконання бюджетної програми.

Бюджетні паспорти мають бути розроблені головними розпорядниками і подані на затвердження до Міністерства фінансів України

¹ Правила складання бюджетних паспортів та звітів про їх виконання : затв. наказом М-ва фінансів України 29 груд. 2002 р. № 1098. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03>

протягом 30 днів після набрання чинності законом про Державний бюджет України.

Наступним елементом програмно-цільового методу в бюджетному процесі є результативні показники бюджетної програми. Їх використовують для оцінки ефективності бюджетної програми і поділяють на кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми. Такі показники мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Перелік результативних показників щодо кожної бюджетної програми розробляється головними розпорядниками бюджетних коштів згідно із Загальними вимогами до визначення результативних показників бюджетних програм, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 10 грудня 2010 р. № 1536¹.

Встановленими критеріями, яким мають відповідати результативні показники бюджетних програм, визнано:

- реалістичність (результативні показники визначаються з урахуванням показників поточного стану та наявних потреб економіки та суспільства, показників, визначених прогностичними документами щодо економічного та соціального розвитку, з одного боку, та можливостями ресурсної частини державного бюджету – з другого);
- актуальність (результативні показники узгоджуються із програмними та стратегічними документами, стратегічними цілями головних розпорядників, показниками результату їх діяльності в середньостроковому періоді, характеризують найважливіші аспекти очікуваного результату);
- суспільну значимість (результативні показники висвітлюють ефект, який отримують економіка та суспільство завдяки діяльності головного розпорядника, дають можливість оцінити вплив на економічний та соціальний розвиток, ефективність надання державних послуг).

¹ Про результативні показники бюджетної програми : наказ Мін - ва фінансів України від 10 груд. 2010 р. № 1536. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10/paran15#n15>

Результативні показники поділяються на чотири групи: 1) показники затрат; 2) показники продукту; 3) показники ефективності та 4) показники якості.

Показники затрат визначають обсяги та структуру ресурсів, які забезпечують виконання бюджетної програми, характеризують структуру витрат бюджетної програми та можуть включати штатну чисельність працівників бюджетної установи, у тому числі залучених до надання державних послуг, кількість осіб, які мають право на отримання державних послуг, розміри виплат, встановлені нормативно-правовими актами, кількість обладнання, площу будівель тощо, які потребують обслуговування (ремонт, реконструкції, реставрації), загальний обсяг робіт, які необхідно виконати у поточному та наступних роках (загальна потреба), кошторисну вартість реалізації інвестиційних проєктів (проєктів будівництва).

Показники продукту характеризують результати діяльності головного розпорядника за відповідний бюджетний період у межах бюджетної програми, можуть відображати обсяг виробленої продукції, наданих державних послуг чи виконаних робіт, кількість осіб, яким надано державні послуги.

Показники ефективності характеризують економність при витрачанні бюджетних коштів, ефективність надання державних послуг, співвідношення між одержаним продуктом і витраченим ресурсом та визначаються як витрати ресурсів на одиницю показника продукту, відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до витраченого обсягу ресурсу.

Показники якості характеризують динаміку досягнення мети та виконання завдань бюджетної програми, відповідність створеного продукту установленим стандартам (нормативам), рівень реалізації інвестиційних проєктів, виконання робіт, ступінь готовності об'єктів будівництва, якість створеного продукту; рівень задоволення користувачів державних послуг відповідно до їхнього призначення, рівень забезпечення державними послугами осіб, які мають на них право; висвітлюють послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій в економіці, користь для суспільства від реалізації бюджетної програми. Показники, що характеризують рівень

освоєння бюджетних коштів, недоцільно включати до складу показників якості.

Як ми зазначали, особливістю програмно-цільового методу є те, що на всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень здійснюють оцінку ефективності бюджетних програм. Це передбачає провадження заходів з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься в бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм. Організаційно-методологічні засади оцінки ефективності бюджетних програм визначаються Міністерством фінансів України¹.

Результати оцінки ефективності бюджетних програм, у тому числі висновки органів виконавчої влади, уповноважених на здійснення фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства, є підставою для прийняття рішень про внесення в установленому порядку змін до бюджетних призначень поточного бюджетного періоду, відповідних пропозицій до проекту бюджету на плановий бюджетний період та до Бюджетної резолюції, включаючи зупинення реалізації відповідних бюджетних програм.

За бюджетними програмами, здійснення заходів за якими потребує нормативно-правового визначення механізму використання бюджетних коштів, головні розпорядники коштів державного бюджету розробляють проекти порядків використання коштів державного бюджету та забезпечують їх затвердження. За рішенням Кабінету Міністрів України порядки використання коштів державного бюджету затверджуються Кабінетом Міністрів України або головним розпорядником коштів державного бюджету за погодженням з Міністерством фінансів України. Про затвердження таких порядків інформується Комітет Верховної Ради України з питань

¹ Про оцінку ефективності бюджетних програм державного бюджету : наказ Мін-ва фінансів України від 19 трав. 2020 р. № 223. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0646-20#Text>

бюджету. Наразі затверджено численні порядки, наприклад, Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті на реалізацію програми державних гарантій медичного обслуговування населення, Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для компенсації частини витрат на здійснення заходів з виконання державних програм соціального захисту населення, Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення заходів щодо створення систем та баз даних з питань реінтеграції¹.

Якщо реалізація бюджетної програми продовжується у наступних бюджетних періодах, дія порядку використання бюджетних коштів за такою бюджетною програмою (з урахуванням змін до цього порядку, внесених у разі необхідності) продовжується до завершення її реалізації.

Порядок використання бюджетних коштів має містити:

- цілі та напрями використання бюджетних коштів;
- відповідального виконавця бюджетної програми, підстави та/або критерії залучення одержувачів бюджетних коштів до виконання бюджетної програми;
- завдання головного розпорядника бюджетних коштів, розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (одержувачів бюджетних коштів), що забезпечують виконання бюджетної програми, з визначенням порядку звітування про її виконання (у тому числі щодо результативних показників) та заходів впливу у разі її невиконання;
- у разі потреби порядок, терміни та підстави, а також критерії розподілу (перерозподілу) видатків між адміністративно-територіальними одиницями у розрізі розпорядників бюджетних

¹ Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті на реалізацію програми державних гарантій медичного обслуговування населення : затв. пост. Каб. Міністрів України від 24 груд. 2019 р. № 1086. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1086-2019-%D0%BF#n9>; Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для компенсації частини витрат на здійснення заходів з виконання державних програм соціального захисту населення : затв. пост. Каб. Міністрів України від 26 лют. 2020 р. № 148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/148-2020-%D0%BF#n8>; Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення заходів щодо створення систем та баз даних з питань реінтеграції : затв. пост. Каб. Міністрів України від 2 груд. 2021 р. № 1251. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-2021-%D0%BF#n9>

коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів з урахуванням відповідних нормативно-правових актів;

– конкурсні вимоги до інвестиційних проєктів, включаючи порядок та критерії їх відбору, а також критерії та умови визначення виконавців таких проєктів;

– критерії та умови відбору суб'єктів господарювання, яким надається державна підтримка з бюджету, а також визначення обсягу такої підтримки;

– умови та критерії конкурсного відбору позичальників та проєктів (програм), на реалізацію яких надаються кредити з бюджету; умови надання кредитів з бюджету та їх повернення, включаючи положення щодо здійснення контролю за їх поверненням;

– положення щодо необхідності перерахування коштів за бюджетними програмами, які передбачають надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам;

– шляхи погашення бюджетної заборгованості у разі її наявності;

– вимоги щодо необхідності відображення у первинному та бухгалтерському обліку отриманих (створених) оборотних і необоротних активів бюджетними установами та одержувачами бюджетних коштів, у тому числі отриманих (створених) у результаті проведення централізованих заходів;

– у разі потреби положення щодо здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг, визначення умов і термінів поставки та проведення розрахунків;

– інші положення щодо особливостей бюджетної програми.

Головний розпорядник бюджетних коштів розробляє та протягом 45 днів з дня набрання чинності законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) затверджує спільно з Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом) паспорт бюджетної програми.

Правила складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання встановлюються Міністерством фінансів України¹.

¹ Правила складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання : затв. наказом М-ва фінансів України від 26 серп. 2014 р. № 836. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1104-14>

Контрольні питання

1. Дайте визначення бюджетного процесу.
2. Проведіть співвідношення бюджетного циклу і бюджетного періоду.
3. Назвіть стадії бюджетного процесу.
4. Розкрийте принципи бюджетного процесу.
5. Назвіть учасників бюджетного процесу і розкрийте їхні повноваження.
6. У чому полягає суть програмно-цільового методу в бюджетному процесі?
7. Укажіть елементи програмно-цільового методу в бюджетному процесі.
8. Вкажіть, за якими критеріями оцінюється ефективність бюджетних програм.

Тема 8. Стадії бюджетного процесу

§ 1. Складання та розгляд Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету) і прийняття рішення щодо них

Певною новелою є поява нової стадії бюджетного процесу, що стосується складання та розгляду Бюджетної декларації. Цією діяльністю займається Міністерство фінансів спільно із іншими центральними органами виконавчої влади.

БК України чітко не встановлює дати початку роботи з розробки Бюджетної резолюції. Водночас у ч. 1 ст. 33 БК України вказано, що Міністерство фінансів України спільно із іншими центральними органами виконавчої влади розробляє проєкт Бюджетної декларації і до 15 травня року, що передує плановому, подає його на розгляд до Кабінету Міністрів України.

Бюджетна декларація готується на підставі аналізу та оцінки прогнозних і програмних документів, наприклад:

- щорічного послання Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України;
- монетарних показників та іншої інформації Національного банку України;
- орієнтовних основних прогнозних макропоказників економічного та соціального розвитку України, підготовлених Міністерством економіки та соціального розвитку;
- пріоритетних завдань фінансового забезпечення судової влади та її незалежності, що надає Вища рада правосуддя; тощо.

Кабінет Міністрів України не пізніше 1 червня року, що передує плановому, схвалює Бюджетну декларацію. Після цього Бюджетна декларація набуває статусу офіційного документа та оформлюється постановою Кабінету Міністрів України. З дня схвалення Бюджетної декларації втрачає чинність Бюджетна декларація, схвалена у попередньому бюджетному періоді.

Кабінет Міністрів України подає до Верховної Ради України Бюджетну декларацію разом із фінансово-економічним обґрунтуванням у триденний строк з дня її схвалення. Статтею 152 Закону України «Про Регламент Верховної Ради України» визначено процедуру розгляду і затвердження Бюджетної декларації в парламенті¹.

Так, починається аналіз цього документа народними депутатами, комітетами, підсумком чого стає розробка пропозицій до проекту Бюджетної декларації. Такі пропозиції подаються до Комітету з питань бюджету у десятиденний строк з дня надходження проекту до Верховної Ради. Показово, що зазначений аналіз і пропозиції мають здійснюватися з урахуванням поданого Кабінетом Міністрів України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України за попередній бюджетний період.

Комітет з питань бюджету розглядає пропозиції, що надійшли, а також готує та подає на розгляд Верховної Ради проект постанови щодо Бюджетної декларації. Цей проект надається народним депутатам не пізніше як за два дні до розгляду зазначеного питання на пленарному засіданні Верховної Ради.

¹ Про Регламент Верховної Ради України : Закон України від 10 лют. 2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1861-17/print1474358212142313>

До порядку денного сесії Верховної Ради включаються позачергово без голосування проєкт Бюджетної декларації. Верховна Рада розглядає питання щодо Бюджетної декларації не пізніше 15 липня року, що передує плановому.

Показово, що Бюджетна декларація не має сили закону, вона затверджується постановою парламенту. Це свідчить про те, що її зміст певною мірою може бути змінено Урядом у подальшій роботі над проєктом бюджету. Зокрема, показники Бюджетної декларації можуть відрізнятись у разі: 1) відхилення оцінки основних прогностичних макропоказників економічного і соціального розвитку України від прогнозу, врахованого у Бюджетній декларації, схваленій у попередньому бюджетному періоді; 2) відхилення бюджетних показників, визначених законом про Державний бюджет України, від аналогічних показників, визначених у Бюджетній декларації, схваленій у попередньому бюджетному періоді; 3) прийняття нових законодавчих та інших нормативно-правових актів, що впливають на показники державного бюджету у середньостроковому періоді (ч. 2 ст. 33 БК України). Водночас таке відхилення має бути обґрунтованим. Очевидно, що певні розбіжності мають бути і це об'єктивна та закономірна ситуація, адже процес узгодження, кореляції бюджетних показників триває і остаточно визначиться на іншій стадії бюджетного процесу. Однак такі різниці мають бути незначними, оскільки в іншому випадку роль і значення цього документа будуть суттєво знижені.

Що стосується структури цього документа, то бюджетним законодавством вона не визначена. У статті 33 БК України названо невичерпний перелік положень Бюджетної декларації. Зокрема, вона містить пропозиції Кабінету Міністрів України щодо:

- 1) основних прогностичних макропоказників економічного і соціального розвитку України (із зазначенням показників номінального і реального обсягу валового внутрішнього продукту, індексів споживчих цін та цін виробників, рівня безробіття, припущень щодо курсу гривні до долара США в середньому за рік та на кінець року, а також інших показників, врахованих під час розроблення Бюджетної декларації);

2) загальних показників доходів і фінансування державного бюджету, повернення кредитів до державного бюджету, загальних граничних показників видатків державного бюджету та надання кредитів з державного бюджету (з розподілом на загальний та спеціальний фонди);

3) частки прогнозного річного обсягу валового внутрішнього продукту, що перерозподіляється через зведений бюджет України, пріоритетних завдань податкової політики, показників за основними видами доходів державного бюджету (з розподілом на загальний та спеціальний фонди);

4) дефіциту (профіциту) державного бюджету, показників за основними джерелами фінансування державного бюджету (з розподілом на загальний та спеціальний фонди), а також державного боргу, гарантованого державою боргу і надання державних гарантій;

5) розміру мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму та рівня його забезпечення;

6) пріоритетних завдань фінансового забезпечення реалізації державної політики у різних сферах діяльності (включаючи фінансове забезпечення судової влади та її незалежності);

7) обсягу державних капітальних вкладень на розроблення та реалізацію державних інвестиційних проектів із зазначенням пріоритетних напрямів таких капітальних вкладень, обсягу коштів державного фонду регіонального розвитку, обсягу коштів державного дорожнього фонду;

8) граничних показників видатків державного бюджету та надання кредитів з державного бюджету головним розпорядникам коштів державного бюджету (з розподілом на загальний та спеціальний фонди), а також цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник коштів державного бюджету, та показників їх досягнення за результатами попереднього бюджетного періоду, очікуваних у поточному бюджетному періоді та прогнозних на середньостроковий період у межах визначених граничних показників;

9) взаємовідносин державного бюджету з місцевими бюджетами (включаючи положення та показники, необхідні для складання прогнозів місцевих бюджетів);

10) загальної оцінки фіскальних ризиків та їх впливу на показники державного бюджету;

11) інших питань, необхідних для складання проєкту закону про Державний бюджет України.

Отже, у цьому документі мають міститися головні пріоритети бюджетної політики на плановий рік, які повинні стати орієнтиром для Уряду, який керує складанням проєкту бюджету, і для Верховної Ради України при розгляді і затвердженні бюджету. У ньому мають окреслюватися економічні показники, що визначають реальні можливості держави стосовно надходжень до бюджетів, що корелюють із тими потребами, які є першочерговими на відповідному етапі державотворення. При цьому в ньому має подаватися з відповідним обґрунтуванням якісний аналіз стану економіки України, а також зазначатися прогноз щодо її розвитку. Такий підхід є вкрай важливим, оскільки дозволяє встановити ті фактори, що мають стати пріоритетними при реалізації бюджетної політики, відстежити зв'язки між індикативними показниками, встановити ті напрями, що потребують фінансового забезпечення державою і приведуть до економічного зростання.

Ще один аспект щодо характеристики Бюджетної резолюції. В її змісті мають вказуватися як сьогоденний стан і проблеми реалізації економічних і соціальних відносин, так і окреслюватися можливі шляхи їх розвитку і вирішення, зважаючи на наявні видатки бюджету. Такі шляхи мають роль орієнтиру для подальшого їх втілення при складанні проєкту бюджету, що дає можливість вирішити нагальні проблеми у відповідних секторах економіки, покращити економічний і соціальний стан у цілому. Це забезпечує подальше обговорення і чітке визначення дохідних джерел надходження і обсягу видатків бюджету.

Бюджетна декларація виконує такі функції:

– прогностичну – зазначає ті аспекти і показники, яких передбачається досягнути і реалізувати. При цьому йдеться як про реальні (досяжні) й об'єктивні цифрові показники, так і про перелік чітких

і виважених заходів для досягнення поставлених цілей, окреслення реальних параметрів певних заходів;

– інформативну – надає певним суб'єктам, задіяним у бюджетному процесі, а також громадянам інформацію стосовно проблем, що існують, пояснення причин їх виникнення і наслідків, а також шляхів вирішення. Забезпечує реалізацію таких принципів бюджетної системи, як публічність і прозорість;

– аналітичну – поєднує в собі важливу інформацію, отриману на підставі аналізу сучасного стану розвитку економічних, соціальних, фінансових та інших відносин, що передбачає визначення певних результативних показників;

– управлінську – передбачає коригування уповноваженими суб'єктами напрямів, цілей і заходів бюджетної політики;

– стабілізуючу – інформація і цифрові показники, що в ньому визначаються, мають на меті покращення економічного і соціального становища держави, тоді як заходи, що в ній визначено, приведуть до виявлення внутрішніх і зовнішніх резервів для зростання фінансових ресурсів держави і територіальних громад.

§ 2. Складання проєктів бюджетів

Складання проєктів бюджетів – це друга стадія бюджетного процесу, на якій задіяно низку суб'єктів: Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, головні розпорядники бюджетних коштів, розпорядники нижчого рівня, місцеві фінансові органи та ін.

Основним підґрунтям для складання проєкту державного бюджету є Бюджетна декларація та бюджетні запити. Бюджетний запит – це документ, підготовлений головним розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для виконання покладених на нього функцій на середньостроковий період, на підставі відповідних граничних показників видатків бюджету та надання кредитів з бюджету (п. 9 ч. 1 ст. 2 БКУ).

Складання бюджетних запитів є одним із елементів програмно-цільового методу бюджетного планування, що застосовується для

встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання. Суб'єктами, які забезпечують складання таких запитів, є головні розпорядники бюджетних коштів. Указані документи готуються відповідно до вимог інструкції з їх підготовки, з урахуванням звітів про виконання паспортів бюджетних програм, а також висновків про результати контрольних заходів, проведених органами, уповноваженими на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Інструкції з підготовки бюджетних запитів розробляє і доводить до головних розпорядників бюджетних коштів Міністерство фінансів України¹. Зазначений документ може запроваджувати організаційні, фінансові та інші обмеження, яких зобов'язані дотримуватися всі розпорядники бюджетних коштів у процесі їх підготовки. Зокрема, організаційними обмеженнями є встановлення конкретних строків для підготовки запитів, але у цьому випадку Міністерство фінансів України та інші уповноважені на це органи дозволяють головним розпорядникам бюджетних коштів самостійно визначати порядок та обсяг отримання даних, необхідних для забезпечення своєчасного складання та подання документів. До фінансових обмежень належать, приміром встановлення граничних розмірів видатків бюджету, надання кредитів тощо. У випадку встановлення граничних розмірів видатків головним розпорядникам доводиться граничний обсяг видатків загального фонду бюджету в цілому, що дає можливість розподілити кошти за напрямками з обов'язковим врахуванням пріоритетів бюджетного фінансування. Також можуть бути запроваджені обмеження у вигляді заборони збільшення бюджетних асигнувань на окремі бюджетні програми без визначення додаткових джерел їх фінансування.

Обов'язком головних розпорядників бюджетних коштів є організація та забезпечення складання бюджетних запитів і подання їх до Міністерства фінансів України в паперовому та електронному вигляді з використанням автоматизованої системи ведення державного бюджету (АІС «Держбюджет») за встановленими формами

¹ Інструкції з підготовки бюджетних запитів : затв. наказом М-ва фінансів України від 6 черв. 2012 р. № 687. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1057-12#n13>

(Форма-1, Форма-2, Форма-3). Для заповнення форм бюджетного запиту використовується низка показників: 1) дані річного звіту за попередній бюджетний період, поданого органам ДКС України, з урахуванням капітальних видатків – для зазначення показників за попередній бюджетний період; 2) показники, затверджені розписом Державного бюджету України на поточний бюджетний період з урахуванням капітальних видатків (без урахування внесених змін, крім змін, пов'язаних із внесенням змін до закону України про Державний бюджет України, та змін у структурі бюджетних програм) – для зазначення показників за поточний бюджетний період; 3) показники видатків та/або надання кредитів, – для зазначення показників на середньостроковий період.

Форма-1 призначена для наведення узагальнених показників діяльності головного розпорядника і розподілу граничного обсягу та індикативних прогнозних показників за бюджетними програмами. У ній зазначаються мета діяльності, стратегічні цілі головного розпорядника у галузях (сферах діяльності), на реалізацію державної політики у яких спрямовано його діяльність, показники результату діяльності головного розпорядника; здійснюється розподіл граничного обсягу та індикативних прогнозних показників за бюджетними програмами та відповідальними виконавцями бюджетних програм. Інформація, яка фіксується у такій формі, має повною мірою характеризувати діяльність головного розпорядника, охоплювати всі сфери діяльності, у яких він функціонує, висвітлювати найбільш суспільно значущі результати його діяльності та враховувати відповідні показники діяльності відповідальних виконавців, робота яких організовується та координується відповідним головним розпорядником.

Форма-2 призначена для наведення детальної інформації з обґрунтуваннями щодо показників, передбачених за кожною бюджетною програмою. При її заповненні вказуються доходи та фінансування спеціального фонду відповідно за класифікацією доходів бюджету та класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання; повернення кредитів до спеціального фонду – за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету в розрізі відповідних кодів класифікації

кредитування бюджету; видатки – за кодами економічної класифікації видатків бюджету; надання кредитів з бюджету – за кодами класифікації кредитування бюджету. При цьому за однією бюджетною програмою передбачаються або тільки видатки з подальшою їх деталізацією за кодами економічної класифікації видатків бюджету, або тільки надання кредитів з подальшою їх деталізацією за класифікацією кредитування бюджету.

Форма-3 призначена для представлення та обґрунтування пропозицій щодо додаткових поточних та капітальних видатків та/або надання кредитів на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди і заповнюється лише після заповнення Форми-1 і Форми-2 у разі якщо витрати, які розраховані, виходячи з пріоритетності та обґрунтованості потреб, перевищують граничний обсяг та індикативні прогностичні показники. Пропозиції головного розпорядника щодо додаткових видатків та надання кредитів розглядаються Міністерством фінансів України в межах балансу бюджету. Законодавчо встановлені випадки, коли пропозиції щодо додаткових видатків або надання кредитів не надаються: а) за бюджетними програмами, за якими у зв'язку з перерозподілом зменшено обсяги видатків; б) надання кредитів порівняно з поточним бюджетним періодом та збільшено за ін. бюджетними програмами.

До бюджетних запитів мають бути включені конкретні результативні показники, що дозволить установити ефективність використання бюджетних коштів. Із метою досягнення безперервності та ефективності бюджетного планування головні розпорядники бюджетних коштів зобов'язані забезпечити своєчасність та достовірність поданих Міністерству фінансів України запитів. Такі документи мають містити всю інформацію, необхідну для аналізу бюджетних показників. У випадку якщо запити містять недостовірні або необґрунтовані дані або подані з порушенням установлених вимог, то такі дані не включаються до проекту бюджету. Включення недостовірних даних до запитів, порушення встановлених строків їх подання або їх неподання, визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників, планування надходжень або витрат бюджету, не віднесених до таких

БК України чи законом про Державний бюджет України, визнається бюджетним правопорушенням, за яке можуть застосовуватися заходи впливу.

Подані бюджетні запити аналізує Міністерство фінансів України на предмет його відповідності меті, пріоритетності, а також ефективності використання бюджетних коштів. З метою усунення розбіжностей з головними розпорядниками щодо певних показників можуть проводитися погоджувальні наради.

На основі результатів проведеного аналізу, у тому числі на підставі звітів про виконання паспортів бюджетних програм, висновків про результати контрольних заходів, проведених органами, уповноваженими на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, Міністр фінансів України приймає рішення про включення бюджетного запиту до проекту Державного бюджету України перед поданням його на розгляд Кабінету Міністрів України¹.

Готовий проект закону про Державний бюджет України Міністерство фінансів України подає Кабінету Міністрів України для розгляду. При цьому до схвалення його Кабінетом Міністрів України із показниками, які зазначені у проекті, мають ознайомитися Рада національної безпеки і оборони України (по статтях, пов'язаних із забезпеченням національної безпеки і оборони України), а також Вища рада правосуддя (по статтях, пов'язаних із забезпеченням функціонування судів і діяльності суддів, органів та установ системи правосуддя).

Кабінет Міністрів України схвалює проект закону про Державний бюджет України та подає його разом з відповідними матеріалами Верховній Раді України та Президенту України не пізніше 15 вересня року, що передує плановому (ч. 3 ст. 37 БК України).

Що стосується місцевих бюджетів, то місцевий фінансовий орган на підставі основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України та основних прогнозних показників економічного і соціального розвитку відповідної території на середньостроковий період та аналізу виконання місцевого бюджету

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 72–75.

у попередніх та поточному бюджетних періодах прогнозує обсяги доходів місцевого бюджету, визначає обсяги фінансування місцевого бюджету, повернення кредитів до місцевого бюджету та орієнтовні граничні показники видатків місцевого бюджету та надання кредитів з місцевого бюджету на середньостроковий період. Після цього, місцевий фінансовий орган розробляє та доводить до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних пропозицій та орієнтовні граничні показники видатків місцевого бюджету та надання кредитів з місцевого бюджету на середньостроковий період (ст. 75¹ БК України). Підготовка бюджетних запитів відбувається за тим самим алгоритмом, який встановлено Інструкцією з підготовки бюджетних запитів¹.

Проект рішення про місцевий бюджет перед його розглядом на сесії Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради схвалюється Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевою державною адміністрацією чи виконавчим органом відповідної місцевої ради (ч. 1 ст. 76 БК України).

§ 3. Розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет)

Третьою стадією бюджетного процесу, згідно зі ст. 19 БК України, є розгляд та прийняття закону про Державний бюджет, рішень про місцеві бюджети. На цій стадії беруть участь такі суб'єкти, як: Кабінет Міністрів України, Верховна Рада України, Президент України, народні депутати, Комітет Верховної Ради з питань бюджету та інші профільні комітети парламенту, Рахункова палата.

Відповідно до ст. 39 БК України на Кабінет Міністрів України покладено обов'язок подання протягом трьох днів з дня прийняття Верховною Радою України закону про Державний бюджет України Президенту України обґрунтування і розрахунки щодо бюджетних показників такого закону, змінених порівняно з проектом закону

¹ Інструкції з підготовки бюджетних запитів : затв. наказом М-ва фінансів України від 6 черв. 2012 р. № 687. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1057-12#n13>

про Державний бюджет України. У разі якщо Президент України повернув до Верховної Ради України для повторного розгляду закон про Державний бюджет України із вмотивованими і сформульованими пропозиціями, які передбачають зміни бюджетних показників, Кабінет Міністрів України у тижневий строк має подати Верховній Раді України зміни до показників, зазначених у текстових статтях такого закону, та оновлені додатки до нього відповідно до пропозицій Президента України.

Поданий Кабінетом Міністрів України проект закону про Державний бюджет України на наступний рік надається народним депутатам та Рахунковій палаті не пізніше ніж за чотири дні до його представлення у Верховній Раді. Після цього він представляється на пленарному засіданні у Верховній Раді України. На такому пленарному засіданні за процедурним рішенням Верховної Ради можуть бути заслухані головні розпорядники коштів державного бюджету щодо мети, завдань та очікуваних результатів виконання відповідних бюджетних програм, передбачених у проекті закону про Державний бюджет України на наступний рік. При цьому розгляд та затвердження Державного бюджету України відбувається у Верховній Раді України за спеціальною процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України¹.

За результатами обговорення проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік Верховна Рада може прийняти два рішення: або прийняття до розгляду, або відхилити проект закону. Його відхилення може статися у разі невідповідності поданого проекту вимогам БК України та/або Бюджетній декларації. У такому разі на Кабінет Міністрів України покладається обов'язок у семиденний строк з дня набрання чинності рішенням про його відхилення подати до Верховної Ради проект закону про Державний бюджет України на наступний рік з обґрунтуванням внесених змін.

Проект закону про Державний бюджет України на наступний рік розглядається за процедурою трьох читань з обов'язковими підготовчими заходами перед кожним із них.

¹ Про Регламент Верховної Ради України : Закон України від 10 лют. 2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1861-17/print1474358212142313>

Так, після прийняття Верховною Радою рішення про прийняття до розгляду проекту починається підготовчий етап, на якому вирішується низка питань перед першим читанням. У цей час Комітет Верховної Ради України з питань бюджету приймає до розгляду пропозиції суб'єктів законодавчої ініціативи. Згідно з Конституцією України та Бюджетним кодексом право бюджетної ініціативи щодо бюджету в цілому належить виключно Кабінету Міністрів України. Повноваження щодо проекту та внесення в нього поправок і доповнень належать всім суб'єктам, які користуються правом законодавчої ініціативи взагалі відповідно до ст. 93 Конституції: Президент, народні депутати, Кабінет Міністрів України.

Народні депутати, комітети формують свої пропозиції щодо проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік і не пізніше 1 жовтня року, що передує плановому, направляють їх до Комітету з питань бюджету. Запропоновані пропозиції повинні відповідати таким вимогам. По-перше, пропозиції мають узгоджуватися з Бюджетною декларацією з урахуванням рекомендацій Верховної Ради щодо бюджетної політики (якщо такі рекомендації були схвалені). По-друге, пропозиції щодо збільшення витрат та/або зменшення надходжень державного бюджету мають визначати джерела їх покриття, включаючи види та обсяги витрат, що підлягають скороченню. Такі пропозиції та пропозиції до текстових статей проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік не можуть призводити до збільшення державного боргу і державних гарантій порівняно з їх граничним обсягом, передбаченим у поданому Кабінетом Міністрів України проекті закону про Державний бюджет України на наступний рік. По-третє, пропозиції щодо зміни прогнозу доходів та фінансування бюджету можуть вноситися у разі, якщо виявлено неточності в його розрахунку Бюджетним комітетом або Міністерством фінансів України.

У разі, якщо такі вимоги не виконуються, такі пропозиції до розгляду не приймаються. Пропозиції, направлені до Комітету з питань бюджету після 1 жовтня року, що передує плановому, та/або з порушенням встановлених вимог, не розглядаються. Такі пропозиції оформлюються у відповідні таблиці та формуються у відповідних висновках.

Пропозиції та висновок Рахункової палати розглядаються Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету. Результатом такого розгляду є висновок і пропозиції щодо проєкту закону й таблиці пропозицій суб'єктів законодавчої ініціативи, які пропонується підтримати чи відхилити, та приймається відповідне рішення. Проєкт постанови Верховної Ради щодо висновків та пропозицій до проєкту закону про Державний бюджет України на наступний рік, а також таблиця пропозицій суб'єктів права законодавчої ініціативи надаються народним депутатам не пізніше ніж за два дні до розгляду Верховною Радою проєкту закону про Державний бюджет України на наступний рік у першому читанні.

Серед підготовчих заходів особливе значення має проведення Рахунковою палатою експертизи проєкту закону про Державний бюджет України на наступний рік. Доручення на проведення такого заходу дає Верховна Рада Рахунковій палаті. Експертиза має бути зроблена до 1 жовтня. Результати експертизи відображаються у відповідному висновку, що подається Верховній Раді.

Перше читання проєкту закону про Державний бюджет повинно відбуватися до 20 жовтня. На ньому заслуховується доповідь Голови Комітету Верховної Ради України з питань бюджету про висновки та пропозиції до проєкту закону про Державний бюджет, після чого щодо останніх відбувається голосування в цілому. Після прийняття за основу проєкту постанови Верховної Ради щодо висновків та пропозицій до проєкту закону про Державний бюджет України на наступний рік ставляться на голосування ті включені до таблиці пропозицій суб'єктів права законодавчої ініціативи пропозиції до проєкту закону про Державний бюджет України, на розгляді та голосуванні яких наполягає народний депутат. Якщо Верховною Радою не прийнято рішення на підтримку проєкту постанови Верховної Ради щодо висновків та пропозицій до проєкту закону про Державний бюджет України на наступний рік за основу, проводиться постатейне голосування таких висновків та пропозицій, а також тих включених до таблиці пропозицій суб'єктів права законодавчої ініціативи пропозицій до проєкту закону про Державний бюджет України, на розгляді та голосуванні яких наполягає народний депутат. У разі якщо

під час голосування були підтримані пропозиції, які привели до змін висновків та пропозицій до проєкту закону про Державний бюджет України на наступний рік, підготовлених комітетом, до предмета відання якого належать питання бюджету, Верховна Рада може перенести на визначений строк (але не більш як на два дні) голосування в цілому проєкту постанови Верховної Ради щодо висновків та пропозицій до проєкту закону про Державний бюджет України на наступний рік.

Проєкт закону про Державний бюджет України на наступний рік вважається прийнятим у першому читанні, якщо на підтримку під час голосування в цілому проєкту постанови Верховної Ради щодо висновків та пропозицій до проєкту закону про Державний бюджет України на наступний рік проголосувала більшість народних депутатів від конституційного складу Верховної Ради. Схвалені Верховною Радою висновки та пропозиції до проєкту закону про Державний бюджет України на наступний рік набувають статусу Бюджетних висновків Верховної Ради. Останні є невід'ємною складовою частиною прийнятого проєкту закону в першому читанні та підлягають обов'язковому розгляду і врахуванню Кабінетом Міністрів України при підготовці проєкту до другого читання.

Після прийняття проєкту в першому читанні починається його доопрацювання Кабінетом Міністрів. Ідеться перш за все про узгодження показників, указаних у проєкті бюджету, із показниками, вказаними у Бюджетних висновках. З цією метою Кабінет Міністрів готує та у 14-денний строк, але не пізніше 3 листопада року, що передує плановому, подає до Верховної Ради проєкт закону про Державний бюджет України на наступний рік, підготовлений відповідно до Бюджетних висновків Верховної Ради, і порівняльну таблицю щодо їх урахування з вмотивованими поясненнями стосовно неврахованих положень бюджетних висновків Верховної Ради. Комітет з питань бюджету у своєму висновку має констатувати той факт, чи враховано Кабінетом Міністрів висловлені пропозиції. У підсумку на початку листопада доопрацьований Кабінетом Міністрів України проєкт до другого читання подається у Верховну Раду України. Він уже вміщує текстові статті та показники, які

пропонувалися Кабінетові Міністрів у першому читанні, або схвалені бюджетними висновками Верховної Ради України. У разі якщо пропонуються нові текстові статті, до них додається детальне пояснення з обґрунтуванням їхньої необхідності.

Розгляд у другому читанні проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік завершується не пізніше 20 листопада року, що передує плановому. Під час другого читання проекту передбачається в першу чергу затвердження загального обсягу дефіциту (профіциту) державного бюджету, граничного обсягу державного боргу та граничного обсягу надання державних гарантій; загальної суми доходів, видатків та кредитування державного бюджету; розміру мінімальної заробітної плати на відповідний бюджетний період, розміру прожиткового мінімуму на відповідний бюджетний період у розрахунку на місяць на одну особу, а також окремо для основних соціальних і демографічних груп населення та рівня забезпечення прожиткового мінімуму на відповідний бюджетний період. Крім цього, обов'язковому затвердженню у другому читанні підлягають обсяг міжбюджетних трансфертів та інших положень, які є необхідними для формування місцевих бюджетів, оскільки вони не розглядаються у третьому читанні. Інші статті проекту, які не були прийняті у другому читанні, переносяться на розгляд у третьому читанні.

У разі прийняття проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік у другому читанні проводиться голосування про прийняття цього законопроєкту в цілому. Якщо Верховною Радою не прийнято рішення про прийняття проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік у другому читанні, проводиться розгляд і голосування статей, на розгляді і голосуванні яких наполягають народні депутати. У разі якщо під час голосування статей показники проекту бюджету залишаються збалансованими, ставиться на голосування пропозиція щодо прийняття проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік у другому читанні та в цілому. У разі, якщо під час голосування статей показники проекту бюджету стали розбалансованими, Верховна Рада відкладає на визначений строк (але не більш як на два дні) голосування щодо прийняття проекту закону про Державний бюджет України на

наступний рік у другому читанні для забезпечення збалансованості показників проєкту бюджету комітетом, до предмета відання якого належать питання бюджету.

Третє читання повинно відбутися не пізніше 25 листопада року, що передує плановому. Комітет з питань бюджету має підготувати пропозиції щодо усунення суперечностей і помилок у тексті статей проєкту закону про Державний бюджет України на наступний рік, розгляд яких перенесено на третє читання, та подати порівняльну таблицю таких статей і остаточну редакцію законопроєкту. Це пов'язано із тим, що після прийняття проєкту закону про Державний бюджет України на наступний рік у другому читанні пропозиції народних депутатів, комітетів до нього не розглядаються.

Під час третього читання проводиться голосування щодо статей, які не були прийняті у другому читанні, та по проєкту закону в цілому. У разі неприйняття проєкту закону про Державний бюджет України на наступний рік у цілому цей законопроєкт за рішенням Верховної Ради направляється на повторне третє читання з визначенням строків його наступного розгляду на пленарному засіданні Верховної Ради. Водночас закон про Державний бюджет має бути прийнятий Верховною Радою України до 1 грудня року, що передує плановому, оскільки порядок розгляду та прийняття бюджетів заснований на тому, щоб забезпечити розгляд та затвердження їхніх проєктів обов'язково до початку чергового бюджетного (фінансового) року. Після затвердження бюджету Парламентом він стає обов'язковим для виконання.

Очевидно, що закон про Державний бюджет має бути прийнято вчасно, оскільки недотримання такого строку спричиняє низку негативних наслідків. Затримка у прийнятті важливого для держави закону свідчить про політичну нестабільність і загрожує належному виконанню соціальних зобов'язань держави, чим порушує права і законні інтереси громадян країни.

Відповідно до ст. 40 БК України законом про Державний бюджет України визначаються:

- 1) загальні суми доходів, видатків та кредитування державного бюджету (з розподілом на загальний та спеціальний фонди);

2) граничний обсяг річного дефіциту (профіциту) державного бюджету у відповідному бюджетному періоді і гарантованого державою боргу на кінець відповідного бюджетного періоду, граничний обсяг і напрями надання державних гарантій, а також повноваження щодо цих гарантій;

3) доходи державного бюджету за бюджетною класифікацією (у додатку до закону);

4) фінансування державного бюджету за бюджетною класифікацією (у додатку до закону);

5) бюджетні призначення головним розпорядникам коштів державного бюджету за бюджетною класифікацією з обов'язковим виділенням видатків споживання (з них видатків на оплату праці, оплату комунальних послуг і енергоносіїв) та видатків розвитку (у додатках до закону);

6) бюджетні призначення міжбюджетних трансфертів (у додатках до закону);

7) розмір оборотного залишку коштів державного бюджету;

8) розмір мінімальної заробітної плати на відповідний бюджетний період;

9) розмір прожиткового мінімуму на відповідний бюджетний період у розрахунку на місяць на одну особу, а також окремо для основних соціальних і демографічних груп населення та рівень забезпечення прожиткового мінімуму на відповідний бюджетний період;

10) перелік кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних програм (проектів), із зазначенням кредиторів, загальних обсягів кредитів (позик) та обсягів їх залучення у відповідному бюджетному періоді в розрізі бюджетних програм (у додатку до закону);

11) додаткові положення, що регламентують процес виконання бюджету.

Отже, таким є основний зміст закону про Державний бюджет України.

Очевидно, що протягом бюджетного періоду до закону про Державний бюджет України можуть бути внесені зміни за поданням

суб'єктів права законодавчої ініціативи. Водночас внесення змін до закону про Державний бюджет України, які безпосередньо передбачають внесення змін до інших законодавчих актів України, не допускається. У такому разі спочатку вносяться зміни до відповідного закону і лише після того розглядаються пропозиції про зміни до закону про Державний бюджет України. При цьому будь-який закон, що впливає на зменшення надходжень та/або збільшення витрат бюджетів поточного року, не може бути прийнятий у цілому Верховною Радою, якщо одночасно з його прийняттям не будуть внесені відповідні зміни до закону про Державний бюджет України на відповідний рік.

Обговорення і затвердження місцевих бюджетів віднесено до компетенції місцевих представницьких органів. У підсумку вони приймають рішення про місцевий бюджет, яке є, згідно із п. 45 ч. 1 ст. 2 БК України, нормативно-правовим актом Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи відповідної місцевої ради, виданим в установленому порядку, що затверджує місцевий бюджет та визначає повноваження відповідно Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевої державної адміністрації або виконавчого органу місцевого самоврядування здійснювати виконання місцевого бюджету протягом бюджетного періоду.

Порядок обговорення і прийняття місцевих бюджетів за своїм алгоритмом дещо відрізняється від порядку розгляду і затвердження державного бюджету. Йдеться передусім про те, що ця процедура має чітку прив'язку до того, на якому етапі знаходиться розгляд державного бюджету. Це пов'язано із тим, що відповідні місцеві ради при затвердженні місцевих бюджетів мають врахувати обсяги міжбюджетних трансфертів та інші положення (необхідні для формування місцевих бюджетів), встановлені Верховною Радою України при прийнятті проекту закону про Державний бюджет України у другому читанні.

Зазначимо, що неприйняття закону про Державний бюджет України вчасно не має стати перешкодою у тому, аби місцеві бюджети також не були затверджені. Тому, відповідно до ч. 3 ст. 77 БК України, якщо до 1 грудня року, що передує плановому, Верховною Радою

України не прийнято закон про Державний бюджет України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідна місцева рада при затвердженні відповідних місцевих бюджетів враховують обсяги міжбюджетних трансфертів (освітня субвенція, медична субвенція, субвенції на здійснення державних програм соціального захисту, базова та реверсна дотації), визначені у законі про Державний бюджет України на попередній бюджетний період. При цьому в разі подальших розбіжностей показників Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідна місцева рада у двотижневий строк з дня офіційного опублікування закону про Державний бюджет України мають привести обсяги міжбюджетних трансфертів у відповідність до закону про Державний бюджет України.

Обов'язковою умовою при визначенні відповідних видатків є врахування Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, міськими, районними, селищними, сільськими радами у першочерговому порядку потреби в коштах на оплату праці працівників бюджетних установ відповідно до встановлених законодавством України умов оплати праці та розміру мінімальної заробітної плати; на проведення розрахунків за електричну та теплову енергію, водопостачання, водовідведення, природний газ та послуги зв'язку, які споживаються бюджетними установами. Ліміти споживання енергоносіїв у натуральних показниках для кожної бюджетної установи встановлюються, виходячи з обсягів відповідних бюджетних асигнувань. До того ж обов'язково вказуються ті видатки, які пов'язані із реалізацією партисипаторних проєктів, що передбачає впровадження бюджету участі на відповідній території

Бюджетним кодексом України у ч. 2 ст. 77 встановлено чітку дату, до якої місцеві бюджети мають бути затверджені, а саме до 25 грудня (включно) року, що передує плановому.

§ 4. Виконання бюджету

Виконання бюджету є повним та своєчасним надходженням до бюджетів усіх передбачених законодавством доходів та забезпеченням фінансування всіх запланованих видатків. Головним

у процесі виконання бюджетів є забезпечення в повному обсязі надходження податків, зборів та інших неподаткових обов'язкових платежів у дохідну частину бюджету та фінансування заходів і програм у межах затверджених видатків бюджету. Виходячи з того, що кошти до бюджету надходять нерівномірно, законодавчі та виконавчі органи влади можуть коригувати виділення бюджетних асигнувань, але в межах затверджених бюджетних призначень. Крім того, на стадії виконання бюджету здійснюється ретельний контроль за цільовим використанням бюджетних коштів, наданих їх розпорядникам, бюджетним установам та одержувачам. Таким чином, ця стадія бюджетного процесу містить виконання дохідної та видаткової частин бюджету.

Бюджетні асигнування – це повноваження, які у процесі виконання бюджету надаються розпоряднику бюджетних коштів, відповідно до бюджетного призначення на взяття ним зобов'язань та використання бюджетних коштів на реалізацію конкретних заходів. У свою чергу, бюджетне призначення – це повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дає дозвіл на надання бюджетних асигнувань для здійснення платежів на конкретні заходи, використовуючи кошти відповідного бюджету й дає можливість розпоряднику коштів брати зобов'язання щодо виконання робіт чи надання послуг. Тобто бюджетне призначення дає можливість суб'єктам виконувати бюджетні зобов'язання – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього періоду або в майбутньому.

Розрізняють три форми виконання бюджету, які застосовуються в світі: казначейську, банківську та змішану.

Казначейська форма виконання бюджету полягає у зведенні всіх коштів бюджетів на всіх рівнях на єдиний казначейський рахунок, що є основним рахунком держави для проведення фінансових операцій та ефективного управління коштами державного та місцевих бюджетів через систему електронних платежів Національного банку України.

Банківська форма виконання бюджету характеризуються тим, що будь-яка інформація про рух бюджетних коштів централізується безпосередньо у банківській системі, а обслуговування бюджету, відкриття рахунків з виконання бюджету, проведення розрахунково-касового обслуговування бюджетних установ та організацій, надання бюджетних коштів розпорядникам і отримувачам має проводитися лише через установи банків.

Змішана форма виконання бюджету поєднує казначейську та банківську форми, створюючи можливість відкриття та ведення рахунків для виконання бюджету як в органах казначейства, так і в установах банків.

При виконанні державного бюджету й місцевих бюджетів в Україні застосовується змішана форма виконання бюджету. Органи Державної казначейської служби України: контролюють бюджетні повноваження при зарахуванні надходжень бюджету, реєстрації взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями; здійснюють розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства; здійснюють ведення бухгалтерського обліку й складання звітності про виконання бюджетів з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів України; реалізують інші операції з бюджетними коштами.

Тобто казначейства виконують обов'язки щодо організації виконання бюджетів та керівництва всіма бюджетними коштами. Вони є, так би мовити, «касирами» розпорядників бюджетних коштів, бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів, оскільки безпосередньо здійснюють від їхнього імені відповідні платежі за рахунок коштів бюджетів.

Казначейство України забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунку, який відкрий у Національному банку України для обліку коштів та здійснення розрахунків у системі електронних платежів Національного банку України. Він є основним рахунком держави для

проведення фінансових операцій та ефективного управління коштами державного та місцевих бюджетів через систему електронних платежів Національного банку України. Єдиний казначейський рахунок консолідує кошти державного та місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, коштів інших клієнтів, обслуговування яких здійснюється органами Державного казначейства України та регламентується законодавством. Учасниками системи електронних платежів Національного банку України є Державне казначейство України та Головні управління Державного казначейства України в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі та областях.

Інакше кажучи, завдяки єдиному казначейському рахунку здійснюється казначейське обслуговування бюджетних коштів; зарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших надходжень до державного та місцевих бюджетів; швидка мобілізація коштів, які протягом дня надходять на рахунки, відкриті в органах Державного казначейства України та використання їх для проведення бюджетних видатків і здійснення інших операцій, що не суперечать законодавству; отримання в режимі реального часу інформації про обсяг коштів на такому рахунку; прискорення розрахунків за коштами, що обліковуються на єдиному казначейському рахунку; оптимальні можливості для прийняття представниками законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень щодо забезпечення виконання бюджетів, ефективного управління державним боргом; розміщення на конкурсних засадах та/або шляхом проведення аукціонів тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунку на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів з подальшим поверненням таких коштів до кінця поточного бюджетного періоду; залучення на поворотній основі коштів єдиного казначейського рахунку для покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, Пенсійного фонду України та для надання місцевим бюджетам середньострокових позик.

Бюджетне законодавство України дозволяє у виняткових випадках залучати банківські установи до виконання як державного, так і місцевих бюджетів. Наприклад, дозволяється: державним

і комунальним вищим навчальним закладам, науковим установам та закладам культури розміщувати на поточних рахунках у банках державного сектору власні надходження, отримані такими суб'єктами як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти; закладам вищої освіти і професійно-технічним навчальним закладам розміщувати на депозитах тимчасово вільні бюджетні кошти, отримані за надання платних послуг; закордонним дипломатичним установам України розміщувати бюджетні кошти на поточних рахунках іноземних банків; Міністру фінансів України за погодженням із Національним банком України в межах поточного бюджетного періоду здійснювати на конкурсних засадах та/або шляхом проведення аукціонів розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунку та коштів валютних рахунків державного бюджету на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів з подальшим поверненням таких коштів до кінця поточного бюджетного періоду; керівнику місцевого фінансового органу за рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради в межах поточного бюджетного періоду здійснювати на конкурсних засадах розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів, цінних паперів, емітованих Автономною Республікою Крим, відповідною міською радою, з подальшим поверненням таких коштів до кінця поточного бюджетного періоду; за рішенням відповідної місцевої ради обслуговувати бюджетні кошти у частині бюджету розвитку та власних надходжень бюджетних установ установами банків державного сектору (ч. 9 ст. 13 БК України). Фактично це вказує на тенденцію до поступового переходу на змішану форму виконання бюджетів.

Державний та місцеві бюджети виконуються за відповідними розписами. Бюджетний розпис – це документ, у якому встановлюється розподіл доходів та фінансування бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів по певних періодах року відповідно до бюджетної класифікації. Державний бюджет України виконується за розписом, який затверджується Міністром фінансів України відповідно до бюджетних призначень

у місячний термін після набрання чинності законом про Державний бюджет України. До затвердження розпису Міністром фінансів України затверджується тимчасовий розпис на відповідний період.

Бюджетні розписи місцевих бюджетів складають фінансові управління на місцях та затверджуються відповідними керівниками місцевого фінансового органу. Ці документи складаються відповідно до загального і спеціального фондів бюджету, в розрізі головних розпорядників коштів та за повною економічною класифікацією видатків бюджету. Затвержені розписи передаються Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та Рахунковій палаті. У разі внесення змін у розписи ці органи мають бути обов'язково поінформованими про таке. Державна казначейська служба України після затвердження розпису доводить головним розпорядникам витяг із розпису, що є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів, планів використання бюджетних коштів та планів бюджетних асигнувань.

На основі бюджетного розпису починається виконання бюджетів за доходами. Безпосередньо виконання доходної частини бюджетів покладено на органи, що контролюють справляння надходжень бюджету (податкові, митні та інші державні органи), яким відповідно до закону надано зазначене право.

Місцевий бюджет виконується за розписом, який затверджується керівником місцевого фінансового органу. До затвердження розпису місцевого бюджету керівником місцевого фінансового органу затверджується тимчасовий розпис місцевого бюджету на відповідний період. Керівник місцевого фінансового органу зобов'язаний забезпечити відповідність розпису відповідного місцевого бюджету встановленим бюджетним призначенням протягом бюджетного періоду. Зміни до розпису мають бути: збалансованими за місяцями, тобто не порушувати загального обсягу показників загального або спеціального фонду місцевого бюджету на місяць, якого стосуються такі зміни; не змінювати загального обсягу показників загального або спеціального фонду місцевого бюджету на рік, за винятком внесення змін до рішення про місцевий бюджет; враховувати фактично виділені асигнування за попередній період (при внесенні

змін до розпису асигнувань та розпису кредитування), фактичні надходження коштів за період з початку року (при внесенні змін до розпису доходів та розпису фінансування); проводиться переважно за відсутності зареєстрованої в органах Казначейства України (на момент внесення змін до розпису асигнувань) кредиторської заборгованості за тим кодом економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, за яким передбачається зменшення асигнувань; вноситься на поточний та наступні періоди (крім випадків, передбачених законодавством). При внесенні змін до розписів відповідного бюджету місцевий фінансовий орган подає довідки до Казначейства України.

Виконання бюджетів за доходами починається з першого січня коли починається новий бюджетний період, який триває до кінця календарного року, протягом якого формуються та наповнюються дохідні частини бюджетів. Варто зазначити, що виконання бюджету за доходами не передує в чистому вигляді виконанню бюджету за видатками. Не можна вважати, що до виконання видаткових показників бюджету можна приступити лише тоді, коли виконано бюджет за доходами. Надходження коштів до доходних частин бюджетів протягом терміну, що становить частку бюджетного періоду (наприклад, місяць або квартал), обумовлює і фінансування бюджету за видатками саме в такий скорочений термін. Не можна виплатити заробітну плату або пенсії в річному розмірі наприкінці календарного року.

Згідно зі ст. 42 БК України та ст. 116 Конституції України Кабінет Міністрів України забезпечує і відповідає за виконання Державного бюджету України. Міністерство фінансів України здійснює загальну організацію та управління процесом виконання Державного бюджету України, координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету. Відповідно до ст. 45 БК України Міністерство фінансів України здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету. Виконання дохідної частини бюджетів покладено на органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, до яких належать податкові, митні та інші державні органи, які відповідно до законодавства наділені таким правом. Органи, що

контролюють справляння надходжень бюджету, забезпечують своєчасне та в повному обсязі надходження до державного бюджету податків і зборів та інших доходів відповідно до законодавства. Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи міських (міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) рад координують діяльність відповідних органів стягнення щодо виконання визначених для територій показників доходів бюджету.

Виконання бюджетів за доходами передбачає реалізацію повноважень органами Державної казначейської служби України. Відповідно до ст. 45 БК України Казначейство України веде бухгалтерський облік усіх надходжень Державного бюджету України та за поданням (висновком) органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, здійснює повернення (перерахування) коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету. Слід зазначити, що перерахування між видами доходів і бюджетів коштів, помилково та/або надміру зарахованих до державного бюджету через єдиний рахунок, здійснюється Казначейством України за висновком податкових органів, поданим на дату формування реєстру платежів з єдиного рахунка в розрізі окремого платника у складі зведеного реєстру платежів з єдиного рахунка.

Платники податків сплачують платежі до бюджету у готівковий або безготівковий формі через установи банків, у яких вони обслуговуються. Банк платника перераховує грошові кошти через систему електронних платежів Національного банку України на відповідні рахунки. Так, для щоденного акумулювання надходжень як загального, так і спеціального фонду державного бюджету в Головних управліннях Казначейства України відповідно до законодавства відкриваються відповідні рахунки. Отже, усі доходи державного бюджету зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок, що забезпечує облік бюджетних коштів та посилює контроль за їх рухом, дає змогу обліковувати фактичну наявність коштів у бюджетах. Податки і збори та інші доходи державного бюджету зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок і не можуть акумулюватися на рахунках органів, що контролюють

справляння надходжень бюджету (за винятком установ України, які функціонують за кордоном). Варто зазначити, якщо змінюється місцезнаходження суб'єкта господарювання та його реєстрація як платника податків за новим місцезнаходженням, то платник податків зобов'язаний до закінчення поточного бюджетного періоду сплачувати податки, збори за місцем своєї попередньої реєстрації платника податків.

Проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі забороняється, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, за винятком операцій, пов'язаних із державним боргом, та випадків, передбачених законом про Державний бюджет України. Частина прибутку до розподілу Національного банку України визначається та перераховується до Державного бюджету України після підтвердження зовнішнім аудитом та затвердження Радою Національного банку України річної фінансової звітності та формування Національним банком України резервів у порядку та розмірах, визначених Законом України «Про Національний банк України»¹.

Виконання бюджету за видатками. Видатками бюджету визнаються кошти, які направлені на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не слід відносити: повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування; закладання бюджетних коштів під депозит; погашення боргу; придбання цінних паперів, кредитування з бюджету.

Згідно з наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами» від 24 грудня 2012 р. № 14071 та ст. 46 БК України виконання Державного бюджету України за видатками та кредитуванням проходить кілька етапів, а саме:

1) встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету;

¹ Про Національний банк України: Закон України від 20 трав. 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14>.

- 2) затвердження кошторисів, паспортів бюджетних програм, а також порядків використання бюджетних коштів;
- 3) взяття бюджетних зобов'язань;
- 4) отримання товарів, робіт і послуг;
- 5) здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;
- 6) використання товарів, робіт і послуг для виконання завдань бюджетних програм;
- 7) повернення кредитів до бюджету (щодо кредитування бюджету)¹.

Бюджетні розписи є підставою для одержання та здійснення асигнувань із бюджетів розпорядниками бюджетних коштів. Бюджетне асигнування обов'язково затверджується та є підставою для затвердження кошторисів.

Варто зазначити, що кошторис є основним плановим фінансовим документом бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень. Зазначений документ має структуру та спеціальну форму, яка визначається Міністерством фінансів України. Детальний порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів закріплено в постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28 лютого 2002 р. № 228 відповідно до якої встановлено, що Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників відомості про граничні обсяги видатків бюджету та надання кредитів з бюджету загального фонду проєкту відповідного бюджету на наступний рік, що є підставою

¹ Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : затв. наказом М-ва фінансів України від 24 груд. 2012 р. № 14071. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13#Text>

для складання проєктів кошторисів. Для правильної та своєчасної організації роботи, пов'язаної із складанням проєктів кошторисів, головні розпорядники, керуючись відповідними вказівками Міністерства фінансів України, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевих фінансових органів щодо складання проєктів відповідних бюджетів на наступний рік: встановлюють для розпорядників нижчого рівня граничні обсяги видатків та надання кредитів з бюджету із загального фонду бюджету, термін подання проєктів кошторисів і дають вказівки щодо їх складання; розробляють і повідомляють розпорядникам нижчого рівня інші показники, яких вони повинні дотримуватися відповідно до законодавства і які необхідні для правильного визначення видатків або надання кредитів з бюджету в проєктах кошторисів; забезпечують складання проєктів кошторисів на бюджетні програми (функції), що виконуються безпосередньо головними розпорядниками¹.

Головні розпорядники розглядають показники проєктів кошторисів розпорядників нижчого рівня щодо законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків бюджету та надання кредитів з бюджету, правильності їх розподілу відповідно до економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, повноти надходження доходів або повернення кредитів, додержання діючих ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавства та складають проєкти зведених кошторисів. Проєкти кошторисів складаються усіма установами на наступний бюджетний рік, якщо ці установи функціонували до початку року, на який плануються видатки та/або надання кредитів з бюджету. У разі коли установи утворені не з початку року, кошториси складаються і затверджуються для кожної установи з часу її утворення до кінця бюджетного року в загальному порядку.

Під час визначення обсягів видатків бюджету та/або надання кредитів з бюджету розпорядників нижчого рівня головні розпорядники

¹ Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : затв. пост. Каб. Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text>

повинні враховувати об'єктивну потребу в коштах кожної установи, виходячи з її основних виробничих показників і контингентів, які встановлюються для установ (кількість класів, учнів у школах, ліжок у лікарнях, дітей у дошкільних закладах тощо), обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності погашення дебіторської і кредиторської заборгованості та реалізації окремих програм і намічених заходів щодо скорочення витрат у плановому періоді. При цьому обов'язковим є виконання вимоги щодо першочергового забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями, виплату стипендії, а також на господарське утримання установ.

При визначенні видатків у проєктах кошторисів установи повинен забезпечуватися суворий режим економії коштів і матеріальних цінностей. До кошторисів можуть включатися тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності установи. Видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості. Видатки на оплату заробітної плати з коштів спеціального фонду обчислюються залежно від обсягу діяльності, що провадиться за рахунок цих коштів, із застосуванням встановлених законодавством норм, які використовуються установами аналогічного профілю.

Кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, плани використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячні плани використання бюджетних коштів і штатні розписи затверджуються керівником відповідної вищестоящої установи. На органи Казначейства України покладено обов'язок здійснювати контроль за відповідністю бюджетного розпису й відповідних кошторисів розпорядників бюджетних коштів. Після цієї процедури розпорядники бюджетних коштів у межах бюджетних асигнувань, що встановлені затвердженими кошторисами, беруть бюджетні зобов'язання та провадять видатки. Бюджетне зобов'язання – це будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення,

укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому.

Бюджетні зобов'язання мають бути зареєстровані й підлягають обліку, а також відображаються у звітності про виконання бюджету. Порядок здійснення реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань регламентовано наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України» від 2 березня 2012 р. № 3091¹. Казначейство України – є суб'єктом, який уповноважений здійснювати реєстрацію й облік бюджетних зобов'язань.

Після отримання товарів, робіт та послуг відповідно до умов взятого бюджетного зобов'язання розпорядник бюджетних коштів приймає рішення про їх оплату та подає доручення на здійснення платежу органу Казначейства України. Платежі здійснюються винятково за додержанням низки умов, зокрема наявності: відповідного бюджетного зобов'язання для платежу в бухгалтерському обліку виконання бюджету; затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми; у розпорядників бюджетних коштів відповідних бюджетних асигнувань. Отже, використання коштів здійснюється розпорядниками бюджетних коштів у межах встановлених для них бюджетних асигнувань і тільки за їх дорученням Казначейство здійснює платежі, передбачені в затвердженому кошторисі бюджетної установи.

Повернення кредитів до бюджету є окремим етапом виконання Державного бюджету України за видатками та кредитуванням, коли здійснюються операції з поворотного надходження коштів до відповідного бюджету, які надавалися позичальнику на умовах повернення, платності та строковості. Слід зазначити, у відносинах кредитування завжди виступають дві сторони – кредитор та позичальник,

¹ Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : затв. наказом Мін-ва фінансів України від 2 берез. 2012 р. № 3091. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12#Text>

не є винятком і кредитування бюджету. Кредитором у такому випадку є розпорядник бюджетних коштів відповідного рівня або одержувач бюджетних коштів, який отримує бюджетні асигнування з державного бюджету для здійснення операцій з надання кредитів з бюджету, бюджетних позичок та фінансової допомоги на поворотній основі позичальнику та забезпечує повернення таких коштів до бюджету. А позичальником може бути юридична або фізична особа, яка отримує в тимчасове користування кошти державного бюджету на умовах повернення, платності та строковості на певну визначену мету відповідно до нормативно-правових актів. Кредитор спрямовує бюджетні кошти за бюджетними програмами з кредитування винятково на визначені в установленому порядку мету, завдання та напрями цих бюджетних програм, а позичальник забезпечує використання таких коштів за їх призначенням. Зазначені суб'єкти несуть відповідальність згідно із законом за нецільове використання коштів, наданих у вигляді кредиту із загального/спеціального фонду державного бюджету, а також за їх своєчасне та повне повернення.

Варто зазначити, що з моменту надання кредиту з бюджету на суму отриманих із бюджету коштів право вимагати позичальником повернення таких кредитів до бюджету в повному обсязі переходить винятково до держави чи територіальної громади. Наведені суб'єкти за допомогою Державної податкової служби України уповноважені стягувати з позичальника кошти, отримані з бюджету, у разі простроченої заборгованості. При цьому позовна давність на вимоги щодо погашення такої кредитної заборгованості перед бюджетом не поширюється.

На стадії виконання бюджету відбуваються публічні закупівлі товарів, робіт, послуг для задоволення потреб країни, територіальних громад та об'єднаних територіальних громад. Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» публічні закупівлі мають на меті забезпечити ефективно, прозоре здійснення закупівель, створити конкурентне середовище у сфері публічних закупівель, запобігти проявам корупції у цій сфері та розвивати добросовісну конкуренцію¹.

¹ Про публічні закупівлі : Закон України від 25 груд. 2015 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>

Серед процедур публічних закупівель можна виокремити: відкриті торги, торги з обмеженою участю, конкурентний діалог та у деяких випадках переговори.

Під час здійснення відкритих торгів тендерні пропозиції подаються всіма зацікавленими особами. На торги подаються від двох та більше тендерних пропозицій за п'ятнадцять днів з дня оприлюднення оголошення про проведення відкритих торгів в електронній системі закупівель. Тендерна документація безоплатно оприлюднюється замовником разом з оголошенням про проведення конкурентних процедур закупівель в електронній системі закупівель для загального доступу шляхом заповнення полів в електронній системі закупівель. Після проведення відкритих торгів рішення про намір укласти договір про закупівлю приймається замовником у день визначення учасника переможцем процедури закупівлі. Замовник укладає договір про закупівлю з учасником-переможцем процедури закупівлі, протягом строку дії його пропозиції, але не пізніше ніж через 20 днів з дня прийняття рішення про намір укласти договір про закупівлю відповідно до вимог тендерної документації та тендерної пропозиції переможця процедури закупівлі.

Торги з обмеженою участю відбуваються у разі потреби попередньої перевірки кваліфікації учасників та у разі оголошення про проведення торгів з обмеженою участю оприлюднюються відповідно до ч. 3 ст. 10 Закону України «Про публічні закупівлі». Існують дві стадії проведення торгів з обмеженою участю. На першій стадії відбувається кваліфікаційний відбір учасників процедури закупівлі і за результатами розгляду і оцінки кваліфікації учасників процедури закупівлі замовником складається протокол кваліфікаційного відбору, який оприлюднюється замовником в електронній системі закупівель протягом одного дня з дати його затвердження. Протокол кваліфікаційного відбору автоматично розсилається всім учасникам процедури закупівлі електронною системою закупівель після його оприлюднення в електронній системі закупівель. У разі участі у кваліфікаційному відборі документи подали менше ніж чотири учасники процедури закупівлі, торги з обмеженою участю відміняються автоматично. На другій стадії проводяться торги з обмеженою кількістю учасників, які пройшли

кваліфікаційний відбір на першій стадії або якщо кількість учасників, допущених до торгів не менше трьох. Замовник просить надати тендерну пропозицію, в якій надається інформація про відповідність технічним, якісним та іншим характеристикам предмета закупівлі, умови поставки, час та місце, в якому будуть виконуватися роботи чи надаватимуться послуги. Тендерні пропозиції надаються не менш ніж 25 днів з дня отримання запрошення подати остаточні тендерні пропозиції. Після відбувається аукціон.

Конкурентний діалог застосовується замовником якщо неможливо визначити необхідні технічні, якісні характеристики (специфікації) робіт або визначити вид послуг і для прийняття рішення про закупівлю необхідно провести переговори з учасниками процедури закупівлі. Розрізняють дві стадії проведення конкурентного діалогу. На першій стадії просять всіх учасників подати тендерну пропозицію, в якій надається інформація про відповідність учасника процедури закупівлі кваліфікаційним критеріям, вимогам, визначеним замовником у тендерній документації, та опис рішення про закупівлю без зазначення ціни. Тендерні пропозиції надаються у строк не менш ніж 30 днів з дня оприлюднення оголошення про проведення конкурентного діалогу в електронній системі закупівель. Всі учасники, тендерні пропозиції яких були схвалені замовником, запрошуються до переговорів. Варто зазначити, що таких учасників має бути не менше трьох. Замовник проводить переговори з кожним учасником процедури закупівлі окремо. Після завершення переговорів замовник вносить зміни до тендерної документації щодо технічних вимог та вимог до якості предмета закупівлі (без зміни критеріїв оцінки). На другій стадії конкурентного діалогу учасники процедури закупівлі повинні подати остаточні тендерні пропозиції із зазначенням ціни. З учасником-переможцем процедури закупівлі замовник укладає договір про закупівлю.

Переговори при публічних закупівлях між замовником та учасниками можливі. Замовник укладає договір про закупівлю після проведення переговорів щодо ціни та інших умов договору про закупівлю з одним або кількома учасниками процедури закупівлі. Такі переговори відбуваються, наприклад, якщо було двічі відмінено процедуру відкритих торгів, у тому числі частково (за лотом), через

відсутність достатньої кількості тендерних пропозицій; закупівлі товарів за процедурою відновлення платоспроможності боржника; закупівлі юридичних послуг, пов'язаних із захистом прав та інтересів України, у тому числі з метою захисту національної безпеки і оборони, під час врегулювання спорів щодо розгляду в закордонних юрисдикційних органах справ за участю іноземного суб'єкта та України, на підставі рішення Кабінету Міністрів України або рішень Ради національної безпеки і оборони України, введених у дію в порядку, визначеному законом, а також закупівлі товарів, робіт і послуг у разі участі замовника на підставі рішення Кабінету Міністрів України в міжнародних виставкових заходах; та інші причини.

Після проведення переговорів з учасником (учасниками) процедури закупівлі замовник приймає рішення про намір укласти договір про закупівлю. Замовник вправі укласти договір про закупівлю за результатами переговорів закупівлі у строк не раніше ніж через 10 днів з дня оприлюднення в електронній системі закупівель повідомлення про намір укласти договір про закупівлю.

Таким є процес виконання бюджету в тому разі, коли закон про Державний бюджет України приймається Верховною Радою України вчасно. Але може скластися така ситуація, коли з різних причин закон про Державний бюджет України не приймається своєчасно, наприклад невчасно подається проєкт бюджету Кабінетом Міністрів України на розгляд Верховної Ради України або він не приймається Верховною Радою України, чи накладається вето Президентом України. Така ситуація не може бути підставою для припинення сплати податків чи зборів, здійснення фінансування відповідних заходів та програм, наприклад освіти, охорони здоров'я, виплат щодо соціального захисту населення, заробітної платні, стипендій тощо. У таких випадках, якщо до початку нового бюджетного періоду не набрав чинності закон про Державний бюджет, Кабінет Міністрів відповідно до ст. 41 БК України має право здійснювати витрати з Державного бюджету України з відповідними обмеженнями.

У такому випадку видатки з державного бюджету здійснюються лише на бюджетні програми, бюджетні призначення щодо яких встановлені законом про Державний бюджет України на попередній

бюджетний період та одночасно передбачені в проєкті закону про Державний бюджет України на наступний бюджетний період, поданому Кабінетом Міністрів України до Верховної Ради України, за якими повністю зберігаються цільові обмеження. При цьому щомісячні бюджетні асигнування загального фонду Державного бюджету України сумарно не можуть перевищувати 1/12 обсягу бюджетних призначень, визначених законом про Державний бюджет України на попередній бюджетний період. Окрім того, до набрання чинності законом про Державний бюджет України на поточний бюджетний період:

1) забороняється із загального фонду державного бюджету здійснювати витрати в частині капітальних видатків та надання кредитів з бюджету, крім капітальних видатків, пов'язаних із ліквідацією аварій на об'єктах соціально-культурної сфери, житлового господарства, систем тепло-, енерго-, газо-, водопостачання та водовідведення, а також витрат, пов'язаних із настанням особливого періоду чи введенням надзвичайного стану, оголошенням окремих місцевостей зонами надзвичайної екологічної ситуації та виділенням коштів з резервного фонду державного бюджету;

2) державні запозичення можуть здійснюватися в обсязі, що не перевищує обсяг витрат на погашення державного боргу у відповідний період, а державні гарантії не надаються;

3) діють норми закону про Державний бюджет України на попередній бюджетний період, крім норм, якими визначені загальні показники державного бюджету, бюджетні призначення головним розпорядникам коштів державного бюджету;

4) перерахування з державного бюджету місцевим бюджетам базової дотації, освітньої та медичної субвенцій, а також до державного бюджету з місцевих бюджетів реверсної дотації здійснюється відповідно до обсягів, визначених у проєкті закону про Державний бюджет України на попередній бюджетний період;

5) соціальні стандарти та соціальні гарантії, у тому числі прожитковий мінімум, рівень його забезпечення, мінімальна заробітна плата, надання пільг, компенсацій і гарантій населенню, у поточному бюджетному періоді застосовуються у розмірах та на умовах, що діяли у грудні попереднього бюджетного періоду.

Виконання місцевих бюджетів за видатками як стадія бюджетного процесу має чимало спільного із процедурою виконання Державного бюджету України за видатками. Так, спільним є: а) перелік стадій, які мають місце й у процесі виконання місцевих бюджетів за видатками та кредитуванням; б) казначейське обслуговування таких бюджетів органами Казначейства України; в) наявність розпису як підстави виконання відповідного місцевого бюджету.

Виконання місцевих бюджетів за видатками забезпечують: 1) місцеві фінансові органи; 2) місцеві державні адміністрації; 3) виконавчі органи відповідних місцевих рад або сільські, селищні, міські голови (у разі відсутності створених відповідних виконавчих органів згідно із законом); 4) одержувачі бюджетних коштів; 5) розпорядники бюджетних коштів; 6) Рада міністрів Автономної Республіки Крим.

Відповідно до помісячного розпису асигнувань загального фонду місцевих бюджетів місцеві фінансові органи проводять розподіл коштів загального фонду місцевих бюджетів з урахуванням зареєстрованих фінансових зобов'язань (крім оплати праці та нарахувань на заробітну плату та виділення коштів для надання кредитів) та подають органам Казначейства розпорядження про виділення коштів загального фонду місцевих бюджетів. У розпорядженні зазначаються особові рахунки головних розпорядників або їхні реєстраційні рахунки. Вказаний документ затверджується головою місцевого органу виконавчої влади (органу місцевого самоврядування) або одним із його заступників (керівником фінансового органу). На підставі розпорядження про виділення коштів із загального фонду відповідного місцевого бюджету Казначейство перераховує певну суму грошових коштів. Схожа процедура передбачається для розподілу й перерахування коштів на здійснення видатків, передбачених у спеціальному фонді місцевих бюджетів (крім власних надходжень бюджетних установ). Видатки за рахунок власних надходжень розпорядників бюджетних коштів здійснюються в межах тимчасових індивідуальних кошторисів та наявних коштів на спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів на підставі платіжних доручень та підтвердних документів на здійснення платежу.

Казначейство України здійснює операції щодо виконання платіжних доручень розпорядників бюджетних коштів, оформлених відповідно до вимог законодавства, на підставі підтвердних документів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань та наявних бюджетних асигнувань за видатками місцевих бюджетів (протягом п'яти операційних днів з дати надання доручення на здійснення платежу за умови виконання доходів зведеного бюджету України).

Заключним етапом виконання місцевих бюджетів за видатками є закриття рахунків місцевих бюджетів після закінчення бюджетного періоду (не пізніше 31 грудня або в останній день іншого бюджетного періоду, який повинен настати не пізніше ніж через п'ять робочих днів після закінчення бюджетного періоду; визначається Міністром фінансів України за виняткових обставин). Закриття бюджетних рахунків (так само, як і відкриття) здійснюють органи Казначейства України згідно з наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України» від 22 червня 2012 р. № 758¹.

У процесі виконання місцевих бюджетів можливе внесення певних змін. Рішення про внесення змін до рішення про місцевий бюджет ухвалюється: а) Верховною Радою Автономної Республіки Крим; б) відповідною місцевою радою з урахуванням положень ст. 52 БК України, в разі необхідності перерозподілу бюджетних призначень між головними розпорядниками бюджетних коштів (за наявності відповідного обґрунтування) та в інших випадках, передбачених законодавством.

Досить часто заплановані й реальні показники не збігаються при виконанні бюджету, тому Державна казначейська служба України має займатися секвеструванням видатків, тобто пропорційним скороченням витрат за всіма статтями бюджету (крім захищених) протягом часу, що залишається до закінчення поточного періоду. Захищеними статтями бюджету є видатки загального фонду

¹ Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : затв. наказом М-ва фінансів України від 22 черв. 2012 р. № 758. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12#Text>

бюджету, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень. Наприклад, це видатки на забезпечення продуктами харчування; обслуговування державного боргу; поточні трансферти населенню та місцевим бюджетам; оплата комунальних послуг та енергоносії; оплата праці працівників бюджетних установ, виплати за державними деривативами, оплата енергосервісу, здійснення розвідувальної діяльності, програми державних гарантій медичного обслуговування населення та ін.

Внесення змін до рішень місцевих бюджетів здійснюється відповідними міськими радами та Верховною Радою Автономної Республіки Крим на основі офіційного звіту місцевого фінансового органу про обсяг залишених коштів загального та спеціального фондів відповідного бюджету, не враховуючи власні надходження бюджетних установ та звіту про факт перевиконання чи недовиконання дохідної частини загального фонду.

Варто зауважити, якщо за підсумками квартального звіту місцевого фінансового органу виявлено недостатнє надходження доходів загального фонду місцевого бюджету більш ніж на 15%, що враховані у розписі місцевого бюджету на відповідний період, встановлюється факт недовиконання доходів загального фонду місцевого бюджету, що підтверджується офіційним висновком цього органу, а якщо за підсумками звіту першого кварталу місцевого фінансового органу та наступних звітних періодів з початку поточного бюджетного періоду буде виявлено перевищення доходів загального фонду місцевого бюджету не менш ніж на 5%, що враховані у розписі місцевого бюджету на відповідний період, не враховуючи міжбюджетні трансферти, то встановлюється факт перевиконання доходів загального фонду місцевого бюджету, який підтверджується офіційним висновком цього органу.

§ 5. Підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього

Підготовка та розгляд звіту про виконання державного і місцевих бюджетів і прийняття рішення щодо них є завершальною стадією бюджетного процесу.

Відповідно до ч. 1 ст. 58 БК України звітність про виконання Державного бюджету включає фінансову і бюджетну звітність.

Фінансова (бухгалтерська) звітність – це система взаємопов'язаних узагальнених показників, що відображають фінансовий стан бюджету, результати його виконання за звітний період. Фінансова звітність бюджетних установ складається відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів України. Вона забезпечує інформаційні потреби користувачів у визначенні джерел надходження коштів та напрямках їхнього використання, рівні фінансового забезпечення діяльності установ, цільового використання бюджетних коштів, а також відображає ступінь отримання й використання ресурсів відповідно до затвердженого кошторису. Особливості складання фінансової звітності визначаються БК України, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та іншими нормативно-правовими актами.

Бюджетна звітність – це система взаємопов'язаних узагальнених показників, які відображають стан виконання бюджету, містять інформацію в розрізі бюджетної класифікації. Особливості складання бюджетної звітності визначаються БК України, наказом Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» від 14 січня 2011 р. № 11 та ін.

Форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України. Зведення, складання та подання звітності про виконання Державного бюджету України здійснюються Казначейством України. Казначейство України забезпечує достовірність інформації про виконання Державного бюджету.

На виконання положень ст. 58 БК України та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлені єдині вимоги до складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів. Вимоги є такими:

- фінансова та бюджетна звітність має бути достовірною (інформація, наведена у фінансовій та бюджетній звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок і перекручень);

- фінансова та бюджетна звітність має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку і звітності органів Казначейства;
- фінансова та бюджетна звітність повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку;
- встановлення звітного періоду для складання:
 - а) місячної бюджетної звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного місяця;
 - б) квартальної фінансової та бюджетної звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного кварталу;
 - в) річної фінансової та бюджетної звітності є бюджетний період, який становить один календарний рік, що починається 1 січня і закінчується 31 грудня того самого року, якщо не буде визначено інший період у випадках, визначених законодавством, та ін.

Звітність про виконання Державного бюджету України за періодичністю є оперативною, місячною, квартальною та річною.

Основною умовою складання місячного, квартального і річного звіту є те, що вони мають відповідати тій самій структурі, деталізації та бюджетній класифікації, що застосовувалися при затвердженні бюджетів.

Оперативна звітність є повною, деталізованою, розгорнутою і має всі дані, потрібні для аналізу стану виконання бюджету та прийняття відповідних рішень. Вона може бути щоденною, тижневою, декадною або звіт за інший період, який визначений Казначейством. Оперативний контроль здійснюється на вимогу державного органу.

Місячний звіт про виконання Державного бюджету України складається на підставі зведеної звітності та інформації, отриманої від структурних підрозділів Казначейства.

Відповідно до ст. 59 БК України місячний звіт про виконання Державного бюджету подається Казначейством Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 15-го числа місяця, що настає за звітним.

Додатково до місячного звіту про виконання Державного бюджету України не пізніше 25-го числа місяця, що настає за

звітним, Казначейство подає Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України зведені показники звітів про виконання бюджетів, а також інформацію про виконання захищених видатків Державного бюджету України; використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України; використання коштів державного фонду регіонального розвитку; здійснені операції з управління державним боргом; надані державні гарантії. Звіт про бюджетну заборгованість подається не пізніше 1-го числа другого місяця, що настає за звітним.

Окремо до звіту про зведений бюджет України, державний бюджет та місцеві бюджети органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України не пізніше 15-го числа місяця, що настає за звітним, такі місячні звіти (у галузевому і територіальному розрізах та щодо джерел доходів і форм власності): про фактичні надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету:

- 1) про податковий борг;
- 2) про суми надміру сплачених грошових зобов'язань платників податків та суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступних звітних періодах;
- 3) про бюджетне відшкодування податку на додану вартість, включаючи інформацію про заборгованість бюджету з відшкодування податку на додану вартість.

Якщо за результатами місячного звіту про виконання загального фонду Державного бюджету України виявиться, що отриманих надходжень державного бюджету недостатньо для здійснення бюджетних асигнувань відповідно до бюджетних призначень з урахуванням граничного обсягу дефіциту (профіциту), затвердженого законом про Державний бюджет України, Міністр фінансів України може вносити зміни до розпису Державного бюджету України за загальним фондом з метою забезпечення збалансованості надходжень та витрат державного бюджету з дотриманням граничного обсягу річного дефіциту (профіциту) державного бюджету.

Відповідно до ст. 60 БК України квартальний звіт про виконання Державного бюджету України подається Казначейством Верховній Раді України, Президенту, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу.

Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України об'єднує такі окремі звіти: баланс; звіт про фінансові результати; звіт про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти про виконання показників за формою додатків до закону про Державний бюджет України); звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу; зведені показники звітів про виконання бюджетів; звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії; звіт про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань; інформація про здійснені операції з управління державним боргом; інформація про надані державні гарантії; інформація про стан місцевих боргів та гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, обласними радами та територіальними громадами боргів і про надані місцеві гарантії; пояснення щодо стану виконання показників Державного бюджету України та місцевих бюджетів за звітний період.

Міністерство фінансів України у двотижневий строк після отримання квартального звіту про виконання Державного бюджету України в поточному бюджетному періоді подає Комітету Верховної Ради України з питань бюджету інформацію про виконання текстових статей закону про Державний бюджет України.

Якщо за результатами квартального звіту про виконання Державного бюджету України має місце недоотримання надходжень загального фонду Державного бюджету України більше ніж на 15 % суми, передбаченої розписом державного бюджету на відповідний період, Міністерство фінансів України готує пропозиції про внесення змін до Державного бюджету України. Кабінет Міністрів України, розглянувши ці пропозиції, подає до Верховної Ради України розроблений на їхній основі проєкт закону про внесення змін до закону про Державний бюджет України не пізніше двох тижнів з дня подання пропозицій Міністерством фінансів України.

Місячна і квартальна звітність є проміжною (періодичною) і скла дається наростаючим підсумком з поточного звітного року. Слід звернути увагу, що ці види звітності стосуються державного і місцевих бюджетів як планів формування і використання фінансових ресурсів.

Підставою для річної звітності є дані облікових реєстрів та зведених звітів. Ця звітність є логічним завершенням періодичної звітності і складається за звітний рік.

Річний звіт про виконання Державного бюджету України подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді, Президенту України та Рахунковій палаті не пізніше 1 квітня року, наступного за звітним. Ряд звітів, що становлять річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України, є аналогічними звітам, що становлять квартальний звіт про виконання Державного бюджету України (вони відрізняються звітним періодом і відповідальною особою, яка їх підписує). Річний звіт включає:

- 1) баланс;
- 2) звіт про виконання Державного бюджету України;
- 3) звіт про фінансові результати;
- 4) звіт про рух грошових коштів;
- 5) звіт про власний капітал;
- 6) інформацію про виконання захищених видатків Державного бюджету України та іншу інформацію, визнану Кабінетом Міністрів України необхідною для пояснення звіту.

Звіт Кабінету Міністрів аналізує Рахункова палата. У процесі такого аналізу використовують звітні та інформаційно-аналітичні дані Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Державної податкової служби України, Національного банку України та ін.

Відповідно до вимог БК України (ст. 62) Рахункова палата протягом двох тижнів з дня офіційного подання Кабінетом Міністрів України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України готує та подає до Верховної Ради висновки про виконання закону про Державний бюджет України.

Розгляд у Верховній Раді України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України здійснюється за спеціальною процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України.

Відповідно до ст. 162 Закону України «Про Регламент Верховної Ради України» розгляд цього звіту відбувається за процедурою повного обговорення з урахуванням особливостей, визначених у цій статті.

За результатами розгляду Верховна Рада України приймає рішення щодо річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України. Частина 4 ст. 162 Регламенту не обумовлює форми, в якій фіксується таке рішення: за загальним правилом це має бути постанова Верховної Ради України про затвердження річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України.

Звітність про виконання місцевих бюджетів визначається відповідно до вимог, встановлених щодо звітності про виконання Державного бюджету України в статтях 58–61 БК України. Тому вона включає фінансову і бюджетну звітність. За строками звітність про виконання місцевих бюджетів є оперативною, місячною, кварталною, річною. До звітності про виконання як Державного, так і місцевих бюджетів Державною казначейською службою України встановлено єдині вимоги щодо її складання.

Відповідні органи Казначейства України складають та подають місцевим фінансовим органам звітність про виконання місцевих бюджетів за встановленими формами (накази Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів» № 938 від 23 серпня 2012 р. та «Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів» № 12 від 17 січня 2018 р.). Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають місцевим фінансовим органам відповідні звіти, передбачені частиною третьою ст. 59 та частиною третьою ст. 60 БК України.

Зведені показники звітності про виконання бюджетів одночасно подаються органами Казначейства України відповідно органу виконавчої влади Автономної Республіки Крим з питань фінансів, фінансовим органам місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних місцевих рад на умовах, передбачених ч. 1 ст. 80 БК України. Місцеві фінансові органи опрацьовують відповідні звіти та в разі потреби подають свої зауваження органам Казначейства.

Відповідно до п. 36 ч. 1 ст. 2 БК України місцевий фінансовий орган – установа, що відповідно до законодавства України здійснює функції з складання прогнозів місцевих бюджетів, складання, виконання місцевих бюджетів, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов’язані з управлінням коштами місцевого бюджету. Для цілей цього Кодексу орган виконавчої влади Автономної Республіки Крим з питань фінансів віднесено до місцевих фінансових органів.

Для того щоб місцеві фінансові органи могли належним чином вивести звітні показники про виконання доходної частини бюджетів, органи, які контролюють справляння надходжень бюджету (органи державної влади, а також органи місцевого самоврядування, уповноважені здійснювати контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів (обов’язкових платежів), інших надходжень бюджету), подають їм відповідні звіти.

Квартальний та річний звіти про виконання місцевого бюджету подаються до Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевою державною адміністрацією, виконавчим органом відповідної місцевої ради у двомісячний строк після завершення відповідного бюджетного періоду. Перевірка річного звіту здійснюється Рахунковою палатою Верховної Ради Автономної Республіки Крим (щодо використання органами виконавчої влади коштів бюджету Автономної Республіки Крим), комісією з питань бюджету Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради, після чого Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідні місцеві ради затверджують річний звіт про виконання бюджету або приймають інше рішення з цього приводу.

З метою дотримання принципу публічності та прозорості бюджетної системи здійснюються публічне представлення та публікація інформації про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів. Інформація про бюджети оприлюднюється відповідно до вимог, визначених ст. 28 БК України. Інформація про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів підлягає обов’язковій публікації не пізніше 1 березня року, що настає за роком звіту: Державного бюджету України – у газеті «Урядовий кур’єр»; місцевих

бюджетів – у газетах, визначених Верховною Радою Автономної Республіки Крим, відповідними місцевими радами.

Міністерство фінансів України до 20 березня року, що настає за звітним, здійснює публічне представлення звіту про виконання Державного бюджету України за попередній бюджетний період, в якому беруть участь уповноважені представники Комітету Верховної Ради України з питань бюджету, Рахункової палати. Інформація про час і місце публічного представлення оприлюднюється разом із звітом про виконання Державного бюджету України.

Публічне представлення інформації про виконання місцевих бюджетів відповідно до показників, бюджетні призначення щодо яких затверджені рішенням про місцевий бюджет, здійснюється до 20 березня року, що настає за звітним. Інформація про час і місце публічного представлення такої інформації оприлюднюється.

Контрольні питання:

1. Розкрийте правову природу Бюджетної декларації.
2. Яку роль у бюджетному процесі відіграє бюджетна декларація?
3. Розкрийте зміст першої стадії бюджетного процесу.
4. Розкрийте зміст другої стадії бюджетного процесу.
5. Розкрийте зміст третьої стадії бюджетного процесу.
6. Розкрийте зміст четвертої стадії бюджетного процесу.
7. Розкрийте зміст п'ятої стадії бюджетного процесу.

Тема 9. Публічні закупівлі в бюджетному процесі

§ 1. Інститут публічних закупівель у бюджетному процесі

Бюджет як багатоаспектне економіко-правове явище виникає та існує заради його виконання і забезпечення інтересів всього

суспільства. Найважливішим завданням держави на стадії виконання бюджетів є закупівля товарів, робіт та послуг для виконання функцій держави, задоволення суспільних потреб, яка має здійснюватися на основі раціонального використання публічних коштів. Питання ефективності використання публічних коштів у цій сфері та можливість забезпечення належного контролю за цими коштами завжди були в центрі уваги науковців, міжнародної спільноти, суспільства.

У міжнародній практиці для регулювання процедури державних закупівель вживається термін «public procurement», під яким розуміється процес, завдяки якому органи державної влади та органи місцевого самоврядування, купують роботи, товари чи послуги у компаній¹.

До основних заходів підвищення прозорості публічних закупівель у розвинених країнах світу належать такі:

1) забезпечення централізованої публікації інформації про: діяльність уряду, річні плани державних закупівель, перелік попередньо схвалених постачальників товарів і послуг, відомості про укладені договори; можливості державних закупівель, терміни подання пропозицій для участі у закупівлях та критерії обрання й оцінки; обґрунтування процедури прийняття рішень замовників про укладання договорів для учасників закупівель;

2) відстеження інформації про видатки на державні закупівлі за допомогою спеціальних механізмів моніторингу державних закупівель та онлайн-інструментам доступу до інформації про їх здійснення; використання інформаційних технологій у процесі проведення публічних закупівель; перевірка інформації про добросовісність, сумлінність та ділову етику в процесі діяльності постачальників та підрядників;

3) зниження адміністративних бар'єрів доступу до державних закупівель для підприємств малого та середнього бізнесу шляхом: створення органів комплексного обслуговування та спільного

¹ Public Procurement Recommendation. URL: <https://www.oecd.org/governance/ethics/public-procurement.htm#:~:text=Public%20procurement%20refers%20to%20the,contract%20management%20and%20final%20payment>.

використання даних і стандартизації; спрощення адміністративних процедур.

Слід наголосити, що не можна ототожнювати поняття «публічні закупівлі» та «тендерні закупівлі». Адже поняття «тендер» та «тендерні закупівлі» є значно вузькими поняттями, ніж «публічні закупівлі», оскільки є окремими конкурентними процедурами, а публічні закупівлі передбачають також проведення за певних умов неконкурентних процедур (переговорні процедури).

Отже, поняття «публічні закупівлі» можна визначити як відносини між замовниками та учасниками на стадії виконання бюджетів з приводу придбання товарів, робіт та послуг відповідно до річного плану закупівель з дотриманням принципів максимальної економії, прозорості, недискримінації, рівності та добросовісної конкуренції серед учасників із застосуванням як конкурентних, так і, у певних випадках, неконкурентних процедур закупівель.

З 1 серпня 2016 р. набрав чинності Закон України «Про публічні закупівлі», яким було істотно реформовано концепцію державних закупівель та запроваджено систему електронних закупівель й електронну систему оскарження. Основна мета прийняття Закону України «Про публічні закупівлі» – сформувати сучасну і дієву систему забезпечення ефективного та прозорого здійснення закупівель, створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері та подальший розвиток добросовісної конкуренції у сфері закупівель, запровадження системи електронних закупівель та електронної системи оскарження ProZorro. Система ProZorro дозволила запровадити замість паперових тендерів закупівлі в онлайн-режимі, а процес вибору переможця став публічним. Електронна система спростила доступ до торгів з боку учасників, знизилася витрат на адміністрування самої системи з боку держави та учасників. Крім того, громадськість може контролювати здійснення публічної закупівлі, оскільки уся інформація про публічні закупівлі доступна в системі ProZorro.

Нормами Закону України «Про публічні закупівлі» запроваджено нове поняття «публічні закупівлі» як придбання замовником

товарів, робіт і послуг у порядку, встановленому цим Законом. Саме поняття «публічні закупівлі» порівняно з поняттям «державні закупівлі» є значно ширшим, оскільки розширює коло установ, що через закупівельну діяльність забезпечують потреби держави або територіальної громади.

Відповідно до горизонтальної структури бюджету стадія виконання бюджету розподіляється на свої доходну та видаткову частини. Весь бюджетний процес розподілений між окремими стадіями, сама по собі стадія виконання бюджетів за видатками містить окремі частини, які утворюють ланцюг етапів, що послідовно змінюють один одного. Внутрішня структура стадії виконання бюджету за видатками та кредитуванням відображена у ст. 46 БК України «Стадії виконання бюджету за видатками та кредитуванням». Відповідно до ч. 1 цієї статті стадіями виконання бюджету за видатками та кредитуванням є:

- 1) встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету;
- 2) затвердження кошторисів, паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), а також порядків використання бюджетних коштів;
- 3) взяття бюджетних зобов'язань;
- 4) отримання товарів, робіт і послуг;
- 5) здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;
- 6) використання товарів, робіт і послуг для виконання заходів бюджетних програм;
- 7) повернення кредитів до бюджету (щодо кредитування бюджету)¹.

Так, четвертим етапом стадії виконання бюджетів за видатками є отримання товарів, робіт і послуг. Отримання таких матеріальних та нематеріальних благ тісно пов'язано з функціями відповідних бюджетних установ (замовників таких товарів, робіт, послуг) і відбувається в межах їх бюджетних повноважень. При цьому конкретними діями розпорядника бюджетних коштів на цьому етапі

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

є закупівля товарів, робіт, послуг з використанням певних процедур, регламентованих Законом України «Про публічні закупівлі».

Зазначений Закон визначає правові та економічні засади здійснення закупівель товарів, робіт і послуг для забезпечення потреб держави, територіальних громад та об'єднаних територіальних громад задля забезпечення ефективного та прозорого здійснення закупівель, створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері, розвитку добросовісної конкуренції. Адже задля того, щоб бюджетні кошти спрямовували з максимальною ефективністю та корисністю для суспільства, їх використання має бути прозорим.

§ 2. Замовники публічних закупівель

У ст. 1 Закону України «Про публічні закупівлі» публічні закупівлі визначаються як придбання замовником товарів, робіт і послуг у порядку, встановленому цим Законом¹. Відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 2 цього Закону до замовників, які здійснюють закупівлі відповідно до цього Закону, належать:

1) органи державної влади (орган законодавчої, органи виконавчої, судової влади), та правоохоронні органи держави, органи влади Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування, об'єднання територіальних громад;

2) Пенсійний фонд України, цільові страхові фонди зі страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, медичного страхування та страхування на випадок безробіття;

3) юридичні особи, які є підприємствами, установами, організаціями та їх об'єднання, які забезпечують потреби держави або територіальної громади, якщо така діяльність не здійснюється на промисловій чи комерційній основі, за наявності однієї з таких ознак:

– юридична особа є розпорядником, одержувачем бюджетних коштів;

¹ Про публічні закупівлі : Закон України від 25 груд. 2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>

– органи державної влади чи органи місцевого самоврядування або інші замовники володіють більшістю голосів у вищому органі управління юридичної особи;

– у статутному капіталі юридичної особи державна або комунальна частка акцій (часток, паїв) перевищує 50 відсотків;

4) юридичні особи та/або суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність в одній або декількох сферах господарювання (як то: видобуток природного газу; забезпечення виробництва, транспортування та постачання теплової та електричної енергії споживачам, забезпечення функціонування міського електричного транспорту, у тому числі метрополітену, та експлуатація його об'єктів для надання послуг з перевезення, розробка родовищ та видобуток нафти і газу, вугілля та інших видів твердого палива тощо), та відповідають хоча б одній з таких ознак:

– органам державної влади, органам влади Автономної Республіки Крим, органам місцевого самоврядування або іншим замовникам належить частка у статутному капіталі юридичної особи та/або суб'єкта господарювання в розмірі більше ніж 50 відсотків;

– наявність спеціальних або ексклюзивних прав.

З 1 січня 2022 р. відповідальною за організацію та проведення процедури закупівлі/спрощеної закупівлі з боку Замовника є уповноважена особа. Уповноважена особа (особи) – службова (посадова) чи інша особа, яка є працівником замовника і визначена відповідальною за організацію та проведення процедур закупівлі/спрощених закупівель згідно з цим Законом на підставі власного розпорядчого рішення замовника або трудового договору (контракту). Така особа має підтвердити свій рівень володіння необхідними (базовими) знаннями у сфері публічних закупівель на вебпорталі Уповноваженого органу шляхом проходження безкоштовного тестування.

До основних функцій уповноваженої особи належать:

1. Планування закупівлі та формування річного плану закупівель в електронній системі закупівель.

2. Здійснення вибору процедури закупівлі; проведення процедури закупівель/спрощені закупівлі.

3. Забезпечення рівних умов для всіх учасників, об'єктивний та чесний вибір переможця процедури закупівлі/спрощеної закупівлі.

4. Забезпечення складання, затвердження та зберігання відповідних документів з питань публічних закупівель та оприлюднення в електронній системі закупівель інформації.

Уповноважена особа здійснює свою діяльність на підставі укладеного із замовником трудового договору (контракту) або розпорядчого рішення замовника та відповідного положення. Уповноважена особа визначається або призначається замовником одним із таких способів: шляхом покладення на працівника (працівників) із штатної чисельності функцій уповноваженої особи як додаткової роботи з відповідною доплатою згідно із законодавством.

Замовник може здійснити закупівлю товарів та/або послуг через централізовану закупівельну організацію. При передачі проведення закупівлі така організація набуває усіх прав та обов'язків замовників, а також несе відповідальність згідно із законодавством.

Центральна закупівельна організація в інтересах та від імені замовників виконує такі дії:

- оприлюднює інформацію про закупівлю;
- визначає процедуру закупівлі;
- розглядає та приймає рішення щодо скарг суб'єктів оскарження процедури закупівлі;
- надає роз'яснення щодо тендерної документації та усуває порушення процедури закупівлі;
- розглядає тендерні пропозиції, звертається за підтвердженням інформації, наданої постачальниками у процедурі закупівлі, до органів державної влади, підприємств, установ та організацій відповідно до їх компетенції;
- визначає переможця та приймає рішення про намір укласти з ним договір; приймає рішення про скасування торгів чи визнання їх такими, що не відбулися.

Замовник укладає договір про закупівлю товару або послуги з переможцем процедури закупівлі, що була проведена в його інтересах централізованою закупівельною організацією.

§ 3. Основні засади здійснення та процедури публічних закупівель

У ст. 5 Закону України «Про публічні закупівлі» визначені принципи здійснення публічних закупівель та недискримінація учасників, до яких належать:

- 1) добросовісна конкуренція серед учасників;
- 2) максимальна економія, ефективність та пропорційність;
- 3) відкритість та прозорість на всіх стадіях закупівель;
- 4) недискримінація учасників та рівне ставлення до них;
- 5) об'єктивне та неупереджене визначення переможця процедури закупівлі/спрощеної закупівлі;
- 6) запобігання корупційним діям і зловживанням.

Норми Закону України «Про публічні закупівлі» застосовуються до замовників за умови, що вартість предмета закупівлі товару (товарів), послуги (послуг) дорівнює або перевищує 200 тисяч гривень, а робіт – 1,5 мільйона гривень.

За загальним правилом у разі здійснення закупівель товарів, робіт і послуг, вартість яких не перевищує 50 тисяч гривень, замовник повинен дотримуватися принципів здійснення публічних закупівель та може використовувати електронну систему закупівель, у тому числі електронні каталоги для закупівлі товарів. У разі здійснення таких закупівель без використання електронної системи закупівель замовник обов'язково оприлюднює в електронній системі закупівель звіт про договір про закупівлю, укладений без використання електронної системи закупівель.

Залежно від вартості, специфіки та інших особливостей товарів, робіт або послуг, виокремлюються такі види процедур закупівель, що визначені Законом України «Про публічні закупівлі»:

- 1) конкурентні (відкриті торги, торги з обмеженою участю, конкурентний діалог, спрощена закупівля), в яких беруть участь два або більше учасників;
- 2) неконкурентні (переговорна процедура закупівель, яка використовується замовником як виняток і відповідно до якої замовник

укладає договір про закупівлю після проведення переговорів щодо ціни та інших умов договору про закупівлю з одним або кількома учасниками процедури закупівлі).

Відкриті торги. Відкриті торги є основною процедурою закупівлі, під час проведення якої тендерні пропозиції мають право подавати всі заінтересовані особи (учасники торгів). Процедура проведення відкритих торгів регламентується розділом IV Закону України «Про публічні закупівлі».

Етапами проведення відкритих торгів є:

1. Оголошення про відкриті торги.
2. Подання тендерних пропозицій.
3. Проведення електронного аукціону.
4. Розкриття та оцінка тендерних пропозицій.
5. Розгляд тендерних пропозицій.
6. Визначення переможця.
7. Укладання договору про закупівлю.

Для проведення відкритих торгів має бути подано не менше двох тендерних пропозицій від учасників. Строк для подання тендерних пропозицій не може бути менше ніж 15 днів з дня оприлюднення оголошення про проведення відкритих торгів в електронній системі закупівель. Тендерна документація безоплатно оприлюднюється замовником разом з оголошенням про проведення конкурентних процедур закупівель в електронній системі закупівель для загального доступу шляхом заповнення полів в електронній системі закупівель.

Тендерна документація не повинна містити вимог, що обмежують конкуренцію та призводять до дискримінації учасників, а також вимог щодо документального підтвердження інформації про відповідність вимогам тендерної документації, якщо така інформація є публічною. Замовник має право зазначити в оголошенні про проведення конкурентної процедури закупівлі та в тендерній документації/оголошенні про проведення спрощеної закупівлі вимоги щодо надання забезпечення тендерної пропозиції/пропозиції.

Учасниками тендеру, у свою чергу, тендерна пропозиція подається в електронному вигляді через електронну систему закупівель шляхом заповнення електронних форм з окремими полями,

де зазначається інформація про ціну, інші критерії оцінки (у разі їх встановлення замовником), інформація від учасника процедури закупівлі про його відповідність кваліфікаційним (кваліфікаційному) критеріям, та шляхом завантаження необхідних документів, що вимагаються замовником у тендерній документації (наприклад, технічні специфікації, маркування, сертифікати, протоколи випробувань тощо).

Оцінка тендерних пропозицій проводиться автоматично електронною системою закупівель на основі критеріїв і методики оцінки, зазначених замовником у тендерній документації/оголошенні про проведення спрощеної закупівлі, шляхом застосування електронного аукціону. Дата і час проведення електронного аукціону визначаються електронною системою закупівель автоматично.

Критеріями оцінки є ціна; або вартість життєвого циклу; або ціна разом з іншими критеріями оцінки (умови оплати, строк виконання, гарантійне обслуговування, передача технології та підготовка управлінських, наукових і виробничих кадрів, застосування заходів охорони навколишнього середовища та/або соціального захисту, які пов'язані з предметом закупівлі тощо).

Після оцінки тендерних пропозицій/пропозицій замовник розглядає на відповідність вимогам тендерної документації/оголошення про проведення спрощеної закупівлі тендерну пропозицію/пропозицію, яка визначена найбільш економічно вигідною.

Електронний аукціон полягає в повторювальному процесі пониження цін або приведених цін, що проводиться у три етапи в інтерактивному режимі реального часу. Приведені ціни визначаються з урахуванням значень інших критеріїв оцінки за математичною формулою, визначеною в методиці оцінки.

Тендер автоматично відміняється електронною системою закупівель у разі:

- 1) подання для участі:
 - у відкритих торгах – менше двох тендерних пропозицій;
 - у конкурентному діалозі – менше трьох тендерних пропозицій;
 - у відкритих торгах для укладення рамкових угод – менше трьох тендерних пропозицій;

– у кваліфікаційному відборі першого етапу торгів з обмеженою участю – менше чотирьох пропозицій;

2) допущення до оцінки менше двох тендерних пропозицій у процедурі відкритих торгів, а в разі застосування конкурентного діалогу, другого етапу торгів із обмеженою участю або здійснення закупівлі за рамковими угодами з кількома учасниками – менше трьох тендерних пропозицій;

3) відхилення всіх тендерних пропозицій.

Замовник укладає договір про закупівлю з учасником, який визнаний переможцем процедури закупівлі, протягом строку дії його пропозиції, не пізніше ніж через 20 днів з дня прийняття рішення про намір укласти договір про закупівлю відповідно до вимог тендерної документації та тендерної пропозиції переможця процедури закупівлі. У випадку обґрунтованої необхідності строк для укладання договору може бути продовжений до 60 днів.

Конкурентний діалог. Конкурентний діалог може бути застосований замовником у разі неможливості визначити необхідні технічні, якісні характеристики (специфікації) робіт або визначити вид послуг і для прийняття рішення про закупівлю необхідно провести переговори з учасниками процедури закупівлі і може застосовуватися замовником за наявності однієї з таких умов:

1) замовник не може визначити вимоги до предмета закупівлі внаслідок його природи, складності, зокрема, у разі закупівлі юридичних послуг, розробки і впровадження інформаційних систем, програмних продуктів, здійснення наукових досліджень, експериментів або розробок;

2) виконання договору про закупівлю передбачає розробку проєкту виконання робіт (надання послуг) або використання нових інноваційних технологій;

3) замовник не може визначити точну технічну специфікацію з використанням наявних технічних стандартів.

Конкурентний діалог проводиться у два етапи. На першому етапі всі учасники подають тендерну пропозицію, в якій надається інформація про відповідність учасника процедури закупівлі кваліфікаційним критеріям, вимогам, визначеним замовником у тендерній

документації, та опис рішення про закупівлю без зазначення ціни. Строк подання тендерних пропозицій для участі на першому етапі конкурентного діалогу не повинен бути меншим, ніж 30 днів з дня оприлюднення оголошення про проведення конкурентного діалогу в електронній системі закупівель. На цьому етапі автоматично розкривається вся інформація, зазначена в тендерних пропозиціях учасників, крім інформації з описом рішення про закупівлю, що відкривається лише замовнику.

Після розкриття тендерних пропозицій замовник розглядає тендерні пропозиції учасників на відповідність вимогам, установленим у тендерній документації для першого етапу. Усі учасники процедури закупівлі, тендерні пропозиції яких не було відхилено, запрошуються замовником до переговорів, але не менше ніж три учасники.

На другому етапі учасники процедури закупівлі повинні подати остаточні тендерні пропозиції із зазначенням ціни. Строк подання тендерних пропозицій становить не менше 15 днів з дня отримання запрошення взяти участь у другому етапі. З учасником, якого визначено переможцем процедури закупівлі, замовник укладає договір про закупівлю

Торги з обмеженою участю. Торги з обмеженою участю застосовуються у разі потреби попередньої перевірки кваліфікації учасників шляхом проведення кваліфікаційного відбору. Торги з обмеженою участю проводяться також у два етапи.

На першому етапі торгів з обмеженою участю проводиться кваліфікаційний відбір учасників процедури закупівлі. Якщо для участі у кваліфікаційному відборі документи подали менше ніж чотири учасники процедури закупівлі, торги з обмеженою участю відмінюються автоматично електронною системою закупівель. Строк подання документів для участі у кваліфікаційному відборі першого етапу не повинен бути меншим, ніж 30 днів з дня оприлюднення оголошення про проведення торгів з обмеженою участю в електронній системі закупівель. За результатами розгляду і оцінки кваліфікації учасників процедури закупівлі замовником складається протокол кваліфікаційного відбору, який оприлюднюється замовником в електронній системі закупівель протягом одного дня з дати його затвердження.

Другий етап торгів з обмеженою участю проводиться, якщо за результатами кваліфікаційного відбору до участі у другому етапі торгів з обмеженою участю допущено кількість учасників процедури закупівлі, яка визначена в оголошенні про проведення торгів з обмеженою участю, або якщо кількість учасників, допущених до другого етапу, становить не менше ніж три. Строк подання тендерних пропозицій на другому етапі не повинен бути менший ніж 25 днів з дня отримання запрошення подати остаточні тендерні пропозиції. Замовники та учасники процедури закупівлі не можуть ініціювати будь-які переговори з питань внесення змін до змісту або ціни поданої тендерної пропозиції.

Переговорна процедура. Відповідно до цієї процедури замовник укладає договір про закупівлю після проведення переговорів щодо ціни та інших умов договору про закупівлю з одним або кількома учасниками процедури закупівлі.

Проведення переговорної процедури регламентується розд. VII Закону України «Про публічні закупівлі». Переговорна процедура використовується замовником як виняток у випадках:

1) якщо було двічі відмінено процедуру відкритих торгів, у тому числі частково (за лотом), через відсутність достатньої кількості тендерних пропозицій. При цьому предмет закупівлі, його технічні та якісні характеристики, а також вимоги до учасника процедури закупівлі не повинні відрізнятися від вимог, що були визначені замовником у тендерній документації;

2) якщо роботи, товари чи послуги можуть бути виконані, поставлені чи надані виключно певним суб'єктом господарювання за наявності одного з таких випадків:

– предмет закупівлі полягає у створенні або придбанні витвору мистецтва або художнього виконання;

– укладення договору про закупівлю з переможцем архітектурного або мистецького конкурсу;

– відсутність конкуренції з технічних причин, яка має бути документально підтверджена замовником;

– існує необхідність захисту прав інтелектуальної власності;

– укладення договору з постачальником «останньої надії» на постачання електричної енергії або природного газу;

3) якщо у замовника виникла нагальна потреба здійснити закупівлю у разі:

- виникнення особливих економічних чи соціальних обставин, пов'язаних з негайною ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій, що унеможливають дотримання замовником строків для проведення тендера;

- надання у встановленому порядку Україною гуманітарної допомоги іншим державам;

- розірвання договору про закупівлю з вини учасника на строк, достатній для проведення тендера, в обсязі, що не перевищує 20 відсотків суми, визначеної в договорі про закупівлю, який розірваний з вини такого учасника. Застосування переговорної процедури закупівлі в такому випадку здійснюється за рішенням замовника щодо кожного тендера;

- оскарження прийнятих рішень, дій чи бездіяльності замовника щодо триваючого тендера після розгляду/оцінки тендерних пропозицій учасників, в обсязі, що не перевищує 20 відсотків від очікуваної вартості тендера, що оскаржується;

- здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг для забезпечення потреб оборони під час дії правового режиму воєнного стану в Україні або в окремих її місцевостях замовниками, визначеними у Законі України «Про оборонні закупівлі»;

4) якщо після укладення договору про закупівлю у замовника виникла необхідність у постачанні додаткового обсягу товару у того самого постачальника, якщо в разі зміни постачальника замовник був би вимушений придбати товар з іншими технічними характеристиками, що призвело б до виникнення несумісності, пов'язаної з експлуатацією і технічним обслуговуванням;

5) якщо після укладення договору про закупівлю у замовника виникла необхідність у закупівлі додаткових аналогічних робіт чи послуг у того самого учасника;

6) закупівлі товарів за процедурою відновлення платоспроможності боржника згідно із законодавством;

7) закупівлі юридичних послуг, пов'язаних із захистом прав та інтересів України, у тому числі з метою захисту національної безпеки

і оборони, під час врегулювання спорів щодо розгляду в закордонних юрисдикційних органах справ за участю іноземного суб'єкта та України, на підставі рішення Кабінету Міністрів України або рішень Ради національної безпеки і оборони України, а також закупівлі товарів, робіт і послуг у разі участі замовника на підставі рішення Кабінету Міністрів України в міжнародних виставкових заходах.

Спрощена процедура закупівлі. Замовники у разі здійснення закупівель товарів, робіт і послуг, вартість яких не перевищує 50 тисяч гривень, можуть використовувати електронну систему закупівель шляхом здійснення спрощених закупівель, або проводячи закупівлі через електронний каталог.

Спрощена закупівля складається з таких послідовних етапів:

- 1) оприлюднення оголошення про проведення спрощеної закупівлі;
- 2) уточнення інформації, зазначеної замовником в оголошенні про проведення спрощеної закупівлі;
- 3) подання пропозицій учасниками;
- 4) проведення електронного аукціону;
- 5) розгляд на відповідність умовам, визначеним в оголошенні про проведення спрощеної закупівлі та вимогам до предмета закупівлі, пропозиції учасника;
- 6) визначення переможця спрощеної закупівлі та укладення договору про закупівлю;
- 7) розміщення звіту про результати проведення закупівлі.

§ 4. Контроль у сфері публічних закупівель

Для забезпечення ефективного та прозорого здійснення публічних закупівель, створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель та запобігання проявам корупції у цій сфері здійснюються державне регулювання та контроль. Так, розділ II Закону України «Про публічні закупівлі» присвячено питанням державного регулювання та контролю у сфері закупівель. Статтею 7 розділу 2 Закону України «Про публічні закупівлі» визначено коло суб'єктів, що здійснюють контроль у сфері закупівель, до яких

віднесено: Уповноважений орган – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері публічних закупівель (Міністерство економіки України); центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів (Державна казначейська служба України); Рахункову палату; Антимонопольний комітет України; центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю (Державна аудиторська служба України); банки; громадян і громадські організації та їх спілки. Крім того, до суб'єктів контролю у сфері публічних закупівель слід віднести правоохоронні органи, які реалізують контрольні повноваження в межах компетенцій, визначених Конституцією України та іншими законами України.

Відповідно до ч. 1 ст. 7 Закону «Про публічні закупівлі» уповноважений орган здійснює регулювання та реалізує державну політику у сфері закупівель у межах повноважень, визначених цим Законом. Уповноважений орган з питань закупівель в Україні – Міністерство економіки України. Основні функції Міністерства економіки України у сфері публічних закупівель визначено ст. 8 Закону «Про публічні закупівлі».

Згідно зі ст. 7 Закону «Про публічні закупівлі» центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, здійснює контроль у сфері публічних закупівель у межах своїх повноважень, визначених Конституцією, цим Законом та іншими законами України. Таким органом є Державна аудиторська служба України. Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю¹. Державна аудиторська служба відповідно до покладених на неї завдань реалізує державний фінансовий контроль через здійснення: державного фінансового аудиту; перевірки закупівель; інспектування (ревізії); моніторингу закупівель.

¹ Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : пост. Каб. Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>

Моніторинг процедури закупівлі – аналіз дотримання замовником законодавства у сфері публічних закупівель під час проведення процедури закупівлі, укладення договору про закупівлю та протягом його дії з метою запобігання порушенням законодавства у сфері публічних закупівель. Моніторинг процедури закупівлі здійснюється протягом проведення процедури закупівлі, укладення договору про закупівлю та його дії. Моніторинг охоплює всі дії замовника, які були здійснені ним під час проведення процедури закупівлі, і аж до моменту повного виконання договору.

Антимонопольний комітет України є органом оскарження у сфері публічних закупівель, який з метою неупередженого та ефективного захисту прав і законних інтересів осіб, пов'язаних з участю у процедурах закупівлі, утворює постійно діючу адміністративну колегію (колегію) з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері публічних закупівель¹. Скарга подається суб'єктом оскарження у формі електронного документа через електронну систему закупівель. За подання скарги справляється плата через електронну систему закупівель у день подання скарги, після чого скарга автоматично вноситься до реєстру скарг і формується її реєстраційна картка, яка разом зі скаргою автоматично оприлюднюється в електронній системі закупівель.

Рахункова палата є державним колегіальним органом, який від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. У сфері публічних закупівель Рахункова палата України реалізує ряд заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), зокрема:

- здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо здійснення закупівель за рахунок коштів державного бюджету;
- здійснює попередній аналіз, до розгляду на засіданнях комітетів Верховної Ради України та на пленарних засіданнях Верховної Ради України, щорічного звіту, що містить аналіз функціонування системи публічних закупівель та узагальнену інформацію про результати здійснення контролю у сфері закупівель, протягом трьох місяців з дня його оприлюднення;

¹ Про Антимонопольний комітет України : Закон України 26 листоп. 1993 р.
URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3659-12>

– здійснює державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) щодо виконання державного замовлення та здійснення закупівель стосовно всіх стадій закупівель і включає перевірку та аналіз законності та ефективності здійснення закупівель, дотримання передбачених процедур, оцінку своєчасності отримання товарів, послуг та проведення робіт, а також аналіз стану прозорості та додержання встановлених принципів здійснення закупівель.

Відповідно до ст. 41 Закону України «Про Рахункову палату» у разі виявлення при здійсненні заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) ознак кримінального або адміністративного правопорушення Рахункова палата повідомляє про них відповідні правоохоронні органи¹. Рахункова палата регулярно оприлюднює у засобах масової інформації інформацію про свою діяльність, включаючи звіти про здійснені заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), а також розміщує таку інформацію, плани роботи та рішення Рахункової палати на своєму офіційному вебсайті.

Одним із найбільш ефективних видів контролю у сфері публічних закупівель є контроль органів Державної казначейської служби України, оскільки він дає можливість виявити порушення норм законодавства у сфері публічних закупівель ще до проведення операцій із публічними коштами та дозволяє запобігти неправомірному використанню публічних коштів. Державна казначейська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів².

Одним із завдань органів Державної казначейської служби України є здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за дотриманням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, іншими клієнтами вимог законодавства у сфері закупівель в частині наявності документів шляхом їх перегляду

¹ Про Рахункову палату : Закон України від 2 черв. 2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>

² Про Державну казначейську службу України : пост. Каб. Міністрів України від 15 квіт. 2015 р. № 215. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text>

в електронній системі закупівель. Так, органи казначейства ще до здійснення оплати за договором про закупівлю перевіряють наявність річного плану, договору про закупівлю та звіту про результати проведення процедури закупівлі, що підтверджують проведення процедури закупівлі/спрощеної закупівлі та за результатами якої укладено договір про закупівлю.

На етапі здійснення платежів із рахунків замовників згідно із узятими ними фінансовими зобов'язаннями за договорами про закупівлю органи казначейства не допускають здійснення оплати за товари, роботи та послуги якщо:

- відсутні або не відповідають встановленим законодавством вимогам необхідні документи;
- відмінено процедуру закупівлі/спрощеної закупівлі;
- набрало законної сили рішення суду про визнання результатів процедури закупівлі/спрощеної закупівлі недійсною та/або договору про закупівлю нікчемним;
- процедуру закупівлі оскаржено, відповідно на період призупинення процедури закупівлі;
- є рішення органу оскарження щодо зобов'язання усунення замовником порушення процедури закупівлі.

Статтею 7 Закону «Про публічні закупівлі» передбачено, що до моменту реєстрації договору та наступної його оплати, Державна казначейська служба України зобов'язана здійснити перевірку документів на предмет наявності та їх відповідності вимогам законодавства шляхом їх самостійного перегляду в електронній системі закупівель. Законодавством надано право Державній казначейській службі України в окремих випадках зупиняти платежі за договором у разі набрання законної сили рішенням суду про визнання результатів торгів недійсними.

Заслуговує на увагу і громадський контроль у сфері публічних закупівель, який забезпечується через вільний доступ до всієї інформації щодо публічних закупівель, яка підлягає оприлюдненню в електронній системі закупівель ProZorro. Громадськість може реалізувати контроль у сфері публічних закупівель шляхом здійснення аналізу і моніторингу інформації, яка розміщена в електронній

системі закупівель, а також шляхом інформування через електронну систему закупівель або письмово органи, що уповноважені здійснювати контроль, про виявлені ознаки порушень законодавства у сфері публічних закупівель.

§ 5. Публічні закупівлі в умовах воєнного стану

24 лютого 2022 р. Указом Президента України № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні» в Україні запроваджено воєнний стан. У зв'язку з уведенням в Україні воєнного стану Кабінетом Міністрів України 28 лютого 2022 р. прийнято постанову № 169 «Про деякі питання здійснення оборонних та публічних закупівель товарів, робіт і послуг в умовах воєнного стану», якою врегульовано порядок здійснення оборонних та публічних закупівель товарів в умовах воєнного стану¹.

Передбачено, що в умовах воєнного стану оборонні та публічні закупівлі товарів, робіт і послуг здійснюються без застосування процедур закупівель та спрощених закупівель, визначених законами України «Про публічні закупівлі» та «Про оборонні закупівлі»². Переліки та обсяги закупівель товарів, робіт і послуг визначаються рішеннями замовників, що здійснюють такі закупівлі.

Такі закупівлі не включаються до річного плану закупівель. За результатами їх здійснення в електронній системі закупівель замовник оприлюднює звіт про договір про закупівлю, укладений без використання електронної системи закупівель, договір про закупівлю та всі додатки до нього не пізніше ніж через 20 днів з дня припинення чи скасування воєнного стану в Україні або в окремих її місцевостях. Вимога щодо оприлюднення не застосовується до договорів, які містять інформацію з обмеженим доступом.

Щодо закупівель товарів, робіт і послуг, вартість яких не перевищує 50 тисяч гривень, замовник повинен дотримуватися принципів

¹ Про деякі питання здійснення оборонних та публічних закупівель товарів, робіт і послуг в умовах воєнного стану : пост. Каб. Міністрів України від 28 лют. 2022 р. № 169. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/169-2022-%D0%BF#Text>

² Про оборонні закупівлі : Закон України від 17 лип. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/808-20#Text>

здійснення публічних закупівель та може використовувати електронну систему закупівель, у тому числі електронні каталоги для закупівлі товарів. У разі здійснення таких закупівель без використання електронної системи закупівель замовник обов'язково оприлюднює в електронній системі закупівель відповідно до ст. 10 Закону України «Про публічні закупівлі» звіт про договір про закупівлю, укладений без використання електронної системи закупівель.

Переліки та обсяги закупівель товарів, робіт і послуг – для забезпечення потреб сектору безпеки і оборони, а також інших товарів, робіт і послуг для гарантованого забезпечення потреб безпеки і оборони України визначатимуться рішенням державних замовників у сфері оборони, перелік яких визначено постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 р. № 363 «Питання оборонних закупівель»¹.

Замовники під час здійснення передбачених цією постановою закупівель повинні відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» дотримуватися принципів здійснення публічних закупівель та забезпечувати оприлюднення укладеного договору в електронній системі закупівель протягом п'яти робочих днів після його підписання. Зазначений строк продовжується на час неналежного функціонування електронної системи закупівель, підтверджений її адміністратором. Договір, не оприлюднений в електронній системі закупівель у встановлений строк, є нікчемним. Проте вказане правило не поширюється на договори, що укладені для забезпечення потреб сектору безпеки і оборони. Такі договори оприлюднюються в електронній системі закупівель протягом 10 робочих днів після припинення чи скасування воєнного стану.

Закупівлі товарів, робіт і послуг вартістю до 50 тис. грн проводяться замовником шляхом укладення прямого договору або використання електронного каталогу. При цьому в будь-якому випадку слід оприлюднити звіт про договір про закупівлю, укладений без використання електронної системи закупівель, протягом трьох робочих днів з дня укладення договору про закупівлю. При здійсненні

¹ Питання оборонних закупівель : пост. Каб. Міністрів України від 3 берез. 2021 р. № 363. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/363-2021-%D0%BF#Text>

таких закупівель замовник має оприлюднювати річний план або зміни до нього.

Процедури закупівель та спрощені закупівлі, розпочаті до введення правового режиму воєнного стану в Україні, завершуються в порядку, визначеному Законом України «Про публічні закупівлі». У разі якщо замовники, які розпочали процедури закупівлі до введення правового режиму воєнного стану в Україні, не мають можливості завершити такі процедури закупівлі у зв'язку з обставинами, що не залежать від замовників, вони можуть визнати тендер таким, що не відбувся, у разі якщо здійснення закупівлі стало неможливим внаслідок дії непереборної сили.

Контрольні питання

1. Визначте місце публічних закупівель в бюджетному процесі.
2. Хто є замовниками публічних закупівель?
3. Розкрийте основні засади здійснення публічних закупівель.
4. Позначте види процедур публічних закупівель.
5. Охарактеризуйте контроль у сфері публічних закупівель.

Тема 10. Державні (місцеві) запозичення та державний (місцевий) борг

§ 1. Сутність і процедура здійснення державних запозичень

Відповідно до п. 19 ч. 1 ст. 2 БК України державне запозичення – це операції, пов'язані з отриманням державою кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування державного бюджету¹. Державні запозичення є одними з основних джерел фінансування бюджету, про що вказано у ч. 1. ст. 15 БК України і конкретизовано, що джерелами фінансування бюджету

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

е: 1) кошти від державних (місцевих) внутрішніх та зовнішніх запозичень; 2) кошти від приватизації державного майна (включаючи інші надходження, безпосередньо пов'язані з процесом приватизації) – щодо державного бюджету; 3) повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів; 4) вільний залишок бюджетних коштів, включаючи залишок коштів державного бюджету, сформований за рахунок понадпланових державних запозичень, здійснених у попередньому бюджетному періоді¹.

З усіх джерел фінансування бюджету саме державні внутрішні та зовнішні запозичення стають основними, що зумовлюється відносною швидкістю і зручністю мобілізації таких коштів. Водночас ця обставина істотно впливає на тенденцію зростання державного боргу, який на початок 2022 р. становив 97 млрд 954 млн дол², і ця сума продовжує збільшуватись. Сутнісний зв'язок державних запозичень з державним боргом призводить до того, що управління останнім, відповідно до п. 49¹ ч. 1 ст. 2 БК України, включає процедуру здійснення державних запозичень і розуміється як сукупність дій, пов'язаних зі здійсненням запозичень, обслуговуванням і погашенням державного (місцевого) боргу, інших правочинів з державним (місцевим) боргом, що спрямовані на досягнення збалансованості бюджету та оптимізацію боргового навантаження³.

Державні запозичення поряд із доходами бюджетів одночасно стають ключовими джерелами надходжень бюджетів. Згідно з п. 37 ч. 1 ст. 2 БК України, надходження бюджету – доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів⁴. Проте, на відміну від доходів бюджетів, основну частку яких становлять

¹ Там само.

² Державний та гарантований державою борг України станом на 31 груд. 2021 р. Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Bopr_31_12_2021.xlsx

³ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

⁴ Там само.

акумульовані суми податків і які є безповоротними надходженнями бюджетів, державні запозичення надходять до бюджету на тимчасовій, платній і зворотній основі.

Державні запозичення є неодмінним елементом фінансової системи кожної країни, а їх механізм є надзвичайно масштабним та динамічним. Це зумовлюється тим, що потреба в державних запозиченнях визначається особливостями діяльності держави, яка в сучасних умовах здебільшого виходить із меж фіскальних можливостей, забезпечуваних податками. При цьому державні запозичення мають значення не лише в контексті вирішення проблем бюджетного дефіциту, але й відіграють важливу роль для суспільства через потужний вплив на мікроекономічне середовище¹, зокрема впливають на стабільність національної валюти, чинять вплив на її стабілізацію відносно інших валют світу.

Серед основних ознак державних запозичень можна виокремити такі: 1) державні запозичення є важливим елементом фінансової системи держави; 2) застосування механізму державних запозичень зумовлює виникнення публічних боргових зобов'язань; 3) одним з їх учасником обов'язково стають публічні територіальні утворення (держави або її територіальні громади в особі відповідних органів); 4) відносини у сфері державних запозичень передбачають особливе сполучення домінуючого імперативного методу правового регулювання з окремими елементами диспозитивного регулювання і засад добровільності та договірності; 5) державні запозичення дозволяють додатково мобілізувати до бюджетів кошти, що стають додатковими грошовими ресурсами покриття бюджетного дефіциту; 6) кошти державних запозичень спрямовуються на задоволення публічних інтересів, без додаткової конкретизації і спеціалізації цілі; 7) державні запозичення чітко визначені за суб'єктним складом, етапами і стадіями і мають конкретні часові межі.

При застосуванні відповідних критеріїв виділяють окремі різновиди державних запозичень. Так, залежно від території розміщення існують внутрішні та зовнішні державні запозичення.

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 146.

При підключенні підстави строку залучення коштів, отримують короткострокові державні запозичення (з терміном погашення до 1 року), середньострокові державні запозичення (їх погашення відбувається у строк від 1 до 5 років), та довгострокові державні запозичення (термін погашення становить понад 5 років). Залежно від методу визначення доходу за державними запозиченнями виділяють боргові зобов'язання з твердим доходом або відносно визначеним доходом. Залежно від валюти здійснення державних запозичень розрізняють державні запозичення у національній валюті й державні запозичення в іноземній валюті. Важливим є критерій форми здійснення державних запозичень, за ним державні запозичення здійснюються у формах державних позик (головним чином через емісію державних цінних паперів) і прямих державних кредитів, що забезпечені державними гарантіями.

Державні запозичення здійснюються в межах, визначених законом України про Державний бюджет України на поточний рік з дотриманням граничного обсягу державного боргу на кінець бюджетного періоду. При цьому потрібно враховувати, що відповідно до ч. 2 ст. 18 БК України загальний обсяг державного боргу та гарантованого державою боргу на кінець бюджетного періоду не може перевищувати 60 відсотків річного номінального обсягу валового внутрішнього продукту України. А у разі очікуваного перевищення цієї граничної величини Кабінет Міністрів України невідкладно звертається до Верховної Ради України за дозволом на тимчасове перевищення такої граничної величини та подає для схвалення план заходів з приведення загального обсягу державного боргу та гарантованого державою боргу до встановлених вимог¹.

Порядок здійснення державних запозичень регламентовано ст. 16 БК України². Відповідно до ч. 1 ст. 16 БК України державні запозичення здійснюються в межах, визначених законом про Державний бюджет України, з дотриманням граничного обсягу державного боргу на кінець бюджетного періоду. Право на здійснення державних внутрішніх та зовнішніх запозичень належить державі в особі

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² Там само.

Голови Боргового агентства України або особи, яка виконує його обов'язки, за дорученням Міністра фінансів України.

Кабінет Міністрів України визначає основні умови здійснення державних запозичень, у тому числі основні умови кредитних договорів та основні умови розміщення (емісії) державних цінних паперів. У разі зменшення обсягу коштів від державних внутрішніх (зовнішніх) запозичень порівняно з обсягом, визначеним законом про Державний бюджет України, у зв'язку з погіршенням умов таких запозичень та/або кон'юнктури фінансового ринку допускається збільшення обсягу коштів від державних зовнішніх (внутрішніх) запозичень з дотриманням граничного обсягу державного боргу. При цьому, у разі зменшення (збільшення) обсягу платежів з погашення державного боргу у зв'язку зі зміною умов на фінансовому ринку порівняно з обсягом, визначеним законом про Державний бюджет України, допускається зменшення (збільшення) обсягу державних запозичень з дотриманням визначеного законом про Державний бюджет України обсягу фінансування державного бюджету за борговими операціями.

Відповідно до ч. 2 ст. 16 БК України кредити (позики) від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проєктів залучаються державою на підставі міжнародних договорів України і належать до державних зовнішніх запозичень. Кошти для реалізації таких інвестиційних проєктів, а також витрати на обслуговування та погашення відповідних кредитів (позик) передбачаються у законі про Державний бюджет України протягом усього строку дії кредитних договорів. Відповідні міжнародні договори не потребують ратифікації, якщо інше не встановлено законом.

При здійсненні державних запозичень та наданні державних гарантій Голова Боргового агентства України має право брати зобов'язання від імені України, пов'язані із здійсненням таких запозичень та правочинів, про це йдеться у ч. 5 ст. 16 БК України. Таке право Голови Боргового агентства України стосується у тому числі й відмови від суверенного імунітету в можливих судових справах, пов'язаних з поверненням запозичених коштів.

З метою ефективного управління державним (місцевим) боргом та/або ліквідністю єдиного казначейського рахунку та валютних рахунків державного бюджету Голова Боргового агентства України за погодженням з Міністром фінансів України від імені України (Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласна рада, міська рада або за їх рішенням місцевий фінансовий орган) має право, відповідно до ч. 7 ст. 16 БК України, здійснювати правочини з державним (місцевим) боргом, включаючи обмін, випуск, купівлю, викуп та продаж державних боргових зобов'язань (боргових зобов'язань Автономної Республіки Крим, обласної ради, міської територіальної громади), за умови дотримання граничного обсягу державного (місцевого) боргу на кінець бюджетного періоду. Своєю чергою, Голова Боргового агентства України за погодженням з Міністром фінансів України має право, згідно з ч. 8 ст. 16 БК України, в межах поточного бюджетного періоду здійснювати на конкурсних засадах та/або шляхом проведення аукціонів розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунку та коштів валютних рахунків державного бюджету на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів з подальшим поверненням таких коштів до кінця поточного бюджетного періоду¹. Ці повноваження підкреслюють один із найважливіших аспектів економічної сутності державних запозичень: рух і концентрація публічних грошових коштів відбуваються нерівномірно, і періодично як усередині країни, так і за її межами виникає певна кількість вільних грошових коштів. Останні й стають предметом і джерелом державних запозичень, а держава при цьому бере участь у міжнародному і внутрішньому русі капіталів. Своєю чергою, здійснення зовнішніх державних запозичень стає фактом поглиблення входження публічного територіального утворення до світового економічного простору, що для України стає додатковим кроком у напрямку європейської і світової інтеграції.

На сьогодні, за офіційними даними Національного банку України, наша держава співпрацює з такими (але не виключно) міжнародними організаціями, як: Міжнародний валютний фонд (International Monetary Fund, IMF), Світовий банк (The World Bank) і його Група:

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

Міжнародний банк реконструкції та розвитку, Міжнародна асоціація розвитку, Міжнародна фінансова корпорація, Багатостороннє агентство з гарантування інвестицій, Міжнародний центр з врегулювання інвестиційних спорів¹.

Серед міжнародних фінансових організацій основним партнером України є Міжнародний валютний фонд (МВФ) – спеціальне агентство Організації Об'єднаних Націй (ООН), засноване з метою регулювання валютно-кредитних відносин країн-членів і надання їм допомоги при дефіциті платіжного балансу шляхом надання коротко- і середньострокових кредитів в іноземній валюті. Фонд має статус спеціалізованої установи ООН і налічує 188 країн-членів.

МВФ було створено 27 грудня 1945 р. після підписання 29 державами угоди, розробленої на Конференції ООН з валютно-фінансових питань 22 липня 1944 р. У 1947 р. Фонд розпочав свою діяльність і став органічною частиною Бреттон-Вудської валютної системи. МВФ є інституційною основою сучасної світової валютної системи. Кожна країна-член вносить свою частку у Фонд відповідно до економічного потенціалу, своєю чергою, будь-яка з цих країн має право позичати гроші у Фонду в разі виникнення проблем з платіжним балансом. Україна стала членом МВФ у 1992 р.² Голова Національного банку України – керуючий від України в МВФ, і від імені України він голосує за проєкти резолюцій Ради керуючих МВФ – найвищого керівного органу організації та бере участь у щорічних зборах керівних органів Фонду. Заступником керуючого є Міністр фінансів України.

Основні напрями співпраці України та Національного банку з МВФ – співпраця за програмами підтримки платіжного балансу (stand-by та механізм розширеного фінансування), щорічні консультації в межах статті IV Статей Угоди Міжнародного валютного фонду, технічна допомога, а також реалізація іншої діяльності в межах членства. У червні 2020 р. МВФ схвалив нову 18-місячну

¹ Співпраця з міжнародними фінансовими організаціями. *Національний банк України*. URL: <https://bank.gov.ua/ua/about/international/financial-institutions>

² Про вступ України до Міжнародного валютного фонду, Міжнародного банку реконструкції та розвитку, Міжнародної фінансової корпорації, Міжнародної асоціації розвитку та Багатостороннього агентства по гарантіях інвестицій : Закон України від 03.06.1992 № 2402-XII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2402-12>

програму Stand-By Arrangement на суму близько 5 млрд дол. США, що спрямована на підтримку бюджету, а саме на подолання негативних наслідків COVID-19. Перший транш у розмірі 2,1 млрд дол. США Україна отримала 11 червня 2020 р. Другий транш у розмірі 500 млн спеціальних прав запозичень (близько 700 млн дол. США) Україна отримала 24 листопада 2021 р. Отримані кошти спрямовані на фінансування Державного бюджету України.

У зв'язку зі збройним нападом РФ на Україну наша держава звернулася до МВФ із проханням завершити діючу програму Stand-By Arrangement та виділити Україні екстрену фінансову допомогу в розмірі 1,4 млрд дол. США через Інструмент прискореного фінансування (Rapid Financing Instrument, RFI). Виконавча рада МВФ 9 березня 2022 р. ухвалила відповідне рішення. Програма RFI спрямована на фінансування першочергових витрат та нагальних потреб платіжного балансу, що виникають у зв'язку з триваючим воєнним конфліктом, які, якщо їх не вирішити, призведуть до негайного та серйозного економічного зриву.

Після МВФ за обсягами партнерства знаходиться Група Світового банку, що складається з п'яти організацій: Міжнародного банку реконструкції та розвитку; Міжнародної фінансової корпорації; Міжнародної асоціації розвитку; Багатосторонньої агенції з гарантування інвестицій; Міжнародного центру з урегулювання інвестиційних спорів. Керуючим від України у Світовому банку визначено Міністра фінансів України, а заступником керуючого є Перший віцепрем'єр-міністр – Міністр економіки України. Національний банк України виступає як банк-депозитарій.

Україна співпрацює з Міжнародним банком реконструкції та розвитку (МБРР) та Міжнародною фінансовою корпорацією (МФК). Ресурси цих організацій використовуються для фінансової та технічної підтримки державного бюджету, здійснення інституційних та структурних реформ, підготовки та реалізації довгострокових інвестиційних проєктів, які відповідають пріоритетним напрямкам економічного розвитку України. Національний банк спільно з Урядом України співпрацює з МБРР у межах системних проєктів, кошти яких спрямовуються на підтримку державного бюджету з метою

впровадження структурних реформ. Також Національний банк бере участь у підготовці та впровадженні в Україні інвестиційних проєктів МБРР, спрямованих на розвиток фінансового сектору.

Після виконання Україною попередніх заходів у червні 2020 р. Рада директорів Світового банку ухвалила для України проєкт МБРР «Позика на політику розвитку у сфері економічного відновлення» (Economic Recovery Development Policy Loan, ER DPL) загальним обсягом 700 млн дол. США. Кошти за позикою надійшли у 2021 р. двома траншами і були спрямовані на фінансування загального фонду Державного бюджету України. Також у березні 2022 р. Світовий банк затвердив додатковий пакет підтримки для України в розмірі понад 700 млн дол. США. Своєю чергою, Рада директорів ЄБРР у березні 2022 р. ухвалила рішення про пакет заходів у розмірі 2 млрд євро.

§ 2. Поняття та види місцевих запозичень

Пунктом 33 ч. 1 ст. 2 БК України встановлено, що місцеве запозичення – це операції з отримання до бюджету Автономної Республіки Крим, обласного бюджету чи бюджету міської територіальної громади кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування бюджету Автономної Республіки Крим, обласного бюджету чи бюджету міської територіальної громади¹. З наданого визначення бачимо, що, так само, як і з державними запозиченнями, місцевим запозиченням притаманні ознаки повернення, платності та строковості їх надання. Проте бюджетом-отримувачем виступає не Державний бюджет України, а місцеві бюджети, а саме: бюджет Автономної Республіки Крим, обласний бюджет чи бюджет міської територіальної громади. Звідси з усієї сукупності бюджетів другої ланки бюджетної системи України (бюджету Автономної Республіки Крим, обласних, районних бюджетів та бюджетів місцевого самоврядування, що, своєю чергою, складаються з бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад, а також, у разі утворення районних у місті рад, бюджетів районів у містах), лише три з них можуть виступати бюджетом-отримувачем місцевого запозичення.

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

Можливість здійснювати місцеві запозичення є важливою частиною гарантування інституту місцевого самоврядування в Україні. Відповідно до п. 1 ст. 9 Європейської хартії місцевого самоврядування, органи місцевого самоврядування мають право в рамках національної економічної політики на власні адекватні фінансові ресурси, якими вони можуть вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень. А у п. 8 цієї ж статті закріплено, що для цілей здійснення позик інвестиційного капіталу органи місцевого самоврядування мають доступ до національного ринку капіталу в межах закону¹. Має велике значення, що, окрім принципового права здійснювати місцеві запозичення, Європейська хартія місцевого самоврядування вказує й на інвестиційну ціль таких запозичень, що стимулює розвиток місцевої інфраструктури, реалізацію місцевих програм територіальних громад, оновлення їх основних фондів.

Видами місцевих запозичень залежно від території розміщення є внутрішні й зовнішні місцеві запозичення. Відповідно до ч. 3 ст. 16 БК України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласні та міські ради мають право здійснювати місцеві внутрішні запозичення (за винятком випадків, передбачених ст. 73 БК України). Місцеві зовнішні запозичення шляхом отримання кредитів (позик) від міжнародних фінансових організацій можуть здійснювати Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласні ради та всі міські ради. Інші місцеві зовнішні запозичення можуть здійснювати лише Верховна Рада Автономної Республіки Крим, Київська, Севастопольська міські ради, міські ради міських територіальних громад з адміністративним центром у місті обласного значення. Право на здійснення місцевих запозичень у межах, визначених рішенням про місцевий бюджет, з урахуванням ст. 74 БК України належить Автономній Республіці Крим, обласній раді, міській територіальній громаді в особі керівника місцевого фінансового органу за дорученням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласної ради, міської ради.

За підставою способу мобілізації фінансових ресурсів місцеві запозичення здійснюються у двох формах: емісії облігацій місцевих

¹ Європейська хартія місцевого самоврядування від 15 жовт. 1985 р. № 2456-VI.
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036

позик та укладення договорів позики. Перші здійснюються шляхом випуску цінних паперів, а другі – підписання кредитних договорів. Утім велика кількість етапів, що потребує випуск облігацій внутрішньої місцевої позики (до 26 окремих дій для публічного розміщення і 25 дій для приватного розміщення облігацій), і слабкий попит інвесторів на такі облігації зумовлюють лише поодинокі випадки звернення місцевих рад до цього різновиду місцевих запозичень. За чинниками часу процедурного оформлення і простоти мобілізації фінансових ресурсів більш ефективним для місцевої влади залишається звернення до інституту кредитного договору, проте з точки зору кінцевої вартості здійснених місцевих запозичень перевагу отримує емісія цінних паперів, що менш витратна порівняно з банківським кредитом.

У ч. 1 ст. 74 БК України визначено, що місцеві запозичення здійснюються з метою фінансування бюджету розвитку: а) бюджету Автономної Республіки Крим, бюджетів міських територіальних громад та використовуються для створення, приросту чи оновлення стратегічних об'єктів довготривалого користування або об'єктів, що забезпечують виконання завдань Верховної Ради Автономної Республіки Крим та міських рад, спрямованих на задоволення інтересів населення Автономної Республіки Крим і міських територіальних громад; б) обласних бюджетів та використовуються для створення, приросту чи оновлення стратегічних об'єктів довготривалого користування або об'єктів, що забезпечують виконання завдань обласних рад, спрямованих на задоволення спільних інтересів територіальних громад області, відновлення та реконструкцію об'єктів спільної власності територіальних громад або державної власності, що перебувають в управлінні обласних рад, обласних державних адміністрацій, а також будівництва, реконструкції, капітального ремонту автомобільних доріг загального користування державного, місцевого значення.

Відповідно до ч. 2 ст. 74 БК України, обсяг та умови здійснення місцевих запозичень і надання місцевих гарантій погоджуються з Міністерством фінансів України. Обсяг та умови здійснення місцевих зовнішніх запозичень шляхом отримання кредитів (позик) від міжнародних фінансових організацій і надання місцевих гарантій

для забезпечення повного або часткового виконання боргових зобов'язань суб'єктів господарювання, що виникають за кредитами (позиками) від міжнародних фінансових організацій, вважаються погодженими, якщо Міністерством фінансів України рішення не прийнято протягом одного місяця з дня надходження документів на погодження¹.

Згідно з ч. 3 ст. 74 БК України Міністерство фінансів України здійснює реєстрацію місцевих запозичень та місцевих гарантій². Усі договори про місцеві запозичення, договори, виконання зобов'язань за якими забезпечено місцевими гарантіями, та договори про відшкодування витрат місцевого бюджету, а також зміни істотних умов таких договорів реєструються у Реєстрі місцевих запозичень та місцевих гарантій. Водночас принципово, що держава не несе відповідальності за борговими зобов'язаннями Автономної Республіки Крим, обласних рад і територіальних громад.

Разом з тим, доводиться констатувати, що той потенціал для збільшення надходжень місцевих бюджетів і прискорення економічного розвитку територіальних громад (особливо в умовах децентралізації публічної влади в Україні та передання значної кількості повноважень на місцевий рівень), який несе інститут місцевих запозичень, ще не реалізується повною мірою: в тому числі через високу вартість кредитних ресурсів та законодавчі обмеження. Так, зокрема, відсутній порядок емісії облігацій зовнішніх місцевих позик, в результаті чого, незважаючи на формальний дозвіл на їх випуск, місцеві ради неактивні на міжнародних ринках облігацій³; чинним законодавством не передбачено здійснення запозичень сільськими, селищними радами та радами об'єднаних територіальних громад, що могло б дозволити вирішити наявні проблеми економічного розвитку територій і місцевої інфраструктури.

Окрім мети фінансування оновлення основних фондів і розвитку місцевої інфраструктури, однією з цілей місцевих запози-

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² Там само.

³ Максимчук О. Місцеві запозичення як джерело здійснення капітальних видатків місцевих бюджетів. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1229>

чень є покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів – недостатньої спроможності місцевого бюджету на конкретну дату погасити за рахунок наявних та очікуваних грошових активів загального фонду (в тому числі залишків бюджетних коштів), крім субвенцій, трансфертів іншим бюджетам та коштів резервного фонду, бюджетні фінансові зобов'язання за захищеними видатками. Відповідно до ч. 1 ст. 73 БК України Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних місцевих рад за рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим або відповідної місцевої ради можуть отримувати позики на покриття тимчасових касових розривів, що виникають за загальним фондом та бюджетом розвитку місцевих бюджетів, у фінансових установах на строк до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду, у виняткових випадках за рішенням Кабінету Міністрів України стосовно бюджету Автономної Республіки Крим і міських бюджетів – у межах поточного бюджетного періоду. Порядок отримання та погашення таких позик визначається Міністерством фінансів України¹. Своєю чергою, згідно з ч. 2 ст. 73 БК України, надання позик з одного бюджету іншому забороняється².

Прийняття рішень щодо здійснення місцевих запозичень на рівні міського бюджету п. 26 ч. 1 ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» віднесено до виключної компетенції міської ради і здійснюється виключно на пленарних засіданнях³. Процедура здійснення місцевих запозичень до бюджету Автономної Республіки Крим та міських бюджетів регламентована постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку здійснення місцевих запозичень»⁴, якою, зокрема, визначено, що рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласної чи міської ради

¹ Порядок отримання та погашення позик на покриття тимчасових касових розривів, що виникають за загальним фондом та бюджетом розвитку місцевого бюджету у фінансових установах : затв. наказом М-ва фінансів України від 9 серп. 2002 р. № 627 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0710-02>

² Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

³ Про місцеве самоврядування в Україні : Законом України від 21 трав. 1997 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>

⁴ Порядок здійснення місцевих запозичень : завт. пост. Каб. Міністрів України від 16 лют. 2011 р. № 110. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/110-2011-п>

про здійснення запозичення повинно містити відомості про: 1) мету запозичення; 2) форму здійснення запозичення; 3) істотні умови запозичення – вид, розмір, валюта, строк, відсотки за користування запозиченням та строки їх сплати, а також розмір основної суми боргу; 4) майнове або інше забезпечення виконання зобов'язань за запозиченням.

Своєю чергою, для отримання погодження щодо обсягів та умов здійснення запозичення (реструктуризації боргових зобов'язань) Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласна чи міська рада надсилає Міністерству фінансів України письмове повідомлення, до якого додає такі документи, оформлені належним чином:

1) завірені в установленому порядку копії: а) рішення про бюджет Автономної Республіки Крим, обласний чи міський бюджет на відповідний рік з урахуванням усіх прийнятих на дату надсилання повідомлення змін. Якщо зазначене рішення з урахуванням всіх прийнятих на дату надсилання повідомлення змін не містить визначених БК України положень щодо місцевих запозичень на відповідний період, зокрема, щодо меж здійснення місцевих запозичень, граничного обсягу місцевого боргу, обсягу витрат на обслуговування та погашення місцевого боргу, також надається проєкт рішення про внесення змін до бюджету, яким, зокрема, передбачено внесення змін щодо місцевих запозичень; б) форм фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджету Автономної Республіки Крим, обласного чи міського бюджету (звіт про фінансовий стан (баланс), звіт про виконання місцевого бюджету, інформацію про стан місцевого боргу, інформацію про стан гарантованого відповідно Автономною Республікою Крим, обласною радою чи територіальною громадою боргу, інформацію про надані місцеві гарантії) за рік, що передує року, в якому приймається рішення про здійснення запозичення (реструктуризацію боргових зобов'язань); в) прогнозу місцевого бюджету, схваленого Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласною державною адміністрацією чи виконавчим органом міської ради;

2) проєкт рішення про запозичення (реструктуризацію боргових зобов'язань);

3) розрахунки і обґрунтування здійснення запозичення з урахуванням вимог ч. 3 ст. 18 та ст. 74 БК України. При цьому до обсягу видатків загального фонду місцевого бюджету на відповідний рік не включаються реверсна дотація та субвенції, крім субвенцій, передбачених пп. 6–8 ч. 1 ст. 97 БК України;

4) інформацію про поточний стан виконання зобов'язань з погашення місцевого боргу, про стан розрахунків за місцевим боргом за п'ять років, що передують року, в якому приймається зазначене рішення, а також про зобов'язання, виконання яких забезпечено гарантією Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласної чи міської ради, та стан розрахунків за ними;

5) обґрунтування обсягу доходів бюджету розвитку спеціального фонду бюджету Автономної Республіки Крим, обласного чи міського бюджету, який планується спрямовувати на погашення основної суми місцевого боргу протягом усього періоду його погашення;

6) за умови здійснення запозичення шляхом емісії облігацій внутрішніх місцевих позик (для Верховної Ради Автономної Республіки Крим або міської ради) – проєкт рішення про емісію облігацій та проєкт емісії облігацій (у разі його оформлення), відомості про рейтингову оцінку облігацій, яка визначається уповноваженими Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку рейтинговими агентствами або визнаними нею міжнародними рейтинговими агентствами. Зазначені документи додатково надсилаються Міністерству фінансів України в електронній формі у форматах PDF та Microsoft Excel¹. Відповідальність за достовірність відомостей, наведених у поданих документах, покладається на Верховну Раду Автономної Республіки Крим, обласну чи міську раду.

Міністерство фінансів України протягом одного місяця з дня надходження документів розглядає їх і проводить перевірку поданих розрахунків виходячи з: а) офіційного курсу гривні до іноземної валюти, встановленого Національним банком України на дату проведення перевірки (якщо зобов'язання за запозиченнями виражаються в іноземній валюті); б) значення змінної частини відсоткової

¹ Порядок здійснення місцевих запозичень: затв. пост. Каб. Міністрів України від 16 лют. 2011р. № 110. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/110-2011-p>.

ставки на останній робочий день, що передує зазначеній даті (у разі, коли застосовується плаваюча відсоткова ставка). За результатами розгляду та перевірки Міністерство фінансів України приймає рішення про погодження обсягу та умов здійснення запозичення (реструктуризації боргових зобов'язань) або вмотивовану відмову, яке доводиться до відома Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласної чи міської ради. Під час розгляду документів Міністерство фінансів України має право одержувати в установленому порядку додаткову інформацію, необхідну для прийняття такого рішення. Обсяг та умови здійснення місцевих зовнішніх запозичень шляхом отримання кредитів (позик) від міжнародних фінансових організацій вважаються погодженими, якщо Міністерством фінансів України рішення не прийнято протягом одного місяця з дня надходження документів на погодження. При цьому погодження Міністерством фінансів України обсягу та умов здійснення місцевого запозичення не є гарантією виконання Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласною чи міською радою зобов'язань за запозиченням або підтвердженням платоспроможності.

У десятиденний строк після їх прийняття Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласна чи міська рада надсилає Міністерству фінансів України копію рішення про місцеві запозичення та копію рішення про внесення змін до бюджету (причому у разі невідповідності прийнятого рішення про запозичення умовам, погодженим Міністерством фінансів України, останнє звертається в установленому порядку до суду для визнання рішення недійсним). Також Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласні та міські ради подають Міністерству фінансів України іншу інформацію про здійснені запозичення, у тому числі: 1) завірені копії затвердженого проспекту облігацій місцевих позик (у разі його оформлення) та/або рішення про емісію облігацій місцевих позик – у десятиденний строк після реєстрації; 2) завірену копію договору позики (кредитного договору) – у десятиденний строк після його підписання; 3) інформацію про здійснення платежів за запозиченням – у десятиденний строк після їх здійснення¹.

¹ Там само.

Зміни до рішення про запозичення вносяться за письмовою згодою кредитора (кредиторів), якщо інше не передбачено умовами запозичення або законодавством. Стосовно випадку розміщення облігацій місцевих позик на фондовій біржі шляхом публічної пропозиції або без здійснення публічної пропозиції їх продаж може здійснюватися за ціною, відмінною від номінальної вартості, але не нижче такої вартості (крім дисконтних облігацій).

§ 3. Державні й місцеві гарантії: сутність і порядок надання

Фінансово-правова доктрина підходить до розуміння державних і місцевих гарантій як виду публічних умовних боргових зобов'язань гаранта перед кредитором (бенефіціаром) з повного або часткового виконання платежів на його користь за умов невиконання принципалом (суб'єктом господарювання, що отримує кредит (позику) від бенефіціара) боргових зобов'язань за одержаними позиками/кредитами щодо повернення грошових коштів, за рахунок коштів відповідних бюджетів¹. Таке розуміння інституту державних і місцевих гарантій дозволяє їх відмежувати від суміжних категорій гарантій держави, що використовуються в інших галузях права, зокрема в конституційному праві й господарському праві, в яких гарантії держави розуміються в іншому значенні, а саме як зобов'язання держави із забезпечення прав фізичних та юридичних осіб.

Законодавчого визначення фінансово-правовий інститут державних і місцевих гарантій набуває у п. 15¹ ч. 1 ст. 2 БК України через категорію «гарантійне зобов'язання», зміст якої закріплено як зобов'язання гаранта повністю або частково виконати боргові зобов'язання суб'єкта господарювання – резидента України перед кредитором у разі невиконання таким суб'єктом його зобов'язань за кредитом (позикою), залученим під державну чи місцеву гарантію². Тим самим законодавець конкретизує, що держава надає гарантійні

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 152.

² Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

зобов'язання саме для суб'єктів господарювання-резидентів України всіх форм власності, і бере на себе зобов'язання виконати їх борг на певних умовах перед третіми особами.

Як публічно-правове явище державні й місцеві гарантії виникають унаслідок промислової революції, появи численних інфраструктурних проєктів стратегічного значення та необхідності їх своєчасного і повного фінансування – фактично так само, як і здійснення бюджетних видатків. Уперше на практиці державні гарантії як вид публічного боргового зобов'язання було застосовано під час будівництва Варшавсько-Бромберзької залізниці у 1857 р., коли в умовах браку коштів на її будівництво акціонерним компаніям, які отримали спеціальну концесію, було дозволено випускати власні цінні папери (облігації, акції) під зобов'язання держави. Зокрема, передбачалось, що якщо залізничне товариство закінчить рік із результатом, який не дозволить йому оплатити повністю відсотки за цінними паперами чи дивіденди за акціями будуть нижчими за закріплений у статуті мінімум, то оплата облігаційних та акціонерних зобов'язань товариства здійснюватиметься за рахунок державного казначейства. На сучасному етапі широко поширеним у світовій практиці є надання державних і місцевих гарантій як засобу забезпечення інфраструктурних проєктів, за якими можливе повернення вкладених коштів приватного партнера через платежі фізичних та юридичних осіб, пов'язані з експлуатацією відповідного об'єкта (насамперед це об'єкти водопостачання, тепло- та енергопостачання, транспортна інфраструктура і т. ін.). Найбільш ефективними є державні й місцеві гарантії щодо проєктів транспортного сектору, зокрема при плануванні і будівництві платних доріг¹.

Особливостями державних і місцевих гарантій як категорії фінансового права можна визнати такі: 1) державні і місцеві гарантії мають публічно-правову природу, регулюються нормами фінансового права з використанням імперативного методу правового регулювання; 2) відносини з надання гарантій передбачають особливий суб'єктний склад: принципала, бенефіціара і гаранта, причому

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків: Право, 2020. С. 153.

першим може бути лише суб'єкт господарювання – резидент України, а останнім обов'язково виступає держава в особі відповідних органів або Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласні чи міські ради; 3) порядок надання державних і місцевих гарантій є одностороннім, що зумовлює нерівність сторін у правовідносинах з надання таких гарантій, проте сторони зберігають автономію волі щодо вступу у відповідні правовідносини і тих умов договору, що не визначені законодавством; 4) виконання зобов'язань за державними і місцевими гарантіями передбачається у витратній частині відповідного бюджету, проте відповідальність гарант несе лише у випадку неплатоспроможності принципала, тобто фінансових зобов'язань у гаранта перед бенефіціаром на момент надання гарантій не виникає; 5) за умов належного виконання принципалом своїх боргових зобов'язань перед бенефіціаром гарант фактично звільняється від прийнятого раніше боргового зобов'язання; 6) надання державних і місцевих гарантій спрямоване на державну підтримку принципала і стимулювання бенефіціара до надання позик/кредитів; 7) гарант виступає як кредитор-регредієнт і має право на регресні вимоги до принципала щодо відшкодування збитків, що виникли в результаті виплати ним сум при виконанні обов'язку замість боржника-регресата; 8) у випадку виконання принципалом зобов'язань, забезпечених державною (місцевою) гарантією, на відповідну суму зменшується гарантований державний (місцевий) борг; 9) надаються в межах передбачених бюджетних асигнувань після перевірки фінансового стану суб'єкта господарювання, що претендує на отримання державної (місцевої) гарантії.

Залежно від застосування відповідних критеріїв виокремлюють декілька різновидів державних і місцевих гарантій. Так, за підставою гаранта існують: а) державні гарантії (гарантом виступає уряд України в особі відповідних державних органів); б) місцеві гарантії (гарантом виступають Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідна обласна чи міська рада).

При задіянні критерію резидентства бенефіціара отримуємо: а) внутрішні державні і місцеві гарантії (гарантії перед резидентами країни); б) зовнішні державні й місцеві гарантії (гарантії перед

нерезидентами країни). Якщо взяти до уваги критерій валюти, у якій виданий кредит/позика під публічні гарантії, то існують державні й місцеві гарантії, що надаються: а) за кредитами, виданими в національній валюті; б) за кредитами, виданими в іноземній валюті.

Залежно від надання принципалом гаранту майнового чи іншого забезпечення виокремлюють: а) державні і місцеві гарантії з наданням принципалом гаранту зустрічного забезпечення; б) державні і місцеві гарантії без надання принципалом гаранту зустрічного забезпечення.

При застосуванні підстави відповідальності гаранта існують: а) державні і місцеві гарантії, що передбачають солідарну відповідальність гаранта; б) державні і місцеві гарантії, що передбачають субсидіарну відповідальність гаранта.

Залежно від сутності боргового зобов'язання принципала виокремлюють: а) публічні гарантії під залучення кредитів; б) публічні гарантії під реструктуризацію боргів.

Порядок надання державних і місцевих гарантій врегульовано фінансово-правовими нормами, що закріплені у БК України. Так, ч. 1 ст. 17 БК України визначено, що державні гарантії для забезпечення повного або часткового виконання боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України можуть надаватися за рішенням Кабінету Міністрів України або на підставі міжнародних договорів України виключно у межах і за напрямками, що визначені законом про Державний бюджет України. За дорученням Кабінету Міністрів України відповідні правочини щодо його рішень вчиняє Голова Боргового агентства України.

Щодо місцевих гарантій ч. 2 ст. 17 БК України передбачає, що вони можуть надаватися: а) за рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної міської ради для забезпечення повного або часткового виконання боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України, що належать до комунального сектору економіки міста або Автономної Республіки Крим, розташовані на відповідній території та здійснюють на цій території реалізацію інвестиційних проєктів, метою яких є розвиток комунальної інфраструктури або впровадження ресурсозберігаючих технологій;

б) відповідної обласної ради для забезпечення повного або часткового виконання боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України, що належать до комунального сектору економіки, розташовані на відповідній території та здійснюють на цій території реалізацію інвестиційних проєктів, метою яких є розвиток комунальної інфраструктури, відновлення та реконструкція об'єктів спільної власності територіальних громад або державної власності, що перебувають в управлінні обласних рад, обласних державних адміністрацій, або впровадження ресурсозберігаючих технологій, а також реалізацію проєктів будівництва, реконструкції, капітального ремонту автомобільних доріг загального користування державного, місцевого значення¹.

Так само як і державні (місцеві) запозичення, державні (місцеві) гарантії надаються на умовах платності, строковості, що підкреслює їх природний взаємозв'язок. А з урахуванням їх сутності, третьою умовою надання державних і місцевих гарантій є забезпечення виконання зобов'язань у спосіб, передбачений законом.

Відповідно до ч. 3 ст. 17 БК України правочин щодо надання державної (місцевої) гарантії оформляється в письмовій формі та має визначати: предмет гарантії; повні найменування та місцезнаходження суб'єкта господарювання і кредитора (у разі гарантування виконання зобов'язань за кредитним договором); обсяг кредиту (позики); обсяг гарантійних зобов'язань та порядок їх виконання; права та обов'язки гаранта і кредитора; умови настання гарантійного випадку; строк дії гарантії. Обов'язковою умовою надання державної (місцевої) гарантії, крім державних гарантій на портфельній основі, є укладення договору між Борговим агентством України (відповідним місцевим фінансовим органом) та суб'єктом господарювання про погашення заборгованості суб'єкта господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) за виконання гарантійних зобов'язань².

Істотними умовами договору надання державної (місцевої) гарантії є зобов'язання принципала (суб'єкта господарювання –

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² Там само.

резидента України): 1) внести плату за надання державної (місцевої) гарантії; 2) надати майнове або інше забезпечення виконання зобов'язань за гарантією; 3) відшкодувати витрати державного (місцевого) бюджету, пов'язані з виконанням гарантійних зобов'язань; 4) сплатити пеню за прострочення відшкодування зазначених витрат. Пеня нараховується у разі прострочення відшкодування зазначених витрат більше ніж 30 календарних днів з дня виникнення такого прострочення та за кожний день прострочення сплати заборгованості у національній валюті з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на день нарахування пені; 5) надати гаранту права на договірне списання банком коштів з рахунків суб'єкта господарювання на користь гаранта.

Згідно з ч. 4 ст. 17 БК України державні (місцеві) гарантії не надаються для забезпечення боргових зобов'язань суб'єктів господарювання, якщо безпосереднім джерелом повернення кредитів (позик) передбачаються кошти державного (місцевого) бюджету¹. Винятком із цього правила є боргові зобов'язання, що виникають унаслідок залучення кредитів (позик) від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проєктів, включаючи рекредитування.

На виконання перших двох істотних умов договору надання державної (місцевої) гарантії суб'єкти господарювання, щодо яких приймається рішення про надання кредитів (позик), залучених державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи територіальною громадою міста), або державних (місцевих) гарантій, зобов'язані надати майнове або інше забезпечення виконання зобов'язань та сплатити до Державного бюджету України (відповідного місцевого бюджету) плату за їх отримання у розмірі, встановленому Кабінетом Міністрів України (Верховною Радою Автономної Республіки Крим чи міською радою), якщо інше не передбачено законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет). Додаткова особливість надання державних і місцевих

¹ Там само.

гарантій виникає у разі прийняття рішення про надання кредитів (позик), залучених державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою), або державних (місцевих) гарантій, суб'єктам господарювання, у віданні яких є майно державної (комунальної) власності. Відповідно до ч. 6 ст. 17 БК України, розмір та вид надання такими суб'єктами господарювання майнового забезпечення визначає Кабінет Міністрів України щодо державного майна (Верховна Рада Автономної Республіки Крим – щодо майна Автономної Республіки Крим, відповідна обласна чи міська рада – щодо комунального майна)¹.

На випадок настання відповідальності гаранта перед бенефіціаром, як наслідок неплатоспроможності принципала, ч. 7 ст. 17 БК України передбачено, що платежі, пов'язані з виконанням гарантійних зобов'язань держави (Автономної Республіки Крим, обласної ради чи міської територіальної громади), здійснюються згідно з відповідними договорами незалежно від обсягу коштів, визначених на цю мету в законі про Державний бюджет України (рішенні про місцевий бюджет)². Це відбувається у такому самому порядку, як і для витрат на обслуговування та погашення державного (місцевого) боргу: платежі здійснюються Борговим агентством України (місцевим фінансовим органом) відповідно до умов договорів і законодавства, та відображаються як надання кредитів з бюджету стосовно суб'єктів господарювання, зобов'язання яких гарантовані.

У разі виконання гарантом своїх гарантійних зобов'язань перед кредиторами шляхом здійснення платежів за рахунок коштів державного (місцевого) бюджету або шляхом укладання з такими кредиторами договорів про реструктурування сум, повернення яких гарантовано, у суб'єктів господарювання, зобов'язання яких гарантовані, з моменту такого виконання виникає прострочена заборгованість перед гарантом за кредитами (позиками), залученими під державні (місцеві) гарантії, в обсязі фактичних витрат державного (місцевого) бюджету та/або таких реструктурованих сум, а до держави (Автономної Республіки Крим, обласної ради чи міської

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² Там само.

територіальній громаді) переходять права кредитора та право вимагати від таких суб'єктів господарювання погашення заборгованості в установленому законом порядку, якщо такі права не були передбачені відповідними договорами. При цьому, якщо договором, укладеним із суб'єктом господарювання, передбачаються зобов'язання такого суб'єкта з погашення та обслуговування кредитів (позик), залучених державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою), невиконання або неналежне виконання таких зобов'язань за договором тягне перехід до держави (Автономної Республіки Крим, обласної ради чи міської територіальній громаді) права стягнення простроченої заборгованості у повному обсязі незалежно від стану виконання державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) зобов'язань за такими кредитами (позиками).

Прострочена заборгованість суб'єкта господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) за кредитом (позикою), залученим державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) або під державну (місцеву) гарантію, а також за кредитом з бюджету (включаючи плату за користування такими кредитами (позиками) та пеню) стягується з такого суб'єкта господарювання податковими органами, що є органами стягнення такої заборгованості у порядку, передбаченому ПК України або іншим законом, включаючи погашення такої заборгованості за рахунок майна цього суб'єкта господарювання. Позовна давність на вимоги щодо погашення такої заборгованості суб'єкта господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) не поширюється. У разі порушення справи про банкрутство суб'єкта господарювання простроченою заборгованістю вважаються всі планові платежі з повернення кредиту (позики) на момент порушення справи.

Якщо за рішенням суду державі (Автономній Республіці Крим, обласній раді чи міській територіальній громаді) відмовлено у стягненні заборгованості перед державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) за

кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) або під державну (місцеву) гарантію, а також за кредитом з бюджету, податкові органи оскаржують його у встановленому законом порядку. При цьому Боргове агентство України має право залучати суб'єктів господарювання для представництва органів державної влади в судах у справах про стягнення заборгованості перед державою за кредитами (позиками), залученими державою або під державні гарантії, а також за кредитами з бюджету, в тому числі у процесі банкрутства, щодо стягнення якої податковим органам відмовлено. Оплату таких послуг суб'єктів господарювання Боргове агентство України здійснює за рахунок коштів державного бюджету в межах відповідних бюджетних призначень.

Згідно з ч. 12 ст. 17 БК України Боргове агентство України має право здійснювати на відкритих аукціонах продаж права вимоги погашення простроченої більше трьох років заборгованості перед державою за кредитами (позиками), залученими державою або під державні гарантії, а також за кредитами з бюджету в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України¹. Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідні місцеві ради можуть встановлювати порядок продажу прав вимоги погашення простроченої більше трьох років заборгованості за кредитами (позиками), залученими під місцеві гарантії, а також за кредитами з відповідних місцевих бюджетів з дотриманням вимог, встановлених Кабінетом Міністрів України.

Забороняється реструктуризація заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) за кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) або під державні (місцеві) гарантії, за кредитами з бюджету, крім розстрочення її сплати під час санації такого суб'єкта господарювання за участю інвестора, який бере на себе солідарні зобов'язання щодо погашення такої заборгованості, на строк не більше трьох років на підставі договору, укладеного між таким суб'єктом господарювання,

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

інвестором та податковим органом. При цьому сума пені, нарахована внаслідок невиконання позичальником таких зобов'язань на реструктуровану суму заборгованості, списується.

Так само забороняється списання заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) за кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) або під державні (місцеві) гарантії, кредитами з бюджету, крім заборгованості суб'єктів господарювання, визнаних у встановленому порядку банкрутами, вимоги щодо погашення заборгованості яких не були задоволені у зв'язку з недостатністю їхніх активів і стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи у зв'язку з визнанням її банкрутом, а також крім заборгованості, щодо стягнення якої судом прийнято рішення не на користь держави, яке набрало законної сили, та/або стягнення якої в судовому порядку є неможливим або недоцільним.

Свою чергою, забороняється надання державних (місцевих) гарантій суб'єкту господарювання, який має прострочену заборгованість перед державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) за кредитом (позикою), залученим державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) або під державну (місцеву) гарантію, за кредитом з бюджету (включаючи плату за користування такими кредитами (позиками) та пеню), іншу заборгованість з погашення раніше отриманого кредиту (позики) у фінансовій установі або податковий борг перед державним (місцевим) бюджетом.

§ 4. Державний і місцевий борг: поняття, обслуговування та управління

Наслідком здійснення державних і місцевих запозичень, а також можливості забезпечення боргових зобов'язань суб'єктів господарювання державними і місцевими гарантіями є виникнення та

існування державного (місцевого) боргу і гарантованого державою (Автономною Республікою Крим, територіальною громадою міста) боргу. В умовах ринкової економіки державний борг є об'єктивним фактором і на сьогодні у світовій спільноті немає жодної держави, що не зверталася б до цього фінансово-правового інституту¹. Дійсно, будь-яка сучасна держава, прагнучи використати свої ресурси з найбільшою ефективністю і стимулювати економічний розвиток, планує і закладає до бюджетів можливість використання ще не наявних у неї грошових надходжень, допускаючи тим самим дефіцит бюджету, а для фінансування затверджених бюджетних програм, забезпечення оновлення основних фондів, реалізацію інвестиційних проєктів і врешті-решт стимулювання прискороного розвитку національної економіки залучає необхідні кошти на внутрішньому або зовнішньому фінансових ринках, тим самим звертаючись до інституту державного боргу.

Зміст поняття державного боргу визначено законодавцем у п. 20 ч. 1 ст. 2 БК України як загальна сума боргових зобов'язань держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок державного запозичення². Аналогічно до нього у п. 35 ч. 1 ст. 2 БК України закріплено й поняття місцевого боргу, що розуміється як загальна сума боргових зобов'язань Автономної Республіки Крим, обласної ради чи міської територіальної громади з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок місцевого запозичення³. Своєю чергою від поняття державного (місцевого) боргу потрібно відмежовувати гарантований державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) борг, що є загальною сумою боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України щодо повернення отриманих та непогашених станом на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними (місцевими) гарантіями.

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 150.

² Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

³ Там само.

Фінансово-правові відносини з існування державного (місцевого) боргу мають низку особливостей. Так, основою їх змісту виступають кредитно-фінансові відносини щодо мобілізації публічним територіальним утворенням додаткових надходжень бюджетів у формі здійснення державних (місцевих) запозичень. Правовий статус публічного територіального утворення у таких відносинах характеризується множинністю, оскільки держава (Автономна Республіка Крим, обласна рада чи міська територіальна громада) виступає не тільки як боржник, але і як управлінець, власник і гарант. Крім публічного територіального утворення участь у цих відносинах беруть суб'єкти, які мають право вимоги на повернення відповідних сум із державного і місцевих бюджетів (власники боргових зобов'язань або інші уповноважені особи). Своєю чергою, існування державного і місцевого боргу породжує необхідність здійснення уповноваженими органами державної влади та місцевого самоврядування комплексу заходів щодо обліку, обслуговування, погашення та управління державним боргом.

Основу змісту державного і місцевого боргу становлять державні й місцеві запозичення. Водночас не всі боргові зобов'язання держави (Автономної Республіки Крим, обласних рад, територіальних громад міст) виникли і виникають на підставі здійснення державних (місцевих) запозичень. У широкому значенні до змісту державного і місцевого боргу входять такі елементи: а) безпосередньо фінансова заборгованість, що виникає внаслідок здійснення державних і місцевих запозичень; б) адміністративна заборгованість як сукупність грошових зобов'язань, що залежать від поточної бюджетної політики, зокрема, борги за платежами в державному секторі, заборгованість із виплати заробітної плати; в) імовірні боргові зобов'язання, що можуть виникати у разі реалізації державою, Автономною Республікою Крим, обласною радою чи територіальною громадою міста державних і місцевих гарантій¹. Звідси сутність державного і місцевого боргу в широкому розумінні становлять відносини з приводу формування (випуску), обслуговування, погашення

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 150.

та визнання боргових зобов'язань держави, Автономної Республіки Крим, обласних рад, територіальних громад міст у формах емісії цінних паперів, укладення кредитних договорів, договорів надання державних і місцевих гарантій, а також інших зобов'язань, взятих на себе державою, Автономною Республікою Крим, обласними радами чи територіальними громадами міст відповідно до чинного законодавства та міжнародних договорів.

Ураховуючи значимість і важливість упорядкування відносин з існування державного боргу для виконання бюджетів, вчасного фінансування і реалізації бюджетних програм, загального контролю фінансово-економічних процесів у державі та забезпечення стабільного зростання національної економіки, бюджетним законодавством передбачається існування граничних обсягів державного (місцевого) боргу. Граничний обсяг державного (місцевого) боргу і гарантованого державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) боргу, граничний обсяг надання державних (місцевих) гарантій визначаються на кожний бюджетний період законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет).

Загальний обсяг державного боргу та гарантованого державою боргу на кінець бюджетного періоду не може перевищувати 60 відсотків річного номінального обсягу валового внутрішнього продукту України. Своєю чергою, загальний обсяг місцевого боргу та гарантованого Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою боргу (без урахування гарантійних зобов'язань, що виникають за кредитами (позиками) від міжнародних фінансових організацій) станом на кінець бюджетного періоду не може перевищувати 200 відсотків (для міста Києва – 400 відсотків) середньорічного прогнозного обсягу надходжень бюджету розвитку (без урахування обсягу місцевих запозичень та капітальних трансфертів (субвенцій) з інших бюджетів), визначеного відповідно до показників на наступні за плановим два бюджетні періоди у прогнозі відповідного місцевого бюджету.

Згідно зі ст. 18 БК України, у разі очікуваного перевищення граничної величини державного боргу та гарантованого державою

боргу Кабінет Міністрів України (місцевий фінансовий орган) невідкладно звертається до Верховної Ради України (Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної обласної чи міської ради) за дозволом на тимчасове перевищення такої граничної величини та подає для схвалення план заходів з приведення загального обсягу державного (місцевого) боргу та гарантованого державою боргу до встановлених вимог. При цьому з метою забезпечення дотримання граничних обсягів державного (місцевого) боргу та державних (місцевих) гарантій Боргове агентство України веде Реєстр державного боргу і гарантованого державою боргу, Реєстр державних гарантій, а Міністерство фінансів України веде Реєстр місцевих запозичень та місцевих гарантій. Інформація з відповідних реєстрів щомісячно публікується на офіційних сайтах Боргового агентства України та Міністерства фінансів України. Реєстр державного боргу і гарантованого державою боргу є інформаційною системою боргових і гарантійних зобов'язань держави, що включає умови кредитних договорів і розміщення (емісії) державних цінних паперів та умови надання державних гарантій, відомості про стан обслуговування і погашення державного боргу¹.

Виникнення державного боргу зумовлює необхідність його обслуговування, погашення та управління, що здійснюється уповноваженими органами відповідно до умов фінансового законодавства і здійснених раніше державних (місцевих) запозичень, наданих гарантій і інших зобов'язань. Відповідно до п. 37¹ ч. 1 ст. 2 БК України обслуговування державного (місцевого) боргу – операції щодо здійснення плати за користування кредитом (позикою), сплати комісій, штрафів та інших платежів, пов'язаних з управлінням державним (місцевим) боргом. До таких операцій не належить погашення державного (місцевого) боргу, що п. 41¹ ч. 1 ст. 2 БК України визначено як операції з повернення позичальником кредитів (позик) відповідно до умов кредитних договорів та/або розміщення (емісії) боргових цінних паперів. Своєю чергою категорія управління державним (місцевим) боргом є більш загальною і включає дві попередні, а її зміст закріплено у п. 49¹ ч. 1 ст. 2 БК України як сукупність дій,

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

пов'язаних зі здійсненням заповичень, обслуговуванням і погашенням державного (місцевого) боргу, інших правочинів з державним (місцевим) боргом, що спрямовані на досягнення збалансованості бюджету та оптимізацію боргового навантаження¹.

Загальний порядок управління державним (місцевим) боргом визначено у положеннях БК України. Зокрема, згідно з ч. 6 ст. 16 БК України витрати на обслуговування та погашення державного (місцевого) боргу здійснюються Борговим агентством України (місцевим фінансовим органом) відповідно до кредитних договорів, а також нормативно-правових актів, за якими виникають державні боргові зобов'язання (боргові зобов'язання Автономної Республіки Крим, обласних рад чи територіальних громад), незалежно від обсягу коштів, визначеного на таку мету законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет)².

Якщо очікуваний обсяг витрат на обслуговування та погашення державного боргу перевищить обсяг коштів, визначений законом про Державний бюджет України на таку мету, Міністерство фінансів України невідкладно інформує про це Кабінет Міністрів України та Рахункову палату. Кабінет Міністрів України невідкладно інформує про очікуване перевищення таких витрат Верховну Раду України та подає у двотижневий строк пропозиції про внесення змін до закону про Державний бюджет України. Своєю чергою, якщо очікуваний обсяг витрат на обслуговування та погашення місцевого боргу перевищить обсяг коштів, визначений рішенням про місцевий бюджет на таку мету, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласна чи міська рада вносять відповідні зміни до рішення про місцевий бюджет.

Згідно з ч. 7 ст. 16 БК України з метою ефективного управління державним (місцевим) боргом та/або ліквідністю єдиного казначейського рахунку та валютних рахунків державного бюджету Голова Боргового агентства України за погодженням з Міністром фінансів України від імені України (Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласна рада, міська рада або за їх рішенням місцевий фінансовий орган) має право здійснювати правочини з державним

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² Там само.

(місцевим) боргом, включаючи обмін, випуск, купівлю, викуп та продаж державних боргових зобов'язань (боргових зобов'язань Автономної Республіки Крим, обласної ради, міської територіальної громади), за умови дотримання граничного обсягу державного (місцевого) боргу на кінець бюджетного періоду. Основні умови правочинів з державним боргом, що здійснюються у поточному бюджетному періоді на суму, яка перевищує 5 відсотків обсягу державного боргу на кінець попереднього бюджетного періоду, визначаються Кабінетом Міністрів України за погодженням з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету. Боргове агентство України (місцевий фінансовий орган) може залучати суб'єктів господарювання для надання агентських, консультаційних, рейтингових та інших послуг, необхідних для управління державним (місцевим) боргом, за рахунок коштів державного (місцевого) бюджету в межах бюджетних призначень на обслуговування державного (місцевого) боргу¹.

З метою ефективного управління державним боргом за рішенням Кабінету Міністрів України, погодженим із Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету, за сприятливих умов на фінансовому ринку можуть здійснюватися державні запозичення понад обсяги, визначені на поточний бюджетний період законом про Державний бюджет України. Умовою таких операцій з управління державним боргом, відповідно до ч. 11 ст. 16 БК України, є виконання у поточному бюджетному періоді плану державних запозичень до загального фонду державного бюджету (з урахуванням можливого збільшення такого плану за рішенням Кабінету Міністрів України, погодженим із Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету з дотриманням граничного обсягу річного дефіциту державного бюджету, що передбачено ч. 4 ст. 15 БК України) в обсязі, що не перевищує 25 відсотків плану державних запозичень до загального фонду державного бюджету на поточний бюджетний період, зі збереженням отриманих коштів на кінець поточного бюджетного періоду. Такі кошти спрямовуються на фінансування державного бюджету в наступному бюджетному періоді з відповідним зменшенням обсягів державних запозичень на наступний бюджетний період,

¹ Там само.

визначених законом про Державний бюджет України, з дотриманням граничного обсягу річного дефіциту державного бюджету¹.

З урахуванням здійснення державних запозичень, що мають різні терміни залучення коштів і їх повернення (зокрема від одного до п'яти років для середньострокових державних запозичень), управління державним боргом має відбуватись не лише в межах одного бюджетного періоду чи одного бюджетного циклу, а передбачати охоплення декілька найближчих таких періодів та циклів. Унаслідок цього виникає потреба у розробленні стратегії управління державним боргом. Така стратегія на середньостроковий період формується з урахуванням показників, визначених Бюджетною декларацією та законом про Державний бюджет України на відповідний рік. Згідно з ч. 10 ст. 16 БК України стратегія управління державним боргом на середньостроковий період розробляється Міністерством фінансів України та затверджується Кабінетом Міністрів України щороку, не пізніше 1 червня року, що передує плановому².

Додаткові особливості управління державним (місцевим) боргом передбачені положеннями Закону України «Про особливості здійснення правочинів з державним, гарантованим державою боргом та місцевим боргом»³. Зокрема, для забезпечення економічної безпеки держави, захисту суспільних інтересів та інтересів держави у зв'язку з погашенням та обслуговуванням державного, гарантованого державою боргу та місцевого боргу існують такі можливості: а) тимчасового зупинення платежів за державними зовнішніми запозиченнями та гарантованим державою боргом, та б) тимчасового зупинення платежів за місцевими зовнішніми запозиченнями.

Право приймати відповідне рішення про тимчасове зупинення здійснення платежів за всіма або деякими державними борговими зобов'язаннями у зв'язку із вчиненням правочинів з державним боргом за державними зовнішніми запозиченнями та

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² Там само.

³ Про особливості здійснення правочинів з державним, гарантованим державою боргом та місцевим боргом : Закон України від 19 трав. 2015р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>

гарантованим державою боргом за зовнішніми кредитами (позиками) шляхом обміну (зміни умов діючих позик), випуску та продажу відповідних боргових зобов'язань має Кабінет Міністрів України. Аналогічні повноваження надані й місцевим радам, які у зв'язку із вчиненням правочинів з місцевим боргом за місцевими зовнішніми запозиченнями шляхом обміну (зміни умов діючих позик), випуску та продажу відповідних боргових зобов'язань мають право приймати рішення про тимчасове зупинення здійснення платежів за всіма або деякими місцевими борговими зобов'язаннями¹. Зазначені тимчасові зупинення здійснення платежів запроваджується за кожним борговим зобов'язанням на строк до вчинення такого правочину (правочинів) та зміни умов відповідного запозичення щодо всіх кредиторів.

Правові наслідки у разі прийняття Кабінетом Міністрів України або міською радою рішення про тимчасове зупинення платежів за зовнішніми державними і місцевими запозиченнями та гарантованим державою боргом визначені у ст. 3 Закону України «Про особливості здійснення правочинів з державним, гарантованим державою боргом та місцевим боргом». Зокрема, з дня набрання чинності таким рішенням щодо держави Україна, територіальної громади міста та інших суб'єктів згідно з таким рішенням і виключно щодо тих зобов'язань, стосовно яких прийнято таке рішення Кабінетом Міністрів України або міською радою: 1) тимчасово зупиняється примусова реалізація будь-якого майна суб'єктів зовнішніх запозичень, тобто його відчуження шляхом звернення стягнення на майно суб'єктів зовнішніх запозичень за рішеннями, що підлягають примусовому виконанню відповідно до Закону України «Про виконавче провадження»; 2) тимчасово зупиняється дія Закону України «Про гарантії держави щодо виконання судових рішень»; 3) центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, тимчасово зупиняє списання коштів на виконання боргових зобов'язань держави або відповідної територіальної громади міста.

¹ Там само.

Контрольні питання:

1. Розкрийте сутність державних запозичень.
2. Назвіть ознаки місцевих запозичень.
3. Назвіть критерії класифікації та види державних та місцевих запозичень.
4. Розкрийте повноваження Боргового агентства України.
5. Розкрийте порядок здійснення державних (місцевих) запозичень.
6. Назвіть міжнародні фінансові організації, з якими співпрацює Україна при здійсненні зовнішніх запозичень.
7. В чому суть державних та місцевих гарантій?
8. Розкрийте порядок надання державних і місцевих гарантій.
9. Дайте поняття державного (місцевого) боргу.
10. Охарактеризуйте обслуговування, погашення та управління державним (місцевим) боргом.

Тема 11. Контроль та аудит у бюджетному процесі. Відповідальність за порушення бюджетного законодавства

§ . 1 Поняття, мета, об'єкти і суб'єкти бюджетного контролю

Предметно-функціональна ознака обумовлює диференціацію фінансового контролю на такі види: а) бюджетний; б) валютний; в) банківський; г) податковий тощо. Перелічені види фінансового контролю розрізняються залежно від сфери фінансової діяльності й від конкретних підгалузей та інститутів Особливої частини фінансового права, нормами яких урегульовані відповідні відносини.

Бюджетний контроль є одним із видів фінансового контролю, що проявляється у здійсненні уповноваженими суб'єктами контрольних

заходів у сфері бюджетних правовідносин із приводу формування, розподілу та використання ресурсів бюджетної системи держави.

Варто зазначити, що спеціальний нормативно-правовий акт, спрямований на регламентацію бюджетних правовідносин, тобто БК України, не оперує поняттям «бюджетний контроль», використовуючи замість нього поняття «контроль у сфері бюджетного законодавства». Фактично, ці поняття є тотожними.

Комплексний характер бюджетного контролю як явища фінансово-правової дійсності полягає в багатоаспектності змістового наповнення цього поняття. Його розглядають у різних значеннях: як механізм забезпечення законності; як інститут бюджетного права; як обов'язковий елемент бюджетного процесу; як функцію державного управління; як систему контрольних заходів, здійснюваних владними суб'єктами; як умову забезпечення належного руху грошових мас тощо. Наведені аспекти значення не можна розглядати відокремлено, оскільки сприйняття аспектів у сукупності відображає дійсну правову природу явища.

Бюджетний контроль є механізмом забезпечення і реалізації конституційного принципу законності. Даний аспект доречно розглядати у взаємозв'язку із значенням бюджетного контролю як елементу бюджетного процесу. Так, ч. 2 ст. 19 Конституції України закріплює, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. У свою чергу, БК України передбачає виключний перелік стадій бюджетного процесу. Бюджетний контроль не є окремою стадією бюджетного процесу, однак здійснюється на його всіх стадіях. У кожній стадії бюджетного процесу задіяно відповідне коло суб'єктів, органів державної влади й органів місцевого самоврядування, які зобов'язані в своїй діяльності, зокрема при реалізації повноважень у бюджетній сфері, дотримуватися принципу законності. Тобто бюджетний контроль, через його поширення на всі стадії бюджетного процесу, виступає як механізм забезпечення законності суб'єктами, уповноваженими здійснювати функції з формування, розподілу та використання бюджетних ресурсів,

а в разі недотримання ними зазначеного принципу – зумовлює застосування суб'єктами контролю заходів реагування.

У зв'язку із цим *бюджетний контроль* визначається як різновид фінансового контролю, спрямований на забезпечення законності при врегулюванні бюджетних правовідносин з приводу формування, розподілу та використання ресурсів бюджетної системи держави, здійснення якого покладено на уповноважених владних суб'єктів шляхом реалізації останніми контрольних заходів, передбачених законодавством.

Метою бюджетного контролю є:

- забезпечення дотримання учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства, тобто всієї сукупності нормативно-правової бази, якою керуються суб'єкти бюджетних правовідносин при здійсненні своїх повноважень;
- забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами.

Об'єктом бюджетного контролю є діяльність (або бездіяльність) учасників бюджетного процесу щодо:

- 1) складання та розгляду Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету) і прийняття рішення щодо них;
- 2) складання проєктів бюджетів;
- 3) розгляду проєкту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- 4) виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- 5) підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього.

У межах об'єкта виділяють як діяльність, що виявляється у формі активних дій учасників бюджетного процесу, так і бездіяльність, тобто пасивну форму поведінки. Діяльність може бути правомірною і неправомірною. Правомірність – відповідність дій учасників бюджетного процесу законодавчим приписам. Неправомірність – вчинення дій учасником бюджетного процесу, що суперечать вимогам законодавства. Бездіяльність виявляється тоді, коли учасник бюджетного процесу має вчинити певну дію, однак її не вчиняє.

Суб'єктами бюджетного контролю є органи публічної влади України, їх посадові та службові особи, на яких законодавством покладено повноваження щодо здійснення бюджетного контролю на відповідних стадіях бюджетного процесу.

БК України передбачає перелік суб'єктів бюджетного контролю, виходячи з двох критеріїв:

а) залежно від обсягу і характеру компетенції, поділяючи суб'єктів на дві категорії: органи публічної влади загальної компетенції (здійснюють діяльність за багатьма напрямками, в тому числі й у сфері бюджетного контролю) та органи публічної влади спеціальної компетенції (створені спеціально для діяльності в галузі управління публічними фінансами);

б) залежно від територіального масштабу діяльності: загальнодержавні (діяльність поширюється на всю територію України) та місцеві (діяльність поширюється на територію відповідної адміністративно-територіальної одиниці).

Верховна Рада України є органом публічної влади загальної компетенції, що, окрім інших функцій, здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі:

- 1) розгляду Бюджетної декларації;
- 2) розгляду проєкту та прийняття закону про Державний бюджет України;
- 3) внесення змін до закону про Державний бюджет України;
- 4) виконання закону про Державний бюджет України, у тому числі шляхом заслуховування звітів про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти головних розпорядників коштів державного бюджету про використання ними бюджетних коштів та результати виконання відповідних бюджетних програм);
- 5) розгляду річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України;
- 6) використання кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій.

Комітет Верховної Ради України з питань бюджету є органом парламенту України, до предмета відання якого віднесено: державну

бюджетну політику та міжбюджетні відносини; Державний бюджет України (включно з питаннями доходів, видатків бюджету, контролю за виконанням бюджету); бюджетний процес; державний внутрішній і зовнішній борг; проведення експертизи щодо впливу законопроектів, проектів інших актів на показники бюджету та відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини; діяльність державних фінансових органів; діяльність Рахункової палати.

До повноважень Комітету Верховної Ради України з питань бюджету належать:

- 1) підготовка питання щодо Бюджетної декларації та попередній розгляд проекту закону про Державний бюджет України;
- 2) надання до поданих на розгляд Верховної Ради України законопроектів висновків щодо їх впливу на показники бюджету та відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини;
- 3) попередній розгляд річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України та підготовка проекту рішення щодо цього звіту для розгляду Верховною Радою України;
- 4) попередній розгляд інформації Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Казначейства України, інших центральних органів виконавчої влади про стан виконання закону про Державний бюджет України протягом відповідного бюджетного періоду;
- 5) взаємодія з Рахунковою палатою (включаючи попередній розгляд висновків і пропозицій Рахункової палати щодо результатів контролю за дотриманням бюджетного законодавства).

Комітет Верховної Ради України з питань бюджету уповноважений звертатися до органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування з метою отримання від останніх інформації про державний бюджет та місцеві бюджети, що необхідна Комітету для підготовки та попереднього розгляду бюджетних питань.

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства здійснюють також інші комітети Верховної Ради України залежно від їх компетенції.

Рахункова палата є державним колегіальним органом, уповноваженим від імені Верховної Ради України здійснювати контроль за

надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Рахункова палата за підсумками кожного кварталу подає Верховній Раді України висновки про стан виконання закону про Державний бюджет України, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді.

Міністерство фінансів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що, зокрема, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координує та спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, якщо інше не передбачено законодавством. Здійснює бюджетний контроль на кожній стадії бюджетного процесу як щодо державного бюджету, так і місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством України.

Державна казначейська служба України (Казначейство) займає центральне місце в бюджетних правовідносинах, оскільки здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів. На Казначейство також покладено функцію з контролю за дотриманням бюджетного законодавства, що реалізується шляхом здійснення контролю за: 1) веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, крім випадку, передбаченого БК України, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; 2) бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; 3) відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; 4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми; 5) відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

До повноважень Державної аудиторської служби України як центрального органу виконавчої влади, який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, належить здійснення контролю за: 1) цільовим, ефективним та результативним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного

фінансового аудита); 2) цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; 3) достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників тощо. Держаудитслужба щомісячно надає Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

До органів державної влади та органів місцевого самоврядування, що здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства в межах відповідних адміністративно-територіальних одиниць, віднесено: Верховну Раду Автономної Республіки Крим та відповідні місцеві ради; Раду міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних місцевих рад, а також інші місцеві фінансові органи.

§ 2. Форми, способи і методи бюджетного контролю

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до БК України та іншого законодавства.

Для досягнення проголошеної мети суб'єкти бюджетного контролю повинні реалізовувати свої повноваження з дотриманням принципу законності. Забезпечення цього принципу здійснюється шляхом встановлення відповідних форм, методів та способів бюджетного контролю.

Форма бюджетного контролю – зовнішній вияв конкретних дій (способів), здійснюваних суб'єктами для досягнення мети бюджетного контролю шляхом реалізації законодавчо встановлених повноважень.

До форм бюджетного контролю належать:

1) видання нормативно-правових актів, спрямованих на закріплення методів та способів бюджетного контролю й повноважень

суб'єктів, за допомогою яких здійснюється практична реалізація цих методів та способів;

- 2) видання індивідуальних актів щодо підконтрольних учасників бюджетного процесу;
- 3) проведення заходів організаційного характеру;
- 4) здійснення операцій матеріально-технічного характеру для забезпечення належної процедури при реалізації відповідного методу бюджетного контролю.

Методи бюджетного контролю – сукупність прийомів та засобів здійснення контрольних функцій.

Розглянемо більш детально основні методи бюджетного контролю.

1. Аудит – метод бюджетного контролю, що полягає в перевірці та аналізі контролюючим суб'єктом фактичного стану справ підконтрольного суб'єкта щодо законного та ефективного використання бюджетних ресурсів, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності.

Залежно від контролюючого суб'єкта та особливостей здійснення аудит поділяється на внутрішній і зовнішній. БК України під «внутрішнім аудитом» передбачає діяльність, спрямовану на вдосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій.

Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 1062¹.

Поняття «зовнішній аудит» законодавством не передбачено. Але Закон України «Про Рахункову палату» встановлює, що державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення, зокрема, фінансового аудиту.

¹ Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів : затв. пост. Каб. Міністрів України від 12 груд.2018 р. № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text>

У зв'язку із цим поняття «зовнішній аудит» можна розкрити через нормативно закріплене поняття «фінансовий аудит».

Фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Методологічні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затверджені рішенням Рахункової палати від 22 вересня 2015 р. № 5–5, детально розкривають суть, порядок, звітування та інші питання щодо проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту¹.

Однак розгляд методу аудиту виключно в межах наведених визначень аудиту повною мірою не розкриває його, оскільки обмежується колом контролюючих суб'єктів – Рахунковою палатою та розпорядниками бюджетних коштів.

Окрім зазначених суб'єктів реалізацію бюджетного контролю через здійснення аудиту провадять ряд інших органів, серед яких центральне місце посідає Державна аудиторська служба України, основним завданням якої є забезпечення, формування і реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю. Положення про Державну аудиторську службу України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43, окремо не виділяє поняття «аудит щодо дотримання бюджетного законодавства», натомість передбачає, що Держаудитслужба реалізує державний фінансовий контроль через здійснення державного фінансового аудита². Згадка про «державний фінансовий аудит» відсилає до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», в ст. 3 якого надано визначення цього поняття. На підставі того, що орган державного

¹ Методологічні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : затв. рішенням Рахункової палати від 22 верес. 2015 р. № 5–5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15#Text>

² Положення про Державну аудиторську службу України : затв. пост. Каб. Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>

фінансового контролю, тобто Держаудитслужба, здійснює державний фінансовий контроль у тому числі й за цільовим та ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів, то значенням «державного фінансового аудита» в розумінні згаданого Закону охоплюється «аудит» як метод здійснення бюджетного контролю.

2. Аудит ефективності є спеціальним методом бюджетного контролю, що здійснюється Рахунковою палатою.

Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності й повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності й повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

У межах проведення аудита ефективності окремо здійснюються оцінка продуктивності, оцінка результативності та оцінка економності використання бюджетних коштів.

3. Інспектування (ревізії) полягає в документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550¹.

Ревізії можуть бути планові виїзні та позапланові виїзні, документальні (контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними і зведеними) документами, статистичною, фінансовою та бюджетною звітністю тощо) й фактичні (контроль за наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності,

¹ Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : затв. пост. Каб. Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF#Text>

оборотних і необоротних активів). Ревізія спрямована на виявлення фактів порушення законності, вірогідності й доцільності. Задля цього аналізується фінансово-господарська документація на предмет правильності ведення бухгалтерського обліку, схоронності коштів і матеріально-технічних ресурсів, своєчасності й повноти звітності. За результатами ревізії формується відповідний акт.

4. Моніторинг – загальне, цілеспрямоване, систематичне відстеження фінансової діяльності підконтрольного суб'єкта (зазвичай здійснюється дистанційно без втручання в його діяльність).

5. Облік та звітність. Значення цього методу полягає в постійному, систематичному забезпеченні поінформованості про рух бюджетних коштів. Так, ч. 2 ст. 110 БК України передбачає, що Рахункова палата за підсумками кожного кварталу подає Верховній Раді України висновки про стан виконання закону про Державний бюджет України. Частина 2 ст. 113 БК України встановлює, що Держаудитслужба щомісячно надає Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Підпункт 13 п. 3 постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України» від 15 квітня 2015 р. № 215 встановлює, що до основних завдань Казначейства віднесено зведення і складання звітності про виконання державного, місцевих, зведених місцевих і зведеного бюджетів та подання звітності органам законодавчої, виконавчої влади, місцевим фінансовим органам¹.

6. Аналіз проводять за даними звітності (поточної чи за визначений період), застосовуючи індексний статистичний метод, а також метод середніх і відносних величин. Аналітичній діяльності підлягають основні фінансово-економічні характеристики об'єкта контролю, що дає змогу виявити неявні порушення фінансової дисципліни та встановити їх причини. Особливо ефективним при цьому є такий фінансово-економічний прийом, як порівняння.

¹ Положення про Державну казначейську службу України : затв. пост. Каб. Міністрів України від 15 квіт. 2015 р. № 215. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text>

7. Фінансово-економічна експертиза. Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення, зокрема експертизи. Рахункова палата проводить експертизу поданого до Верховної Ради України проєкту закону про Державний бюджет України (включаючи матеріали, що додаються до цього проєкту закону) та готує відповідні висновки. Порядок проведення експертизи Рахунковою палатою передбачений Регламентом Рахункової палати, затвердженим рішенням Рахункової палати від 28 серпня 2018 р. № 22–7¹.

Спосіб бюджетного контролю є конкретним заходом контролю за дотриманням бюджетного законодавства, здійснюється в процесі реалізації конкретного методу бюджетного контролю, що проявляється у відповідній об'єктивованій формі.

Наприклад, при реалізації такого методу бюджетного контролю, як ревізія, Держаудитслужба може застосовувати такі способи бюджетного контролю:

- вимагати від керівників та інших осіб підприємств, установ та організацій, що контролюються, усунення виявлених порушень законодавства; здійснює контроль за виконанням таких вимог;

- звертатися до суду в інтересах держави у разі незабезпечення виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів;

- вживати заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, накладати адміністративні стягнення на осіб, винних у порушенні законодавства;

- передавати в установленому порядку правоохоронним органам матеріали за результатами державного фінансового контролю у разі встановлення порушень законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь, тощо.

Поняття «форма», «метод» та «спосіб» бюджетного контролю, маючи різний зміст, є нерозривно пов'язаними між собою.

¹ Регламент Рахункової палати : затв. рішенням Рахункової палати від 28 серп. 2018 р. № 22–7. URL: <https://rp.gov.ua/About/RegulatoryDoc/>

§ 3. Відповідальність за порушення бюджетного законодавства

Згідно зі ст. 1 БК України питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства¹ регулюється цим нормативно-правовим актом. До його структури входить Глава 18, яка присвячена питанням відповідальності та заходам впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства. Схожий з ними термін «відповідальність за порушення законодавства про бюджетну систему України» вживався й раніше до прийняття БК України у ст. 39 Закону України «Про бюджетну систему України»².

Нині національним законодавством України застосовуються взаємопов'язані терміни «відповідальність за порушення бюджетного законодавства» та «порушення бюджетного законодавства». Особливістю змісту таких юридичних конструкцій є їх безпосередній зв'язок із поняттям «склад бюджетного законодавства», розуміння якого містить ст. 4 БК України. За такого підходу відповідно до п. 1 ст. 116 БК України порушенням бюджетного законодавства визнається порушення учасником бюджетного процесу встановлених цим Кодексом чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання.

З огляду на такий припис є підстави вказати на певну специфіку розуміння правопорушення бюджетного законодавства. Такі делікти завжди безпосередньо пов'язані з вчиненням протиправних діянь (дій чи бездіяльності) на будь-якій стадії бюджетного процесу. Особливістю є те, що в ст. 116 БК України не вказуються конкретні акти бюджетного законодавства (крім самого Кодексу), за невиконання або неналежне виконання яких настає юридична відповідальність,

¹ Раніше ст. 116 БК України (в ред. закону № 2542-III від 21.06.2001 р.) містила визначення бюджетного правопорушення, під яким визнавалося недотримання учасником бюджетного процесу встановленого цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету.

² Відомості Верховної Ради України. 1995. № 26. Ст. 195.

а наводиться відкритий перелік конкретних правопорушень, які охоплюють усі стадії бюджетного процесу, наприклад:

- включення недостовірних даних до бюджетних пропозицій та бюджетних запитів;

- порушення встановленого порядку або термінів подання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) на розгляд Верховної Ради України (Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевої ради);

- порушення встановленого порядку або термінів розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);

- прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій;

- порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями;

- порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм;

- порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах Казначейства України;

- нецільове використання бюджетних коштів;

- включення недостовірних даних до звітів про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів;

- невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку;

- видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону та ін.

Слід наголосити, що в ст. 116 БК України при визначенні поняття «порушення бюджетного законодавства» законодавцем не акцентується увага на необхідності встановлення психічного ставлення

суб'єкта правопорушення до суспільно небезпечного діяння, що він вчиняє, а також його суспільно небезпечних наслідків. Проте питання про негативні наслідки та винуватість суб'єкта вчиненого правопорушення є важливим при вирішенні питання про дисциплінарну й цивільно-правову відповідальність, а також кваліфікації адміністративно-правових правопорушень та кримінальних правопорушень.

Законодавець робить акцент на здійсненні порушень бюджетного законодавства саме учасниками бюджетного процесу, якими згідно з ч. 3 ст. 19 БК України визнаються органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями (правами та обов'язками з управління бюджетними коштами). Водночас, у ч. 1 ст. 121 БК України суб'єктний склад таких деліктів отримує ще більшу персоніфікацію, оскільки визначається, що посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законом. Таким чином, відповідальність за порушення бюджетного законодавства розглядається як системне правове явище, оскільки можливість використання широкого спектру заходів примусу, що передбачаються санкціями норм різних галузей права дозволяє комплексно забезпечувати належний рівень законності в бюджетній сфері. Воно створює умови для дотримання фінансової дисципліни в бюджетній сфері, а також диференційованого підходу щодо питання про притягнення правопорушників до відповідальності, з огляду на міркування тяжкості та суспільної небезпечності (чи шкідливості) відповідного делікту.

Однією з особливостей відповідальності за порушення бюджетного законодавства є те, що серед кола учасників бюджетного процесу виокремлюються суб'єкти зі спеціальним статусом. Так, згідно з ч. 2 ст. 123 БК України керівники органів Казначейства України несуть персональну відповідальність у разі вчинення ними порушення бюджетного законодавства та невиконання вимог щодо казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів, установлених цим Кодексом. Зокрема, серед таких порушень виокремлюються:

- 1) невиконання вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;
- 2) несвоєчасність подання звітності про виконання бюджетів;
- 3) здійснення витрат з перевищенням показників, затверджених розписом бюджету;
- 4) порушення в процесі контролю за бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету та здійсненні платежів за бюджетними зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів відповідно до бюджетних асигнувань;
- 5) недотримання порядку казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів.

Такий підхід зумовлюється місцем, роллю та функціями органів Казначейства України в бюджетному процесі, оскільки вони забезпечують обслуговування бюджетних коштів, зокрема контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, реєстрації взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями.

За загальним правилом, яке визначається положенням ч. 2 ст. 1 ЦК України¹, до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом. Проте, згідно зі статтями 1173–1175 ЦК України² передбачається відшкодування державою шкоди, завданої органом державної влади, органом влади Автономної Республіки Крим або органом місцевого самоврядування, їх посадовими особами при здійсненні ними своїх повноважень, у тому числі у сфері нормотворчої діяльності. Такий припис безпосередньо стосується шкоди, яка може бути заподіяна через вчинення відповідними владними суб'єктами порушень бюджетного законодавства.

Слід також наголосити, що відповідно до ч. 2 ст. 24 Закону України «Про службу в органах місцевого самоврядування» сільські, селищні, міські, районні у місті, районні та обласні ради, сільський, селищний,

¹ Цивільний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

² Там само.

міський голова, голова районної у місті, районної та обласної ради мають право зворотної вимоги (регресу) до посадової особи місцевого самоврядування, яка заподіяла шкоду територіальній громаді, у розмірах і порядку, визначених законами України та статутами територіальних громад, прийнятими відповідно до законів України¹.

Підставою для притягнення державного службовця до дисциплінарної відповідальності за порушення бюджетного законодавства згідно зі ст. 65 Закону України «Про державну службу» від 10 грудня 2015 р. є вчинення ним дисциплінарного проступку, тобто протиправної винної дії або бездіяльності чи прийняття рішення, що полягає у невиконанні або неналежному виконанні державним службовцем своїх посадових обов'язків та інших вимог, встановлених цим Законом та іншими нормативно-правовими актами, за яке до нього може бути застосоване дисциплінарне стягнення². Звісно, в контексті питання, що розглядається, дисциплінарний проступок має бути пов'язаним із порушенням конкретного положення бюджетного законодавства.

Притягнення до адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства виступає одним з дієвих засобів забезпечення законності в бюджетній сфері. Згідно ч. 1 ст. 164¹² КУпАП³ вчинення посадовими особами передбачених цією статтею порушень БК України (наприклад, порушення вимог при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати; здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації тощо) тягне за собою накладення штрафу від тридцяти до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Інші частини вказаної статті передбачають ще більші розміри штрафів

¹ Про службу в органах місцевого самоврядування : Закон України від 7 черв. 2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2493-14#Text>

² Про державну службу : Закон України від 10 груд. 2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text>

³ Кодекс України про адміністративні правопорушення. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

за відповідні кваліфіковані порушення бюджетного законодавства, у тому числі й у разі здійснення їх особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за такі самі порушення.

Найсуровішим із видів юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства є кримінальна відповідальність, яка передбачається статтями 210 (нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням) та 211 (видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону) КК України¹. Для кваліфікації злочинів, передбачених вказаними статтями, має визначальне значення встановлення великого (вважається сума, що в тисячу і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян) та особливо великого (вважається сума, що в три тисячі і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян) розмірів бюджетних коштів. За вчинення дій, передбачених статтями 210 та 211 КК України, можливе застосування таких видів покарань, як штрафи, виправні роботи, обмеження або позбавлення волі, з позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю.

§ 4. Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства та їх застосування

Ефективність та цілісність правового механізму протидії порушенням бюджетного законодавства наявні поза питаннями правового регулювання заходів впливу, спрямованих на забезпечення законності у бюджетній сфері. Чітке розуміння їх сутності, змісту, системи та значення є запорукою підвищення дієвості правотворчої та правозастосовної діяльності відповідних органів державної влади та місцевого самоврядування, практики бюджетного контролю й ефективності роботи судів.

Згідно зі ст. 117 БК України система заходів, що застосовується до учасників бюджетного процесу за порушення бюджетного

¹ Кримінальний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>

законодавства передбачас: 1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства – застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства (виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в строк до 30 календарних днів); 2) зупинення операцій з бюджетними коштами – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пп. 1–3, 10, 11, 14–29, 32–36, 38 і 40 ч. 1 ст. 116 цього Кодексу, у порядку, встановленому ст. 120 цього Кодексу; 3) призупинення бюджетних асигнувань – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пп. 20, 22–29, 38 і 40 ч. 1 ст. 116 цього Кодексу; 4) зменшення бюджетних асигнувань – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені п. 24 (стосовно розпорядників бюджетних коштів), п. 29 та п. 38 ч. 1 ст. 116 цього Кодексу; 5) повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене п. 24 (щодо субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів) ч. 1 ст. 116 цього Кодексу, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України; 6) зупинення дії рішення про місцевий бюджет – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене п. 7 ч. 1 ст. 116 цього Кодексу, у порядку, встановленому ст. 122 цього Кодексу; 7) безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене п. 28 ч. 1 ст. 116 цього Кодексу; 8) інші заходи впливу, які можуть бути визначені законом про Державний бюджет України, – застосовуються за порушення бюджетного законодавства згідно із таким законом.

Визначена ст. 117 БК України система заходів як безпосереднього, так і опосередкованого впливу на учасників бюджетного процесу в разі вчинення ними порушень бюджетного законодавства функціонально спрямована на попередження, припинення деліктів у бюджетній сфері та/або компенсацію завданої ними шкоди. Тобто має чітко виражений правоохоронний характер. Специфіка застосування окремих заходів впливу, що застосовується до учасників бюджетного процесу за порушення бюджетного законодавства визначається статтями 117,

118, 120, 122, 124 БК України. Окремо слід звернути увагу на наказ Державної казначейської служби України від 12 грудня 2012 р. № 394 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства»¹, який є важливим для розуміння особливостей реалізації повноважень цього державного органу щодо питання, яке розглядається. Цей акт системно та детально розкриває питання діяльності Державної казначейської служби України у цій сфері та вказує на ряд нормативно-правових актів, які безпосередньо регулюють застосування окремих заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

Так, відповідно до ч. 1 ст. 118 БК України попередження про ненадане виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства може застосовуватися учасниками бюджетного процесу, уповноваженими цим Кодексом на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Не допускається застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, визначених ст. 117 БК України, за раніше виявлені й усунені порушення бюджетного законодавства. Інформація про результати здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства оприлюднюється органами, уповноваженими на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, якщо інше не передбачено законом.

Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами врегульовано ст. 120 БК України та деталізовано постановою Кабінету Міністрів України від 19 січня 2011 р. № 21². Зупинення операцій з бюджетними коштами застосовується у разі виявлення факту порушення вимог відповідного бюджетного законодавства і полягає у зупиненні будь-яких операцій із здійснення платежів з рахунків розпорядників та/або одержувачів, крім випадків, визначених

¹ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства : наказ Держ. казначейської служби України від 12 груд. 2012 р. № 394. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va394840-12#Text>

² Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами : пост. Каб. Міністрів України від 19 січ. 2011 р. № 21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-п#Text>

абзацами 3–6 п. 3 цього Порядку, на строк до 30 днів або до усунення порушення бюджетного законодавства у межах поточного бюджетного періоду, якщо інше не передбачено законом, що визначається ч. 2 ст. 120 БК України. При цьому складається протокол про порушення бюджетного законодавства.

Якщо факт порушення вимог бюджетного законодавства зафіксовано в акті ревізії, то протокол про порушення бюджетного законодавства не складається. Зупинення операцій з бюджетними коштами не застосовується у разі ведення розпорядником та/або одержувачем позовної роботи, спрямованої на усунення порушення вимог бюджетного законодавства.

На підставі зазначеного протоколу або акта ревізії уповноважений орган приймає протягом трьох наступних робочих днів з дня його надходження розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами.

Підставою для відновлення операцій на рахунках розпорядників та/або одержувачів є: прийняття уповноваженим органом розпорядження про відновлення операцій з бюджетними коштами; закінчення строку, зазначеного в розпорядженні про зупинення операцій або встановленого ч. 2 ст. 120 БК України.

Згідно з абз. 2 п. 3 ч. 1 ст. 117 БК України призупинення бюджетних асигнувань передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) у порядку, встановленому Міністерством фінансів України. За п. 2 Порядку призупинення бюджетних асигнувань (затв. наказом Мінфіну України № 319 від 15 травня 2002 р.)¹ такий захід може застосовуватися у разі: взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених БК України чи законом про Державний бюджет України; порушення вимог БК України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок

¹ Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань : наказ М-ва фінансів України від 15 трав. 2002 р. № 319. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1616>

бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати; здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставної відмови у проведенні платежу органами Державної казначейської служби України; нецільового використання бюджетних коштів; порушення вимог БК України при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет); надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог БК України та/або встановлених умов кредитування бюджету; здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч Бюджетному кодексу; здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до БК України мають проводитися з іншого бюджету; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч Бюджетному кодексу чи закону про Державний бюджет України; здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу чи закону про Державний бюджет України; інших випадків порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу.

Рішення про призупинення бюджетних асигнувань приймає Міністр фінансів України, Міністр фінансів Автономної Республіки Крим, керівник місцевого фінансового органу на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії та доданих до нього документів. Таке рішення оформляється наказом Міністерства фінансів України або розпорядженням про призупинення бюджетних асигнувань Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевого фінансового органу. Бюджетні асигнування призупиняються з 1-го числа місяця, наступного за датою прийняття рішення про призупинення бюджетних асигнувань.

Рішення про призупинення бюджетних асигнувань є підставою для внесення змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету (плану асигнувань із загального фонду бюджету відповідного розпорядника бюджетних коштів) шляхом перенесення бюджетних асигнувань на наступні періоди.

Зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Безпосередньо механізм зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів у разі вчинення ними відповідних порушень бюджетного законодавства визначається постановою Кабінету Міністрів України від 17 березня 2011 р. № 255¹. Згідно з п. 2 вказаного Порядку підставою для зменшення бюджетних асигнувань є протокол про порушення бюджетного законодавства або акт ревізії, в якому зафіксовано факт порушення бюджетного законодавства розпорядником бюджетних коштів у поточному чи минулих бюджетних періодах. Такий протокол або акт складається органом, уповноваженим здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства (далі – уповноважений орган).

У разі встановлення факту порушення бюджетного законодавства уповноважений орган протягом десяти робочих днів з дати підписання протоколу про порушення бюджетного законодавства або реєстрації акта ревізії, а в разі наявності заперечень (зауважень) до акта ревізії – з дати подання письмового висновку щодо таких заперечень (зауважень) подає до Міністерства фінансів (місцевого фінансового органу, головного розпорядника коштів відповідного бюджету) протокол про порушення бюджетного законодавства або

¹ Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів : пост. Каб. Міністрів України від 17 берез. 2011 р. № 255. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/255-2011-п#Text>

засвідчену підписом керівника уповноваженого органу копію акта ревізії, що скріплений печаткою такого органу.

Рішення про зменшення бюджетних асигнувань головному розпоряднику коштів державного бюджету приймає Міністр фінансів, головному розпоряднику коштів місцевого бюджету – керівник місцевого фінансового органу, розпоряднику бюджетних коштів нижчого рівня – головний розпорядник коштів відповідного бюджету.

Рішення про зменшення бюджетних асигнувань на утримання судів, інших органів і установ системи правосуддя Міністр фінансів приймає після погодження з Вищою радою правосуддя.

Рішення про зменшення бюджетних асигнувань доводиться до відома Казначейства, його територіального органу, який здійснює обслуговування розпорядника бюджетних коштів, та до уповноваженого органу, за документами якого прийнято таке рішення, протягом двох робочих днів з дати прийняття такого рішення.

У разі неприйняття рішення про зменшення бюджетних асигнувань про це письмово інформується відповідний уповноважений орган з обґрунтуванням причин протягом зазначеного строку.

Механізм та процедура повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету визначаються постановою Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 р. № 1163¹. Підставою для повернення коштів до відповідного бюджету є акт ревізії, складений органом, уповноваженим здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства, в якому зафіксовано факт нецільового використання субвенції розпорядником бюджетних коштів або нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем у поточному чи минулих роках.

У разі прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог БК України чи закону про Державний бюджет України (в тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів) передбачена можливість зупинення дії рішення про місцевий бюджет, яке здійснюється у порядку, визначеному ст. 122

¹ Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання : пост. Каб. Міністрів України від 22 груд. 2010 р. № 1163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-п#Text>

БК України. Так, у разі порушення вимог цього Кодексу та закону про Державний бюджет України щодо складання відповідного бюджету в частині міжбюджетних трансфертів Кабінету Міністрів України надається право протягом місяця з дня набрання чинності рішенням про бюджет Автономної Республіки Крим, обласного бюджету, бюджетів міст Києва та Севастополя звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи.

Такі самі повноваження мають Голова Ради міністрів Автономної Республіки Крим, голови обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій щодо рішень про районний бюджет та бюджети місцевого самоврядування звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи.

Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів регулюється постановою Кабінету Міністрів України від 26 березня 2003 р. № 386¹ та здійснюється за рішенням Міністерства фінансів у разі виявлення посадовими особами органів, уповноважених на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, факту здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету шляхом: стягнення коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету; зменшення обсягу трансфертів (дотації вирівнювання) місцевим бюджетам на відповідну суму.

Стягнення коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету проводиться органами Державної казначейської служби з відповідних рахунків для обліку коштів загального фонду місцевих бюджетів. Кошти, стягнуті органами Державної казначейської служби з місцевих бюджетів, спрямовуються в дохід загального фонду державного бюджету і відображаються як надходження до нього за кодом класифікації доходів бюджету 24060300 «Інші надходження».

¹ Про Порядок безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету : пост. Каб. Міністрів України від 26 берез. 2003 р. № 386. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/386-2003-п#Text>

Контрольні питання

1. Дайте визначення бюджетного контролю. Розкрийте його мету.
2. Назвіть суб'єктів бюджетного контролю і охарактеризуйте їх правовий статус.
3. Які види юридичної відповідальності можуть застосовуватися за порушення бюджетного законодавства?
4. Вкажіть, які заходи впливу передбачені за порушення бюджетного законодавства?
5. Яким органам належать повноваження щодо застосування заходів впливу в разі виявлення порушень бюджетного законодавства?

Тема 12. Поняття податку. Податкова система України

§ 1. Поняття, ознаки та функції податку

Визначення податку закріплено у п. 6.1 ст. 6 ПК України, згідно з яким податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу¹. Тим самим означено, що податок є одним з різновидів платежів, закріплених актом органу державної влади, а саме законом.

Вже сама законодавча форма закріплення відрізняє податок від інших обов'язкових платежів, що справляються у державі, підкреслюючи принципово важливе значення податку для існування будь-якої сучасної держави. І хоча податок, як і інші платежі, містить у собі й економічну природу, саме у правовій площині дефініція податку набуває вирішального значення. Цьому сприяють низка факторів. По-перше, право як інструмент дозволяє чітко закріпити визначення категорії «податок», встановити податкові механізми, забезпечити через передбачення відповідних податкових режимів сприятливі умови справляння податків. По-друге, ретельно вибудована податкова система, деталізація у податковому законодавстві прав і обов'язків платників податків і контролюючих органів як основних учасників податкових відносин дозволяє максимізувати ефективність платежів у формі податків, разом із гарантуванням

¹ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

збереження і реалізації законних інтересів платників податків. По-третє, застосування переважно імперативного методу правового регулювання податкових відносин дозволяє точно закріплювати правові статуси учасників податкових відносин, визначати відповідальність за порушення податкового законодавства і з високою ймовірністю прогнозувати обсяги податкових надходжень до бюджетів і вплив податків на економіку, що враховуються при підготовці та затвердженні інших законодавчих актів держави.

Змістом кожної дефініції є сукупність суттєвих ознак відповідної категорії. Для правового визначення категорії «податок» такими ознаками є обов'язковість податку, безумовність його справляння і бюджетна спрямованість податкових надходжень. Центральною з цих ознак є обов'язковість сплати податку, що впливає із закріпленої на найвищому, конституційному рівні податково-правового регулювання правової норми ч. 1 ст. 67 Конституції України, відповідно до якої кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом¹. Обов'язковий характер податку означає неможливість правомірною звільнення від сплати податку, крім випадків, визначених у законодавстві (податкові пільги), тісно пов'язаний із такою загальнолюдською цінністю права, як справедливість і втілюється у галузеві принципи загальності оподаткування та рівності платників податків перед законом. У платника немає вибору – платити чи не платити податок, законний шлях лише один – перерахувати податок до бюджету (як напряму на відповідні бюджетні рахунки, так і через використання єдиного рахунку для сплати податків і зборів, внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи).

Безумовність справляння податку є ще однією визначальною ознакою податку і означає виникнення податкового обов'язку платника податку в будь-якому разі за наявності у такого платника об'єкта оподаткування. Це одночасно виключає можливість посилення на будь-які умови, до яких при появі об'єкта оподаткування

¹ Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

прив'язувалося б виникнення податкового обов'язку. Правило тут максимально просте: є об'єкт оподаткування – є податковий обов'язок, підкріплений можливостями застосування заходів державного примусу. Ознака безумовності податку відрізняє його від інших обов'язкових платежів, що мають умовний характер. Наприклад, умовний характер мита означає, що мито сплачується залежно від вартості певного товару і тільки за певної умови, якою виступає юридичний факт перетинання митного кордону.

Бюджетна спрямованість податкового платежу означає, що податки надходять у бюджет відповідного рівня – Державний бюджет України або місцеві бюджети. Розподіл податків за бюджетами, їх загальним та спеціальним фондами здійснюється відповідно до бюджетної класифікації і може відбуватися за двома основними моделями: або повним закріпленням податку за певним бюджетом, або пропорційним розподілом коштів від сплати податку між різними бюджетами. Зарахування коштів до бюджетів визначається нормами БК України. Так, згідно з ч. 2 ст. 29 БК України закріплюється вичерпний перелік податків та зборів, які надходять до доходів загального фонду державного бюджету України, а статтями 64–69 БК України закріплено вичерпний перелік надходжень від податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів¹.

При цьому новелою чинного податкового законодавства України є можливість для платника податків визначати, чи спрямовувати податок відразу на бюджетні рахунки, чи використовувати для цього єдиний рахунок. Правовий режим і визначення останнього закріплено у ст. 35¹ ПК України, відповідно до ч. 1 якої єдиний рахунок – це рахунок, відкритий у центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, для центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, який може використовуватися платником податків для сплати грошових зобов'язань та/або податкового боргу з податків та зборів, передбачених цим Кодексом, єдиного внеску та інших платежів, контроль за справлянням яких

¹ Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20150920>

покладено на контролюючі органи. Єдиний рахунок не може використовуватися платником податків для сплати грошових зобов'язань та/або податкового боргу з податку на додану вартість, акцизного податку з реалізації пального та спирту етилового, а також для сплати частини чистого прибутку (доходу) до бюджету державними та комунальними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями¹.

Окрім названих трьох ознак податку можна виокремити й інші, що допомагають відрізнити його від інших платежів, у тому числі зборів, що входять до податкової системи України. Серед таких інших ознак податку наявні такі: 1) нецільовий характер податку; 2) індивідуальна безвідплатність; 3) безповоротний характер; 4) періодичність; 5) грошова форма².

Нецільовий характер податку означає справляння податків у загальних публічних інтересах всього суспільства з надходженням їх у централізовані фонди держави та територіальних громад, які акумулюються та використовуються для задоволення публічних потреб – Державний бюджет та місцеві бюджети. При цьому наперед не визначено, на задоволення яких саме потреб і для виконання яких конкретно завдань спрямовуються надходження від конкретного податку. Ознака нецільового і абстрактного характеру податкового платежу заснована на такому принципі бюджетування, як заборона на індивідуалізацію бюджетних доходів. Іншими словами, здійснення публічних видатків не має бути зумовлене надходженням окремих податків або бути прямо залежним від сплати того чи іншого платежу.

Ознака індивідуальної безвідплатності, або одностороннього характеру встановлення податку є також важливою для розуміння його сутності і подальшої можливості виконання податком своїх функцій. В основу цієї ознаки податку закладено односпрямований рух коштів від платника до держави. У певному сенсі ця ознака є продовженням безумовності податку, оскільки при сплаті податку платник не одержує від держави якого-небудь індивідуально визначеного

¹ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков : Легас – Право, 2005. С. 50 та ін.

блага, а у держави відсутні обов'язки що-небудь надати платнику за сплату податку. Кошти платника спрямовуються лише на задоволення загальних публічних потреб. Утім, незважаючи на те, що кошти, котрі сплачуються як податок, переходять у бюджет без одержання прямого зустрічного відшкодування для платника, не можна казати, що платник, що сумлінно виконує свій податковий обов'язок, жодним чином після цього не отримуватиме задоволення своїх потреб та інтересів: кошти, сплачені як податки, і розподілені через бюджетну систему, потім опосередковано повертаються до платника у вигляді освітніх, медичних, соціальних та інших видів забезпечених державою послуг та гарантій.

Продовженням попередньої ознаки податку є його безповоротність. У буквальному сенсі безповоротний характер податку означає, що сплата податку не припускає його повернення платнику. Причиною цього є сама мета оподаткування, що полягає у насиченні грошовими коштами централізованих фондів держави і територіальних громад, акумульовані кошти яких розподіляються і витрачаються на задоволення публічного інтересу. А оскільки податок не породжує у держави зустрічного обов'язку стосовно особи, яка його сплатила, то, за загальним правилом, не виникає й умов, щодо повернення платнику такого вже сплаченого до бюджету податку. Єдиним винятком правила безповоротності податку є випадки помилково та/або надміру сплачених у податковому (звітному) році сум податків, зборів, платежів, коли за заявою платника податків, контролюючий орган має або повернути надміру сплачену суму податків, або здійснити їх залік у рахунок зобов'язань платника податків майбутніх податкових періодів.

Дуже важливою для розуміння сутності податкових відносин, а також можливості задоволення публічного інтересу і виконання податком своїх функцій є така його характеристика, як періодичність податків. Невипадково, одним з основних елементів податкового механізму, без якого податок не може бути встановлений, є податковий період, який у п. 33.1 ст. 33 ПК України визначається як встановлений цим Кодексом період часу, з урахуванням якого відбуваються обчислення та сплата окремих видів податків та

зборів¹. Проте ознака періодичності податків є ширшою ніж категорія податкового періоду, і означає тривалість існування у платника податків його податкового обов'язку, що дорівнює часу наявності в нього об'єкта оподаткування. Саме періодичність сплати податку (як наслідок виникнення об'єкта оподаткування) відрізняє податок від збору, інших разових платежів податкового характеру (пені, штрафу). Багато у чому окреслена періодичність сплати податку, що межує з постійністю, дозволяє податковим надходженням ставати основним джерелом насичення централізованих фондів грошових коштів держави, забезпечуючи можливість фінансування і виконання її завдань та функцій, у тому числі правоохоронної, оборонно-безпекової, соціальної тощо.

Багато з окреслених ознак податку, як і взагалі мета його призначення у сучасному розумінні, втратили б свій сенс, якщо б не така ознака, як грошова форма сплати. Грошова форма сплати податку продиктована як самим змістом податку, так і призначенням держави у сфері публічної фінансової діяльності. За чинним податковим законодавством України тільки своєчасна та повна сплата податку в грошовій формі (готівковій або безготівковій) визначається як належне виконання податкового обов'язку платником. Навіть у випадку застосування до платника заходів державного примусу і звернення стягнення на його майно внаслідок порушення податкового обов'язку, остаточне зарахування податку до бюджету відбувається (після реалізації майна такого платника) тільки у грошовій формі. Тим не менш, у деяких країнах і дотепер існують такі архаїзми, як натуральні податки, тобто податки, які вносяться речами, послугами або роботами (наприклад, у Лаосі і В'єтнамі сільськогосподарський податок виплачується рисом). Схожим винятком з історії розвитку оподаткування на теренах незалежної України був єдиний (фіксований) податок для сільськогосподарських товаровиробників.

Податки слід відрізнити від зборів, що також представлені як елементи податкової системи України. Поняття збору (плати, внеску) закріплено у п. 6.2 ст. 6 ПК України і ним визнається обов'язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється

¹ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій¹. І хоча податок і збір поєднує низка загальних рис (обов'язковість, бюджетна спрямованість і грошова форма), збори відрізняються від податків: а) за значенням (податки забезпечують до 80% надходжень у дохідні частини бюджетів); б) обставинами справляння (податки – безумовні, безвідплатні й нецільові платежі, збір сплачується за певних умов, має цільовий характер, характеризуються певною зустрічною відплатністю); в) періодичністю сплати (податки характеризуються періодичністю, збори мають разову природу)².

Необхідність встановлення, введення в дію і справляння податків зумовлюється їх спроможністю та здатністю задовольняти публічні інтереси, формувати державний та місцеві бюджети, а значить – фінансувати виконання завдань і функцій держави та органів місцевого самоврядування. Така сутність податків найбільш наочно відбивається в їх функціях. Всі різновиди функцій податку можна представити через їх систему, в якій відбивається тісний зв'язок із функціями фінансів у цілому і виокремлюються чотири основних напрями дії податків: фіскальний, регулюючий, розподільчий та контрольний.

1. Фіскальна функція. Насичення дохідних частин державного та місцевих бюджетів є найважливішим призначенням податків і становить сутність фіскальної функції (лат. *fiscus* – державна скарбниця). При надходженні податків до бюджетів, що їх потребують, відбуваються формування і мобілізація фінансових ресурсів держави, що потім розподіляються і витрачаються на потреби держави і територіальних громад. Фіскальна функція найбільшою мірою відбиває призначення податків. У деяких країнах, наприклад у США, фіскальна мета визнається єдиною законною ціллю встановлення податків.

¹ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Податкове право України : підручник / О.О. Головашевич, А.М. Котенко, Є.М. Смичок та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка, Н.А. Маринів. Харків : Право, 2019. С. 55.

2. Регулююча функція. Впливає з призначення фінансів і публічної фінансової діяльності, спрямована на вирішення податковими засобами ключових завдань економічної політики держави, балансування окремих галузей виробництва, корегування споживання, розвитку окремих територій держави. Подекуди ця функція розглядається як поєднання стимулюючого та дестимулюючого напрямів впливу податків, що здійснюється на вибір держави залежно від конкретної ситуації, головних поточних завдань суспільства. Так, впровадження податкових пільг і пільгових (спрощених) режимів оподаткування здатне надавати поштовху підприємницькій активності, збільшувати купівельну спроможність населення, підтримувати сектори економіки чи сприяти розвитку депресивних (або уражених певним стихійним лихом) територій, а врешті-решт, вже як наслідок позитивного економічного впливу, збільшувати в майбутньому податкову базу і тим самим покращувати показники не тільки економічного розвитку, а й реалізації фіскальної функції.

3. Розподільча функція. Несе в собі відбиток економічної природи оподаткування, дозволяє здійснити первинний і вторинний розподіл (перерозподіл) новоствореної вартості податковими засобами. У соціальній правовій державі, якою є Україна, стає еквівалентом соціальної функції оподаткування, оскільки в умовах справедливого розподілу суспільних доходів і розгалуженої системи соціальних програм відбувається комплексне підтримання більш уразливих верств населення, повноцінна реалізація державою свого соціального призначення.

4. Контрольна функція. Виступає своєрідним інформаційним супроводженням попередніх функцій. Об'єктивні показники надходження податків дозволяють державі слідкувати за станом економіки, успішністю господарської діяльності підприємств, платіжною спроможністю населення, ефективністю впровадження тих або інших реформ тощо. Контрольна функція податків також надає зворотний зв'язок і актуальну інформацію законодавцю щодо стану податкової системи, збалансованості податкових механізмів, служить індикатором певних суспільно-економічних процесів,

що в подальшому дозволяє краще спрямовувати їх у потрібному напрямі засобами правового регулювання.

§ 2. Основні засади встановлення податків і зборів

Об'єктивна необхідність справляння податків і важливість цього процесу для підтримання життєдіяльності суспільства і держави зумовлює необхідність чіткого визначення основних засад встановлення податків і зборів, принципів їх закріплення в податковому законодавстві України. За визначенням, основними засадами або принципами встановлення податків і зборів у податковому законодавстві України є система імперативних вимог, основоположних рис, які в єдності свого змісту визначають характер податкового законодавства, окреслюють особливості податково-правового регулювання¹.

Законодавче закріплення основних засад встановлення податків і зборів здійснено у ст. 4 ПК України², в якій визначено, що податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах: 1) загальність оподаткування; 2) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; 3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; 4) презумпція правомірності рішень платника податку; 5) фіскальна достатність; 6) соціальна справедливість; 7) економічність оподаткування; 8) нейтральність оподаткування; 9) стабільність; 10) рівномірність та зручність сплати; 11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів. Кожний з цих принципів має своє призначення і при їх одночасному дотриманні дозволяє говорити про законність встановлення податків і зборів, допомагає їм виконувати функції на користь публічного інтересу і з дотриманням прав і свобод платників.

З одинадцяти встановлених у ст. 4 ПК України засад податкового законодавства на перших двох позиціях зазначені найважливіші принципи податкового права – загальність та рівність, що одночасно

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 444.

² Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

як прямо, так і опосередковано закріплені й на найвищому рівні правового регулювання – Конституції України. Це підкреслює значимість таких принципів не лише для сфери податкових відносин, а й для всієї діяльності держави.

Загальність оподаткування майже однаково визначається як підп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4 ПК України, так і ч. 1 ст. 67 Конституції України. У першому зазначається, що кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу¹. У Конституції ж вказано, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом², тобто ПК України та відповідними рішеннями місцевих рад про місцеві податки і збори, що введені в дію на підставі положень ПК України.

Маємо вказати, що в більшості держав світу на конституційному рівні загальність оподаткування була закріплена відносно нещодавно. У недалекому минулому обов'язок сплачувати податки знаходив відображення не в усіх конституціях держав. Особливо це стосувалося конституцій соціалістичних держав, які зазвичай не містили серед основних обов'язків громадян вказівку на загальнообов'язковість сплати податків. Утім така модель довела свою недосконалість і у сучасному світі майже не залишилося держав, що вважають податки не настільки важливими, щоб закріплювати обов'язок загальності оподаткування. Навпаки, всі геополітичні проблеми і виклики сучасності, зокрема необхідність державам реалізовувати свої програми соціального страхування і виплачувати все більший зовнішньодержавний борг, зумовлюють необхідність участі всіх і кожного у несенні й розподілі податкового тягара.

Загальність оподаткування має своє коріння як у правовій, так і економічній площині. З точки зору першої загальність оподаткування стає розвитком принципу верховенства права на рівні податкових правовідносин, у тому числі в таких його аспектах, як

¹ Там само.

² Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

принцип справедливості і правової визначеності. Стосовно економічного коріння засади загальності оподаткування, то вона лежить у площині підтримання рівноваги у різних галузях економіки і в тих положеннях, виведених ще Адамом Смітом, відповідно до яких податки мають бути співмірними спроможності платників нести податковий тягар, та розмір такого тягаря має бути якомога меншим для платника і одночасно достатнім для задоволення потреб держави і суспільства.

Наступна засада встановлення податків і зборів – рівність усіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Вона прямо закріплена підп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України¹ та опосередковано може бути виведена зі змісту ч. 4 ст. 13 Конституції України, що гарантує рівний захист прав усіх власників, незалежно від форми їх власності, з боку держави². Відповідно до принципу рівності держава має забезпечувати однаковість підходу до кожного платника податку, незважаючи на будь-які його індивідуальні ознаки чи особливості власності, зокрема місця походження капіталу.

З правового боку рівність оподаткування виходить із принципу справедливості, коли ігнорування засади рівності може призводити до виникнення податкової дискримінації щодо певних категорій платників податків. Економічна складова принципу рівності в оподаткуванні виявляється в декількох формах. По-перше, це відбувається при зіставленні економічного становища різних платників податків у момент встановлення податків і зборів, коли має забезпечуватися однаковий податковий режим для платників, що знаходяться в однаковому економічному становищі, та різний податковий режим для платників, економічне становище яких істотно розрізняється. Окреслений механізм реалізації засади рівності в тому числі передбачає для врахування економічних диспропорцій між платниками встановлювати пільгові режими оподаткування для менш захищених зобов'язаних учасників податкових

¹ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

правовідносин. По-друге, в умовах дії принципу рівності забезпечується як однаковість податкового навантаження на різні складові об'єкта оподаткування, так і рівномірний вплив податкових важелів на структуру економіки і її окремих галузей.

Третя засада встановлення податків і зборів – невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, що закріплена підп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 ПК України¹. Цей принцип стосується можливості застосування різних видів юридичної відповідальності за вчинене податкове правопорушення – причому як щодо платників податків, які несуть адміністративну, фінансову і кримінальну відповідальність, так і щодо посадових осіб контролюючих органів, що здебільшого несуть дисциплінарну відповідальність.

За своїм характером відповідальність у податковому праві виходить із двох моделей. Перша є близькою до цивільно-правової (компенсаторної) відповідальності, а інша – до адміністративно-каральної відповідальності. Подібний підхід базується на тому, що, з одного боку, особа, яка вчинила податкове правопорушення, має понести справедливий каральний вплив, а з іншого – має бути відновлений публічний інтерес з метою плановості руху основних централізованих фондів грошових коштів публічного територіального утворення. Й саме при відновленні (компенсації) права бюджетів на податкові надходження найбільшою мірою реалізується зміст цієї засади.

Важливим податковим принципом є засада презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норми Податкового кодексу чи іншого нормативно-правового акта припускають множинне (неоднозначне) трактування змісту податкових правовідносин (тобто прав і обов'язків учасників податкових відносин – платників податків і контролюючих органів), що визначена підп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України². Зміст цієї засади орієнтовано на захист прав платників податків як більш слабкої і менш захищеної сторони податкових правовідносин. При цьому в такій протекції приватних інтересів у оподаткуванні виграє і публічний інтерес, адже при

¹ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Там само.

забезпеченні гарантій платникам податків відбувається одночасне стимулювання їх до збільшення обсягів господарської діяльності, зміцнюється довіра платників до держави. Як закономірний наслідок окреслених процесів відбувається зростання податкової бази і обсягів податкових надходжень бюджетів.

П'ятою засадою встановлення податків і зборів є принцип фіскальної достатності, що визначений у підп. 4.1.5 п. 4.1 ст. 4 ПК України як встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями¹. Цей принцип передбачає врахування потреб бюджетів і формування каналів їх надходжень (з метою досягнення збалансованості надходжень і витрат бюджетів) при встановленні податків і зборів. Такий контекст застосування засади фіскальної достатності значною мірою визначає фіскальну спрямованість всієї податкової системи України, коли на перше місце ставиться пріоритет бюджетів і, відповідно, реалізація фіскальної функції оподаткування. Стимулююча функція при цьому значно обмежується і втілюється опосередковано. Втім це питання, здебільшого, вже належить до загальної податкової політики держави і стосується обрання відповідної моделі такої політики.

Наступною засадою встановлення податків і зборів є соціальна справедливість. Її зміст закріплено в підп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПК України через вимогу враховувати платоспроможність платників податків при встановленні податків і зборів². При реалізації засади соціальної справедливості одночасно посилюється втілення як принципу податкової рівності, так і загальної засади справедливості. Економічний зміст засади соціальної справедливості стає першочерговим і за своїм характером може бути розкритий як сучасне втілення першого економічного принципу оподаткування, що був сформульований Адамом Смітом – врахування податкової спроможності платників при встановленні податків. При цьому правильний підхід законодавця до втілення даної засади податкового законодавства дозволяє збільшити податкові надходження за рахунок більшого (однак все

¹ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Там само.

одно справедливого) залучення до сплати податків осіб, що мають більші економічні можливості до несення податкового тягаря.

Економічність оподаткування є сьомою засадою встановлення податків і зборів і закріплена в підп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 ПК України як вимога запровадження тільки тих податків і зборів, надходження від яких істотно перевищують адміністративні витрати на їх справляння¹. У даному разі відбувається пряме порівняння економічних витрат, що виникають при адмініструванні податку контролюючим органом з сумою тих надходжень, що акумулюються до бюджету внаслідок справляння відповідного податку. Якщо витрати не є суттєво меншими за податкові надходження, то обов'язковий платіж податкового характеру не відповідає засаді економічності і його може бути виключено зі складу податкової системи. Саме завдяки перш за все цьому принципу було припинено справляння низки малоефективних місцевих податків та оптимізовано елементний склад податкової системи України.

Ще одна засада встановлення податків і зборів з переважно економічним контекстом – нейтральність оподаткування, що у підп. 4.1.8 п. 4.1 ст. 4 ПК України визначена як установа обов'язкових податкових платежів таким способом, що не збільшує або зменшує конкурентоздатність платників податків². За сутністю ця засада приписує законодавцю запроваджувати тільки таку правову форму і закріплювати тільки той правовий механізм податку, що не змінює здатність платників податків вести свою господарську діяльність у ринкових умовах і конкурувати з іншими платниками податків. Важливо, що за своїм економічним змістом нейтральність оподаткування стосується недопущення як випадків потенційного зменшення конкурентоздатності певних платників (наприклад, шляхом підвищення оподаткування тієї продукції, що ними виробляється), так і випадків надання конкурентних переваг (наприклад, шляхом запровадження на продукцію платника пільгового оподаткування).

Прикладом практичного втілення засади нейтральності оподаткування є неможливість надання певним компаніям чи секторам

¹ Там само.

² Там само.

діяльності з обмеженим колом учасників (наприклад, щодо підприємців, які готують проведення спортивних змагань міжнародного рівня) можливості оподатковувати надані послуги за нульовою ставкою податку на додану вартість, або не сплачувати (сплачувати у зменшеному розмірі) податок на прибуток підприємств. Значення засади нейтральності оподаткування полягає також у тому, що вона дозволяє не лише реалізовувати первісні економічні принципи, а й є необхідною складовою комплексного втілення у життя засади податкової рівності.

Принцип стабільності закріплений у підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України¹ і є наступною засадою встановлення податків і зборів. Відповідно до її змісту, зміни до елементів податкового механізму обмежені темпорально і не можуть вноситися протягом бюджетного року, а так само після 30 червня поточного року щодо наступного бюджетного періоду (а якщо така дата вже минула, то почати діяти змінені податкові механізми можуть лише з бюджетного періоду, що слідує за наступним, тобто майже через півтора календарних роки, що приблизно дорівнює одному бюджетному циклу). Принцип стабільності стає дуже важливим не лише для реалізації публічного інтересу й можливості планувати і виконувати бюджети. Значення прогнозованого податково-правового режиму ще більш важливе для платників податків, які в умовах стабільності дії податків і їх механізмів можуть розраховувати на певний рівень прибутку, відповідно до якого роблять висновки щодо розширення своєї діяльності і планують поточні й майбутні видатки – це і є основним економічним змістом цього принципу оподаткування. З правового ж боку стабільність оподаткування найбільше пов'язана із загальним принципом верховенства права, однією зі складових яких є правова визначеність, що в тому числі реалізується через дію засади стабільності податкового законодавства.

У системі засад встановлення податків і зборів також присутній принцип рівномірності та зручності сплати, правове закріплення якого здійснено у підп. 4.1.10 п. 4.1 ст. 4 ПК України². Відповідно до

¹ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Там само.

цього принципу, строки сплати податків та зборів мають встановлюватися виходячи з двох критеріїв: по-перше, своєчасного та повного поповнення бюджетів запланованими обсягами податкових надходжень; по-друге, зручності таких строків сплати для платників податків. Ця засада додатково врівноважує темпоральні аспекти граничних строків сплати податків і зборів, зокрема застосування конструкції авансових платежів та визначення термінів і періодичності сплати відповідних податків залежно від групових особливостей їх платників. У цій засаді ми знаходимо рівне сполучення як правового аспекту, що дозволяє оптимально планувати і виконувати державний і місцеві бюджети, так і економічного аспекту – що враховує особливості тієї або іншої господарської діяльності платника, підлаштовується під режим такої діяльності і тим самим втілює як основоположні економічні принципи оподаткування, сформовані ще Адамом Смітом, так і сучасне уявлення про необхідність досягнення балансу публічного і приватного інтересів у податкових відносинах.

Одинадцятю й останньою засадою податкового законодавства України є принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів. Зміст цієї засади закріплено у підп. 4.1.11 п. 4.1 ст. 4 ПК України як обов'язок законодавця визначати при встановленні відповідного податку або збору всі обов'язкові елементи їх правового механізму¹. Останніми відповідно до п. 7.1 ст. 7 ПК України є: платник; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка; порядок обчислення; податковий період; строк та порядок сплати податку². Закріплення цих елементів податкового механізму не лише вносить правову певність до центральної змістовної складової податкових відносин – своєчасного і повного виконання платниками їх податкового обов'язку, а й дозволяє діяти основним економічним принципам і рекомендаціям Адама Сміта щодо впровадження збалансованого оподаткування і побудови ефективної й одночасно прозорої і зрозумілої податкової системи.

¹ Там само.

² Там само.

§ 3. Елементи податку

В Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори. До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені ПК України і є обов'язковими до сплати на всій території України, до місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПК України, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

Встановлення, зміна або скасування податкових платежів пов'язані як з особливостями реалізації компетенції органів державної влади, так і особливостями закріплення всіх складових елементів правового механізму податкових платежів і їх регулювання.

Визначаючи склад елементів правового механізму податку законодавець встановлює відповідні межі щодо реалізації компетенції органів державної влади як для загальнодержавних, так і місцевих податків та зборів. Так, до повноважень сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, щодо податків та зборів належать: встановлення ставок місцевих податків та зборів у межах ставок, визначених ПК України; визначення переліку податкових агентів; прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду тощо.

На період дії воєнного чи надзвичайного стану сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, мають право приймати рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів та податкових пільг із сплати місцевих

податків та/або зборів без застосування процедур, передбачених Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». У разі введення воєнного чи надзвичайного стану в окремих місцевостях України положення цього підпункту поширюється виключно на представницькі органи територіальних громад відповідних адміністративно-територіальних одиниць, на території яких введено воєнний чи надзвичайний стан¹.

Регулювання правового механізму податку визначається шляхом закріплення імперативного набору елементів, необхідних для формування податкового обов'язку платника, визначення змісту податкового обов'язку та особливості реалізації податкового обов'язку в цілому.

Можна виокремити два напрями аналізу елементів правового механізму податку: науково-теоретичний (див. рисунок) та правовий. М.П. Кучерявенко, аналізуючи дослідження науковців, зміст податкового обов'язку, податкову систему, зміст категорії та ознаки податку та інше, виділяє обов'язкові та факультативні елементи правового механізму податку. Обов'язкові елементи правового механізму податку включають групу основних та додаткових елементів².

1. Основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, які формують головне уявлення про зміст податкового механізму. Відсутність якого-небудь із основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу і робить податковий механізм невідзначеним. Виходячи із цього, до групи основних елементів правового механізму податку необхідно віднести:

- а) платника податку;
- б) об'єкт оподаткування;
- в) ставку податку.

2. Додаткові елементи правового механізму податку деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену

¹ Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : Закон України від 1 верес. 2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text>

² Податкове право України : підручник / за ред. М.П. Кучерявенка, Н.А. Маринів. Харків : Право, 2019. С. 67–70.

і повну систему податкового механізму, забезпечують логічний і раціональний режим його закріплення. Слід урахувати, що додаткові елементи так само обов'язкові, як і основні. Цілісний правовий механізм податку можливий тільки як сукупність основних і додаткових елементів. Відсутність хоча б одного з додаткових елементів не дозволить законодавчо закріпити окремий податок або збір (наприклад, неможливо уявити податок, який незрозуміло куди надходить (у який вид бюджету)). Сукупність додаткових елементів правового механізму податку досить різноманітна (залежно від ступеня деталізації податкового механізму).

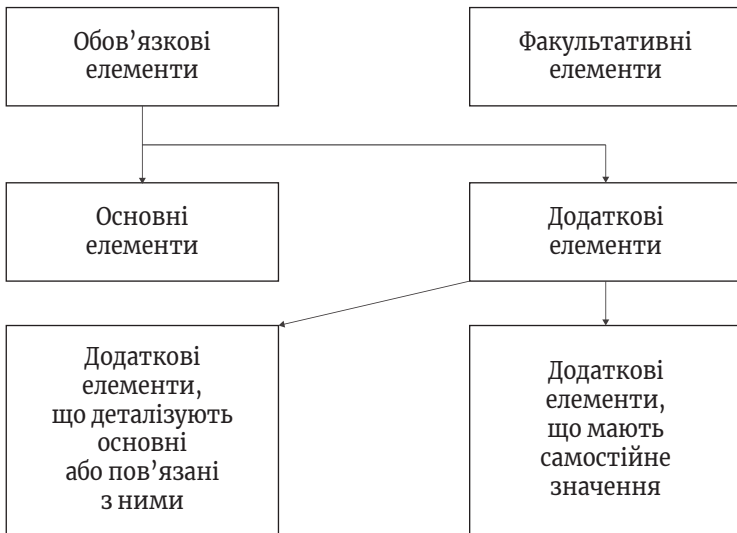


Рисунок. Схема науково-теоретичного поділу елементів правового механізму податку

У свою чергу, система додаткових елементів поділяється на:

а) додаткові елементи правового механізму податку, що деталізують основні або пов'язані з ними (предмет, база, одиниця оподаткування поняття, залежні від об'єкта оподаткування або опосередковано пов'язані з ним);

б) додаткові елементи правового механізму податку, що мають самостійне значення (методи, строки та способи сплати податку; бюджет або фонд, куди надходять податкові платежі).

Таким чином, як додаткові елементи правового механізму податку можна виокремити: предмет, базу, одиницю оподаткування, джерело сплати податку, методи, строки та способи сплати податку, особливості податкового режиму, бюджет або фонд надходження податку (збору), особливості податкової звітності.

Важливо підкреслити, що і основні і додаткові елементи є обов'язковими. Відсутність хоча б одного обов'язкового елемента правового механізму робить неможливим врегулювання відповідного податкового платежу¹.

3. Факультативні елементи є необов'язковими для правового механізму податку і можуть закріплюватися в законодавчих актах, підкреслюючи своєрідність саме цього податкового механізму, а можуть бути і відсутніми. В окремих випадках специфіка податку вимагає виокремлення в його механізмі особливих елементів, характерних виключно для даного податку, наприклад ведення спеціальних кадастрів за майновими податками; специфічних реєстрів; бандерольний спосіб сплати та ін.

Законодавче закріплення складу елементів правового механізму податку з'явилося з прийняттям Податкового кодексу України. У ст. 7 ПК України встановлено перелік обов'язкових та факультативних елементів без поділу їх на основні та додаткові, а саме: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

У п. 7.2 ст. 7 ПК України виділено один із факультативних елементів – податкові пільги, оскільки на сьогодні при закріпленні правового механізму податкових платежів пільга як елемент правового механізму як може бути в наявності конкретного платежу, так і може бути відсутня. Подальша характеристика кожного з елемен-

¹ Фінансове право : підручник / за ред. М.П. Кучерявенка і О.О. Дмитрик. Харків : Право, 2019. С. 289.

тів правового механізму податку, що врегульовані законодавством, розкривається в окремих статтях ПК України та розділах, які регулюють справляння відповідних податків та зборів.

§ 4. Податкова система держави

Системність як один з основних виявів узгодженості й упорядкованості пронизує все податково-правове регулювання. Вплив системності чітко простежується починаючи від внутрішньої будови кожного з податків і зборів, що складаються з взаємоузгоджених елементів податкового механізму, загальних засад встановлення податків і зборів, що у своїй сукупності стають запорукою ефективності оподаткування, так і всієї податкової системи держави, через яку публічне територіальне утворення отримує спроможність профінансувати виконання власних завдань і функцій.

Саме визначення податкової системи надано у п. 6.3 ст. 6 ПК України як сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку¹. Податкова система привносить якісні ознаки взаємної дії до сукупності первісно розрізнених податків і зборів. Для цього останні спочатку мають бути належним чином встановлені й уведені в дію, і вже після цього починати справлятися у визначеному ПК України порядку. Дія податків і зборів у сукупності дозволяє якнайкраще втілити в життя функції оподаткування і реалізувати публічний інтерес у податкових відносинах – своєчасно акумулювати достатні обсяги податкових надходжень до дохідних каналів бюджетів, що їх потребують.

Наведене законодавче визначення податкової системи можна сприймати як її розуміння у вузькому сенсі. За більш широким підходом, що висвітлений здебільшого у правовій доктрині, податкова система розуміється як декілька взаємопов'язаних блоків, що цілісно охоплюють сукупність податків, зборів та платежів, законодавчо закріплених у державі, принципи, форми та методи їх встановлення, зміни або скасування, а також дії, які забезпечують

¹ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства¹.

За таким широким підходом податкова система охоплює вже значно більший обсяг відносин, що є співмірним із предметом податкового права взагалі і може служити еквівалентом поняття «система оподаткування», проте ці категорії не слід змішувати. Система оподаткування – категорія податкового права, яка охоплює взаємопов'язані та взаємозумовлені елементи щодо встановлення та справляння податків, а саме: принципи, сукупність загальнодержавних та місцевих податків, які справляються в установленому ПК України порядку, та їх адміністрування, що включає адміністраторів податків і механізм адміністрування податків². І хоча чинне податкове законодавство України не містить офіційного визначення поняття «система оподаткування», саме ця категорія використовується на найвищому рівні правового регулювання – в Конституції України, в ч. 2 ст. 92 якої закріплено, що виключно законами України встановлюються Державний бюджет України, бюджетна система України, система оподаткування, податки і збори³.

Не менш важливо й те, що за своєю сутністю категорія «податкова система» здатна виходити за межі суто податково-правового регулювання, адже відіграє комплексне інституційне значення на межі бюджетного і податкового права. Ця особливість є додатковим наслідком системності фінансового права, наявності спільних завдань його підгалузей та інститутів, і сприяє більш ефективній функціональній реалізації як податкового, так і бюджетного права. Зокрема, відносини щодо справляння податків і руху коштів від платників до бюджетів одночасно стосуються формування дохідної частини бюджетів, а тому регулюються як податковим, так і бюджетним правом. Це зумовлює розгляд податків і зборів, що становлять податкову систему держави, в аспекті подальшого

¹ Фінансове право : підручник / за ред. М.П. Кучерявенка і О.О. Дмитрик. Харків : Право, 2019. С. 285; Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 531.

² Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т.III: Учение о налоге. X. : Легас; Право, 2005 С. 26–38.

³ Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

спрямування і використання мобілізованих ними податкових надходжень, і своєю чергою, передбачає закріплення цих податків і зборів за бюджетами різних видів та рівнів (коли виникають так звані «закріплені податки», що нормами БК України повністю закріплюються за певним бюджетом) або розподіл податкових коштів між відповідними бюджетами (у такому разі йдеться про поняття «регулюючі податки», що розподіляються між бюджетами різних рівнів у пропорції, відповідно до норм БК України).

З огляду на це можна виокремити дві форми податкової системи: внутрішню та зовнішню. Внутрішня форма податкової системи стосується виключно податкового права і складається з видового переліку податків і зборів. Натомість, зовнішня її форма передбачає взаємодію із бюджетними правовідносинами, адже охоплює порядок і особливості надходження податків і зборів до тих або інших бюджетів. При цьому потрібно розуміти, що формування елементного складу податкової системи, включення до неї саме конкретних податків або зборів, або певної їх кількості не виступає головною метою законодавця. Його ціль – мобілізувати необхідного обсягу надходжень для бюджетів і покриття бюджетних витрат. Податкова система одночасно з реалізацією засади фіскальної достатності й дозволяє сформувати основні надходження для покриття цих витрат.

Серед видового складу елементів податкової системи держави розрізняють загальнодержавні та місцеві податки і збори. В основі такого поділу покладено чинник повноважень органів державної влади, що встановлюють і вводять у дію відповідний податок або збір. Так, в Україні загальнодержавні податки і встановлюються, і вводяться в дію Верховною Радою України, підлягають справлянню на всій території держави. Місцеві ж податки встановлюються Верховною Радою України, їх податкові механізми визначені у ПК України, а ось їх уведення в дію віднесено вже до повноважень місцевих рад, на територію яких і поширюють свою дію відповідні рішення щодо конкретних місцевих податків і зборів. Такий порядок закріплено у ст. 8 ПК України, у пп. 8.2 і 8.3 якої деталізовано: до загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені цим Кодексом і є обов'язковими до сплати на усій території України,

крім випадків, передбачених цим Кодексом; до місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад¹.

Наразі до податкової системи України включено сім загальнодержавних податків і чотири місцеві податки і збори. Відповідно до п. 9.1 ст. 9 ПК України до загальнодержавних податків належать: 1) податок на прибуток підприємств; 2) податок на доходи фізичних осіб; 3) податок на додану вартість; 4) акцизний податок; 5) екологічний податок; 6) рентна плата; 7) мито. Своєю чергою, згідно з пп. 10.1 і 10.2 ст. 10 ПК України, місцевими податками і зборами є: 1) податок на майно; 2) єдиний податок; 3) збір за місця для паркування транспортних засобів; 4) туристичний збір. При цьому особливістю місцевого податку на майно є те, що він є комплексним і до нього, відповідно до ст. 265 ПК України, відразу включено три податки: 1) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; 2) транспортний податок; 3) плата за землю².

Так само як і видовий склад, введення в дію місцевих податків і зборів мають певні особливості, що визначаються особливостями розподілу податкових повноважень між Верховною Радою України і місцевими радами. Відповідно п. 10.3 ст. 10 ПК України місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі. Проте, згідно з п. 10.2¹ ст. 10 ПК України, податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю, крім земельного податку за лісові землі) місцеві ради устанавлюють обов'язково³. Тим самим

¹ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Там само.

³ Там само.

повноваження місцевих рад щодо встановлення і введення в дію місцевих податків і зборів здебільшого є усіченими, підпорядковуючись імперативним вимогам законодавчого регулювання.

При побудові власної податкової системи законодавці багатьох держав мають вирішити питання досягнення мети фіскальної достатності і покриття дефіциту бюджетів. Для цього є два основні шляхи: 1) збільшити дохідну частину бюджету за рахунок встановлення підвищених ставок податку, зростання кількості останніх або податкового тиску в цілому; 2) закріпити середню оптимальну ставку, забезпечити наявність податкових стимулів для платників і забезпечити поліпшення економічного становища в цілому, що збільшить економічну активність платників і дозволить розраховувати на природне зростання податкової бази, і як наслідок – збільшення податкових надходжень¹.

Перший напрям сприяє швидкому досягненню поставленої мети наповнення бюджетів податковими надходженнями, і здебільшого притаманний випадкам, пов'язаним із потребою вирішення невідкладних проблем, часто політичного характеру. Проте ефективність його дії здатна зберігатися відносно короткий термін, після чого настають негативні наслідки для економіки у вигляді скорочення підприємницької активності, згорання виробництва і відтоку капіталу з країни. Другий напрям характеризує застосування стимулюючої податкової політики і вигідний у середній та довгостроковій перспективі, оскільки створює не лише сприятливі умови для ведення і розширення господарської діяльності, а й посилює платоспроможність платників податків, найбільшою мірою враховує інтереси великих виробників та інвесторів. При цьому така форма податкової політики є ефективним засобом нівелювання випадків ухилення від податків і швидкої трансформації тіньових доходів у легальні, правомірні форми користування податковими стимулами.

Важливо зазначити, що питання побудови, закріплення і функціонування податкової системи держави повною мірою віднесено до сфери її податкового суверенітету, і будь-яка держава первісно

¹ Податкове право України : підручник / О.О. Головашевич, А.М. Котенко, Є.М. Смичок та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка, Н.А. Маринів. Харків : Право, 2019. С. 58, 59.

не обмежена у реалізації свого суверенного права щодо закріплення податкової системи і справляння податків і зборів. Це означає, що кожна держава, визначаючи і реалізуючи податкову політику, може регулювати оподаткування трансграничних доходів і операцій так, як того вимагають її інтереси. При цьому держава буде відносини з іншими країнами таким чином, аби сприяти торгівлі, залученню інвестицій і загалом, розвитку економіки.

Водночас жодна держава не може існувати у світі ізольовано від інших країн. Економічна діяльність у сучасних умовах вже не має кордонів і набуває глобального характеру. При посиленні конкуренції в умовах свободи руху товарів, послуг і капіталу держави позбавляються абсолютної свободи щодо організації власної податкової системи і системи оподаткування. Тож, можна констатувати, що сучасна держава, незважаючи на первісну наявність податкового суверенітету, вже не в змозі цілком незалежно від інших суверенних суб'єктів реалізовувати свої повноваження щодо провадження міжнародної економічної діяльності й пов'язаних із нею питань оподаткування, адже останні фактично стосуються юрисдикції інших країн. Це є об'єктивним наслідком глобалізації, враховувати який потрібно при закріпленні й регулюванні як окремих податків і зборів, так і податкової системи держави у цілому.

На початку третього десятиліття XXI ст. можна впевнено стверджувати, що вказані чинники прискорили формування міжнародного податкового права. Останнє охоплює своїм регулюючим впливом не тільки відносини між державами, що стосуються встановлення та утримання податків у відповідній країні, визначення їхніх ставок, відповідних об'єктів та кола юридичних і фізичних осіб, що підлягають оподаткуванню, а також порядку сплати податків, а й щодо взаємодії між фіскальними органами різних держав з приводу обміну інформацією, уникнення подвійного оподаткування, протидії міжнародному ухиленню від оподаткування.

Міжнародне податкове право передбачає взаємозумовлене обмеження дії національних податкових законів як на власній території держави, так і території іншої країни з метою зменшення податкового тягаря на платників податків, які здійснюють

зовнішньоекономічні операції і (або) мають майно, капітал в іншій державі, ніж вони набувають статусу резидента. У підсумку вдається уникнути подвійного (множинного) оподаткування. Такий вплив відбувається завдяки використанню так званого «м'якого» права, укладанню податкових конвенцій, розвитку практики їх тлумачення і застосування різними державами; розробці єдиних стандартів до функціонування національних податкових систем (вимог до обміну податковою інформацією, критеріїв добросовісної конкуренції, транспарентності), виробленню механізмів отримання доходів від оподаткування для фінансування глобальних програм, що реалізуються під патронатом міжнародних організацій.

Нові реалії існування держав і їх податкових систем привели до необхідності формування сучасних методів і механізмів міжнародно-правового регулювання і розвитку податкових відносин, у тому числі розробки засобів їх охорони і захисту від дедалі більш специфічних форм ухилення від оподаткування та протиправних шляхів, що здебільшого використовують великі транснаціональні компанії для оптимізації оподаткування. Наймасштабнішим із таких негативних явищ стало розмивання податкової бази і виведення прибутку з-під оподаткування (так зване «BEPS» від англ. Base Erosion and Profit Shifting), що є схемою ухилення від податків шляхом виведення доходів із країн з високими податками, де вони генеруються, в країни з низькими або нульовими ставками, де вони штучно реєструються, хоча фактично там економічна активність не ведеться або є формальною. Це призводить до зменшення або уникнення зобов'язань зі сплати податку на прибуток. Проблема BEPS зачіпає всі країни, проте особливо великий вплив вона справляє на економіки, що розвиваються, у зв'язку з високою питомою вагою у складових їх податкових надходжень саме податку на прибуток підприємств. За різними оцінками використання механізмів BEPS недобросовісними платниками податків призводить до неотримання бюджетами провідних країн світу майже 250 млрд дол. податкових надходжень щорічно.

Основними способами BEPS є використання ззовні легальних механізмів, що мають протиправну мету ухилення від сплати

податків. Серед них, зокрема, є такі механізми: 1) використання законодавчих відмінностей різних податкових юрисдикцій; 2) поширення практики цифрової доставки товарів та послуг; 3) здійснення заплутаних внутрішніх транзакцій всередині мультинаціональних корпорацій; 4) трансфертне ціноутворення; 5) пошук «сірих» зон у програмах боротьби з ухиленням від сплати податків; 6) створення штучних підстав для користування режимами податкових преференцій.

Протидія BEPS стала одним із найбільш пріоритетних напрямів міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, втілення основоположних правових засад справедливості та рівності в національні податкові системи. З цією метою Міністерство фінансів України активно запроваджує кращі світові практики боротьби BEPS, а також веде постійну роботу щодо вдосконалення умов міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Для запровадження пакету законодавчих заходів протидії BEPS в Україні Міністерством фінансів України спільно з Національним банком України була розроблена Дорожня карта реалізації плану дій боротьби з BEPS, а також підготовлені пропозиції відповідних змін до ПК України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування¹. При цьому було виділено найбільш критичні для України кроки боротьби з механізмами BEPS: 1) розкриття фізичними особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють, і правила оподаткування таких компаній; 2) обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами; 3) запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування; 4) запобігання штучному уникненню визнання статусу постійного представництва; 5) удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням; 6) розробка правил звітності в розрізі країн для міжнародних компаній та мультинаціональних корпорацій.

¹ BEPS – Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/beps-440>

Контрольні питання

1. Дайте визначення поняття податку.
2. Чим податок відрізняється від збору?
3. Назвіть і розкрийте ознаки податку.
4. Назвіть основні засади встановлення податків і зборів.
5. Охарактеризуйте податкову систему.
6. Які податки і збори входять до податкової системи України?
7. Розкрийте функції податку.
8. Назвіть елементи податку.

Тема 13. Податковий обов'язок та його зміст

§ 1. Поняття податкового обов'язку. Виникнення, зміна та припинення податкового обов'язку

Податкове законодавство визначає податковий обов'язок як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПК України, законами з питань митної справи (ст. 36 ПК України). Він виникає у платника за кожним податком та збором, є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, за деяким законодавчим винятком. Податковий обов'язок як одна із центральних категорій податкового права є доволі складною правовою категорією, що охоплює сукупність обов'язків платника податків та зборів.

Для визначення змісту податкового обов'язку важливе значення має його закріплення у ст. 67 Конституції України щодо обов'язку кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, та подання громадянами щорічно декларації про свій майновий стан та доходи.

Імперативний метод правового регулювання відносин, що складаються між суб'єктами фінансово-правових (податково-правових) відносин із приводу сплати податків і зборів, як і особливість таких відносин має також безпосередній вплив на визначення змісту податкового обов'язку. Цим відносинам, як відомо, притаманна юридична нерівність учасників. Обов'язок зі сплати податків є одностороннім. Податкові відносини будуються на принципах влади і підпорядкування та регулюються шляхом владних приписів з боку держави. Виходячи із природи податкових правовідносин податковому обов'язку також притаманний імперативний характер.

У теорії податкового права податковий обов'язок розглядається у двох аспектах: у широкому та вузькому. У вузькому розумінні податковий обов'язок визначається саме як конституційний обов'язок зі сплати податків. У широкому значенні податковий обов'язок розглядається як сукупність об'єднаних у певну систему обов'язків платника податків щодо:

- 1) обчислення податку;
- 2) подання в межах встановлених законодавством граничних строків податкових декларацій до контролюючих органів;
- 3) сплата податків у порядку, встановленому ПК України, або в законах з питань митної справи.

Податковий обов'язок виникає у платника податків з моменту настання обставин, з якими ПК України та закони з питань митної справи пов'язують сплату ним податку. Такими обставинами можуть бути:

- 1) віднесення згідно із ПК України чи законами з питань митної справи конкретного суб'єкта до категорії платників відповідного податку;
- 2) наявність у платника податків об'єкта оподаткування чи вчинення ним юридично значущих дій, у результаті яких у платника виникає обов'язок зі сплати податку. До таких дій можна віднести, наприклад, отримання прибутку суб'єктами господарювання-юридичними та фізичними особами-підприємцями; отримання оподаткованого доходу фізичною особою; здійснення операцій з постачання товарів, послуг на митну територію України; набуття

права власності на нерухоме чи рухоме майно або земельну ділянку, в результаті чого у особи виникає обов'язок зі сплати податку на майно, а також інші дії, перелік яких не є вичерпним, які є по суті юридичними фактами, у результаті яких у платника виникає об'єкт оподаткування і пов'язані з ним у передбачених законодавством випадках податкові обов'язки щодо обліку таких об'єктів, обчислення, подання звітності та/або сплати податку до бюджету;

3) наявність усіх інших передбачених чинним податковим законодавством елементів правового механізму податку.

Підставами для припинення податкового обов'язку насамперед є його належне виконання. Спосіб, порядок та строки виконання податкового обов'язку встановлюються ПК України та законами з питань митної справи. За невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку платник податків несе відповідальність згідно із чинним законодавством.

Платник податків виконує свій податковий обов'язок або добровільно, або примусово. Добровільне виконання податкового обов'язку передбачає, що платник, без застосування до нього заходів примусу з боку контролюючих органів, у видатках, встановлених чинним податковим чи митним законодавством, здійснює:

- а) своєчасну та в повному обсязі сплату сум податків чи збору до відповідного бюджету;
- б) своєчасно стає на облік в органах державної податкової служби;
- в) веде облік об'єктів оподаткування для правильного обчислення податку чи збору;
- г) у межах законодавчо встановлених граничних строків подає податкові декларації до контролюючих органів.

Законодавець надає право платнику або виконати податковий обов'язок самостійно, або за допомогою законного чи уповноваженого представника платника податку, чи податкового агента. При цьому податковий агент вступає в податкові правовідносини щодо виконання податкового обов'язку лише у випадках, прямо передбачених податковим законодавством.

Виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань

у встановлений податковим законодавством строк. Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій (готівковій або безготівковій) формі в національній валюті України, крім випадків, передбачених ПК України або законами з питань митної справи. Обов'язок платника податку щодо сплати податків та зборів вважається виконаним з моменту, коли ініціювання переказу є завершеним для такого платника податків згідно із Законом України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні». Для сплати грошових зобов'язань та/або податкового боргу з податків та зборів, єдиного внеску та інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, платник податків може використовувати Єдиний рахунок, відкритий у центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, для центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Єдиний рахунок не може використовуватися платником податків для сплати грошових зобов'язань та/або податкового боргу з податку на додану вартість, акцизного податку з реалізації пального та спирту етилового, а також для сплати частини чистого прибутку (доходу) до бюджету державними та комунальними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями.

Безумовно, важливою складовою виконання податкового обов'язку платника податків є подання податкової звітності. Податкова декларація подається за звітний період в установлені строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків. Платник податків зобов'язаний за кожний встановлений звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є. Ця вимога застосовується до всіх платників податків, у тому числі платників, які перебувають на спрощеній системі оподаткування обліку та звітності. Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Обов'язок з подання звітності вважається виконаним платником податків, якщо ним було своєчасно подано податкову звітність у порядку та за встановленою законодавством формою.

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Належне ведення такого обліку буде вважатися виконанням податкового обов'язку щодо обчислення відповідного податку.

Крім виконання податкового обов'язку, підставами для його припинення будуть також: 1) ліквідація юридичної особи; 2) смерть фізичної особи, визнання її неієздатною або безвісно відсутньою; 3) втрата особою ознак платника податку, які визначені ПК України; 4) скасування податкового обов'язку в передбачений законодавством спосіб. Перші три підстави по суті пов'язані із відсутністю особи, яка зобов'язана сплачувати податки. Слід зазначити, що грошові зобов'язання або податковий борг, які така особа мала сплатити чи погасити, залишаються до виконання. Так, виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи (у тому числі фізичної особи-підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) у разі її смерті або оголошення судом померлою здійснюється її спадкоємцями, які прийняли спадщину (крім держави), у межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття. Виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи (у тому числі фізичної особи – підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність), яка визнана судом неієздатною, здійснюється її опікуном за рахунок майна такої фізичної особи. Виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи (у тому числі фізичної особи-підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність), яка визнана судом безвісно відсутньою, здійснюється особою, на яку в установленому порядку покладено здійснення опіки над майном безвісно відсутньої особи.

Що стосується такої підстави для припинення податкового обов'язку як скасування податкового обов'язку у передбачений

законодавством спосіб, то, фактично, мова йде про прийняття відповідного податкового закону, яким скасовується податковий обов'язок.

§ 2. Податковий борг: поняття, види, порядок погашення і списання

Податковий борг – сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений законодавством строк, та непогашеної пені, нарахованої у порядку, встановленому ПК України.

Податковий борг може перебувати в інертному та дієвому статусах. Інертний статус податкового боргу характеризується тим, що податковою службою до боржників не застосовується ніяких примусових заходів стягнення, крім направлення податкової вимоги, реєстрації податкової застави та (у виняткових випадках) застосування податкової застави. Дієвий статус податкового боргу характеризується можливістю проведення в межах чинного законодавства певних примусових заходів відносно боржника відповідними органами стягнення.

Розрізняють п'ять видів дієвого статусу податкового боргу. Передусім це активний вид дієвого статусу, за якого працівник відповідного органу стягнення податкової заборгованості (податковий керуючий) застосовує до боржників усі заходи стягнення, передбачені чинним законодавством. Другим є пасивний вид дієвого статусу, за якого заходи стягнення до боржника не можуть застосуватися (наприклад, через перебування останнього в розшуку). Наступним є вид дієвого статусу при процедурі банкрутства – це вид статусу, в якому перебувають усі випадки податкового боргу боржника, у суді розглядається справа про банкрутство до: одержання ухвали про ліквідацію боржника як юридичної особи або рішення про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи; прийняття органом стягнення рішення про відстрочення (розстрочення) податкового боргу на підставі затвердженої судом мирової угоди, яка містить положення про розстрочення чи відстрочення боргів. Вид статусу «розстрочення

(відстрочення)» – це вид дієвого статусу, в якому перебуває податковий борг, сплату якого перенесено на більш пізній термін або на декілька термінів. Останнім видом дієвого статусу є безнадійний – це вид статусу, в якому податковий борг боржника відповідно до чинного законодавства визнається безнадійним.

Зменшення абсолютного значення суми податкового боргу, підтвержене відповідним документом, податковим законодавством визначають як його погашення. Податковий борг може бути погашено як самостійно платником податків, так і в примусовому порядку органами стягнення, якими виступають виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень.

Джерелами самостійного погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит), та з інших джерел, з урахуванням особливостей, визначених ПК України, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів.

Джерелами погашення податкового боргу платника податків є будь-яке майно такого платника податків з урахуванням обмежень, визначених ПК України, а також іншими законодавчими актами.

Не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків: 1) майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам (на час дії такої застави), якщо така застава зареєстрована згідно із законом у відповідних державних реєстрах до моменту виникнення права податкової застави; 2) майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків, у тому числі (але не виключно) майно, передане платнику податків у лізинг, оренду, схов (відповідальне зберігання), ломбардний схов, на комісію (консигнацію); давальницька сировина, надана підприємству для переробки, крім її частини, що надається платнику податків як оплата за такі послуги, а також майно інших осіб, прийняті платником податків у заставу чи заклад, довірче та будь-які інші види агентського управління;

3) майнові права інших осіб, надані платнику податків у користування або володіння, а також немайнові права, у тому числі права інтелектуальної (промислової) власності, передані в користування такому платнику податків без права їх відчуження; 4) кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих такому платнику податків, суми акредитивів, що виставлені на ім'я платника податків, але не відкриті, суми авансових платежів та попередньої оплати за контрактами підприємств суднобудівної промисловості, отримані від замовників морських та річкових суден та інших плавучих засобів; 5) майно, включене до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, у тому числі казенних підприємств; 6) майно, вільний обіг якого заборонено згідно із законодавством України; 7) майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України «Про заставу»; 8) кошти інших осіб, надані платнику податків у вклад (депозит) або довірче управління, а також власні кошти юридичної особи, що використовуються для виплат заборгованості з основної заробітної плати за фактично відпрацьований час фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з такою юридичною особою.

У разі якщо здійснення заходів щодо погашення податкового боргу платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, не привело до повного погашення суми податкового боргу або у разі недостатності у платника коштів для погашення податкового боргу, джерелом погашення податкового боргу такого платника податків може бути визначена дебіторська заборгованість платника податків, строк погашення якої настав, право вимоги якої переведено на контролюючий орган за договором із платником податків, що має податковий борг, або за рішенням суду в разі відмови платника податків від укладення такого договору.

Забороняється будь-яка уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам.

Податковий борг платника податків – фізичної особи стягується за рішенням суду державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження.

Розстроченням (відстроченням) податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України. Розстрочення, відстрочення податкового боргу не звільняють майно платника податків з податкової застави.

Рішення про розстрочення (відстрочення) податкового боргу приймається контролюючим органом за результатами розгляду заяви платника податків про таке розстрочення (відстрочення).

Підставою для розстрочення податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Підставою для відстрочення податкового боргу платника податків є надання ним доказів, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

До обставин, що можуть бути підставою для розстрочення (відстрочення) податкового боргу платника податків, належать, зокрема, ненадання (несвоєчасне надання) бюджетних асигнувань або бюджетних зобов'язань заявнику та/або недоведення (несвоєчасне доведення) фінансування видатків до заявника – отримувача бюджетних коштів в обсязі, достатньому для своєчасного погашення

податкового боргу; загроза виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі погашення податкового боргу в повному обсязі; недостатність майна заявника – фізичної особи для погашення податкового боргу в повному обсязі чи відсутність у заявника – фізичної особи майна, та ін.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, формує та веде у відкритому доступі Реєстр заяв про розстрочення, відстрочення податкового боргу, який щодня опубліковує на своєму офіційному вебсайті.

Відповідно до ст. 101 ПК України списанню підлягає лише безнадійний податковий борг, у тому числі пеня та штрафні санкції, нараховані на такий податковий борг.

Безнадійним вважається податковий борг: 1) платника податків, визнаного в установленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю майна банкрута; 2) фізичної особи, яка: а) визнана у судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою або оголошена померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом; б) померла, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом; в) понад 720 днів перебуває у розшуку¹; 3) платника податків, у тому числі податкового агента, стосовно якого минув строк давності; 4) платника податків, що виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин); 5) платника податків, щодо якого до Державного реєстру внесено запис про його припинення на підставі рішення суду; 6) банку, щодо якого наявне рішення Фонду гарантування вкладів фізичних осіб про затвердження звіту про завершення ліквідації банку або рішення Національного банку України про затвердження ліквідаційного балансу, ухвалення остаточного звіту ліквідатора і завершення ліквідаційної процедури.

¹ У разі якщо фізична особа, яка у судовому порядку визнана безвісно відсутньою або оголошена померлою, з'являється або якщо фізичну особу, яка перебувала у розшуку понад 720 днів, розшукано, списана заборгованість таких осіб підлягає відновленню та стягненню у загальному порядку з дотриманням строків позовної давності починаючи з дня відновлення такого податкового боргу.

§ 3. Строки давності та порядок їх застосування

Строки давності та особливості їх застосування у податкових правовідносинах визначено ст. 102 ПК України, якою встановлюються граничні строки, із закінчення яких учасники цих правовідносин втрачають можливість для здійснення юридично значущих для них дій.

Конструкція давності у податковому праві виконує подвійну функцію: з одного боку, вона гарантує платникам податків передбачуваність у відносинах з державою, з іншого боку, обмежені строки давності примушують державу в особі уповноважених нею органів оперативно здійснювати свої повноваження з обчислення та нарахування податків і зборів, податкового контролю, притягнення до податкової відповідальності, погашення податкового боргу та ін¹.

Контролюючий орган має право:

1) провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків – не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня – у разі проведення перевірки операції відповідно до статей 39 і 39² ПК України), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання;

2) самостійно визначити суму штрафних санкцій (фінансових санкцій, штрафів) платника податків у разі виявлення за результатами перевірки порушень інших вимог податкового законодавства, безпосередньо не пов'язаних з декларуванням податкових зобов'язань платником податків, а також порушень вимог іншого, крім податкового, законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, – не пізніше 1095 дня з дня вчинення відповідного правопорушення;

¹ Бабін І.І. Строки давності у податковому праві. *Науковий вісник Чернівецького університету. Серія: Правознавство*. 2013. Вип. 682. С. 109–113.

3) самостійно визначити суму грошових зобов'язань, у разі виявлення ним за результатами перевірки заниження суми визначеного платником податків податкового зобов'язання з місцевих податків та/або зборів, за якими передбачено подання річної податкової декларації, – не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку сплати цих податків;

4) стягнути податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою у самостійному погашенні грошового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом до закінчення строку давності, – протягом наступних 1095 календарних днів з дня виникнення податкового боргу.

Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

Грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності, якщо: 1) податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано; 2) посадову особу платника податків (фізичну особу – платника податків) засуджено за ухилення від сплати зазначеного грошового зобов'язання або у кримінальному провадженні винесено рішення про його закриття з nereабілітуючих підстав, яке набрало законної сили.

Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого: 1) платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним та дорівнює чи є більшим за 183 дні; 2) контролюючому органу згідно із законом та/або рішенням суду заборонено проводити перевірку (перевірки) платника податків; 3) контролюючим органом зупинено, продовжено, перенесено строки проведення перевірки; 4) контролюючий орган не може провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у зв'язку із: а) складанням акта про неможливість проведення перевірки (крім випадку визнання незаконними дій із складання такого акта); б) недопущенням платником податків посадових осіб контролюючого органу до перевірки при дотриманні

умов контролюючим органом; в) оскарженням платником податків у судовому порядку рішення контролюючого органу про проведення перевірки (крім випадків визнання протиправним та/або скасування такого рішення); 5) здійснюється адміністративне або судове оскарження платником податків рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання.

Платник податків має право: 1) подати заяву про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування – не пізніше 1095 дня, що настає за днем виникнення такої переплати або отримання права на таке відшкодування; 2) оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу.

Граничні строки для подання податкової декларації, скарги про перегляд рішень контролюючого органу, заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань підлягають продовженню керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу за письмовою заявою платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених строків: 1) перебував за межами України; 2) перебував у плаванні на морських суднах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден; 3) перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду; 4) мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально; 5) був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законом.

Перебіг строків, визначених ПК України, іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, зупиняється на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, що вводиться в Україні.

Контрольні питання

1. Поняття податкового обов'язку та його зміст.
2. Виникнення, зміна та припинення податкового обов'язку
3. Поняття строків давності та порядок їх застосування

4. Поняття податкового боргу.
5. Джерела погашення податкового боргу.
6. Списання і розстрочення податкового боргу.
7. Безнадійний податковий борг.

Тема 14. Загальнодержавні податки і збори

§ 1. Податок на прибуток підприємств

Податок на прибуток підприємств (далі – податок на прибуток) можна охарактеризувати як: по-перше, загальнодержавний (встановлюється виключно Верховною Радою України відповідним законом і підлягає сплаті на всій її території нашої держави); по-друге, прямий (справляється в процесі придбання і акумуляції матеріальних благ, визначається розміром об'єкта оподаткування та включаються в ціну товару чи послуги і сплачується виробником або власником); по-третє, має змішаний характер щодо напрямку надходження коштів від його сплати; по-четверте, є регулярним (систематичним) (справляється через певні проміжки часу і протягом усього періоду наявності у платника податків об'єкту); по-п'яте, передбачає його сплату юридичними особами. Правовий механізм податку на прибуток визначений у Розділі III («Податок на прибуток підприємств») ПК України.

Платники податку на прибуток. ПК України у ст. 133 визначає декілька категорій платників, які розподілені на дві групи залежно від статусу резидентства. Так, серед резидентів виділено: 1) суб'єктів господарювання – юридичних осіб, які здійснюють господарську діяльність як на території України, так і за її межами; 2) управителя фонду операцій з нерухомістю, який здійснює діяльність відповідно до Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» щодо операцій і результатів діяльності із довірчого управління, що

здійснюється таким управителем через фонд; 3) фізичних осіб – підприємців, у тому числі таких, що обрали спрощену систему оподаткування, та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, щодо випланих нерезиденту доходів (прибутків) із джерелом їх походження з України; 4) юридичних осіб, що утворені відповідно до законодавства інших країн (іноземні компанії) та мають місце ефективного управління на території України. Платниками податку серед нерезидентів названо: 1) юридичних осіб, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України; 2) нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійне представництво та/або отримують доходи із джерелом походження з України, та інші нерезиденти, на яких покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, встановленому ПК України.

Основною групою платників за цим податком є суб'єкти господарювання, якими відповідно до ст. 55 Господарського кодексу України визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством. При цьому суб'єктами господарювання є господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до ЦК України, державні, комунальні та інші підприємства, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку¹. Таким чином, платниками виступають суб'єкти господарювання – юридичні особи будь якої організаційно-правової форми.

Поряд із цим ПК України передбачає певну категорію суб'єктів, які не є платниками податку на прибуток. Це, зокрема, неприбуткові підприємства, установи та організації. Однак вони набувають спеціального статусу неприбуткового суб'єкта при дотриманні низки умов. По-перше, така особа утворена та зареєстрована в законодавчо

¹ Господарський кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

встановленому порядку, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації; по-друге, установчі документи такого суб'єкта (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону) містять зоборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників, членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб; по-третє, установчі документи такого суб'єкта (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону) передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду, іншим юридичним особам, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону (для недержавних пенсійних фондів), або зрахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення); по-четверте, така особа має бути внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій. Доходи (прибутки) неприбуткової організації мають використовуватися виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

До кола таких неприбуткових суб'єктів можуть бути віднесені: бюджетні установи, громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди, спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб, житлово-будівельні кооперативи та ін.

Об'єкт оподаткування встановлено ст. 134 ПК України. Ним є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці. Таким є об'єкт оподаткування для всіх суб'єктів, окрім тих, що позначені як такі, що

здійснюють певні види діяльності (приміром, за договорам страхування, діяльність щодо випуску та проведення лотерей, букмекерської діяльності, азартних ігор та ін., адже у наведених випадках для визначення того доходу, що буде оподатковуватися, застосовуються дещо інші правила, ніж позначені у п. 134.1 ст. 134 ПК України).

Таким чином, ст. 134 ПК України закріплено, що для визначення об'єкту оподаткування необхідно встановити фінансовий результат до оподаткування. Цей показник обраховується за даними бухгалтерської (фінансової) звітності та підлягає коригуванню. Цей процес передбачає врахування певних різниць, які за змістом є доволі різнорідними (наприклад, різниці, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів; різниці що виникають при формуванні резервів (резервів відпусток, сумнівних боргів, під гарантії); різниці що виникають при здійсненні фінансових операцій (дуже різнопланові) (ст. 138, 139, 140 ПК України). Фактично коригування становить собою здійснення певних арифметичних дій, результатом яких є збільшення (збільшення прибутку і зменшення витрат) або зменшення (зменшення прибутку і збільшення витрат) фінансового результату до оподаткування.

Водночас не всі платники можуть здійснювати такі коригування. ПК України у абз. 8 п. 134.1.1 ст. 134 передбачає положення, що для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує сорока мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці. Таке рішення платник формалізує у декларації.

Базова ставка податку визначена у розмірі 18 відсотків. Водночас ПК України передбачено й граничні ставки. Зокрема, ставки 0, 4, 5, 6, 12, 15, 18 і 20 відсотків застосовуються до доходів, що отримують платники від здійснення певних видів діяльності (приміром, за договорам страхування, діяльність щодо випуску та проведення лотерей, букмекерської діяльності тощо).

Податок нараховується платником самостійно за відповідною ставкою від бази оподаткування. Податковими (звітними)

періодами для податку на прибуток є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. За загальним правилом податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду.

§ 2. Податок на доходи фізичних осіб

Податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) є одним із семи загальнодержавних податків. За своєю правовою природою ПДФО є прямим прибутковим податком. Мабуть немає такої держави у світі, де б не відбувалося оподаткування доходів фізичних осіб. Такий податок може мати різні назви – «personal income tax», «individual income tax» тощо, однак його зміст один – оподаткувати доходи фізичних осіб. Це і є основна, суб'єктно-орієнтована риса, яка і відрізняє ПДФО (individual income tax) від податку на прибуток підприємств (corporate tax): ПДФО сплачується виключно фізичними особами.

Ще однією іманентною рисою ПДФО є той аспект, що він завжди «супроводжується» сплатою ще й такого платежу як військовий збір (ставка 1,5%). Відповідно, якщо особа отримує дохід, що оподатковується ПДФО, то така особа паралельно повинна сплатити ще і військовий збір за ставкою 1,5%.

В подальшому пропонуємо більш предметно розглянути ПДФО крізь призму елементів його правового механізму. Сам правовий механізм ПДФО формалізований у Розділі IV («Податок на доходи фізичних осіб) ПК України.

Платник податку. Якщо узагальнити, то податковим законодавством передбачаються наступні категорії платників ПДФО:

- 1) фізичні особи – резиденти (необмежений податковий обов'язок);
- 2) фізичні особи – нерезиденти (тільки в частині доходів з джерелом походження в Україні);
- 3) податкові агенти.

Так, ключовим аспектом, який відрізняє фізичних осіб резидентів від нерезидентів є міра податкового обов'язку. Резиденти зобов'язанні сплачувати ПДФО, як із доходів з джерелом їх походження в Україні, так й із іноземних доходів, тоді як нерезиденти сплачують ПДФО – тільки в частині доходів з джерелом походження в Україні. Наприклад, фізична особа – резидент зобов'язана сплатити ПДФО як із заробітної плати отриманої від українського роботодавця (у цьому випадку оподатковування такого доходу здійснюватиметься через податкового агента), так й із доходу у вигляді винагороди отриманої за контрактом із нерезидентом (у цьому випадку оподатковування такого доходу в Україні фізична особа здійснюватиме самостійно). Що ж стосується фізичної особи – нерезидента, то він підлягатиме оподаткуванню, наприклад, тільки в частині заробітної плати, що отримується ним від українського роботодавця. Всі інші доходи нерезидента, з джерелом походження в інших державах, в Україні не підлягатимуть оподаткуванню.

У свою чергу фізичні особи – резиденти за специфікою їх правового статусу можуть підрозділятися на наступні категорії платників ПДФО:

- 1) працівники (відповідальним за нарахування, утримання та сплату податку є роботодавець);
- 2) гіг-спеціалісти (відповідальним за нарахування, утримання та сплату податку є резидент Дія Сіті);
- 3) особи, які провадять незалежну професійну діяльність (самостійно сплачують податок);
- 4) фізичні особи – підприємці (самостійно сплачують ПДФО, якщо не зареєстровані як платники єдиного податку на спрощеній системі оподаткування);
- 5) будь-які фізичні особи, без якого-небудь спеціального правового статусу (сплачують за доходи у вигляді подарунків, спадщини, інвестиційний дохід тощо).

Специфічною категорією платників є податковий агент. Фактично, податковий агент є своєрідним «посередником» між власне платником податку та бюджетом. Податковий агент зобов'язаний нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету

від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення норм податкового законодавства у відповідній частині (пп. 14.1.180 п. 14.1. ст. 14 ПК України). Наприклад, по виплаті роботодавцем на користь свого працівника доходу у вигляді заробітної плати, особою, яка уповноважена нарахувати, утримати, сплатити та відзвітувати в частині ПДФО, буде такий роботодавець, адже саме він є податковим агентом за відповідною категорією доходів.

Виходячи із суб'єктної типізації податковим агентом може виступати: а) юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ); б) самозайнята особа (ФОП або особа, яка провадить незалежну професійну діяльність); в) представництво нерезидента – юридичної особи; г) інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції. В чому призначення такого «посередника» (податкового агента)? Державі набагато легше комунікувати із одним податковим агентом, аніж із цілою множинністю платників податку – фізичних осіб. Фактично, податковий агент відіграє одну із ключових ролей в оптимізації процедур податкового адміністрування при оподаткуванні доходів фізичних осіб.

Об'єкт оподаткування. Законодавець на нормативному рівні закріплює диференціацію об'єктів оподаткування на: а) об'єкти оподаткування резидента; б) об'єкти оподаткування нерезидента.

Так, для фізичних осіб – резидентів об'єктом оподаткування може виступати: 1) загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід (мова йде про доходи за якими визначити суму податкових зобов'язань та сплатити їх до бюджету повинен власне сам платник податків); 2) доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання) (мова йде про доходи, які виплачує податковий агент); 3) іноземні доходи (мова йде про доходи отримані з джерел за межами України, наприклад, виплата фізичній особі – резиденту заробітної плати іноземним роботодавцем).

Що ж стосується фізичних осіб – нерезидентів, то для них об'єктом оподаткування може виступати: 1) загальний місячний

(річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні; 2) доходи з джерела їх походження в Україні, які виплачуються податковим агентом. Тобто, ключовим у випадку із об'єктами оподаткування нерезидентів є те, що джерело їх походження повинно бути в Україні. В аспекті нерезидентів вирішальним є саме територіальний чинник походження відповідних доходів.

База оподаткування. База оподаткування ПДФО визначається доволі лаконічно – це загальний оподатковуваний дохід (будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню). За загальним правилом, при оподаткуванні ПДФО фізичні особи не мають права на вирахування понесених ними витрат.

Також податкове законодавство оперує таким поняттям, як «чистий річний оподатковуваний дохід». База оподаткування ПДФО на основі чистого річного оподаткованого доходу визначається у наступних випадках. По-перше, використання права на податкову знижку. Наприклад, найманий працівник «А» отримав за рік заробітну плату у розмірі 100 000 грн. Із доходу «А» за рік сумарно було сплачено ПДФО у розмірі 18 000 грн. Вартість навчання доньки «А» за рік склала 32 000 грн. Розраховуємо податкову знижку: $32\,000 \text{ грн} \times 0,18 = 5\,760 \text{ грн}$. Відповідно, із сплаченої суми ПДФО за рік (18 000 грн), найманий працівник «А» має право на «кешбек від держави» у розмірі 5 760 грн. По-друге, оподаткування доходів отриманих від провадження господарської або незалежної професійної діяльності. Наприклад, фізична особа – підприємець на загальній системі оподаткування повинна застосовувати ставку ПДФО 18 % до чистого доходу, а відповідно керуватися наступним правилом визначення оподаткованого доходу: доходи мінус витрати = чистий дохід, що і підлягає оподаткуванню. При цьому потрібно мати на увазі, що це виключення із загального правила (в більшості випадків фізичні особи, не можуть зменшувати базу оподаткування на здійснювані ними витрати).

До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника ПДФО належить заробітна плата, суми винагород за цивільно-правовим договором, подарунки, спадщина тощо. Важливо, що податковим законодавством так прямо і закріплюється

«відкритий» (невичерпний) перелік доходів, що формують базу оподаткування ПДФО. Виключенням є категорії доходів, що закріплені у ст. 165 ПК України. Доходи, що отримали свою формалізацію у ст. 165 ПК України, не включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу.

За формою оподатковуваного доходу вирізняють: а) дохід у грошовій формі; та б) дохід у негрошовій формі. Якщо із оподаткуванням доходу у грошовій формі не виникає питань (наприклад, 100 000 грн доходу до якого застосовується ставка 18%), то із оподаткування доходів у негрошовій формі (наприклад, подарунок у вигляді ноутбуку) можуть виникнути деякі питання. Якщо фізична особа отримує дохід у негрошовій формі, то такий дохід розраховується за «правилом звичайної ціни» на підставі спеціальної формули, що закріплена у п. 164.5 ст. 164 Податкового кодексу України.

Ставка податку. Податковим законодавством передбачена ціла варіативність ставок ПДФО. Так, для ПДФО передбачені наступні ставки оподаткування:

■ 18% – застосовується в переважній більшості випадків, хоча, з формально-юридичної точки зору, в Податковому кодексі України відповідна ставка не визначається прямо як базова (основна); Наприклад, ставка 18% застосовується до доходів у вигляді заробітної плати, винагород за цивільно-правовими договорами, інших доходів (якщо для них прямо не передбачені інші ставки);

■ 9% – застосовується до низки спеціально визначених пасивних доходів, які виплачуються суб'єктами із спеціальним правовим статусом. Наприклад, ставка 9% застосовується до доходів у вигляді дивідендів, що виплачуються фізичній особі нерезидентом, інститутом спільного інвестування (КІФ або ПІФ), юридичними особам на спрощеній системі оподаткування (платниками ЄП на 3 групі);

■ 5% – застосовується до пасивних доходів (дивідендів), винагороди спеціалістів резидента Дія Сіті, подарунків, спадщини (у випадках передбачених законом) тощо. Наприклад, ставка 5% застосовується до доходів у вигляді дивідендів, що виплачуються фізичній особі юридичною особою резидентом, яка є платником податку на прибуток на загальних засадах, доходів у формі винагороди

працівників/гіг-спеціалістів резидента Дія Сіті, до доходів у вигляді подарунків, спадщини отриманої від резидентів. При цьому, якщо спадщина/подарунок отримується від нерезидентів, то до таких доходів застосовується ставка 18 %;

■ 0 % – застосовується в якості податкової пільги, у випадках прямо передбачених податковим законодавством. Наприклад, ставка 0% застосовується до доходів у вигляді спадщини/дарунків від членів сім'ї першого та другого ступенів споріднення. А що робити в тому випадку коли дарувальником є нерезидент, що є член сім'ї першого ступеня споріднення? Для дарунків від нерезидентів – ставка 18 %. Для дарунків від членів сім'ї першого ступеня споріднення – ставка 0 %. Контролюючий орган у цьому випадку займає профіскальну позицію і відмічає, що нерезидентський статус родича дарувальника нівелює переваги від податкової пільги за ступенем споріднення. На наше переконання такий підхід навряд можна назвати послідовним, хоча б в силу положень презумпції правомірності рішень платника податків.

Порядок нарахування, утримання та сплати. В частині ПДФО можливі два алгоритми нарахування, утримання та сплати відповідного податку. Відповідно до першого відбувається оподаткування доходів, що виплачуються податковим агентом. Наприклад, резидент Дія Сіті (податковий агент) виплачує винагороду гіг-спеціалісту і утримує при цьому суму ПДФО за ставкою 5 %. Гіг-спеціалісту в подальшому не потрібно самостійно сплачувати ПДФО за відповідним доходом та звітувати по такому доходу.

Другий алгоритм застосовується для оподаткування доходів, отриманих не від податкового агента та іноземних доходів. Наприклад, дохід у вигляді подарунку від резидента платник повинен самостійно задекларувати та сплатити із такого доходу ПДФО за ставкою 5 %.

Порядок подання річної декларації про майновий стан і доходи (далі – податкова декларація). Податковій декларації в національному законодавстві присвячується особлива увага. Так, виконанню відповідного обов'язку присвячена ціла ч. 2 ст. 67 Конституції України. Відповідно може виникнути цілком закономірне питання,

а чи є такий податковий обов'язок із подання податкової декларації безумовним? Чи будь-яка фізична особа (резидент) повинна щороку подавати податкову декларацію?

Саме ПК України деталізує вище зазначений конституційно закріплений обов'язок платника податків. Законодавець, шляхом застосування прийому юридичної фікції, закріплює правило, відповідно до якого обов'язок фізичної особи щодо подання податкової декларації вважається виконаним і податкова декларація не подається у наступних випадках:

- якщо дохід протягом року виплачувався тільки від податковим агентом (наприклад, особа є найманим працівником та всі її доходи отримані від роботодавця);

- якщо мова йде про дохід від операцій продажу (обміну) майна, дарування (якщо такий дохід не підлягає оподаткуванню), якщо дохід оподатковується за нульовою ставкою, або ж коли податок було сплачено при нотаріальному посвідченні договорів;

- якщо мова йде про дохід у вигляді спадщини для оподаткування якої застосовується нульова ставка, або ж за якою податок було сплачено при її нотаріальному оформленні.

Встановлює податкове законодавство й низку випадків коли особи звільняються від обов'язку подання податкової декларації (наприклад, не подають податкову декларацію малолітні/неповнолітні особи, які перебувають на повному утриманні своїх батьків, особи, які перебувають на строковій військовій службі тощо).

Якщо у фізичної особи є обов'язок подати податкову декларацію, то така декларація повинна бути подана до 1 травня року, що слідує за звітним (обов'язок із звітування), а до 1 серпня повинна бути сплачена сума податкового зобов'язання, що було визначене у поданій платником податків податковій декларації (обов'язок зі сплати). Наприклад, фізична особа отримала у 2022 році подарунок від свого колеги у розмірі 5

000 грн. Відзвітувати, шляхом подачі податкової декларації по такому доходу, фізична особа повинна буде до 1 травня 2023 року, а сплатити суму визначеного у такі податковій декларації грошового зобов'язання – до 1 серпня 2023 року.

§ 3. Податок на додану вартість

Податок на додану вартість (далі ПДВ) – це непрямий податок, що включається в ціну товару і є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на всіх стадіях виробництва та реалізації товарів (робіт, послуг). Зміст ПДВ полягає у сплаті податку продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії їх реалізації. Додана вартість створюється в процесі всього циклу виробництва і обігу товарів, починаючи із стадії виготовлення їх і закінчуючи реалізацією кінцевому споживачу. Відповідно податок сплачується на кожній стадії виробництва та обігу. Продавець вносить ПДВ у вартість товарів та наданих послуг. Але й сам він сплачує ПДВ за придбані ним у процесі виробництва товари (роботи, послуги). Таким чином, сума сплаченого ним податку становить різницю між сумами податку, отриманими від покупців за реалізовані товари і послуги, та сумами податку, сплаченими постачальникам при придбанні тих товарів і послуг, які необхідні в процесі виробництва оподатковуваних товарів (робіт, послуг). Платник ПДВ має право на вирахування податку, сплаченого ним постачальникам.

Економічним платником стає кінцевий споживач товару (роботи, послуги), який фактично несе податковий тягар, купуючи товар (роботу, послугу) за ціною, яка є більшою на суму ПДВ. Юридичним платником ПДВ є фізична або юридична особа, яка реалізує товар (роботу, послугу), отримує за нього ціну, збільшену на суму ПДВ, і спрямовує цю суму в бюджет держави. В цьому випадку податкові витрати продавця компенсуються за рахунок покупця¹.

Платником ПДВ відповідно до ст. 180 ПК України є: 1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку; 2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку; 3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 398.

територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до МКУ (у т. ч. і без реєстрації платником податку); 4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юрид. особи; 5) особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік з ПДВ щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном; 6) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного беззаяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави, незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів/послуг, визначеної ПКУ, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством; та ін.

Податковим кодексом передбачено декілька видів реєстрації платників податку: 1) обов'язкова (при перевищенні 1000000 грн (без урахування ПДВ) загальної суми від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню ПДВ, нарахованої (сплачено) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців); 2) добровільна, що здійснюється за заявою особи, у якій обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від встановленої суми для обов'язкової реєстрації.

Державна податкова служба України веде реєстр платників податку, в якому міститиметься інформація про осіб, зареєстрованих як платники податку.

Об'єктом оподаткування визначений ст. 185 ПК України. Це операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у т. ч. операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

- б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- в) ввезення товарів на митну територію України;
- г) вивезення товарів за межі митної території України;
- д) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Базу оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначають відповідно до ст. 188 ПК України виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів.

Ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах: а) 20 % (основна ставка ПДВ) – застосовується до більшості операцій, крім операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовують ставки 14 %, 7 % та 0 %); б) 0 % – для експорту товарів та окремих операцій; в) 7 % по операціях з: постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, а також медичних виробів; постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання; та ін.; г) 14 % по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за такими кодами згідно з УКТ ЗЕД: 1001, 1003, 1005, 1201, 1205, 1206 00.

Перелік операцій, що підлягають оподаткуванню за однією із визначених ставок, та перелік операцій, що не є об'єктом оподаткування, та операцій, звільнених від оподаткування, встановлено ПК України.

Порядок обчислення податку. Сума ПДВ, яку необхідно сплатити до бюджету, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого ж звітного (податкового) періоду. Якщо різниця між загальною сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту у звітному періоді має позитивне значення, вона підлягає сплаті до бюджету. Якщо різниця між загальною сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту від'ємна, вона підлягає

зарахуванню у зменшення суми податкового боргу з ПДВ за попередні податкові періоди, а за його відсутності – до складу податкового кредиту наступного податкового періоду, або відшкодуванню з державного бюджету.

До основних методів визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту відносять: 1) правило «першої події»; 2) касовий метод. За правилами «першої події» датою виникнення податкових зобов'язань із постачання товарів/послуг визнається подія, яка сталася раніше, а саме:

– або дата отримання попередньої оплати (дата надходження коштів від покупця як оплата товарів або послуг, що підлягають постачанню, зарахування коштів на банківський рахунок постачальника, а в разі постачання товарів або послуг за готівку – дата оприбуткування коштів до каси платника ПДВ, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника ПДВ;

– або дата відвантаження товарів (надання послуг, виконання робіт): дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог чинного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податків.

При застосуванні касового методу датою виникнення податкових зобов'язань визнається: дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку; або дата отримання ін. видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг).

Податковий період. Звітним (податковим) періодом є: 1) один календарний місяць; 2) календарний квартал за вибором платників податку, які сплачують єдиний податок, а також у випадках коли: а) особа реєструється як платник ПДВ не в перший день календарного місяця, а в будь-який інший день, то першим податковим періодом буде період, який розпочинається від дня реєстрації особи як платника ПДВ і закінчується в останній день першого повного календарного місяця; б) реєстрація особи як платника ПДВ анулюється в інший

день, ніж останній день календарного місяця, то в цьому випадку останнім податковим періодом є період, який розпочинається з першого дня такого місяця й закінчується днем такого анулювання.

Податкова декларація подається платником ПДВ до податкового органу, в якому він перебуває на обліку, у такі строки:

а) за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

б) протягом сорока календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, у разі якщо звітний (податковий) період дорівнює календарному кварталу.

Податкова звітність із ПДВ подається в електронній формі контролюючому органу всіма платниками цього податку з дотриманням вимог ЗУ «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги». У разі припинення договору про визнання електронних документів з підстав, визначених законом, платник податків має право до складення нового договору подавати податкову звітність: а) особисто або уповноваженою на це особою; б) надіслати поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення.

Строк та порядок сплати податку. Сума податкового зобов'язання, зазначена платником податку в поданій ним податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку подання податкової декларації. Якщо останній день сплати податкового зобов'язання припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем сплати вважатиметься останній робочий день, який передує святковому вихідному дню. Сплата ПДВ за товари, що ввозяться на територію України, здійснюються до і після митного оформлення відповідно до вантажної митної декларації.

Пільги з ПДВ закріплюються ПК України, який закріплює механізм звільнення платників від сплати ПДВ, установлюючи перелік операцій, за якими вони можуть звільнитися від оподаткування, здійснювати оподаткування за нульовою ставкою або проводити операції, що не є об'єктом оподаткування.

§ 4. Акцизний податок

Відповідно до п. 14.1.4. ст. 14 ПК України акцизний податок – це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції). Правовий механізм акцизного податку визначено розділом VI ПК України. Акцизний податок розглядають як такий, що є податком на специфічні товари. Зазначене обумовлює особливості юридичної конструкції акцизного податку, в якій центральне місце займають підакцизні товари як предмет податку. Окрім того акцизний податок справляється не просто з огляду на факт володіння такими товарами, а саме у зв'язку із здійсненням певних операцій з ними – виробництвом та імпортом. Отже, об'єктом оподаткування акцизним податком у загальному вигляді визнаються виробництво та імпорт підакцизних товарів. Цей обов'язковий платіж обчислюється на базі об'єктивних характеристик товарів та встановлюється у вигляді певної суми грошей з одиниці товару або у вигляді відсотка від ціни (вартості) товарів. Така ознака безпосередньо проявляється в порядку обчислення акцизного податку, що передбачає застосування адвалорних, специфічних і комбінованих ставок¹.

Коло платників акцизного податку доволі широке і різнобічне (ст. 212 ПК України). Зокрема, це:

- особа, постійне представництво, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;
- особа – суб'єкт господарювання, постійне представництво, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;
- фізична особа – резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;
- особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними,

¹ Казацька М.Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.07. К., 2019. С. 72.

підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;

– особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення законодавчо встановленого строку;

– особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог; та ін.

Як бачимо, набуття особою статусу платника акцизного податку не обов'язково пов'язано із фактом провадження таким суб'єктом господарської діяльності, а обумовлено виокремленням певного виду діяльності, що пов'язаний із підакцизними товарами.

Об'єкти оподаткування акцизним податком визначені ст. 213 ПК України. Ними визнано різного роду операції з: реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції); реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу; ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України; реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави; реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення законодавчо встановленого строку; обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції); реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів (крім тютюнових виробів,

тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах); переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль; тощо.

Як бачимо такі операції пов'язані із підакцизними товарами. Вичерпний перелік таких товарів закріплено у ст. 215 ПК України. До їх кола належать: 1) спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; 2) тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну; 3) рідини, що використовуються в електронних сигаретах; 4) пальне, у тому числі товари (продукція), що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згорання із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згорання з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згорання з кривошипно-шатунним механізмом; 5) автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; 6) електрична енергія.

Той факт, що акцизним податком обкладаються виключно певні групи товарів, свідчить про те, що в його основу покладено не просто фіскальний інтерес, а інтерес у регулюванні споживання окремих видів товарів. Оскільки «вибірковість» предмета оподаткування є однією з основних ознак, які характеризують акцизний податок, на відміну від інших непрямих податків (зокрема, ПДВ), при визначенні його сутності неодмінно враховується його регулятивна функціональна спрямованість¹.

Ставки акцизного податку встановлено у ст. 215 ПК України. При цьому специфікою закріплення цього елементу податку є відсутність базової ставки, тоді як активно застосовуються різні ставки для окремих підакцизних товарів. Водночас позначимо, що за кожним конкретним кодом підакцизного товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД встановлено адвалорні, специфічні, адвалорні та специфічні одночасно.

¹ Казацька М.Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні : дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2019. С. 72.

Позначимо, що від того, який вид ставки встановлено для певних підакцизних товарів, залежить порядок визначення бази оподаткування, єдиного алгоритму формування якої не встановлено. Зважаючи на те, що податковий обов'язок виникає у платника при операціях з різними видами підакцизних товарів, наразі у ПК України відсутнє єдине положення щодо бази оподаткування як елементу акцизного податку в цілому. Тож, податкова база в даному випадку визначається окремо за кожним різновидом підакцизного товару (електричною енергією, транспортними засобами, тютюновими виробами тощо).

Особливістю акцизного податку є також і той факт, що його обчислення та сплата у певних випадках здійснюється до моменту або в момент виникнення об'єкта оподаткування як юридичного факту та не прив'язується до встановленого податкового періоду. Попередня (авансова) сплата податку є особливістю порядку сплати акцизного податку за певними об'єктами оподаткування і вона виступає необхідною умовою для того, щоб платник податку легально здійснив відповідну дію (операцію) з підакцизним товаром.

§ 5. Екологічний податок

Визначення поняття екологічного податку закріплено у п. 14.1.57 ст. 14 ПК України. Це – 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.

Метою справляння екологічного податку вважається зниження обсягів викидів у навколишнє природне середовище шляхом застосування плати за них та одночасна мобілізація коштів до бюджетів різних рівнів з метою фінансування витрат на охорону та раціональне використання природних ресурсів. Водночас недостатня урегульованість питання оподаткування призводить до неадекватного

відображення реальних витрат суспільства і не створює достатньої фінансової бази для відтворення природоохоронної діяльності¹.

Платниками цього податку є різні категорії осіб: суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються: 1) викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; 2) скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; 3) розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання); 4) утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені); 5) тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк.

Як об'єкт та база за розглядом податком оподаткування у ст. 242 ПК України закріплено: обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами; обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти; обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання; обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк; обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

Ставки екологічного податку встановлено окремо щодо кожного із видів забруднення навколишнього природного середовища.

¹ Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право / редкол.: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків: Право, 2020. С. 387.

При цьому у разі, якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднюючої речовини.

Платники податку складають податкові декларації і подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів. Сплата податку має відбутися протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації: 1) за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах – за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів; 2) за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлені особливими умовами ліцензії строк – за місцем перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах.

§ 6. Рентна плата

Рентна плата становить собою загальнодержавний податок, який справляється за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України (п. 14.1.217 ст. 14 ПК України). Рента від лат. *rendere* – приносити прибуток – це дохід з капіталу, землі або майна, який регулярно одержують їх власники, не займаючись підприємницькою діяльністю. Розглянемо деякі із них.

Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин. У чинному законодавстві закріплено платне користування надрами: згідно зі ст. 28 КУпН користування надрами є платним. Плата справляється за користування надрами в межах території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони.

Платниками такої рентної плати є юридичні та фізичні особи – суб'єкти господарювання, які використовують у межах території України ділянки надр для: зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів; витримування вино-матеріалів, виробництва і зберігання винопродукції; вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин; зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів; провадження інших видів господарської діяльності.

У ПК України перелік способів користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, залишається відкритим, що дає можливість визнавати платниками даної ренти і тих суб'єктів господарювання, які використовують ділянки надр іншими способами, ніж це передбачено ПК України на сьогодні.

Платниками даної ренти можуть бути лише ті підприємства, що отримали дозвіл на користування надрами відповідно. Об'єктом оподаткування є обсяг підземного простору (ділянки) надр. При цьому ні галузеве законодавство, ні податкове не дає визначення категорії «ділянки надр», через що можливе виникнення труднощів у процесі встановлення об'єкта оподаткування.

Базовим звітним періодом для цього виду рентної плати визначено календарний квартал. Розрахунок має подаватися протягом 40 календарних днів, що настають за звітним податковим періодом, а сплата здійснюватися протягом 10 днів після граничного строку подання розрахунку за місцезнаходженням ділянки надр.

Рентна плата за користування надрами. Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, згідно з підп. 252.1.1 ст. 252 ПК України, визнаються суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані відповідно до закону як підприємці,

які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення (або геологічного вивчення з подальшою дослідно-промисловою розробкою) в межах зазначених у таких спеціальних дозволах об'єктах (ділянках) надр. Перелік корисних копалин загального та місцевого значення затверджено постановою Кабінету Міністрів України.

Окремою категорією платників є землевласники та землекористувачі, до яких ПК України відносить суб'єктів (крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства належать до фермерських господарств): а) що провадять господарську діяльність з видобування підземних вод на підставі дозволів на спеціальне водокористування, а також б) громадян України, іноземців та осіб без громадянства, що в межах наданих їм земельних ділянок, розмір яких перевищує норми, передбачені ст. 121 Земельного кодексу України, видобувають прісні підземні води із застосуванням електричних пристроїв у обсязі понад 13 кубічних метрів на особу в місяць (за показниками лічильників).

Платник рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин може реалізувати свою діяльність виключно на підставі отриманих спеціальних дозволів. Суб'єкт, який не отримав спеціального дозволу, не має права користування надрами для видобування корисних копалин, а отже, і не є платником відповідної рентної плати.

Об'єктом рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій у користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин у податковому (звітному) періоді, приведеної у відповідність із стандартом, встановленим галузевим законодавством. Зокрема, це може бути обсяг видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини

(мінеральної сировини), або обсяг погашених у податковому (звітному) періоді запасів корисних копалин. Визначення обсягу (кількості) видобутої корисної копалини та обсягу погашених запасів відбувається в одиницях маси або обсягу (тоннах чи кубічних метрах).

Порядок обчислення податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобутку корисних копалин різниться залежно від виду ставок плати: у відносних показниках (процентах) чи як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування. Ставки встановлюються у відсотках від вартості товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини). Вартість відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства в податковому (звітному) періоді обчислюється платником для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства) за більшою з таких її величин: а) за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини); б) за розрахунковою вартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини. Розміри ставок визначаються відповідно до назви груп корисних копалин.

Податкові декларації подаються її платником, починаючи з календарного кварталу, що настає за кварталом, у якому такий платник отримав або переоформив спеціальний дозвіл. При цьому базовим звітним періодом визначено квартал. Розрахунок має подаватися протягом 40 календарних днів, що настають за звітним податковим періодом, а сплата здійснюватися протягом 10 днів після граничного строку подання розрахунку за місцезнаходженням родовища корисних копалин, що експлуатується для видобування корисних копалин. У разі розташування ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини, в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України розрахунок плати за користування надрами для видобування корисних копалин подається за місцезнаходженням органу державної податкової служби, в якому на облік перебуває даний платник.

Контрольні питання

1. Дайте характеристику податку на прибуток підприємств.
2. Розкрийте правовий механізм податку на доходи фізичних осіб.
3. Податок на додану вартість.
4. Дайте характеристику акцизного податку
5. Розкрийте мету екологічного податку
6. Визначте поняття рентної плати.

Тема 15. Місцеві податки і збори

§ 1. Податок на майно

Податок на майно – це не самостійний податок. Узагалі такого податку не існує. Під назвою «Податок на майно» об'єднано три самостійні місцеві податкові платежі, а саме: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок; плата за землю. При цьому і плата за землю не є самостійним податковим платежем, а складається із земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. Податок на майно – це фактично чотири податкові обов'язкові платежі. З однієї сторони, такий підхід направлений на об'єднання податкових платежів за спільним критерієм – оподаткування майна, з іншої – це створює враження про кількісне зменшення податків. Отже, формальна кількість податків фактично не стосується реального податкового навантаження.

Разом із тим слід визнати правильним підхід законодавця до такого об'єднання податкових платежів. Це зручно. Можливий і інший підхід, коли самостійний податок на майно просто мав би декілька самостійних об'єктів оподаткування. З точки зору юридичної техніки та тлумачення, такий податок був би достатньо складним¹.

¹ Фінансове право : підручник / за ред. Т.Є. Кагановської та М.П. Кучерявенка. Х. : Право, 2022. С. 403–430.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є як фізичні, так і юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками як об'єктів житлової, так і нежитлової нерухомості.

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх частка. При цьому не є об'єктом оподаткування:

- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, створених ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими (їх спільній власності);

- об'єкти нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення;

- будівлі дитячих будинків сімейного типу;

- гуртожитки;

- об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, та особам з їх числа, визнаним такими відповідно до закону, дітям-інвалідам, які виховуються самотніми матерями (батьками), але не більше одного такого об'єкта на дитину;

- об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність у тимчасових спорудах для здійснення підприємницької діяльності та/або в малих архітектурних формах та на ринках;

- будівлі промисловості, віднесені до групи «Будівлі промислові та склади»;

- будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників (юридичних та фізичних осіб), віднесені до класу «Будівлі сільськогосподарського призначення, лісівництва та рибного господарства» та не здаються їх власниками в оренду, лізинг, позичку;

- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських об'єднань осіб з інвалідністю та їх підприємств;

- об'єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій, статути (положення) яких зареєстровано

у встановленому законом порядку, та використовуються виключно для забезпечення їхньої статутної діяльності, включаючи ті, в яких здійснюють діяльність засновані такими релігійними організаціями добродійні заклади (притулки, інтернати, лікарні тощо), крім об'єктів нерухомості, в яких здійснюється виробнича та/або господарська діяльність;

- будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг;

- об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення та відпочинку дітей, а також дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення і відпочинку дітей, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які є неприбутковими і внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій. У разі виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

- об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, центрів фізичного здоров'я населення, центрів з розвитку фізичної культури і спорту осіб з інвалідністю, дитячо-юнацьких спортивних шкіл, а також центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацьких спортивних шкіл і спортивних споруд всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх місцевих осередків та відокремлених підрозділів, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій. У разі виключення таких установ та організацій з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

- об'єкти нежитлової нерухомості баз олімпійської та параолімпійської підготовки;
- об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним або прийомним сім'ям, у яких виховується п'ять та більше дітей.

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта нерухомості, в тому числі його часток. База оподаткування об'єктів нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом. Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку разом з детальним розрахунком суми/сум податку, та відповідні платіжні реквізити, зокрема, органів місцевого самоврядування за місцезнаходженням кожного з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, надсилаються платнику податку контролюючим органом до 1 липня року, що настає за базовим податковим періодом.

Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості податок сплачується фізичною особою-платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. Нарахування податку та надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень про сплату податку фізичним особам – нерезидентам здійснюють контролюючі органи за місцезнаходженням об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності таких нерезидентів.

На відміну від фізичних осіб, юридичні особи обчислюють базу оподаткування самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт. Юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і не пізніше 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта/об'єктів оподаткування декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

За наявності у власності платника податку об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, у тому числі його частки, що перебуває у власності фізичної чи юридичної особи – платника податку, загальна площа якого перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку), сума податку збільшується на

25 000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку).

Ураховуючи, що нерухомість фізичними особами використовується переважно для проживання, законодавець передбачив і відповідні пільги. База оподаткування об'єкта житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи – платника податку, зменшується: а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 60 м²; б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на 120 м²; в) для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток), – на 180 м². Однак за умови, якщо площа житлової нерухомості фізичної особи перевищує неоподатковувану площу в 5 та більше разів, пільга не застосовується взагалі. Також пільга не застосовується, якщо житлова нерухомість використовується для отримання доходу.

Однак і місцеві ради наділені повноваженнями на надання податкових пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Місцеві ради встановлюють пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, громадських об'єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України.

Ставки податку для об'єктів нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням місцевої ради залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1,5 відсотка розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування. Тобто ПК України визначає максимальний розмір ставки податку – 1,5 відсотка розміру мінімальної заробітної плати. Місцева ж рада своїм рішенням у межах максимальної ставки встановлює ставку податку на відповідній території. Є ще одна особливість. Якщо у платника податків є житлова нерухомість, загальна площа якого перевищує 300 квадратних метрів (для квартири)

та/або 500 квадратних метрів (для будинку), застосовується ще одна ставка і вона фіксована – 25 тис. грн.

Базовим податковим періодом логічно визначено календарний рік. Податок сплачується за місцем розташування об'єкта/об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного місцевого бюджету. Фізичні особи сплачують податок протягом 60 днів із дня вручення податкового повідомлення-рішення, а юридичні – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Транспортний податок. Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що визначаються об'єктами оподаткування. Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Така вартість визначається Міністерством економіки України, за Методикою визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 18 лютого 2016 р. № 66, станом на 1 січня податкового (звітного) року виходячи з марки, моделі, року випуску, об'єму циліндрів двигуна, типу пального.

Щороку до 1 лютого податкового (звітного) року Міністерство економіки України на своєму офіційному вебсайті розміщує перелік легкових автомобілів, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, який повинен містити такі дані щодо цих автомобілів: марка, модель, рік випуску, об'єм циліндрів двигуна, тип пального.

Доволі дивно визначено базу оподаткування. Так, базою оподаткування є легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування. Тобто і об'єкт, і база оподаткування збігаються. Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль.

Базовим податковим (звітнім) періодом є календарний рік. За умови переходу права власності на транспортний засіб податковий період становить календарний місяць.

Обчислення суми податку, що підлягає сплаті фізичною особою, здійснюється контролюючим органом за місцем реєстрації платника податку. Податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку та відповідні платіжні реквізити надсилаються (вручаються) платнику податку контролюючим органом за місцем його реєстрації до 1 липня року базового податкового (звітного) періоду (року).

Податок на легкові автомобілі, придбані протягом року, сплачується фізичною особою-платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності. Нарахування податку та надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень про сплату податку фізичним особам – нерезидентам здійснюють контролюючі органи за місцем реєстрації об'єктів оподаткування, що перебувають у власності таких нерезидентів.

Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально. Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, декларація юридичною особою – платником подається протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

Якщо відбувся перехід права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом звітного року, податок обчислюється попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а новим власником – починаючи з місяця, в якому він набув право власності на цей об'єкт. Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності. За об'єкти

оподаткування, придбані протягом року, податок сплачується пропорційно кількості місяців, які залишилися до кінця року, починаючи з місяця, в якому проведено реєстрацію транспортного засобу.

Цікаво, що передбачена така обставина, як викрадення легкового автомобіля. У разі незаконного заволодіння третьою особою легковим автомобілем, який є об'єктом оподаткування, транспортний податок за такий легковий автомобіль не сплачується з місяця, наступного за місяцем, в якому мав місце факт незаконного заволодіння легковим автомобілем. У разі повернення легкового автомобіля його власнику (законному володільцю) податок за такий легковий автомобіль сплачується з місяця, в якому легковий автомобіль було повернено відповідно до постанови слідчого, прокурора чи рішення суду. Платник податку зобов'язаний надати контролюючому органу копію такої постанови (рішення) протягом 10 днів з моменту отримання.

У разі незаконного заволодіння третьою особою легковим автомобілем, який є об'єктом оподаткування, уточнююча декларація юридичною особою – платником податку подається протягом 30 календарних днів з дня внесення відомостей про вчинення кримінального правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань. У разі повернення легкового автомобіля його власнику уточнююча декларація юридичною особою – платником податку подається протягом 30 календарних днів з дня складання постанови слідчого, прокурора чи винесення ухвали суду.

Транспортний податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного місцевого бюджету. Транспортний податок сплачується: а) фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення; б) юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Плата за землю. Плата за землю – це обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. Плата за землю – це два самостійні податкові платежі, що

мають спільний об'єкт оподаткування. Відмінність полягає у правовому статусі земельної ділянки. Орендну плату сплачують землекористувачі (орендарі) земельних ділянок державної та комунальної власності на умовах оренди.

Місцеві ради обов'язково встановлюють плату за землю, крім земельного податку за лісові землі. Встановлення земельного податку за лісові землі – дискреційне повноваження місцевої ради. Платниками земельного податку є юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти): а) власники земельних ділянок, земельних часток (паїв); б) землекористувачі, яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності на правах постійного користування. Платниками орендної плати є землекористувачі (орендарі) земельних ділянок державної та комунальної власності на умовах оренди.

Об'єктами оподаткування земельним податком є земельні ділянки, які перебувають у власності; земельні частки (паї), які перебувають у власності; земельні ділянки державної та комунальної власності, які перебувають у володінні на праві постійного користування. Об'єктом же оподаткування орендною платою є земельні ділянки державної та комунальної власності, надані в користування на умовах оренди.

Можна виділити дві бази оподаткування платою за землю, а саме; а) нормативна грошова оцінка земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим розділом; б) площа земельної ділянки, нормативну грошову оцінку якої не проведено. Нормативна грошова оцінка земельної ділянки – це капіталізований рентний дохід із земельної ділянки.

Ураховуючи дві бази оподаткування та різноманіття категорій земель, логічно маємо множинність ставок оподаткування. Для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких проведено, у тому числі право на які фізичні особи мають як власники земельних часток (паїв), встановлюються такі ставки: не більше 3 відсотків від їх нормативної грошової оцінки; для земель загального користування – не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки; для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки; для

лісових земель – не більше 0,1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки. Для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено, у тому числі право на які фізичні особи мають як власники земельних часток (паїв), встановлюється такі ставки: не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі у відповідному регіоні; для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 відсотка та не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі; для лісових земель – не більше 0,1 відсотка від нормативної грошової оцінки площі ріллі. Ставка податку встановлюється у розмірі не більше 12 відсотків від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форм власності). Враховуючи встановлення у ПК України граничних розмірів ставок плати за землю, Верховна Рада Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування встановлюють конкретні ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території.

Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем. Розмір орендної плати не може бути меншим за розмір земельного податку.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік, що починається 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року (для новостворених підприємств та організацій, а також у зв'язку з набуттям права власності та/або користування на нові земельні ділянки може бути меншим 12 місяців).

Порядок розрахунку і сплати плати за землю розрізняється залежно від категорії платника. Нарахування фізичним особам сум плати за землю здійснюється контролюючими органами, які надсилають платнику до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку разом із детальним розрахунком суми податку, який, зокрема, але не виключно, має містити кадастровий номер та площу земельної ділянки, розмір ставки податку та розмір пільги зі сплати податку. Натомість юридичні особи вже самостійно обчислюють суму плати за землю щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають до відповідного

контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями.

Також розрізняється і порядок сплати. Фізичні особи сплачують протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення, юридичні особи сплачують земельний податок, визначений у податковій декларації на поточний рік, рівними частками за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

З 2022 р. ПК України було доповнено категорією «мінімальне податкове зобов'язання». Це мінімальна величина податкового зобов'язання зі сплати податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, пов'язаних із виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь.

Мінімальне податкове зобов'язання (МПЗ) щодо земельної ділянки, нормативна грошова оцінка якої проведена, обчислюється за формулою:

$$\text{МПЗ} = \text{НГОд} \times \text{К} \times \text{М} / 12,$$

де МПЗ – мінімальне податкове зобов'язання; НГОд – нормативна грошова оцінка відповідної земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого ПК України для справляння плати за землю; К – коефіцієнт, який становить 0,05; М – кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (в тому числі на умовах емфітевзису) платника податків.

Мінімальне податкове зобов'язання (МПЗ) щодо земельної ділянки, нормативна грошова оцінка якої не проведена, обчислюється за формулою:

$$\text{МПЗ} = \text{НГО} \times S \times K \times M / 12,$$

де МПЗ – мінімальне податкове зобов'язання; НГО – нормативна грошова оцінка 1 гектара ріллі по Автономній Республіці Крим або по області з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого ПК України для справляння плати за землю; S – площа земельної ділянки, в гектарах; K – коефіцієнт, що становить 0,05; M – кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (у тому числі на умовах емфітевзису) платника податків.

Пільги із земельного податку розрізняються залежно від категорії платника – юридична чи фізична особа. З числа фізичних осіб від слати звільняються:

- 1) особи з інвалідністю першої і другої групи;
- 2) фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років; пенсіонери (за віком);
- 3) ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;
- 4) фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

При цьому дія пільги поширюється на земельні ділянки за кожним видом використання у межах граничних норм:

- 1) для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш як 2 гектари;
- 2) для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах – не більш як 0,25 гектара, в селищах – не більш як 0,15 гектара, в містах – не більш як 0,10 гектара;
- 3) для індивідуального дачного будівництва – не більш як 0,10 гектара;
- 4) для будівництва індивідуальних гаражів – не більш як 0,01 гектара;
- 5) для ведення садівництва – не більш як 0,12 гектара.

Пільга надається автоматично. Однак, за умови, що фізична особа, яка має право на пільгу, станом на 1 січня поточного року має у власності декілька земельних ділянок одного виду використання,

площа яких перевищує межі граничних норм, така особа до 1 травня поточного року подає письмову заяву у довільній формі до контролюючого органу за місцем знаходження будь-якої земельної ділянки про самостійне обрання/зміну земельних ділянок для застосування пільги.

З числа платників юридичних осіб можна виділити санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських об'єднань осіб з інвалідністю, реабілітаційні установи громадських об'єднань осіб з інвалідністю; державні та комунальні дитячі санаторно-курортні заклади та заклади оздоровлення і відпочинку; бази олімпійської та паролімпійської підготовки тощо. Повний перелік закріплено у п. 282.1.5 п. 282.1 ст. 282 ПК України.

§ 2. Єдиний податок

Єдиний податок – це податок, що сплачується у рамках спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (спрощена система оподаткування). Єдиний податок «замінює» цілий ряд податків, які б сплачувалися платником, що не обрав спрощену систему оподаткування. Платники єдиного податку звільнюються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- 1) податку на прибуток підприємств (за деякими винятками);
- 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої – четвертої групи (фізичної особи) та оподатковані єдиним податком;
- 3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку в розмірі 3 відсотки від доходу, а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи;
- 4) податку на майно в частині земельного податку за земельні ділянки, що використовуються платниками єдиного податку

першої-третьої груп для провадження господарської діяльності (крім діяльності з надання земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, в оренду (найм), позичку, на іншому праві користування) та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

5) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи.

Всього передбачено чотири групи платників єдиного податку.

Платниками 1-ї групи єдиного податку можуть бути фізичні особи – підприємці, які не мають найманих працівників та здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню. Обсяг доходу платника 1-ї групи протягом календарного року не повинен перевищувати 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Вичерпний перелік побутових послуг закріплений у п. 291.7 ст. 291 Податкового кодексу України. Зокрема, це: виготовлення виробів з хутра та шкіри за індивідуальним замовленням, послуги з ремонту трикотажних виробів, послуги з ремонту велосипедів та годинників тощо. Всього 40 різновидів побутових послуг.

Платниками 2-ї групи можуть бути також виключно фізичні особи – підприємці, однак перелік дозволених видів діяльності значно ширший ніж у платників 1-ї групи. Платники 2-ї групи можуть: надавати послуги, у тому числі побутові, як населенню, так і іншим платникам єдиного податку; здійснювати виробництво та/або продаж товарів; займатися ресторанним господарством. Обсяг доходу такого платника не повинен перевищувати 834 розміри мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Кількість найнятих осіб одночасно не може перевищувати 10.

Платниками 3-ї групи вже можуть бути як фізичні особи-підприємці, так і юридичні особи. Законодавчо не встановлено обмежень за кількістю осіб, що перебувають із такими платниками у трудових відносинах. Однак встановлене обмеження щодо обсягу

доходу протягом календарного року. Дохід не повинен перевищувати 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Платниками 4-ї групи єдиного податку можуть бути сільсько-господарські товаровиробники:

- 1) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків;
- 2) фізичні особи-підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства за умови виконання сукупності таких вимог: здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власно вирощеної або відгодованої продукції та її продаж; провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси; не використовують працю найманих осіб; членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї; площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше 0,5 гектара, але не більше 20 гектарів сукупно.

ПК України передбачені певні види діяльності, заняття якими не дозволяється платникам єдиного податку. Не можуть бути платниками єдиного податку платники першої – третьої груп, які здійснюють діяльність з організації, проведення азартних ігор та лотерей, обмін іноземної валюти, діяльність з управління підприємствами тощо. Повний перелік обмежень міститься у п. 291.5 та п. 291.5¹ ст. 291 ПК України.

Єдиний податок для платників єдиного податку першої – третьої груп не має чітко визначеного об'єкта оподаткування. Фактично об'єктом оподаткування для платників першої та другої груп є провадження підприємницької діяльності. Для платника третьої групи – дохід. Об'єктом же оподаткування для платників четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування.

База оподаткування для платників першої та другої групи не визначена. Базою оподаткування для платників третьої групи

є оподатковуваний дохід. Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року. Базою оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи для земель водного фонду є нормативна грошова оцінка ріллі в Автономній Республіці Крим або в області, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

Ставка єдиного податку залежить від групи платника. Для платників першої групи ставка встановлюється у відсотках до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом України про державний бюджет на 1 січня поточного року. Для платників другої групи ставки встановлюються у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня поточного року.

Розмір ставки єдиного податку для 1-ї та 2-ї груп встановлюється місцевими радами, виходячи із встановлених ПК України граничних розмірів ставки. Для першої групи платників єдиного податку ставка знаходиться в межах до 10% (включно) розміру прожиткового мінімуму. Для другої групи – у межах до 20% (включно) розміру мінімальної заробітної плати. Місцева рада встановлює на власний розсуд ставки єдиного податку для платників першої та другої груп, однак робить це в чітко встановлених межах.

Ставка податку для платників третьої групи встановлюється у відсотках до отриманого доходу. Розмір ставки єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі 3% доходу – у разі сплати податку на додану вартість та 5% доходу у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку. ПК України передбачені умови, за якими ставка податку для платників першої-третьої групи становить 15% (п. 293.4 ст. 293ПК України).

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставки податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,57;
- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57;
- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,19;
- для земель водного фонду – 2,43;
- для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, – 6,33;
- для сільськогосподарських угідь, на яких розташовані будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників (юридичних та фізичних осіб), віднесені до підкласу «Будівлі для птахівництва» (код 1271.2) Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000, або для сільськогосподарських угідь, які використовуються для обслуговування таких будівель, споруд, з урахуванням даних Державного земельного кадастру, – 50.

ПК України передбачає загальне мінімальне податкове зобов'язання платників єдиного податку. Платники єдиного податку – власники, орендарі, користувачі на інших умовах земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, а також голови сімейних фермерських господарств, у тому числі щодо земельних ділянок, що належать членам такого сімейного фермерського господарства та використовуються таким сімейним фермерським господарством, зобов'язані подавати додаток з розрахунком загального мінімального податкового зобов'язання у складі податкової декларації за податковий (звітний) рік. Податковий (звітний) період для платників єдиного податку першої, другої та четвертої груп становить один календарний рік. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку третьої групи є календарний квартал.

Сплата податку є центральним елементом системи податкового обов'язку за єдиним податком. Платники єдиного податку першої

і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового платежу до 20 числа (включно) поточного місяця. У платників єдиного податку цих груп у зв'язку із тим, що ставка є фіксованою, є можливість здійснити сплату єдиного податку наперед за весь податковий період, але не більш як до кінця поточного звітного року.

Платники єдиного податку третьої групи самостійно обчислюють та сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал. Такі платники сплачують єдиний податок протягом 50 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.

Платники четвертої групи самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік.

Платники четвертої групи сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах: у I кварталі – 10%; у II кварталі – 10%; у III кварталі – 50%; у IV кварталі – 30% від річної суми податку, визначеної у податковій декларації платника єдиного податку на поточний рік. Оскільки для платників четвертої групи розмір єдиного податку, що підлягає сплаті, залежить від площі земельних ділянок, за умови, якщо відбулася зміна площі останніх, платник зобов'язаний уточнити суму податкових зобов'язань з податку на період починаючи з дати набуття чи втрати права власності або права користування до останнього дня податкового (звітного) року та подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, контролюючим органам за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки декларацію з уточненою інформацією про площу земельної ділянки, а також відомості про наявність земельних ділянок та їх нормативну грошову оцінку.

Є потреба виокремити порядок обрання і переходу на спрощену систему оподаткування для платників, що бажають стати

платниками першої – третьої груп, та платників, що бажають стати платниками четвертої групи. Для того, щоб стати платником єдиного податку першої – третьої груп, суб'єкт господарювання повинен подати до контролюючого органу відповідну заяву.

Заява про застосування спрощеної системи оподаткування може бути подана як додаток до заяви про державну реєстрацію, що подається для проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи – підприємця. Зареєстровані в установленому порядку фізичні особи – підприємці, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для першої або другої групи, вважаються платниками єдиного податку з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулася державна реєстрація. Зареєстровані в установленому законом порядку суб'єкти господарювання (новостворені), які протягом 10 днів з дня державної реєстрації подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для третьої групи, яка не передбачає сплату податку на додану вартість, вважаються платниками єдиного податку з дня їх державної реєстрації.

Для переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкт господарювання повинен подати відповідну заяву не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу. Перехід на спрощену систему оподаткування чи перехід на сплату єдиного податку, встановленого для інших груп, може відбуватися лише один раз протягом календарного року. При цьому у платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість, анулюється реєстрація платника податку на додану вартість у разі обрання ним першої або другої групи чи ставки єдиного податку, встановленої для третьої групи, яка включає податок на додану вартість до складу єдиного податку.

Для відмови від спрощеної системи оподаткування платник єдиного податку першої – третьої груп не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку нового календарного кварталу (року) подає до контролюючого органу заяву про застосування спрощеної системи оподаткування. Платники єдиного податку першої-третьої груп

зобов'язані перейти на сплату інших податків і зборів у таких випадках та у строки:

1) у разі перевищення протягом календарного року граничного обсягу доходу платниками єдиного податку першої і другої груп та нездійснення такими платниками переходу на застосування іншої ставки – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;

2) у разі перевищення протягом календарного року обсягу доходу, встановленого підп. 3 п. 291.4 ст. 291 ПК України, платниками єдиного податку першої і другої груп, які використали право на застосування інших ставок, встановлених для третьої групи, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;

3) у разі перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку третьої групи – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;

4) у разі застосування платником єдиного податку іншого способу розрахунків, ніж готівковий чи безготівковий, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено такий спосіб розрахунків;

5) у разі здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, або невідповідності вимогам організаційно-правових форм господарювання – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності або відбулася зміна організаційно-правової форми;

6) у разі перевищення чисельності фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено таке перевищення;

7) у разі здійснення видів діяльності, не зазначених у реєстрі платників єдиного податку, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності;

8) у разі наявності податкового боргу на кожне перше число місяця протягом двох послідовних кварталів – в останній день другого із двох послідовних кварталів;

9) у разі здійснення платниками першої або другої групи діяльності, яка не передбачена для платників єдиного податку відповідно, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснювалася така діяльність.

Сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування або щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку подають до 20 лютого поточного року:

– загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок та/або земель водного фонду внутрішніх водойм, – контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);

– звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки – контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки (вимога виключно для юридичних осіб);

– розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва – контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної аграрної політики, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

– відомості (довідку) про наявність земельних ділянок – контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок.

Реєстрація платником єдиного податку здійснюється шляхом внесення запису до реєстру платників єдиного податку. У разі відсутності підстав для відмови у реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку контролюючий орган зобов'язаний протягом двох робочих днів від дати надходження заяви щодо переходу на спрощену систему оподаткування зареєструвати таку особу

платником єдиного податку. За бажанням зареєстрований платник єдиного податку може безоплатно та безумовно отримати витяг з реєстру платників єдиного податку. Строк надання витягу не повинен перевищувати одного робочого дня з дня надходження запиту. Витяг діє до внесення змін до реєстру.

Підставами для прийняття контролюючим органом рішення про відмову у реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку є виключно: невідповідність такого суб'єкта встановленим вимогам; наявність у суб'єкта господарювання, який утворюється у результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, непогашених податкових зобов'язань чи податкового боргу, що виникли до такої реорганізації; недотримання таким суб'єктом вимог щодо строку переходу на спрощену систему оподаткування, кількості переходів.

Реєстрація платником єдиного податку є безстроковою та може бути анульована шляхом виключення з реєстру платників єдиного податку за рішенням контролюючого органу у разі: подання платником податку заяви щодо відмови від застосування спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, визначених ПК України, – в останній день календарного кварталу, в якому подано таку заяву; припинення юридичної особи (крім перетворення) або припинення підприємницької діяльності фізичною особою – підприємцем відповідно до закону – в день отримання відповідним контролюючим органом від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації такого припинення; у випадках, визначених підп. 298.2.3 п. 298.2 ст. 298 ПК України; якщо у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва платника єдиного податку четвертої групи становить менш як 75%; якщо платником єдиного податку четвертої групи не подано податкову звітність; набуття платником податку статусу резидента Дія Сіті – в останній день календарного кварталу, в якому платник податку набув статусу резидента Дія Сіті.

§ 3. Збір за місця для паркування транспортних засобів

Оскільки збір за місця для паркування транспортних засобів належить до місцевих зборів, повноваження на його введення лежить у межах компетенції місцевої ради. Остання не зобов'язана встановлювати цей збір. Доцільність уведення збору лежить у площині економічності оподаткування та фіскальної достатності.

Платниками збору є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, організують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках. Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, в якому зазначаються їх місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, затверджується рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, про встановлення збору. Таке рішення разом з переліком осіб, які уповноважені організувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів, надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, контролюючому органу.

Майданчики для платного паркування – це площа території (землі), що належить на правах власності територіальній громаді або державі, на якій відповідно до рішення органу місцевого самоврядування здійснюється платне паркування транспортних засобів. Спеціально відведені автостоянки – площа території (землі), що

належить на правах власності територіальній громаді або державі, яка визначається органами місцевого самоврядування із встановленням правил щодо відповідальності за збереження транспортного засобу. До спеціально відведених автостоянок можуть належати комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету з метою здійснення організації паркування транспортних засобів.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, яка згідно з рішенням місцевої ради спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів. Базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставка збору та порядок сплати збору до бюджету встановлюються відповідною місцевою радою. Ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 м² площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 відсотка мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Податковий період становить календарний день. Базовий податковий (звітний) період (період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів) дорівнює календарному кварталу.

Сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням об'єкта оподаткування. Платник збору, який має підрозділ без

статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації такого платника збору, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як платника збору в контролюючому органі за місцезнаходженням земельної ділянки.

§ 4. Туристичний збір

Як і у випадку із збором за місця паркування транспортних засобів, туристичний збір належить до місцевих зборів, повноваження на введення його лежить у межах компетенції місцевої ради. Остання не зобов'язана встановлювати цей збір. Доцільність уведення збору лежить у площині економічності оподаткування та фіскальної достатності.

Платниками туристичного збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, про встановлення туристичного збору, та тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі). Послуги з тимчасового розміщення (проживання) – це діяльність юридичної та фізичної особи з надання місця для ночівлі у засобі розміщення за плату, а також інша діяльність, пов'язана з тимчасовим розміщенням (проживанням), передбачена законом.

Фактично платниками збору є всі фізичні особи, що прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення місцевої ради про встановлення туристичного збору. Такий широкий підхід до переліку платників обґрунтовано вимагає окреслення категорій осіб, що за тих чи інших обставин не повинні сплачувати туристичний збір. Не можуть бути платниками туристичного збору:

1) особи, які постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;

2) фізична особа – резидент, яка прибуває у відрядження або тимчасово розміщується у житловому будинку, прибудові до житлового будинку, квартирі, котеджі, кімнаті, садовому будинку, дачному будинку, будь-якому іншому об'єкті, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі) і власником чи користувачем такого місця проживання є інша фізична особа;

3) особи з інвалідністю, діти з інвалідністю та особи, що супроводжують осіб з інвалідністю I групи або дітей з інвалідністю;

4) ветерани війни;

5) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;

6) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;

7) діти віком до 18 років;

8) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади;

9) члени сім'ї фізичної особи першого та/або другого ступеня споріднення, які тимчасово розміщуються такою фізичною особою у житловому будинку, прибудові до житлового будинку, квартирі, котеджі, кімнаті, садовому будинку, дачному будинку, будь-якому іншому об'єкті, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі), що належать їй на праві власності або на праві користування за договором найму;

10) взяті на облік як внутрішньо переміщені особи.

Певною особливістю правового регулювання туристичного збору є формальна відсутність законодавчого визначення об'єкта оподаткування цим збором. Однак база збору визначена. Базою справляння збору є кількість днів тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі). До місць проживання віднесено: готелі, кемпінги, мотелі, гуртожитки для приїжджих, хостели, будинки відпочинку, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, пансіонати та інші заклади готельного типу, санаторно-курортні заклади;

житловий будинок, прибудова до житлового будинку, квартира, котедж, кімната, садовий будинок, дачний будинок, будь-які інші об'єкти, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі). До бази оподаткування не входять витрати на харчування чи побутові послуги (прання, лагодження та прасування одягу чи білизни, чищення взуття), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду.

Граничний розмір ставки туристичного збору встановлюється в розмірі до 0,5 відсотка – для внутрішнього туризму та до 5 відсотків – для в'їзного туризму від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення. Визначення у ПК України саме граничного розміру ставки означає, що місцева рада у своєму рішенні визначає ставку збору для відповідної території.

Для туристичного збору базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу. Податкові агенти сплачують збір за своїм місцезнаходженням щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк та відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, або авансовими внесками до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому – до 28 (29) включно). Податкові агенти, які сплачують збір авансовими внесками, відображають у податковій декларації за звітний (податковий) квартал суми нарахованих щомісячних авансових внесків. При цьому остаточна сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал (з урахуванням фактично внесених авансових платежів), сплачується такими податковими агентами у строки, визначені для квартального звітного (податкового) періоду.

Контрольні питання

1. В чому особливість податку на майно?
2. Розкрийте правовий механізм земельного податку.

3. Охарактеризуйте правовий механізм транспортного податку.
4. Дайте аналіз податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.
5. Єдиний податок у податковій системі.
6. Розкрийте правовий механізм збору за місця для паркування транспортних засобів.
7. Туристичний збір.

Тема 16. Податковий контроль. Відповідальність за порушення податкового законодавства

§ 1. Податковий контроль: поняття і способи здійснення

Об'єктивні потреби держави та органів місцевого самоврядування у грошових коштах вимагають забезпечення повного і своєчасного їх надходження у вигляді податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів. Саме податковий контроль є гарантією задоволення публічних майнових інтересів та важливим чинником соціально-економічної стабільності держави, її фінансової безпеки. Як особливий вид державного фінансового контролю податковий контроль здійснюється виключно на стадії формування публічних грошових фондів спеціально уповноваженими суб'єктами. Головною метою податкового контролю є забезпечення додержання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, що забезпечують реалізацію податкового обов'язку, виявлення і попередження податкових правопорушень, а також притягнення винних осіб до юридичної відповідальності. Тому від ступеня ефективності контрольної діяльності органів, що здійснюють податковий контроль, безпосередньо залежить рівень доходів бюджетів та державних цільових фондів.

Податкове законодавство визначає *податковий контроль* як систему заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (див. п. 61.1 ст. 61 ПК України).

Податковий контроль здійснюється виключно контролюючими органами в межах їх повноважень, передбачених ПК України, МК України та законами України.

Традиційно виділяють такі критерії класифікації й відповідно види податкового контролю: а) за часом проведення: попередній, поточний та наступний; б) залежно від джерела отримання інформації: документальний, фактичний та зустрічний; в) залежно від місця проведення контрольних дій: камеральний та виїзний; г) за періодичністю проведення: плановий та позаплановий; ґ) залежно від суб'єктів, які здійснюють контрольну діяльність: податковий контроль, який здійснюється органами державної податкової служби (фіскальної служби), та податковий контроль, який здійснюється органами державної митної служби; д) залежно від статусу підконтрольних суб'єктів: податковий контроль юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів; податковий контроль самозайнятих осіб (фізичних осіб – підприємців та тих, що здійснюють незалежну професійну діяльність); податковий контроль фізичних осіб; е) за обсягом контрольної діяльності: комплексний та тематичний; є) залежно від об'єкта контролю: податковий контроль за визначенням нарахованих та сплачених податкових зобов'язань по податках та зборах; податковий контроль за використанням податкових пільг та систем оподаткування; податковий контроль за постановкою на облік та перевірка основних реквізитів платника податку; податковий контроль за касовою дисципліною платника податків, за здійсненням розрахунків у готівковій та безготівковій формі;

податковий контроль у сфері зовнішньоекономічної діяльності та експортно-імпорتنих операцій; податковий контроль щодо наявності ліцензій, дозволів, патентів; ж) за ступенем охоплення предметів контролю: повний та вибірковий.

Наведена класифікація видів податкового контролю є дещо умовною, однак дозволяє побачити, наскільки багатогранною та складною є система сучасного податкового контролю.

Визначаючи податковий контроль як діяльність уповноважених державних органів, у його змісті можна виділити декілька основних елементів. До них слід віднести: 1) суб'єктів податкового контролю, якими є учасники податкових правовідносин. З одного боку, таким учасником є контролюючий суб'єкт, тобто орган державної влади (контролюючий орган), який відповідно до чинного податкового законодавства має повноваження для здійснення контролю. Іншу сторону податкових правовідносин представляють платники податків чи особи, що сприяють сплаті податків (податкові агенти, банки), на результати фінансово-господарської діяльності яких направлені контрольні дії контролюючого суб'єкта, спрямовані на встановлення дотримання вимог чинного податкового законодавства при виконанні платниками податків свого податкового обов'язку; 2) об'єкт контролю, яким є відповідні об'єкти оподаткування платників податків за результатами фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта за період, що підлягає контролю (доходи, прибуток, обсяги реалізації, митна вартість тощо), а також інші складові податкового обов'язку платників податків; 3) предмет контролю, яким переважно є первинні документи й інші задокументовані та відображені в податковому обліку і звітності результати фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта за відповідний період (документи податкового контролю), які підлягають контролю як такі, що свідчать про своєчасну і повну реалізацію податкового обов'язку, та на які спрямовані контрольні дії. Перелік документів, що так чи інакше пов'язані з оподаткуванням, є досить широким. До них належать різного роду накази керівників та звіти працівників, цивільно-правові та трудові договори, установчі документи, банківські виписки та ін.; 4) контролюючий процес

як відповідні дії контролюючого органу, спрямовані на досягнення мети контролю; 5) способи здійснення податкового контролю.

Як і будь-який інший процес, податковий контроль передбачає послідовність заходів, які мають бути здійснені контролюючими органами з метою виявлення дотримання платниками податків вимог чинного податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Умовно можна виокремити такі етапи здійснення податкового контролю: 1) планування контролю. На цьому етапі визначаються перелік контрольованих і контролюючих суб'єктів, об'єкт контролю як різновид податкового обов'язку або виконання обов'язку щодо окремого виду податку тощо, строки проведення податкового контролю, способи здійснення податкового контролю; мета запланованого заходу; 2) безпосередня реалізація контролюючих дій; 3) оформлення результатів податкового контролю. Цей етап включає складання актів чи довідок після закінчення контролюючих дій, розгляд заперечень до таких актів (у разі наявності) та прийняття рішень щодо застосування відповідних заходів впливу (у разі встановлення порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за яким здійснюють контролюючі органи) та/чи зобов'язання виконання податкового обов'язку.

Ефективність податкового контролю характеризується: 1) рівнем мобілізації до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів); 2) повнотою обліку платників податків і об'єктів оподаткування; 3) якістю податкових перевірок, що виражається перш за все у зниженні кількості судових розглядів і скарг платників податків на рішення (дії) суб'єктів податкового контролю; 4) зменшенням часу на контакти з платниками податків та залежить передусім від своєчасної реалізації та поєднання всіх способів його здійснення.

Під способами здійснення податкового контролю в науковій літературі розуміють сукупність дій відповідних контролюючих органів із виконання завдань податкового контролю, які регламентовані нормами податкового законодавства.

Перелік способів податкового контролю закріплено ст. 62 ПК України. До них належать такі: 1) ведення обліку платників

податків; 2) інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; 3) перевірки та звірки відповідно до вимог ПК України, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; 4) моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до ст. 39 ПК України.

Метою першого способу податкового контролю, який здійснюється шляхом ведення обліку платників податків, є створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахування фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Взяття на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають усі платники податків, а юридичні особи, їх відокремлені підрозділи, а також самозайняті особи – навіть незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору¹.

Облік платників податків у контролюючих органах ведеться за податковими номерами, або за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером чинного паспорта щодо осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган.

Податковим номером платника податків є:

1) код за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України для платників податків, які включаються до такого реєстру

¹ Порядок обліку платників податків визначено гл. 6 ПК України, Порядком обліку платників податків і зборів, затв. наказом Мін-ва фінансів України від 9 груд. 2011 р. № 1588 (у ред. наказу Міністерства фінансів України від 22.04.2014 № 462), дія якого поширюється на платників податків – юридичних осіб (резидентів та нерезидентів), їх відокремлені підрозділи та постійні представництва нерезидентів, а також самозайнятих осіб, та Положенням про реєстрацію фізичних осіб у державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, затв. наказом Мін-ва фінансів України від 29 верес. 2017 р. № 822. Також див.: Положення про реєстрацію фізичних осіб у державному реєстрі фізичних осіб – платників податків : наказ М-ва фінансів України від 29 верес. 2017 р. № 22. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1306>

(юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб – резидентів та нерезидентів). Структура коду ЄДРПОУ восьмирозрядна, серійно-порядкова; 2) реєстраційний номер облікової картки платника податків – фізичної особи, який завжди складається із 10 цифр, без будь-яких роздільників і містить наступну інформацію: перші п'ять цифр кодують дату народження власника номера – зазвичай це п'ятизначне число є кількістю днів від 31.12.1899 р. до дати народження особи. Однак, якщо однакову дату народження мають більше 5000 чоловіків (або жінок), то в деяких із них перші п'ять цифр будуть іншими. Наприклад, для дати народження 1 січня 1947 р. реєстраційний номер може починатися як із цифри «1», так і з цифри «8». Наступні чотири цифри (включаючи передостанню) означають порядковий номер людини, що народилася в цей день. Передостання цифра позначає стать власника: якщо цифра непарна – чоловіча, парна – жіноча стать; десяте – контрольне число, що обчислюється із попередніх цифр за певним алгоритмом;

3) реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючими органами за встановленою структурою таким платникам податків: а) уповноваженим особам договорів про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи при взятті на облік договору; б) управителям майна при взятті на облік договорів управління майном; в) інвесторам (операторам) за угодами про розподіл продукції; г) виконавцям (юридичним особам – нерезидентам) проєктів (програм) міжнародної технічної допомоги; ґ) іноземним дипломатичним представництвам та консульським установам, представництвам міжнародних організацій в Україні у разі взяття їх на облік або як платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; д) нерезидентам у разі взяття їх на облік (крім дипломатичних місій); е) постійним представництвам нерезидентів на території України у разі взяття їх на облік.

Облік самозайнятих осіб здійснюється шляхом внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків (далі – Державний реєстр) записів про державну реєстрацію або припинення підприємницької діяльності, незалежної професійної діяльності,

перереєстрацію, постановку на облік, зняття з обліку, внесення змін стосовно самозайнятої особи, та ін.

Податковий номер платника податків зазначається в усіх свідоцтвах, довідках, патентах, в інших документах або повідомленнях, що видаються платнику податків, у всіх податкових деклараціях (розрахунках, звітах), платіжних документах щодо податків і зборів, у фінансових документах, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та/або номер паспорта (для фізичних осіб, які мають право здійснювати будь-які платежі за серією та/або номером паспорта) використовуються органами державної влади та органами місцевого самоврядування, юридичними особами незалежно від організаційно-правових форм, у тому числі установами Національного банку України, банками та іншими фінансовими установами, біржами, громадськими формуваннями, особами, які провадять незалежну професійну діяльність, фізичними особами – підприємцями, а також фізичними особами в усіх документах, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків.

Підставами для зняття з обліку в контролюючих органах юридичної особи, її відокремлених підрозділів є: повідомлення чи документальне підтвердження державного реєстратора чи іншого органу державної реєстрації про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи, закриття відокремленого підрозділу юридичної особи. Для самозайнятих осіб підставами для зняття з обліку в контролюючих органах є внесення до Державного реєстру запису про припинення підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця чи незалежної професійної діяльності фізичної особи, яке здійснюється у визначених законом випадках.

При цьому державна реєстрація (реєстрація) припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності фізичної особи або внесення до Державного реєстру запису про припинення такої діяльності фізичною особою не припиняє її зобов'язань, що виникли під час провадження підприємницької чи незалежної професійної

діяльності, та не змінює строків, порядків виконання таких зобов'язань та застосування санкцій за їх невиконання.

Наступним способом здійснення податкового контролю є інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів. ПК України визначає його як комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій (п. 62.1 ст. 62 ПК України).

Аналіз чинного податкового законодавства дає можливість виокремити в механізмі реалізації вказаного способу податкового контролю такі послідовні етапи: 1) збір податкової інформації (отримання податкової інформації контролюючими органами); 2) обробка податкової інформації; 3) використання податкової інформації.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу може бути використана інформація, яка надійшла:

1) від платників податків та податкових агентів. Джерелами такої інформації є: а) отримані від платників податків та податкових агентів податкові декларації, розрахунки, звіти про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, інші звітні документи; б) надані великими платниками податків в електронній формі копії документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, які ведуться в електронній формі, реєстри бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів; в) інша інформація про фінансово-господарські операції платників податків та про застосування реєстраторів розрахункових операцій;

2) від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, зокрема, про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами, про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги; про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності, та ін.;

3) від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків, звіти про підзвітні рахунки, подані від фінансових агентів;

4) від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;

5) за наслідками податкового контролю.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності також використовується інша інформація як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку. Перелік інформації, яка підлягає оприлюдненню у формі відкритих даних, затверджено Кабінетом Міністрів України¹. Податкова інформація безоплатно надається контролюючим органам періодично або на окремий письмовий запит контролюючого органу в передбачені податковим законодавством строки².

Національний банк України, інші банки надають інформацію на запит контролюючого органу безоплатно в порядку й обсягах, установлених Законом України «Про банки і банківську діяльність». Якщо ж інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків необхідна в більших обсягах, для її отримання контролюючий орган звертається до суду.

Одним із способів отримання податкової інформації є проведення зустрічних звірок, під час яких здійснюється зіставлення даних, отриманих від платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин з даними суб'єкта господарювання, з питань, зазначених у письмовому запиті контролюючого органу на проведення такої зустрічної звірки. Метою проведення такої звірки є: 1) документальне підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів; 2) підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними;

¹ Положення про набори даних, які підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних : затв. пост. Каб. Міністрів України від 21 жовт. 2015 р. № 835. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/835-2015-п#Text>

² Порядок періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : затв. пост. Каб. Міністрів України від 27 груд. 2010 р. №1245. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1245-2010>

3) з'ясування повноти їх відображення в обліку платника податків. Зустрічні звірки не є перевірками, а порядок їх проведення визначається Кабінетом Міністрів України¹.

Зібрана податкова інформація підлягає збереженню в базах даних інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, який визначає перелік таких систем та встановлює систему захисту цієї інформації, яка зберігається в базах даних інформаційних систем.

Використання податкової інформації є завершальним етапом роботи з цією інформацією як для виконання покладених на контролюючі органи функцій і завдань, так і для формування та реалізації єдиної державної податкової та митної політики центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Ще одним із способів здійснення податкового контролю є моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до ст. 39 ПК України.

Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій (далі – порядок, Моніторинг) затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14 серпня 2015 р. № 706². Основною метою Моніторингу як складової частини податкового контролю за трансфертним ціноутворенням є: 1) встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»³; 2) виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення; 3) проведення аналізу ризиків зниження платником податків податкових зобов'язань; 4) забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою

¹ Порядок проведення контролюючими органами зустрічних звірок : затв. пост. Каб. Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1232. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show>

² Про затвердження порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : затв. наказом М-ва фінансів України від 14 серп. 2015 р. № 706. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15>

³ Принцип «витягнутої руки» передбачений п. 39.1 ст. 39 ПК України і застосовується для визначення, чи відповідають умови контрольованої операції тим умовам, які були б встановлені у випадку здійснення аналогічних операцій між незалежними суб'єктами господарювання на ринку.

подання звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення.

Моніторинг проводиться шляхом аналізу: 1) звітів, документації, майстер-файлу, повідомлень, звітів у розрізі країн, додаткової інформації та/або обґрунтувань, наданих платниками податків на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, поданих платником податків відповідно до ст. 39 ПК України; 2) будь-яких інформаційних джерел, що містять відкриту інформацію та надають інформацію про зіставні операції та осіб; 3) податкової інформації, отриманої відповідно до ст. 73 ПК України.

Опитування як спосіб здійснення податкового контролю проводиться з метою дослідження дотримання платником податків принципу «вितягнутої руки» відповідно до ст. 39 ПК України під час проведення ним контрольованих операцій. Зокрема, перевіряються: 1) відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», 2) об'єктивність та повнота проведення платником податків економічного та функціонального аналізу контрольованої операції; 3) достатність та повнота обґрунтування платником податків економічної доцільності і наявності ділової мети в контрольованих операціях та відображення відповідної інформації у звіті про контрольовані операції та/або в документації з трансфертного ціноутворення, глобальній документації з трансфертного ціноутворення.

Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення також затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14 серпня 2015 р. № 706. Опитування проводиться шляхом очної зустрічі посадової особи контролюючого органу та відповідної уповноваженої посадової особи або працівника платника податків і оформлюється відповідним протоколом.

Основним і найбільш дієвим способом здійснення податкового контролю є податкова перевірка, що дає можливість контролюючим органам отримати повну інформацію про виконання платником своїх обов'язків з обчислення та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Проведення перевірок передбачає послідовну реалізацію дій, пов'язаних із здійсненням податкового контролю певними

суб'єктами щодо діяльності конкретних осіб при реалізації ними обов'язків, пов'язаних із сплатою певних податків і зборів (обов'язкових платежів), які становлять відповідні стадії, що можна структурувати так: 1) підготовка до проведення перевірки (яка включає визначення підстав для її проведення, видання наказу про проведення перевірки, оформлення посвідчень на право проведення деяких видів перевірки, ознайомлення з матеріалами попередніх перевірок, виклик платника та ін.). До цієї стадії слід також віднести і формування плану-графіка проведення перевірок; 2) проведення безпосередньо перевірочних дій; 3) оформлення матеріалів перевірки (складання акта при виявленні фактів порушень чи довідки за відсутності таких); 4) підписання акта та розгляд заперечень платників податків; 5) прийняття податкових повідомлень-рішень (рішень) про визначення грошових (податкових) зобов'язань та застосування штрафних (фінансових) санкцій.

Види перевірок, які можуть проводити податкові органи для виконання передбачених законодавством функцій, порядок та строки їх проведення, умови та порядок допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення перевірок, а також порядок оформлення результатів перевірок регулюються гл. 8 «Перевірки» розд. II «Адміністрування податків, зборів, платежів» ПК України та іншими нормативно-правовими актами, що деталізують його положення.

Митні органи проводять перевірки щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони. Види документальних перевірок, порядок планування, проведення та оформлення їх результатів, що ними проводяться, встановлюються МК України.

Контролюючі органи мають право проводити такі види перевірок: 1) камеральні; 2) документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та 3) фактичні перевірки.

Камеральною є перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу та виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків і даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, у якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних і даних системи електронного адміністрування реалізації пального, даних СОД РРО.

Предметом камеральної перевірки також може бути: а) своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків) та/або б) своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, в) виправлення помилок у податкових накладних та/або г) своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах; г) повнота нарахування та своєчасність сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у разі невідповідності резидента Дія Сіті вимогам, визначеним пунктами 2, 3 частини першої та п. 10 частини другої ст. 5 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні».

Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком без винятку. Перевірка податкової декларації або уточнюючого розрахунку може бути проведена лише протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, – за днем їх фактичного подання; перевірка з інших питань проводиться з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПК України.

Особливістю камеральної перевірки є те, що її проведення не потребує будь-якого спеціального рішення керівника (його

заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення, а згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки також є обов'язковими.

Документальною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Предметом такої перевірки є: а) своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати всіх передбачених ПК України податків та зборів; б) дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; в) дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із працівниками (найманими особами).

Залежно від періодичності проведення документальні перевірки можуть бути: а) плановими чи б) позаплановими. Плановою документальною перевіркою є перевірка, яка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. План-графік документальних планових перевірок на поточний рік оприлюднюється на офіційному вебсайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки¹. До плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати

¹ Така норма була запроваджена з 2017 р., і вперше план-графік проведення документальних планових перевірок платників податків на 2018 р. оприлюднено 22 грудня 2017 р. на офіційному порталі ДПС України (URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/planita-zviti-roboti-/320874.html>).

податків та зборів та/або невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Так, платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше ніж раз на три календарні роки, із середнім – не частіше ніж раз на два календарні роки, з високим – не частіше одного разу на календарний рік.

Особливістю документальної планової перевірки є заборона проведення такої перевірки за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати митних платежів, податків, зборів та єдиного внеску при виплаті (нарахуванні) доходів фізичним особам, податку з доходів фізичних осіб та зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами. Крім того, законодавством прямо передбачено, що не може бути предметом планової документальної перевірки питання дотримання платником податків принципу «вितягнутої руки».

Проведення документальної планової перевірки платника податків може мати місце лише у випадку, коли йому не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копії наказу про проведення документальної планової перевірки, прийнятого керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу, та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

Іншим видом документальної перевірки є позапланова перевірка, яка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з підстав, вичерпний перелік яких визначений п. 78.1 ст. 78 ПК України. Обмеження у підставах проведення перевірок платників податків не поширюються на перевірки, що проводяться на звернення такого платника податків. Законом закріплена заборона працівникам правоохоронних органів брати участь у проведенні планових та позапланових виїзних

перевірок платників податків, що проводяться контролюючими органами, якщо такі перевірки не пов'язані з веденням оперативнорозшукових справ або здійсненням кримінального провадження стосовно таких платників податків (посадових осіб платників податків), що знаходяться в їх провадженні. Перевірки платників податків правоохоронними органами проводяться у межах повноважень, визначених законом, та в порядку, передбаченому Законом України «Про оперативнорозшукову діяльність», Кримінальним процесуальним кодексом України та іншими законами України.

Документальна позапланова перевірка платника податків може бути розпочата лише у випадку, коли йому до початку її проведення вручено копію наказу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу про проведення документальної позапланової перевірки.

Залежно від місця проведення перевірки документальна перевірка може бути також а) виїзною, тобто такою, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка; чи б) невиїзною, що проводиться в приміщенні контролюючого органу. При цьому, незважаючи на те, що під час проведення документальних невиїзних перевірок присутність платників податків не обов'язкова, контролюючий орган зобов'язаний направити платнику відповідні документи, передбачені нормами ПК України, які надають посадовим особам такого органу право розпочати проведення документальної невиїзної перевірки.

Виокремлюють також документальну невиїзну позапланову електронну перевірку, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку, з клопотанням про проведення такого виду перевірки. Особливістю такого виду перевірок є те, що у разі встановлення перевіркою порушення податкового законодавства, викладеного у довідці, у платника податків виникає обов'язок уточнити свої податкові зобов'язання і лише при нездійсненні цих дій контролюючий орган може ініціювати позапланову документальну перевірку, описати встановлені

порушення в акті та винести за його результатами податкове повідомлення-рішення про визначення грошового зобов'язання.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника.

Предметом такого виду перевірки є дотримання платником податків норм законодавства з питань: а) регулювання обігу готівки; б) порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій; в) ведення касових операцій; г) наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів; д) дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Для фактичної перевірки характерні деякі особливості: 1) така перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи); 2) вона здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника; 3) копія наказу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу про проведення такого виду перевірки може вручатися не лише платнику податків або його уповноваженому представнику, а й особам, які фактично проводять розрахункові операції; 4) така перевірка може бути проведена за наявності хоча б однієї з підстав, вичерпний перелік яких закріплено п. 80.2 ст. 80 ПК України; 5) при її проведенні передбачена можливість здійснення контрольної розрахункової операції перед початком фактичної перевірки посадовими особами контролюючих органів; 6) вона в обов'язковому порядку проводиться двома і більше посадовими особами контролюючого органу в присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та/або особи, що фактично здійснює розрахункові операції; 7) під час проведення фактичної перевірки в частині дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), у тому числі тими, яким установлено випробування, перевіряється наявність належного оформлення трудових

відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку роботи, виконаної працівником, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату праці працівника; 8) посадовими особами, які здійснюють таку перевірку, може проводитися також хронометраж господарських операцій.

Результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформляються у формі акта (при встановленні під час перевірки порушень) або довідки (якщо такі порушення відсутні). За результатами камеральної перевірки акт складається лише в разі встановлення порушень, а за результатами електронної перевірки в будь-якому випадку складається довідка.

Акт перевірки є документом, що підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати і не може розглядатися як заява або повідомлення про вчинення кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків.

Акт (довідка), складений за результатами перевірки та підписаний посадовими особами, які проводили перевірку, або особами, уповноваженими на це у встановленому порядку, надається платнику податків або його законному представнику, який зобов'язаний його підписати. У разі незгоди платника податків з висновками акта (довідки) він має право надати заперечення до нього.

§ 2. Система органів податкового контролю та їх правовий статус

Згідно із ст. 41 ПК України контролюючими органами є:

1) податкові органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи;

2) митні органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) – щодо

дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони.

Становлення цих органів почалося зі створення в 1990 р. державної податкової інспекції України у складі Міністерства фінансів. Статус, функції та правові основи діяльності податкової служби були визначені Законом України «Про державну податкову службу в Україні». На базі відділів державних доходів фінансових органів, підпорядкованих Міністерству фінансів, були сформовані державні податкові інспекції. Новостворена державна податкова служба складалася з Головної податкової інспекції України та місцевих податкових інспекцій.

У 1996 р. із прийняттям Указу Президента «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» Державна податкова адміністрація стає центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом та трирівневою структурою: Державна податкова адміністрація України; державні податкові адміністрації в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі; державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах. Також у 1996 р. у складі Державної податкової адміністрації було утворено податкову поліцію (з 1998 р. цей підрозділ перейменували у податкову міліцію) на основі підрозділів з боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування Міністерства внутрішніх справ України та працівників підрозділів податкових розслідувань.

У 2010 р. згідно з Указом Президента «Про оптимізацію системи органів виконавчої влади» Державну податкову адміністрацію було реорганізовано в Державну податкову службу. Метою реорганізації було проголошено усунення дублювання повноважень центральних органів виконавчої влади, зменшення чисельності управлінського апарату і витрат на його утримання та підвищення ефективності державного управління.

У 2012–2014 рр. відбулося створення Міністерства доходів та зборів, метою діяльності якого було проголошено надання високоякісних послуг населенню та переорієнтація на службу сервісного типу.

З травня 2014 р. Міністерство доходів і зборів було реорганізовано в Державну фіскальну службу України згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 160 «Про утворення Державної фіскальної служби», яка 18 грудня 2018 р. Кабінетом Міністрів України була реорганізована шляхом поділу на Державну податкову службу України та Державну митну службу України¹. Про початок роботи Державної податкової служби України оприлюднено на Урядовому порталі 28 серпня 2019 р.: розпорядження Кабінету Міністрів України від 21 серпня 2019 р. № 682-р.

Державна податкова служба та Державна митна служба є правонаступниками прав та обов'язків реорганізованої Державної фіскальної служби у відповідних сферах діяльності². Так, Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Одним із основних завдань Державної податкової служби України є: а) реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів; б) державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального; в) державної політики з адміністрування єдиного внеску; г) державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням

¹ Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України : пост. Каб. Міністрів України від 18 груд. 2018 р. № 1200. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п#n15>

² Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : пост. Каб. Міністрів України від 6 берез. 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п#n209>

порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

Державна митна служба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства¹. Основними завданнями Державної митної служби є: 1) забезпечення реалізації державної митної політики, зокрема забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів України і створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, збереження належного балансу між митним контролем і спрощенням законної торгівлі; 2) забезпечення реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань митної справи, запобігання та протидії контрабанді, боротьби з порушеннями митних правил.

Права й обов'язки контролюючих органів та їх посадових осіб законодавчо регламентовані і становлять їх повноваження, через реалізацію яких податкові органи діють у рамках наданої компетенції і здійснюють свої функції. Повноваження і функції контролюючих органів та їх розмежування визначаються ПК України, МК України та законами України.

Закріплені в законі права контролюючих органів (перелік яких встановлено ст. 20 ПК України) спрямовані на забезпечення виконання покладеного на них головного завдання щодо контролю за виконанням платниками податків свого податкового обов'язку з обчислення, декларування та/або сплати сум податку та збору в порядку і строки, визначені чинним податковим законодавством.

Надаючи контролюючим органам права для забезпечення власних повноважень, державою також установлені та гарантовані

¹ Державна митна служба України 16 липня 2019 р. отримала реєстрацію як юридична особа в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань та наразі перебуває в стадії завершення процесу формування.

обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів. За невиконання або неналежне виконання покладених обов'язків посадові (службові) особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом. За прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платнику податків, посадова (службова) особа контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, а також безпосередній керівник такої посадової особи несуть відповідальність згідно із законом.

Наявність у законі виключного переліку прав і обов'язків податкових органів є дуже важливим чинником для обмеження протиправного застосування дій щодо платників податків та для створення у останніх упевненості в реальному захисті їх з боку держави, яка повинна розглядати платника податків не як потенційного правопорушника, а як партнера. Таке положення визначається ч. 2 ст. 19 Конституції України, в якій закріплено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

§ 3. Види юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства

Згідно з п. 111.1 ст. 111 ПК України за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: адміністративна; кримінальна, фінансова. Це положення є безпосереднім втіленням закріпленого п. 4.1.3 ст. 4 ПК України принципу щодо невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Застосування системи різних видів юридичної відповідальності виступає вагомим засобом забезпечення дієвості правового регулювання податкових відносин, оскільки утворює необхідний для цього комплекс охоронних норм різних галузей права. Забезпечує диференційований підхід до вчинених правопорушень, виходячи з міркувань їх тяжкості та рівня суспільної небезпечності (чи шкідливості).

Адміністративна відповідальність виступає не тільки одним із дієвих засобів впливу на порушників податкового законодавства, але також створює необхідні умови попередження деліктів в податковій сфері через можливість застосування конкретного виду покарання, яким на цей час виступає штраф.

Кодекс України про адміністративні правопорушення містить ряд статей, які передбачають адміністративну відповідальність за порушення податкового законодавства, а саме: ст. 163¹ (Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків), ст. 163² (Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), ст. 163³ (Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів) та ст. 163⁴ (Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи)¹.

Окремої уваги заслуговує питання про галузеву приналежність юридичної відповідальності за дії, спрямовані на неправомірне звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру, а також інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів, яка встановлюється ст. 485 МК України². Особливістю такої статті є те, що вона визначає відповідальність на стику предметів правового регулювання митного та податкового права, за своєю суттю має комплексний, міжгалузевий та дещо конкурентний характер. Діяння, які відбивають об'єктивну сторону такого правопорушення, з одного боку, пов'язані з порушенням порядку управління у сфері організації митної справи, а з іншого – спрямовані на неправомірне ухилення від сплати митних платежів чи їх зменшення. Такий стан речей, серед іншого, зумовлюється положенням ч. 2 ст. 1 МК України, який встановлює, що відносини, пов'язані із справлянням митних платежів, регулюються цим Кодексом, ПК України та іншими законами України з питань оподаткування³.

¹ Кодекс України про адміністративні правопорушення. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

² Митний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#n3788>

³ Там само.

Найсуворішим з видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, безумовно, є кримінальна відповідальність, яка встановлюється ст. 212 КК України¹ за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Для кваліфікації такого злочину є важливим встановлення значного (суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян), великого (суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян) та особливо великого (суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян) розміру коштів.

Наприклад, згідно з ч. 1 ст. 212 КК України умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, – карається штрафом від п'яти тисяч до десяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого².

Інші частини такої статті встановлюють більш суворі покарання в разі вчинення тих самих дій за попередньою змовою групою осіб, особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих чи особливо великих розмірах.

¹ Кримінальний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>

² Там само.

Проте ця сама стаття передбачає також і випадки звільнення від кримінальної відповідальності за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо особою яка вчинила такі діяння до притягнення її до кримінальної відповідальності сплачено податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодовано шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня). До того, ж такі діяння не будуть вважатися умисними, якщо платник податків досяг податкового компромісу чи вдався до одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб відповідно до підрозділів 92, 9⁴ розділу XX «Перехідні положення» ПК України.

Згідно з п. 111.2 ст. 111 ПК України фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з цим Кодексом, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. При цьому притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє фізичну особу чи посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів.

Загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, визначаються ст. 112 ПК України, де однією з фундаментальних засад є те, що притягнення або звільнення особи від фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення не звільняє її від виконання податкового обов'язку. Так законодавець визначив телеологічну (цільову) ознаку фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, яка не має виключно каральної спрямованості, а спрямована передусім на забезпечення виконання податкового обов'язку. Тобто така відповідальність пріоритетно має на меті відновлення порушеного податкового правовідношення, матеріальним виразом якого виступають позитивні дії правозобов'язаної особи з виконання конкретних положень

податкового законодавства, насамперед – реалізації обов'язків зі сплати сум податків та зборів у відповідні бюджети.

Однією з основоположних засад фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства виступає визначення поняття «податкове правопорушення», яке згідно з п. 109.1 ст. 109 ПК України розуміється як протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом. Діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

При цьому слід мати на увазі, що терміни «податкове правопорушення» та «порушення податкового законодавства» не є тотожними чи рівнозначними, на що вказує зіставлення змісту пп. 109.1 та 109.2 ст. 109 ПК України. Поняття «порушення податкового законодавства» є більш широким за змістом, ніж «податкове правопорушення», яке законодавець пов'язує виключно з тими деліктами, що безпосередньо вказані в Податковому кодексі та передбачають як покарання відповідні штрафні (фінансові) санкції (штрафи) та/або пені. Тобто за порушення податкового законодавства може наставати адміністративна, кримінальна та фінансова відповідальність, а податкове правопорушення асоціюється виключно з фінансовою відповідальністю як юридичним наслідком його вчинення.

Для чіткого розуміння змісту та сутності такого багатогранного явища, як «податкове правопорушення» його потрібно розглядати з позиції традиційних уявлень загальної теорії права про юридичний склад правопорушення. Це передбачає висвітлення системи юридично значущих ознак (чи елементів), наявність яких дозволяє протиправне діяння кваліфікувати як відповідний делікт, у нашому випадку – як податкове правопорушення. З огляду на такий підхід

укажемо, що юридичний склад податкового правопорушення охоплює такі традиційно властиві деліктам структурні елементи, як об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт та суб'єктивна сторона.

З огляду на зміст ст. 1 ПК України загальним об'єктом податкового правопорушення необхідно визначати систему суспільних відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, а безпосереднім – конкретне податкове правовідношення, яке безпосередньо зазнає шкоди через вчинення певного протиправного діяння. Наприклад, неподання у строки та у випадках, передбачених ПК України, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі завдає шкоди відносинам у сфері адміністрування податків у частині ідентифікації та обліку платників податків.

Об'єктивна сторона податкового правопорушення характеризує його зовнішній вираз, відбиває передбачені правовою нормою ознаки поведінки (діяння, наслідки, причинний зв'язок, час, місце, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення). Аналіз п. 109.1 ст. 109, а також статей 116–128¹ ПК України вказує на те, що об'єктивну сторону податкового правопорушення загалом характеризують:

- протиправні діяння (дія чи бездіяльність) відповідних суб'єктів;
- шкідливі наслідки діяння для податкових правопорушень з матеріальним змістом та їх відсутність – для деліктів з формальним складом;

- причинний зв'язок між протиправним діянням та шкідливими наслідками. Іноді, в конкретних податкових правопорушеннях складно відокремити протиправне діяння від інших елементів об'єктивної сторони чи безпосередньо прослідкувати об'єктивний зв'язок між ними. Так, п. 119.1 ст. 119 ПК України передбачає фінансову відповідальність за неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми отриманої оплати від фізичних осіб за товари (роботи, послуги), якщо такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення

податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку.

У такому разі протиправне діяння є складним, оскільки має декілька варіантів прояву (бездіяльність: неподання; дії: подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності), в окремих випадках є невід'ємним від способу вчинення (подання податкової звітності з недостовірними відомостями), а також не завжди є пов'язаним зі шкідливими наслідками (у даному разі – неподання податкової звітності законодавцем не зумовлює такий результат, як зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку, тобто у цій частині має місце правопорушення з формальним складом).

До кола суб'єктів податкових правопорушень згідно зі ст. 110 ПК України належать платники податків, податкові агенти, а також інші суб'єкти у випадках, прямо передбачених цим Кодексом. Серед останньої групи осіб необхідно вказати контролюючі органи, законних представників платників податків, банки або інші фінансові установи, що визначаються відповідно пп. 110.3, 110.4 ст. 110, а також ст. 118 ПК України. Тобто суб'єктний склад податкових правопорушень відзначається широким спектром осіб, які можуть бути притягнуті до фінансової відповідальності. Вони мають свою специфіку щодо своєї деліктоздатності.

У цьому контексті наголосимо, що згідно зі ст. 110 ПК України фізична особа – платник податку несе фінансову відповідальність за умови наявності на момент вчинення податкового правопорушення повної цивільної дієздатності, юридична особа – платник податку несе фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень її відокремленими підрозділами, а контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень посадовими (службовими) особами таких органів.

Щодо суб'єктивної сторони податкового правопорушення слід зазначити таке. Традиційно в загальній теорії права та галузевих науках суб'єктивна сторона правопорушення розглядається як система ознак, які характеризують його внутрішню сторону, тобто

психічне ставлення особи до вчиненого діяння та його наслідків (вина, мотив і мета вчинення делікту). Особливістю, що притаманна суб'єктивній стороні податкового правопорушення, є те, що законодавець вказує на вину лише в окремих випадках (прямо передбачених ПК України), розглядаючи його як обов'язкову ознаку делікта. Наприклад, відповідно до п. 109.3 ст. 109 ПК України передбачається, що у випадках, визначених пп. 123.2–123.5 ст. 123, пп. 124.2, 124.3 ст. 124, пп. 1251.2–1251.4 ст. 125¹ цього Кодексу, необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи.

Існують деякі особливості визначення вини суб'єктів податкових правовідносин. Так, згідно з ч. 2 ст. 109 ПК України діяння буде вважатися вчиненим умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

ПК України містить ряд статей (116–128¹), які безпосередньо визначають склад податкових правопорушень, спектр яких є досить широким, а способи вчинення – різноманітними, через що їх можна класифікувати за різними критеріями (залежно від об'єкта, способу вчинення чи спрямованості діянь, суб'єкта-порушника, об'єкта оподаткування тощо).

Одними з важливих та найчисленніших видів податкових правопорушень є ті, що завдають шкоди інформаційній складовій публічних фінансів, зазіхають на встановлений порядок отримання, обробки та використання й обігу інформації. Задля дієвого адміністрування податків та зборів інформація щодо платників податків, належних їм майна, коштів, рахунків у банках та інших фінансових установах, здійснюваної діяльності, отриманих доходах тощо є надзвичайно важливою. Недарма в системі цій сфері податкових правовідносин приділяється увага та створюються відповідні механізми її правового захисту. В такому контексті необхідно виокремити ті

склади податкових правопорушень, які безпосередньо спрямовані на захист інформаційних відносин у податковій сфері.

Безпосередньо до таких податкових правопорушень, визначених ПК України, належать: порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах (ст. 117); порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків, звіту про підзвітні рахунки (ст. 118); порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків (ст. 119); порушення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості (ст. 119¹); неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (ст. 120); порушення строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та допущення помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної (ст. 120¹); порушення порядку реєстрації акцизних накладних та розрахунків коригування до таких акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних (ст. 120²); порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (ст. 121); порушення порядку подання банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації контролюючим органам (ст. 126); порушення правил обліку, виробництва та обігу пального або спирту етилового на акцизних складах (ст. 128¹). Крім того, у системі податкових правопорушень, відповідальність за які несуть контролюючі органи також виокремлено декілька складів, які спрямовані на захист інформаційних відносин, що виникають у сфері оподаткування, зокрема, це пп. 128.2.2 та 128.2.6. ст. 128 ПК України.

Проте механізм правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення не обмежується визначенням складів відповідних деліктів. Його важливою складовою виступають також загальні умови притягнення та обставини, що пом'якшують

фінансову відповідальність чи звільняють від неї. Зокрема, ст. 112 ПК України визначається, що:

- особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених цим Кодексом;

- особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких цим Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання;

- особа не може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення інакше, як на підставах і в порядку, передбачених цим Кодексом;

- особа не може бути притягнута двічі до відповідальності одного виду за вчинення одного і того самого податкового правопорушення;

- підставою для притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення та стягнення штрафу є податкове повідомлення-рішення, що відповідає вимогам, визначеним п. 58.1 ст. 58 цього Кодексу;

- порядок доведення обставин, за яких особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинене податкове правопорушення, у межах судового провадження визначається процесуальним законодавством;

- притягнення або звільнення особи від фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення не звільняє її від виконання податкового обов'язку;

- усі сумніви щодо наявності обставин, за яких особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган, трактуються на користь такої особи.

Обставинами, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, згідно п. 112.8. ст. 112 ПК України є:

- спливи строків давності застосування штрафів за вчинення податкового правопорушення;
- вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла у відповідності до індивідуальної податкової консультації, наданої такому платнику податків у паперовій або електронній формі, за умови, що така консультація зареєстрована в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій, або до узагальнюючої податкової консультації та/або до висновку об'єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду щодо застосування норми права, від якого в подальшому було відступлено;
- вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла у відповідності до правових висновків Верховного Суду, викладених у рішенні за результатами розгляду зразкової справи, які в подальшому було змінено за наслідками перегляду Великою Палатою Верховного Суду;
- вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок незаконних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів;
- вчинення діяння (дії або бездіяльності) з вини банку, органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, установи – учасника платіжної системи, еквайрія (щодо податкових правопорушень, передбачених статтями 124 і 125¹ цього Кодексу);
- вчинення діяння (дії або бездіяльності) з вини оператора поштового зв'язку, інформація про якого міститься в Єдиному державному реєстрі операторів поштового зв'язку, за умови виконання обов'язку, визначеного абзацом другим п. 49.6 ст. 49 цього Кодексу;
- вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок виявлення в роботі електронного кабінету технічної та/або методологічної помилки чи технічного збою в роботі електронного кабінету і визнання такої помилки/збою технічним адміністратором та/або методологом електронного кабінету або згідно з повідомленням на офіційному вебсайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, або підтвердження її/його існування рішенням суду, якщо порушення були зумовлені виключно технічною та/або методологічною помилкою чи технічним збоєм у роботі електронного кабінету;

– самостійне виправлення платником податків з дотриманням порядку, вимог та обмежень, передбачених статтею 50 цього Кодексу, помилок, що містяться у раніше поданих ним податкових деклараціях та розрахунках (уточнюючих податкових деклараціях та розрахунках), за умови сплати самостійно донарахованих податкових зобов'язань та штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), передбачених п. 50.1 ст. 50 цього Кодексу (щодо правопорушення, передбаченого п. 123.1 ст. 123 цього Кодексу);

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору);

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла відповідно до консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань митної справи, наданої в письмовій або електронній формі, а також до узагальнюючої консультації, зокрема на підставі того, що у подальшому такі консультації були змінені або скасовані;

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла відповідно до наданого попереднього рішення митного органу про застосування окремих положень законодавства України з питань митної справи, у тому числі в разі, якщо таке рішення в подальшому було відкликано з причин, встановлених пп. 2, 3 ч. 7 ст. 23 МК України;

– інші випадки звільнення від фінансової відповідальності, передбачені цим Кодексом або МК України.

Крім того, ст. 112¹ ПК України визначає обставини, що пом'якшують відповідальність особи. До них належать:

– вчинення діяння під впливом погрози, примусу або через матеріальну, службову чи іншу залежність;

– вчинення діяння при збігу тяжких особистих чи сімейних обставин;

– самостійне повідомлення платником податків про вчинене ним правопорушення (крім складів правопорушень, передбачених статтями 123 та 125¹ цього Кодексу). Контролюючий орган може визнати обставинами, що пом'якшують відповідальність особи, також інші обставини, не передбачені цією статтею. Положення ст. 112¹ ПК України надають право контролюючим органам звільнити

від відповідальності платника податків або застосувати санкцію у розмірі, меншому ніж передбачений нормою статті, за наявності вказаних вище обставин.

Контрольні питання

1. Поняття та зміст податкового контролю.
2. Способи здійснення податкового контролю.
3. Правовий статус органів податкового контролю.
4. Які види юридичної відповідальності передбачено за порушення податкового законодавства?
5. Укажіть загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за податкові правопорушення.
6. Визначте обставини, що пом'якшують фінансову відповідальність за податкові правопорушення чи звільняють від неї.

ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ

Алісов Євген Олександрович – доктор юридичних наук, професор, професор кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого.

Брояков Сергій Вікторович – кандидат юридичних наук, асистент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого.

Дамірчиєв Мушфік Іскендер огли – доктор юридичних наук, доцент, доцент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого.

Дмитрик Ольга Олександрівна – докторка юридичних наук, професорка, завідувачка кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, заслужена діячка науки і техніки України.

Кобильнік Дмитро Анатолійович – доктор юридичних наук, доцент, доцент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого.

Котенко Артем Михайлович – кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого.

Лукашев Олександр Анатолійович – доктор юридичних наук, професор.

Маринів Наталія Анатоліївна – кандидатка юридичних наук, доцентка, доцентка кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого.

Овчаренко Анастасія Сергіївна – кандидатка юридичних наук, асистентка кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого.

Смичок Євген Михайлович – доктор юридичних наук, доцент, доцент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого.

Товкун Людмила Вікторівна – кандидатка економічних наук, доцентка, доцентка кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого.

Токарева Катерина Олегівна – кандидатка юридичних наук, т. в. о завідувачки кафедри права Міжнародного науково-технічного університету імені академіка Юрія Бугая, старша наукова співробітниця НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України.

Шаренко Максим Сергійович – кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого.

НОТАТКИ

Навчальне видання

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

Підручник

За редакцією докторки юридичних наук,
професорки О. О. Дмитрик

Дизайн обкладинки
Верстання

Савельєва Валерія
Стратій Ігор



ЮРИДИКА
ВИДАВНИЦТВО

Підписано до друку 10.10.2022 р. Формат 60x84/16.
Папір офсетний. Гарнітура Merriweather. Цифровий друк.
Ум. друк. арк. 27,09. Наклад 300. Замовлення № 015п/0223.
Віддруковано з готового оригінал-макета.

Видавництво і друкарня – Видавництво «Юридика»
65101, Україна, м. Одеса, вул. Інглезі, 6/1
Тел.: +38 (095) 934 48 28, +38 (097) 723 06 08
E-mail: mailbox@helvetica.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ДК № 7653 від 18.08.2022 р.