МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ПИРОГА СЕРГІЙ СТЕПАНОВИЧ

УДК 342.5 346.6

ДИСЕРТАЦІЯ
ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ

12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право,
інформаційне право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____ С. С. Пирога

Ужгород – 2024

АНОТАЦІЯ

Пирога С. С. Правове регулювання системи оподаткування України: проблеми теорії і практики – кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право, інформаційне право. – ДВНЗ «Ужгородський національний університет», Ужгород, 2024.

У дисертації проаналізовано теоретико-правові проблеми податкової системи України, визначено засоби, спрямовані на їх розв'язання. Визначено оптимальну структуру податкової системи України, обґрунтовано мету встановлення кожного податку та застосування принципу оподаткування за джерелом. Запропоновано: адитивний (балансовий) метод нарахування доданої вартості; метод справедливого розподілу платежів для адміністрування податку на додану вартість (ПДВ); скасувати сплату ПДВ між платниками, податкові накладні та електронний реєстр податкових накладних; визначено структуру справедливих ринкових цін та їх використання як альтернативи трансфертних та вільних цін. Уточнено поняття «резидент» щодо фізичних, юридичних осіб та осіб без громадянства, обґрунтовано зміст поняття продуктивність праці, визначено правові заходи, спрямовані на забезпечення стабільного курсу гривні та удосконалення роботи Національного банку України. Запропоновано докорінні зміни до розділів III, IV, V, VIII Податкового кодексу України та Закону України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на обов'язкове соціальне страхування».

Практичні пропозиції щодо можливого удосконалення існуючої системи оподаткування передбачають:

1) необхідність уточнення критеріїв визначення джерела доходу таким чином, щоб гарантувати право країни на утримання інвестиційного доходу та на оподаткування приросту капіталу від бізнес-активів, цінних паперів і нерухомого майна;

2) запровадження справедливих ринкових цін для ефективного виконання принципу «витягнутої руки» як альтернативи плану BEPS;

3) забезпечення подолання податкової конкуренції і переміщення прибутків, не порушуючи принцип незалежності податкових систем країн-членів ЄС.

Визначено об'єкти оподаткування, пов'язані з результатами господарської діяльності (додана вартість); правом власності українського народу на мінерально-сировинні ресурси України (рентна плата); власністю фізичних і юридичних осіб. Визначено об'єкти оподаткування з урахуванням мети, яку необхідно досягнути: для підакцизних товарів – зменшення обсягів споживання шкідливих товарів, а для товарів розкоші – забезпечення справедливості оподаткування і перерозподілу доходів.

Мета екологічного податку – збереження природного навколишнього середовища і впровадження передових технологій. Об'єкт оподаткування повинен визначатися обсягами забруднення понад існуючі технічні можливості мінімізації шкідливих викидів, а джерелом сплати має бути прибуток підприємця.

Метою рентної плати є реалізація права власності українського народу на мінерально-сировинні ресурси. Об'єктом оподаткування слід визначити повну вартість ресурсу, базою податку є різниця між вартістю відповідного ресурсу на світовому ринку і вартістю його видобування в Україні, а ставка має дорівнювати 100%.

Метою оподаткування фінансових установ є залучення ресурсів для фінансування реального сектора економіки і стабілізація курсу гривні. Для досягнення мети облікова ставки не може перевищувати 5% річних, а цільовим орієнтиром має бути ставка до 2%; ставки депозитних сертифікатів НБУ -2% (мінус 2%); здійснення регулювання обсягу застави залежно від одержаних збитків банками. Одночасно слід внести зміни до Податкового кодексу України з метою запровадження прогресивних ставок оподаткування прибутків фінансових установ, обмежити їх право на відрахування збитків із бази

оподаткування прибутків та на компенсації збитків за рахунок відрахувань із прибутків наступних податкових періодів.

Обґрунтовано принцип побудови податкової системи України на основі джерела; запровадження адитивного (балансового) методу, який безпосередньо визначає структуру доданої вартості як суму факторних доходів фірми – заробітної плати і прибутку та місце оподаткування за джерелом. Визначена спільна база доданої вартості та її складових для ПДВ, податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), податку на прибуток (ПП), акцизного податку, єдиного соціального внеску (ЄСВ) та військового збору.

Базовим елементом податкової системи має стати структура ринкових цін, що включає створену додану вартість, нарахований ПДВ, амортизацію і фактично понесені витрати виробництва. Поняття «фактично понесені витрати» передбачає сплату належної суми ПДВ. Ціна визначається ринком, але кожній ціні має відповідати цілком певна сума сплачених податків, внесків і зборів, передбачених законодавством. Запропонована система справедливого розподілу платежів, яка передбачає сплату ПДВ до бюджету або на спеціальний ПДВ-рахунок на кожній стадії виробництва чи розподілу.

Справедливі ринкові ціни є найкращою альтернативою трансфертного ціноутворення, оскільки автоматично забезпечують застосування єдиних цін у всіх операціях платників незалежно від ступеня їх взаємопов’язаності. Заміна трансферних цін на справедливу ринкову ціну та застосування принципу оподаткування на базі джерела доходів вирішує абсолютно усі проблеми плану BEPS найкращим чином, до того ж в автоматичному режимі.

Використання справедливих ринкових цін в економіці держави усуває прогалини законодавчого регулювання організаційно-правових відносин у сфері публічних закупівель, забезпечує належний контроль за використанням бюджетних коштів, включаючи ефективну боротьбу з корупцією та шахрайством, формує конкурентне ринкове середовище у монополізованій економіці України. З іншого боку, застосування справедливих ринкових цін та оптимізація прогресивних ставок податків (ПДВ, ПДФО, ПП) і соціальних

внесків автоматично забезпечує ринкову рівновагу та слугує основним інструментом регулювання обмінного курсу гривні.

Численні проблеми в оподаткуванні виникають через неправильне визначення поняття «резидент». Основним і єдиним критерієм визначення поняття «резидент» слід вважати громадянство фізичної особи. Статус резидента юридичної особи доцільно визначити, спираючись на статус фізичних осіб, що є бенефіцарними власниками юридичної особи. Фактично будь-яка особа повинна вважатися резидентом тієї країни, в якій вона володіє об'єктом оподаткування відповідно до принципу оподаткування за джерелом. Послідовне застосування оподаткування на основі джерела не передбачає подвійного оподаткування чи подвійного не оподаткування і виключає доцільність збереження відповідних угод між країнами.

Правила тонкої капіталізації та трансфертного ціноутворення ефективно використовуються для переміщення прибутку в межах мультинаціональних компаній. Правила трансфертного ціноутворення застосувати складно, а отримані результати часто суперечливі і не виправдовують витрачених зусиль і ресурсів. Запропоновано зміни до правил тонкої капіталізації, зокрема введення обмеження відрахувань із бази податку на прибуток. Відрахування відсотків із бази оподаткування – це втрачені доходи держави – допомагають банкам встановлювати надвисокі відсотки за кредитом, а НБУ – підтримувати двозначні ставки рефінансування. Для усунення проблем тонкої капіталізації обсяг відрахування з прибутку слід обмежити 5% річних. Як альтернативу можна розглядати відрахування відсотків із бази оподаткування прибутку за ставками, за якими видаються кредити в країні позикодавця.

Система оподаткування, побудована на принципі місця споживання, спричиняє істотний вплив на усі її складові та вводить додатковий елемент – відшкодування з Державного бюджету сплаченого податку. Аналізуються можливості обмеження виплат бюджетного відшкодування за рахунок застосовування різних ставок для операцій бізнес-бізнес та операцій бізнес-

споживач. Альтернативним способом бюджетного відшкодування є запровадження взаємозаліку між країнами.

Основним показником ринкової рівноваги є еквівалентний обмін товарів/послуг на ринку, який забезпечується лише за наявності стабільного або принаймні прогнозованого рівноважного обмінного курсу. Застосування справедливих ринкових цін забезпечує автоматичне підтримання ринкової рівноваги та рівноважного валютного курсу. У монополізованій економіці України справедливі ринкові ціни слід доповнити прогресивними ставками ПДВ, ПДФО, ПП, акцизного податку і ЄСВ.

Розподіл доходів у суспільстві має вирішальний вплив на сукупний попит та економічне зростання. Основними драйверами економічного зростання у світі слугували як орієнтація на заробітну плату, так і на прибутки підприємств. Однак в Україні ці інструменти не працюють. Прибутки не використовуються для інвестицій в Україні, а вивозяться в офшори. Безальтернативним засобом забезпечення соціального розвитку є перерозподіл створеної доданої вартості на користь оплати праці. Пов’язувати розмір заробітної плати з ростом продуктивності праці – це хибна стратегія соціальної та економічної політики держави. Продуктивність праці визначається в основному рівнем техніки і технології виробництва, прогресивністю технологічних процесів, використанням інноваційних матеріалів, патентів, ліцензій, know how тощо. Отже, продуктивність праці визначається лише напрямами використання власних прибутків підприємств, можливістю залучення інвестицій чи кредитів під прийнятні 5-6%.

Норми Податкового кодексу України, на жаль, не спрямовані на розвиток економіки, соціальний розвиток, не сприяють залученню інвестицій у сектори виробництва, але надають широкі можливості для нецільового використання бюджетних коштів, створення різноманітних корупційних схем ухилення та уникнення оподаткування, що включають масштабну тіньову економіку, незаконний вивіз капіталів, контрабандний експорт та імпорт тощо. Встановлення справедливих ринкових цін, оптимального і стабільного

обмінного курсу, прогресивних ставок оподаткування прибутків та доходів фізичних осіб дозволить забезпечити прискорений соціально-економічний розвиток держави.

Досягнення прийнятних соціальних стандартів вимагає справедливого розподілу створеної в державі доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком та справедливого розподілу фонду оплати праці між працівниками з урахуванням їх вкладу в кінцевий результат. Першим кроком у цьому напрямку є ратифікація усіх положень Європейської соціальної хартії (переглянутої), зокрема п.1 ст. 4: «Визнати право працівників на таку винагороду, яка забезпечує їм і їхнім сім'ям достатній життєвий рівень».

Ключові слова: податкові правовідносини, принципи оподаткування, об'єкти оподаткування, спільна база податків, внесків і зборів, рентна плата, структура доданої вартості, структура ринкових цін, статус платників, правові засоби та інструменти, принцип «витягнутої руки», податкова конкуренція, курс гривні.

SUMMARY

Pyroha S. S. Legal regulation of the taxation system Ukraine: problems of theory and practice – Printed as manuscript.

Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Legal Sciences on the specialty 12.00.07 – administrative law and process; finance law; information law. – State Institution of Higher Education "Uzhhorod National University". – Uzhhorod, 2024.

The dissertation analyzes the theoretical and legal problems of the tax system of Ukraine, identifies the means aimed at solving them. The optimal structure of the tax system of Ukraine is defined, the purpose of establishing each tax and the application of the principle of taxation at the source is substantiated. Proposed: additive (balance sheet) method of calculating value added; method of fair distribution of payments for value added tax (VAT) administration; cancel the payment of VAT between payers, tax invoices and the electronic register of tax

invoices; determine the structure of fair market prices and their use as an alternative to transfer and free prices. The concept of "resident" in relation to individuals, legal entities and stateless persons has been clarified, substantiated the content of the concept of labor productivity, legal measures aimed at ensuring a stable exchange rate of the hryvnia and improving the work of the National Bank of Ukraine. Fundamental changes to Chapters III, IV, V, VIII of the Tax Code of Ukraine and the Law of Ukraine "On Collection and Accounting of the Single Social Contribution for Mandatory Social Insurance" are proposed.

Practical proposals regarding the possible improvement of the existing taxation system include:

1) the need to clarify the criteria for determining the source of income in such a way as to guarantee the country's right to withhold investment income and to tax capital gains from business assets, securities and real estate;

2) the introduction of fair market prices for the effective implementation of the “arm’s lenght principle” as an alternative to the BEPS plan;

3) ensuring the overcoming of tax competition and the transfer of profits, without violating the principle of independence of the tax systems of EU member states.

The objects of taxation have been determined related: to the results of economic activity (added value); the right of ownership by the Ukrainian people to the mineral resources of Ukraine (rent) and the owned by individuals and legal entities. The objects of taxation have been determined taking into account the goal to be achieved: for excise goods – reducing the consumption of harmful goods, and for luxury goods – ensuring the fairness of taxation and income redistribution.

The purpose of the environmental tax is to preserve the natural environment and introduce advanced technologies. The object of taxation should be determined by the amount of pollution exceeding the existing technical possibilities of minimizing harmful emissions, and the source of payment should be the profit of the entrepreneur.

The purpose of the rent payment is to realize the right of ownership of the Ukrainian people to mineral resources. The object of taxation should be the full value of the resource, the tax base is the difference between the value of the corresponding resource on the world market and the cost of its extraction in Ukraine, and the rate should be equal to 100%.

The purpose of taxing financial institutions is to attract resources for financing the real sector of the economy and stabilize the hryvnia exchange rate. To achieve the goal, the discount rate cannot exceed 5% per annum, and the target rate should be up to 2%; rates of NBU deposit certificates -2% (minus 2%); regulation of the amount of collateral depending on the losses received by banks. At the same time, amendments should be made to the Tax Code of Ukraine in order to introduce progressive tax rates on the profits of financial institutions, to limit their right to deduct losses from the income tax base and to compensate losses at the expense of deductions from the profits of subsequent tax periods.

The principle of building the tax system of Ukraine based on the source is substantiated; introduction of the additive (balance sheet) method, which directly determines the structure of added value as the sum of factor incomes of the firm – wages and profits and the place of taxation at the source. Added value and its components defined as a single base for VAT, personal income tax (PIT), corporate income tax (CIT), excise tax, single social contribution (SSC) and military duty.

The basic element of the tax system should be the structure of market prices, which includes the added value created, the VAT charged, depreciation and actually incurred the production costs. The concept of "actually incurred costs" implies payment of the appropriate amount of VAT. The price is determined by the market, but each price must correspond to a certain amount of taxes, contributions and fees provided by law. A system of fair distribution of payments is proposed, which provides for the payment of VAT to the budget or to a special VAT account at each stage of production or distribution.

Fair market prices are the best alternative to transfer pricing, as they automatically ensure the application of uniform prices in all transactions of payers,

regardless of the degree of their interconnection. Replacing transfer prices with a fair market price and applying the principle of taxation based on the source of income solves absolutely all the problems of the BEPS plan in the best way, moreover, in an automatic mode.

Use of fair market prices in the state economy you eliminate gaps in the legislative regulation of organizational and legal relations in the field of public procurement, ensure proper control over the use of budget funds, including effective fight against corruption and fraud, and create a competitive market environment in the monopolized economy of Ukraine. On the other hand, the application of fair market prices and the optimization of progressive tax rates (VAT, personal income tax, corporate income tax) and social contributions automatically ensure market balance and serve as the main tool for regulating the exchange rate of the hryvnia.

Numerous problems in taxation arise due to the incorrect definition of the concept of "resident". The main and only criterion for defining the concept of "resident" should be considered the citizenship of a natural person. The resident status of a legal entity should be determined based on the status of individuals who are beneficial owners of the legal entity. In fact, any person should be considered a resident of the country in which he owns a taxable object in accordance with the principle of taxation at source. The consistent application of taxation based on the source does not involve double taxation or double non-taxation and excludes the expediency of maintaining relevant agreements between countries.

Fine capitalization and transfer pricing rules are effectively used to shift profits within multinational companies. The rules of transfer pricing are difficult to apply, and the results obtained are often contradictory and do not justify the efforts and resources spent. Changes to the rules of thin capitalization are proposed, in particular, the introduction of a limitation of deductions from the income tax base. Deducting interest from the tax base is lost state income – it helps banks to set extremely high interest rates on loans, and the NBU to maintain double-digit refinancing rates. To eliminate the problems of thin capitalization, the amount of deduction from profit should be limited to 5% per annum. As an alternative, you can consider deducting

interest from the income tax base at the rates at which loans are issued in the lender's country.

The taxation system, built on the principle of the place of consumption, has a significant impact on all its components and introduces an additional element – reimbursement from the State budget of the tax paid. The possibilities of limiting the payments of budget compensation due to the application of different rates for business-to-business transactions and business-to-consumer transactions are analyzed. An alternative method of budget compensation is the introduction of mutual netting between countries.

The main indicator of market equilibrium is the equivalent exchange of goods/services in the market, which is ensured only in the presence of a stable or at least a predictable equilibrium exchange rate. The application of fair market prices ensures the automatic maintenance of market equilibrium and the equilibrium exchange rate. In the monopolized economy of Ukraine, fair market prices should be supplemented with progressive rates of VAT, personal income tax, corporate income tax, excise tax and single social contributions.

The distribution of income in society has a decisive influence on aggregate demand and economic growth. The main drivers of economic growth in the world were both the focus on wages and the profits of enterprises. However, these tools do not work in Ukraine. Profits are not used for investments in Ukraine, but are exported offshore. Redistribution of created added value in favor of wages is an alternative means of ensuring social development. Linking the amount of wages with the growth of labor productivity is a wrong strategy of the social and economic policy of the state. Labor productivity is mainly determined by the level of production equipment and technology, the progressiveness of technological processes, the use of innovative materials, patents, licenses, know-how, etc. Therefore, labor productivity is determined only directions using by the company's profits and by the possibility of attracting investments or loans at an acceptable 5-6%.

The norms of the Tax Code of Ukraine, unfortunately, are not aimed at the development of the economy, social development, do not contribute to the attraction

of investments in the production sectors, but provide ample opportunities for the misuse of budget funds, the creation of various corruption schemes for evasion and avoidance of taxation, which include a large-scale shadow economy, illegal export of capital, contraband export and import, etc. Establishing fair market prices, an optimal and stable exchange rate, progressive rates of taxation of profits and incomes of natural persons will ensure accelerated socio-economic development of the state.

Achieving acceptable social standards requires a fair distribution of the added value created in the state between the wage fund and profit and a fair distribution of the wage fund among employees, taking into account their contribution to the final result. The first step in this direction is the ratification of all provisions of the European Social Charter (revised), in particular, Article 1 point 4: "Recognize the right of workers to a remuneration that provides them and their families with a sufficient standard of living."

Keywords: tax legal relations, principles of taxation, objects of taxation, common base of taxes, contributions and fees, rent, structure of added value, structure of market prices, status of payers, legal means and instruments, arm's length principle, tax competition, hryvnia exchange rate.

СПИСОК ПРАЦЬ, ОПУБЛІКОВАНИХ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, у яких опубліковані основні результати дисертації:

Монографії:

1. Пирога С. С. Інноваційний шлях розвитку України: правове забезпечення: монографія. Луцьк: ПП Іванюк В.П., 2010. 308 с.
2. Пирога І. С., Пирога С. С. Державне регулювання економіки: від противаг до консенсусу: монографія. Вид. 2-ге, стереот. Луцьк: РВВ «Вежа», 2012. 201 с.
3. Пирога С.С., Пирога І.С., Кадебська Е.В. Політичні права в системі конституційних прав і свобод людини і громадянина. *Конституційно-правове регулювання прав і свобод громадян в Україні:* міжнародна колективна монографія / за заг. ред. Пироги І.С., Бисаги Ю.М. Братислава – Луцьк. Луцьк: Вежа-Друк, 2023. 466 с. Розділ 5. С. 192–289.

Статті в періодичних фахових наукових виданнях України:

4. Пирога С.С., Пирога І.С. Пропорційна виборча система в одномандатних округах. *Вісник центральної виборчої комісії*. 2014. №3 (30). С. 66–71.
5. Пирога С.С., Пирога І.С. Податкові аспекти ціноутворення. *Молодий вчений*. 2015. № 2. С. 826–829
6. Пирога С.С., Пирога І.С. Соціальні стандарти як основа соціальної політики України. *Порівняльно-аналітичне право.* 2020. №2. С. 97–100.
7. Пирога С.С., Пирога І.С., Гомонай В.В. Оптимізація виборчої системи України: способи забезпечення. *Порівняльно-аналітичне право*. 2020. № 4. С. 85–92.
8. Пирога С.С., Пирога І.С. Особливості реалізації накопичувальної моделі пенсійного страхування в Україні. *Часопис Київського університету права.* 2021. №2. С. 159–162. DOI: https://doi.org/10.36695/2219-5521.2.2021.31

9. Пирога С.С., Пирога І.С. Правові засоби та інструменти регулювання економічних відносин в Україні. *Аналітично-порівняльне правознавство.* 2021. №2. С. 45–50. DOI https://doi.org/10.24414/2788-6018.2021.02.8
10. Pyroha Serhii, Pyroha Ihor. Legal insignificance of VAT legal regulation in Ukraine. *Law Review of Kyiv University of Law.* 2021. N4. P. 67–72. DOI: https://doi.org/10.36695/2219-5521.4.2021.12.
11. Пирога С.С., Пирога І.С. Правові засоби забезпечення ефективності податкового контролю. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право.* 2022. Вип. 69. С. 311–316. DOI https://doi.org/10.24144/2307-3322.2021.69.52
12. Пирога С.С., Пирога І.С. Юридичні інструменти забезпечення економічних і соціальних прав в Україні. *Український часопис конституційного права.* 2022. №1. С. 35–45. doi.org/10.30970/jcl.1.2022.3
13. Пирога С.С. Особливості визначення об'єктів оподаткування. *Правничий часопис Донецького національного університету імені Василя Стуса* 2023. №2. С. 142–150. https://doi.org/10.31558/2786-5835.2023.2.16
14. Pyroha S.S. Effective means of legal regulation of foreign trade. «*Journal Science Rise: Juridical Science*», 2023. №3(25). P. 64–71 DOI: https://doi.org/10.15587/2523-4153.2023.286749
15. Пирога С.С. Ефективна політика в галузі заробітної плати як складова стратегії держави. *Journal «Science Rise: Juridical Science»*. 2023. №4(26). С. 27–32. DOI: http://doi.org/10.15587/2523-4153.2023.294285
16. Пирога С.С. Монетарна політика Національного банку України: потрібні радикальні зміни. *Аналітично-порівняльне правознавство.* 2023. №5. С. 176–181. DOI: https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.05.30
17. Пирога С.С. Податкова система, заснована на принципі джерела. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право.* 2023. № 80. Ч. 1. С. 523–530. DOI: https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.80.1.80

18. Pyroha S.S. Legal problems caused by deficiencies in the tax legislation of Ukraine. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*. 2023. Vol. 30(4). P. 228–240. DOI: https://doi.org/10.31359/1993-0909-2023-30-4-228
19. Пирога С.С. Правовий статус поняття «резидент»: критерії ідентифікації. *Соціальне право.* 2023. №3. С. 75–83. DOI:10.32751/2617-5967-2023-03-10
20. Пирога С.С. Нормативно-правове регулювання публічних закупівель в Україні. *Публічне право*. 2023. №4(52). С. 23–31 DOI: 10.32782/2306-9082/2023-52-3
21. Пирога С.С. Реалізація положень статті 13 конституції України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Серія: «Юридичні науки».* 2024. Випуск 11. № 41. С. 270–276. DOI: https://doi.org/10.23939/law2024.41.270
22. Пирога С.С. Вплив глобалізації на податкову систему країн. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2024. № 81. Ч. 2. С. 196–202. DOI: https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.81.2.30
23. Пирога С.С. Проблеми правової регламентації тонкої капіталізації в Україні. *Проблеми законності.* 2024. Т. 1. № 164. С. 120–134. https://doi.org/10.21564/2414-990X.164.296330
24. Пирога С.С. Правова оцінка чинних угод про уникнення подвійного оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного уіверситет. Серія: Право*. 2024. № 82. Ч. 2. С. 238–244. https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.82.2.38
25. Пирога С.С. Особливості правового регулювання контрольованих іноземних компаній в Україні. *Європейські перспективи.* 2024. №1. С. 150–157. DOI: https://doi.org/10.32782/ep.2024.1.21
26. Пирога С.С. Правові заходи забезпечення справедливого розподілу доходів для забезпечення сталого розвитку України. *Вісник Харківського*

національного університету внутрішніх справ. 2024. № 1(104). С.124–135. DOI: https://doi.org/10.32631/v.2024.1.11

27. Пирога С.С. Реформи трансфертного ціноутворення в контексті BEPS: проблеми залишаються. *Право і безпека*. 2024. 92(1), с. 163–172. DOI: https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15.
28. Пирога С.С. Трансфертне ціноутворення нематеріальних активів: проблеми правозастосування. *Journal «Science Rise: Juridical Science»*. 2024. №1 (27). С. 4–9. DOI: https://doi.org/10.15587/2523-4153.2024.301253
29. Пирога С.С., Пирога І. С. Податок на виведений капітал чи амністія тіньових доходів. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2024. Т. 31. № 3. С. 85–99. https://doi.org/10.31359/1993-0909-2024-31-3-85

Статті в зарубіжних наукових виданнях:

30. Pyroha Serhii, Pyroha Ihor. Self-Regulation of the Tax Burden on Labor and Capital. *Business Law Review*. 2022. Vol.43. No 3. P.126–132. URL: https://doi.org/10.54648/bula2022018
31. Pyroha Serhii, Boris Perezhniak, Larysa Vasylchuk, Tetiana Bevz, Oleksiy Ulianov. Local Self-Government in the Conditions of Digitization: International-Legal Experience IJCSNS. *International Journal of Computer Science and Network Security*. Vol. 22. No10. October 2022. P. 165–170 URL:https://doi.org/10.22937/IJCSNS.2022.22.10.21

Статті в періодичних наукових виданнях, які індексуються в наукометричних базах Web of Sciences та Scopus:

32. Pyroha Serhii, Perezhniak Boris, Vasylchuk Larysa, Bevz Tetiana, Batan Yurii. Digitization process in the local self-government: International-legal experience. *Amazonia Investiga*. 2022. V. 11(59). P. 79–85. URL:https://doi.org/10.34069/AI/2022.59.11.7
33. Serhii Pyroha, Ihor Pyroha, Bahruz Muslumov. Peculiarities of antitrust regulation of markets in the monopolized economy (including criminal-legal

aspect): on the example of Ukraine. *Journal of Law and Political Science.* 2024. Vol. 42. Issues 2. P. 269–289.

34. Serhii S. Pyroha, Bohdana B. Shandra, Ruslana P. Naturkach, Maryna G. Kohut. Constitutional and legal status of the subject during biomedical research. *Wiadomości Lekarskie Medical Advances*. 2024. Vol. LXXVII. Issues 3. P. 566–571. DOI: https://doi.org/10.36740/WLek202403127

Наукові праці, які засвідчують апробацію результатів дослідження:

35. Пирога С.С. Реалізація конституційного права на житло в Україні. *Проблеми забезпечення прав і свобод людини*: VII Міжнародна науково-практична конференція (м. Луцьк, 11 грудня 2020 р.). Луцьк: Вежа. С. 97–99.

36. Пирога С.С., Пирога І.С. Цифровізація як зміна парадигми. *Сектор безпеки України: актуальні питання науки та практики*: матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції. (м. Харків, 19-20 травня 2022 року). Харків, 2022, С. 76–79.

37. Пирога С.С., Пирога І.С. Інструментарій збереження конституційного ладу в умовах воєнного стану. *Функціонування Конституції в умовах війни: теоретичні засади та практичні реалії*: матеріали міжнародного круглого столу (м. Ужгород, 27 червня 2022 р.). Ужгород, 2022. С. 78–86.

38. Пирога С.С., Пирога І.С., Продан В.І. Міжнародні стандарти прав людини у мирний та воєнний час. *Конституційно-правове будівництво на зламі епох: пошуки оптимальних моделей:* матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 30 червня 2023 р.). Ужгород: Ужгородський національний університет, 2023. 209 с. С. 140–152.

39. Пирога С.С., Пирога І.С. Публічні закупівлі: нормативно-правове регулювання. *XII Наукова конференція «Наукові підсумки 2023 року»: збірка наукових праць.* Харків: Технологічний центр, *2023. 98 с. e-ISBN* 978-617-8360-00-9.

40. Пирога С.С., Пирога І.С. Особливості трансфертного ціноутворення сектора фінансових послуг. *Integration of Education, Science and Business in Modern Environment: Winter Debates:* Proceedings of the 5th International Scientific

and Practical Internet Conference (February 8-9, 2024). Dnipro: FOP Marenichenko V.V.139-142 p.

Зміст

Вступ 23

Розділ 1 Теоретико-правові засади правового регулювання системи оподаткування України 39

1.1 Соціальне призначення системи оподаткування у сучасній демократичній правовій державі 39

1.2 Поняття та мета правового регулювання системи оподаткування . 52

1.3. Принципи правового регулювання системи оподаткування України 64

1.4 Особливості правового регулювання оподаткування в країнах-членах ЄС 83

Висновок до розділу 1 112

Розділ 2 Механізм правового регулювання системи оподаткування 117

2.1 Правові засади визначення об'єктів оподаткування 117

2.2 Класифікація податків та обов'язкових платежів 127

2.3 Правовий статус суб'єктів оподаткування 168

Висновки до розділу 2 184

Розділ 3. Правові проблеми функціонування системи оподаткування України 189

3.1. Правові засади справедливого розподілу податкових платежів у ланцюзі постачання товарів чи послуг 189

3.1.1 Напрями вдосконалення системи ПДВ в ЄС 194

3.1.2. Структура справедливих ринкових цін 213

3.2 Правові чинники і наслідки ухилення від оподаткування 219

3.3 Вплив альтернативних методів антимонопольного регулювання на функціонування системи оподаткування України 264

3.3.1. Добробут споживачів як головна мета антимонопольного законодавства 269

3.3.2. Контроль над цінами та оподаткуванням – головне завдання антимонопольного законодавства 278

3.4 Регулювання товарних ринків як фактор випливу на функціонування системи оподаткування 284

3.5 Роль правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності у забезпеченні стабільності функціонування системи оподаткування 300

Висновки до розділу 3 315

Розділ 4 Напрями удосконалення правового регулювання системи оподаткування України..... 320

4.1 Фінансово-правові методи забезпечення рівноваги ринку..... 334

4.2 Ефективна політика оплати праці як фактор удосконалення правового регулювання системи оподаткування України..... 320

4.3 Правові заходи забезпечення справедливого розподілу доходів для забезпечення сталого розвитку України..... 334

4.4 Підвищення ефективності контролю за функціонуванням системи оподаткування України в умовах правового режиму воєнного стану 365

Висновки до розділу 4 377

Висновки..... 381

Список використаних джерел..... 394

Додаток……...451

Перелік умовних позначень

ВВП – валовий внутрішній продукт

ВДВ – валова додана вартість

ДВ – додана вартість

ДПС – державна податкова служба

ЄБРР – Європейський банк реконструкції і розвитку

ЄРПН – Єдиний реєстр податкових накладних

ЄСВ, $С_{ЄСВ}$ – єдиний соціальний внесок і ставка нарахування

ЖКП – житлово-комунальні послуги

ІЛР – індекс людського розвитку

КМУ – Кабінет Міністрів України

КВЕД – Класифікація видів економічної діяльності

КСУ – Конституційний Суд України

КУ – Конституція України

МЗП – мінімальна заробітна плата

МНК – мультинаціональні компанії

МОП – Міжнародна організація праці

НДДКР – науково-дослідні і дослідно-конструкторські розробки

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ПАРЄ – Парламентська асамблея Ради Європи

ПДВ, $С_{ПДВ}$ – податок на додану вартість і ставка податку

ПДФО, $С_{ПДФО}$ – податок на доходи фізичних осіб і ставка податку

ПІІ – прямі іноземні інвестиції

ПКС – паритет купівельної спроможності

ПКУ – Податковий кодекс України

ПМ – прожитковий мінімум

ПН – податкові накладні

ПП, $С_{ПП}$ – податок на прибуток і ставка податку

ПФУ – Пенсійний фонд України

РК – розрахунки коригування

СЕА ПДВ – системи електронного адміністрування ПДВ

СЕЗ – спеціальні економічні зони

СК – споживчий кошик

ССТВ – загальна консолідована корпоративна податкова база

ССТВ – консолідована корпоративна податкова база

СРВ – справедлива ринкова вартість

ФОП – фонд оплати праці

Вступ

Актуальність теми. Ефективне правове регулювання системи оподаткування є запорукою економічної незалежності та сталого розвитку сучасних демократичних держав. Особливої важливості досконале правове забезпечення оподаткування набуває під час правового режиму воєнного стану, оскільки від нього безпосередньо залежить боєздатність Збройних Сил України та інших військових формувань. Разом із тим, на функціонування податкової сфери впливає декілька негативних факторів, які потребують врахування у законотворчій та правозастосовній діяльності.

По-перше, спостерігається зниження активності господарської діяльності внаслідок тимчасової окупації частини українських територій, виїзду значної частини платників податків за кордон, у тому числі релокація підприємств, розташованих у районах ведення бойових дій та інших регіонах, в яких персонал та обладнання відчувають постійні атаки держави-агресора – російської федерації.

По-друге, глобалізація економіки та створення мультинаціональних компаній дозволяє переміщення бази оподаткування до юрисдикцій, де наявні знижені ставки податків, послаблений контроль за справлянням податків або застосовуються податкові пільги. Відсутність митних кордонів у рамках ЄС лише ускладнює проблеми. Система оподаткування, яка розроблялася для принципово іншої економіки неспроможна вирішити нові проблеми. Відсутнє єдине трактування основних елементів правового механізму податку: об’єкт оподаткування, база оподаткування, додана вартість та її складові. Визначені бази різних податків ніяк не пов’язані між собою, адміністрування здійснюється незалежними відділами податкової служби. Все це створює передумови для широкого застосування різноманітних схем уникнення оподаткування та вжиття заходів щодо оптимізації податкової бази.

По-третє, податкова політика держави не забезпечує стимули для соціально-економічного розвитку, розподіл доходів у суспільстві вкрай нерівномірний, що виключає участь більшої частини громадян України в економіці країни як

споживачів, близько половини населення потребує субсидій на оплату житлово-комунальних послуг, а соціальні стандарти практично у 2,2 рази нижчі від затверджених Урядом норм споживання. Основний соціальний стандарт мінімальна заробітна плата на рівні прожиткового мінімуму на одну особу породжує низку проблем. Такий соціальний стандарт не передбачає наявність дітей у працівників, формує дефіцит Пенсійного фонду України, вимагає встановлення прожиткового мінімуму, що включає набір продуктів харчування за встановленими нормами плюс 15% від вартості комунальних послуг, встановлених на основі затверджених нормативів. Політика низьких заробітних плат, яка здійснювалася з метою впровадження експортно-орієнтованої економіки, зазнала поразки. У результаті була сформована сировинна економіка, а основним експортним товаром стала сировина і товари з низькою доданою вартістю, погіршилася структура економіки, знизилася кваліфікація працівників, зросли обсяги міграції працездатного населення, погіршилася демографічна ситуація.

По-четверте, структура системи оподаткування України не передбачає драйверів соціально-економічного розвитку, справедливого розподілу доходів у суспільстві. Система оподаткування України сформована на основі запозичення деяких елементів податкових систем зарубіжних країн без чіткого розуміння призначення елементів правового механізму податків та їх ролі для розвитку економіки. Внаслідок цього мінімальна заробітна плата оподатковується за ставкою 18% податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) і 5% військового збору з 1 жовтня 2024 року, встановлена основна ставка податку на додану вартість (ПДВ) – 20%, податку на прибуток – 18%, рентна плата не забезпечує права власників на природні ресурси, передбаченого ст. 13 Конституції України, а екологічний податок узагалі не виконує корисної ролі, оскільки ні об’єкт оподаткування, ні база не підлягають контролю, а платниками податків визначено споживачів. Система оподаткування України не стала регулятором соціально-економічного розвитку. Податкові ставки визначені без належного обґрунтування. Необґрунтованість складових ціни не дозволяє належним чином

визначити податкову базу жодного податку. Методи адміністрування ПДВ дозволяють довільно зменшувати базу не тільки ПДВ, але й податку на прибуток, формувати масштабну тіньову економіку та сприяють збільшенню корупційних ризиків.

По-п’яте, особливу проблему складає визначення структури ціни та встановлення її зв’язку з базою основних податків. В основних сферах життя суспільства панують монополії, які формують непрозорі неринкові тарифи на свої послуги.

Такий далеко не повний перелік організаційних і правових проблем системи оподаткування України обумовлює значущість дослідження її правового регулювання у сучасних умовах. Функції системи оподаткування не вичерпуються фіскальними проблемами, вона має забезпечувати правове регулювання організаційно-правової діяльності державних органів з метою прискореного соціально-економічного розвитку держави.

При написанні дисертації автор спирається на теоретичні дослідження в галузі фінансового й адміністративного права таких зарубіжних вчених, як: А Сміт, Д. Рікардо, Ж. Сісмонді, Л. Вальрас, Е. Сакс, Дж. Кларк, Дж. Кейнс, А. Хансен, М. Фрідман, М. Уейденбаум, А. Лаффер, Г. Стайн, П. Самуельсон, В. Парето та вітчизняних: В.Б. Авер’янов, В.Т. Білоус, В.М. Бевзенко, Д.М. Бєлов, А.І. Берлач, В.В. Бесчеревних, Ю.М. Бисага, А.М. Бліхар, О.О. Бригінець, Л. А. Ваолевська, М.Ю. Віхляєв, Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, Е.С. Дмитренко, О.Ю. Дубинський, В.В. Жернаков, Т.О. Карабін, Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, Я.В. Лазур, Т.А. Латковська, Ю.О. Легеза, Б.А. Кормич, Т.О. Мацелик, А.О. Монаєнко, О.А. Музика-Стефанчук, А.А. Нечай, А.М. Новицький, Ю.В. Оніщик, П.С. Пацурківський, М.А. Перепелиця, О. В. Покатаєва, Н. Ю Пришва, О.П. Рябченко, В.О. Рядінська, А. М. Соколовська, Р.О. Стефанчук, Є.А. Усенко, В.Л. Форсюк, В.В. Хохуляк, В.В. Чайка, І.М. Шопіна, Н.Я. Якимчук та ін. Разом із тим, кількість та глобальність проблем правового

регулювання системи оподаткування обумовлюють необхідність та гостру актуальність обраної теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, темами, планами. Дисертація виконана відповідно до Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки; Указу Президента України від 30 вересня 2019 року №722 «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року»; Стратегії національної безпеки України, затвердженої Указом Президента України від 14 вересня 2020 року №392; Державної стратегії регіонального розвитку на 2021–2027 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 5 серпня 2020 року №695; Стратегії розвитку сфери інноваційної діяльності, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10 липня 2019 року № 526-р.; Міжнародного пакту про економічні, соціальні і культурні права ООН; Загальної декларації прав людини; Європейської соціальної хартії (переглянутої); Конвенції про мінімальні норми соціального забезпечення; Конвенції Міжнародної організації праці № 131; Конвенції про основні цілі та норми соціальної політики № 117, Національної стратегії доходів до 2030 року.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу вітчизняних і зарубіжних наукових, науково-публіцистичних джерел і чинного вітчизняного й зарубіжного законодавства визначити проблеми теорії та практики правового регулювання системи оподаткування та окреслити шляхи їх вирішення на новій концептуальній основі з урахуванням перспектив вступу України до ЄС, та сформулювати пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства у сфері оподаткування.

Зазначена мета дослідження конкретизується такими основними **завданнями:**

- визначити соціальне призначення системи оподаткування у сучасній демократичній правовій державі;
- сформулювати поняття та мету правового регулювання системи оподаткування України;

- охарактеризувати принципи правового регулювання системи оподаткування України;
- визначити особливості правового регулювання в країнах-членах ЄС;
- з'ясувати правові засади визначення об'єктів оподаткування;
- обґрунтувати особливості визначення об'єкта екологічного податку і окреслити джерело сплати податку;
- виявити правові засоби реалізації права власності українського народу на мінерально-сировинні ресурси та запропонувати метод визначення розміру рентної плати і напрямків використання рентних платежів;
- окреслити особливості оподаткування фінансових установ і здійснення монетарної політики Національним банком України для реалізації положень ст. 99 Конституції України;
- провести класифікацію податків та обов'язкових платежів, спільною базою яких є додана вартість, та обґрунтувати структуру доданої вартості, принцип розподілу податкових платежів між країнами;
- визначити правовий статус суб'єктів оподаткування і запропонувати критерії для однозначної ідентифікації поняття «резидент» щодо фізичних і юридичних осіб та осіб без громадянства;
- з'ясувати правові чинники і наслідки ухилення від оподаткування та запропонувати зміни до Податкового кодексу України для їх усунення;
- проаналізувати правові підстави для здійснення відшкодування з бюджету та запропонувати спосіб забезпечення автоматичного виконання обов'язку щодо сплати податку до бюджету;
- виявити альтернативні методи правового регулювання монополій та попередження зловживання монопольним становищем на ринку для забезпечення добробуту споживачів;
- обґрунтувати можливості забезпечення конкуренції в перехідній економіці України для усунення прогалини законодавчого регулювання організаційно-правових відносин у сфері публічних закупівель;

- виявити альтернативу вільним і трансфертним ринковим цінам та запропонувати критерій розподілу консолідованої бази прибутку між юрисдикціями, в яких здійснюють діяльність мультинаціональні компанії;
- обґрунтувати механізм державно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів ринку;
- виявити фінансово-правові методи забезпечення рівноваги ринку;
- визначити правові засоби впливу на платоспроможний попит, зайнятість і пропозицію товарів / послуг;
- запропонувати правові заходи забезпечення справедливого розподілу доходів для гарантування сталого розвитку України;
- окреслити особливості підвищення ефективності контролю за функціонуванням системи оподаткування України в умовах правового режиму воєнного стану.

Об'єктом дослідження є суспільні правовідносини у сфері оподаткування.

Предмет дослідження – проблеми теорії і практики правового регулювання системи оподаткування України.

Методи дослідження. Вибір методів дослідження зумовлений специфікою об'єкта і предмета дослідження. Теоретичною і методологічною основою дослідження став системний підхід до вивчення сутності суспільних явищ і процесів, пов'язаних із визначенням і забезпеченням правового регулювання оподаткування, державного управління, теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних учених-правників із фінансового права та економічної науки, чинні закони й інші нормативні акти України, що стосуються досліджуваної сфери, а також норми, передбачені Угодою про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони.

У роботі використано наступні методи дослідження: аналізу та синтезу, логічний, історико-правовий, системний, функціонального аналізу, порівняльно-правовий, історико-логічний, статистичний, економіко-правовий, формально-юридичний та системно-структурний. Метод аналізу та синтезу

дозволив проаналізувати законодавство та стандарти ЄС, національне законодавство, дані міжнародних офіційних рейтингів, наукові публікації, стратегії та експертні огляди та виявити особливості систем управління в країнах ЄС (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 3.2, 3.3, 3.5). Використання логічного методу дозволило сформулювати базові поняття: «державна податкова політика», «принципи оподаткування», «законний інтерес», «захист прав платників податків», «податкова конкуренція», справедливі ринкові ціни», «об'єкт оподаткування» та ін. (підрозділи 1.1, 1.3, 2.1, 2.2, 3.1, 4.1). Поєднання логічного та історико-правового методів, сприяло відстеженню розвитку правової та філософської думки щодо формування категоріального апарату, зокрема таких термінів як «інтерес» та «державна політика» (підрозділи 1.2, 3.1, 4.2). Порівняльно-правовий метод застосовувався при аналізі українського податкового законодавства та порівнянні його з зарубіжним (підрозділи 2.1, 3.2, 4.3). Метод системного аналізу використовувався для виокремлення елементів правового механізму податків, дослідження змісту та особливостей їх інтегративних зв'язків (підрозділи 2.2, 2.3, 3.2, 4.1). За допомогою історико-логічного методу в роботі досліджено розвиток правового регулювання оподаткування, відношення до нього з боку державної влади, динаміку формування та удосконалення окремих форм оподаткування (підрозділи 1.4, 3.3, 3.4). Формально-юридичний метод застосовувався при констатації і порівнянні окремих законодавчих положень та норм (визначення стандартів життя, податкових пільг, податкового кредиту тощо) як у чинному податковому законодавстві, так і в актах, що втратили чинність, та відповідних проектах законодавчих актів (підрозділи 2.3, 3.5). За допомогою методу економіко-правового аналізу було здійснено юридичну оцінку економічних явищ, особливостей оподаткування у зв'язку із введенням воєнного стану (підрозділи 3.2, 3.3, 4.1, 4.2, 4.4).

Метод прогнозування широко застосовано при розробці пропозицій до чинного законодавства, а також рекомендацій щодо вдосконалення механізму правового регулювання оподаткування (підрозділи 1.4, 2.1, 2.3, 3.3, 3.4, 4.1,

4.2). Використання системно-структурного методу, сприяло дослідженню системи суб'єктів, відповідальних за формування та реалізацію державної податкової політики в Україні, основними елементами якої є органи державної влади (підрозділи 1.4, 3.2, 4.2).

Комплексне використання вказаних загальнонаукових та юридично-галузевих методів дозволило дослідити особливості правового регулювання оподаткування та вирішити теоретичні і практичні завдання, поставлені автором дослідження.

Науково-теоретичне підґрунтя дослідження. Проведене дослідження базується на досягненнях фахівців юридичних, економічних, соціальних та інших наук, працях закордонних і вітчизняних учених із фінансового та адміністративного права, зорієнтоване на перспективи вступу України до Європейського Союзу, що передбачає гармонізацію норм податкового законодавства України з правом ЄС, для попередження можливих проблем у системі оподаткування при усуненні митних кордонів та впровадженні норм «Консолідованої версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями».

Емпіричною базою дослідження є правові акти України та Європейського Союзу, інших держав, якими визначаються структура системи оподаткування та особливості її функціонування.

Наукова новизна одержаних результатів визначається тим, що у роботі запропоновано цілісну концепцію правового регулювання системи оподаткування, в якій відображено існуючі проблеми, окреслено доктринальні засади її функціонування та пропозиції щодо удосконалення податкового законодавства. На основі проведеного дослідження автором сформульовано висновки, рекомендації і пропозиції, які відповідають вимогам наукової новизни, зокрема:

вперше:

- надано класифікацію об'єктів оподаткування залежно від правових підстав встановлення, способів та інструментів регулювання, наявності

міжнародних зобов'язань України у сфері оподаткування та з урахуванням виконуваних ними функцій: фіскальної, регулюючої та розподільчої. Запропоновано принципи побудови системи оподаткування України з урахуванням визначеної класифікації об'єктів оподаткування;

- розроблено правові заходи щодо реалізації права власності українського народу на мінерально-сировинні ресурси, запропоновано альтернативний метод визначення розміру рентної плати і напрямів використання рентних платежів для надання субсидій захищеним споживачам, а решта розподіляється між Пенсійним фондом України, спеціально створеним суверенним національним фондом та бюджетом;
- обґрунтовано принцип розподілу податкових повноважень країн на основі місця фактичного отримання доходу (за принципом джерела доходу) та структура доданої вартості як сума факторних доходів – фонду оплати праці і прибутку, які визначають об'єкти податків на доходи фізичних осіб, на прибуток (ПП), та єдиного соціального внеску (ЄСВ), військового збору;
- визначено структуру справедливих ринкових цін як суму створеної доданої вартості, нарахованого на неї ПДВ, амортизації і фактично понесених витрат на кожній стадії виробництва і/або розподілу;
- розкрито зміст поняття «фактично понесені витрати» – будь-які витрати, при здійсненні яких сплачена належна сума ПДВ, для сплати якого використано розподільний метод сплати: ПДВ сплачується або безпосередньо до бюджету або на спеціальні ПДВ-рахунки, а сума без ПДВ сплачується на рахунки продавця;
- запропоновано альтернативні правові засоби антимонопольного регулювання та попередження зловживання монопольним становищем на ринку, включаючи і цифрові платформи, що передбачають застосування справедливих ринкових цін, які встановлюють однозначну і точну відповідність ціни і сумарної доданої вартості, створеної на всіх стадіях виробництва і/або розподілу та нарахованого і фактично сплаченого ПДВ до бюджету;

• обґрунтовано єдину альтернативу для вільних і трансфертних цін – справедливі ринкові ціни, які не потребують ідентифікації взаємопов'язаних осіб як всередині країни, так і при здійсненні внутрішньо групових операцій мультинаціональними компаніями, перешкоджають переміщенню прибутків між юрисдикціями, в яких здійснюють діяльність такі компанії, та запропоновано єдиний об'єктивний критерій розподілу консолідованої бази прибутку між юрисдикціями;

• визначено критерії і правові засоби регулювання макроекономічної стабільності – еквівалентний обмін товарів/послуг на ринку, який забезпечується застосуванням справедливих ринкових цін на всіх стадіях виробництва і розподілу, стабільним обмінним курсом гривні, застосуванням прогресивних ставок основних податків, визначенням доданої вартості за сумою фактично сплачених податків з фонду оплати праці і прибутку та здійсненням обґрунтованої рентної політики. Доведена хибність політики обмінного курсу як інструменту регулювання ринкової рівноваги, оскільки це не лише найгірший з усіх можливих способів регулювання, але і такий, що суперечить нормам ст. 6 Закону України «Про Національний банк України» та ст. 99 Конституції України;

удосконалено:

• теоретичні положення щодо існуючої системи оподаткування, в частині визначення джерела доходу та права на оподаткування приросту капіталу від бізнес-активів, цінних паперів і нерухомого майна, структури ринкових цін для реалізації принципу «витягнутої руки», подолання податкової конкуренції і попередження переміщення прибутку мультинаціональних компаній між юрисдикціями, в яких вони здійснюють діяльність;

• критерії визначення об'єкта оподаткування екологічним податком для виконання ним функцій збереження природного навколишнього середовища, придатного для належного життя людей, попередження кліматичних змін, що вимагає упровадження сучасних передових технологій і передбачає визначення прибутку платника джерелом сплати екологічного податку, не покладаючи

тягар сплати податку на споживача (не включати його до ціни) та не ставить фіскальну функцію за мету цього податку;

- характеристику правових методів і засобів для попередження ухилення від оподаткування; запропоновано відмовитися від методу обчислення доданої вартості на базі рахунків-фактур, замінити його на адитивний (балансовий) метод, який визначає структуру доданої вартості як суму факторних доходів фірми, та визначати величину доданої вартості за сумою сплачених податків, внесків і зборів та їх ставок;
- підходи до оподаткування фінансових установ шляхом запровадження прогресивних ставок оподаткування прибутків та обмеження їх права на відрахування збитків із бази оподаткування прибутків, що виникли за рахунок непогашених споживчих кредитів, засоби монетарної політики НБУ з метою підтримки реального сектора економіки, що передбачає: встановлення облікової ставки до 5% та досягнення цільового орієнтиру 2%, визначення ставки депозитних сертифікатів НБУ -2% (мінус 2%), регулювання обсягу застави банків залежно від одержаних ними збитків за операціями, не пов’язаними з фінансуванням реального сектору економіки;
- правові підстави визначення права країни на оподаткування доходів шляхом з’ясування правового статусу суб’єктів оподаткування і поняття «резидент», основним і єдиним критерієм якого є громадянство фізичної особи, громадянство власників юридичної особи, місце отримання доходу для фізичних осіб без громадянства чи наявного громадянства іншої країни, що автоматично скасовує як теоретичну можливість подвійного оподаткування чи подвійного не оподаткування так і потребу в податкових угодах між країнами, та передбачає денонсування всіх угод про уникнення подвійного оподаткування, які порушують принцип оподаткування за джерелом та/або використовують інші критерії для визначення поняття «резидент»;
- методи правового регулювання ринків за відсутності конкуренції, наявної великої кількості природних монополій, де держава сама монополізує окремі сфери діяльності та використовує для регулювання монополій найгірший із

можливих методів, що передбачає застосування «справедливих ринкових цін», які забезпечують виникнення конкуренції незалежно від ступеня монополізації економіки, належний контроль використання бюджетних коштів, включаючи ефективну боротьбу з корупцією та шахрайством у сфері публічних закупівель за умови оптимально дібраних прогресивних ставок податків, внесків та зборів;

• механізм державно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності в умовах об'єктивної відсутності чітких критеріїв контролю за цінами, отже і за сплатою належної суми податків і зборів при здійсненні операцій імпорту шляхом розширення змісту поняття «справедлива ринкова ціна», введенням додаткової складової витрат – вартість імпорту, що дорівнює заявленій митній вартості товарів / послуг плюс сплачений ПДВ та передбачені законом інші платежі, які справляються при митному оформленні для вільного обігу товарів/послуг на території України, тобто замість контролю митної вартості здійснюється контроль застосування справедливих ринкових цін;

дістали подальшого розвитку:

• детермінанти соціального призначення системи оподаткування у сучасній демократичній правовій державі: рівень розвитку податкової та правової культури платників податків; процеси глобалізації та вільного руху капіталів, товарів і послуг; втеча капіталу, податковий демпінг і податкова конкуренція, влада політичних партій і профспілок, нерівність у розподілі суспільних благ;

• мета, засоби та функції, що відповідають принципам справедливості, рівності та прогресивності оподаткування, є продуктом правових, економічних, інституційних, політичних, структурних і соціальних процесів та залежать від участі в економічному і/або валютному союзі, ступеня глобалізації, цифровізації, наявності офшорів та контрольованих іноземних компанії (КІК), міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування та принципів оподаткування мультинаціональних компаній;

• основні принципи оподаткування, що визначають права й обов'язки платників податків, напрями удосконалення матеріального та процесуального податкового права спрямовані на застосування в системі оподаткування

України, з урахуванням керівних принципів міжнародної і територіальної систем оподаткування та способів забезпечення нейтральності податку у транскордонній торгівлі;

- правові засоби впливу на платоспроможний попит, зайнятість і пропозицію товарів / послуг, що передбачають застосування справедливих ринкових цін і оптимальні пропорції розподілу доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком для забезпечення платоспроможного попиту, власних інвестиційних ресурсів підприємств, який визначає темпи соціально-економічного розвитку держави за умови застосування прогресивних ставок основних податків і внесків та належний контроль за їх сплатою відповідно до положень ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом»;
- правові заходи розподілу фонду оплати праці між працівниками, колективною працею яких створена додана вартість, зміст поняття «продуктивність праці», яке визначається в основному рівнем техніки і технології виробництва, прогресивністю технологічних процесів, використанням інноваційних матеріалів, патентів, ліцензій, know how тощо, тобто напрямами використання одержаних прибутків і можливостями залучення інвестицій чи кредитів під прийнятні 5-6 відсотків, ростом розміру заробітних плат для досягнення прийнятних соціальних стандартів життя, а першим кроком у цьому напрямі є ратифікація усіх положень Європейської соціальної хартії (переглянутої) зокрема необхідно ратифікувати п.1 ст. 4: «1. Визнати право працівників на таку винагороду, яка забезпечує їм і їхнім сім'ям достатній життєвий рівень»;
- правові заходи, спрямовані на підвищення ефективності контролю за функціонуванням системи оподаткування України в умовах правового режиму воєнного стану, викликаного війною росії проти України, пріоритети податкової політики та вибір конкретних інструментів удосконалення податкового законодавства з метою забезпечення фінансового захисту і підтримки як представників бізнесу, так і вітчизняних споживачів, українських

воїнів та всіх, хто цього потребує, підтримки фінансової стабільності країни та ефективного функціонування бюджетно-податкової сфери.

Практичне значення одержаних результатів визначається тим, що сформульовані автором висновки і пропозиції сприятимуть удосконаленню нормативно-правового регулювання оподаткування в Україні, формуванню науково обґрунтованого підходу до розробки актів законодавства про податки і збори з урахуванням перспектив вступу України до ЄС та скасуванню митних кордонів. Висновки і пропозиції, що містить дисертація можуть бути враховані при розробці нових і/або вдосконаленні чинних норм законодавства України про податки і збори, зокрема при підготовці змін до розділів III, IV, V, VIII Податкового кодексу України та Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Методологічні положення, висновки і практичні рекомендації автора можуть бути використані при укладенні угод про уникнення подвійного оподаткування між країнами, при підготовці проектів нормативних актів із питань оподаткування, у роботі Державної податкової служби України (довідка Головного управління ДПС у Волинській області від 14 травня 2024 року про впровадження результатів дисертаційного дослідження); Державної служби фінансового моніторингу України, Міністерства фінансів України; Міністерства соціальної політики; Міністерства економічного розвитку і торгівлі в частині поліпшення методичного та інструктивного забезпечення практики реалізації податкової, економічної політики; суб'єктів права законодавчої ініціативи при підготовці змін до чинних законів та розробки нових (довідка Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики від 19 березня 2024 р. про впровадження результатів дисертаційного дослідження); Закарпатської обласної військової адміністрації (довідка № 06-30/1185 від 22.03.2024 р. про впровадження результатів дисертаційного дослідження) при розробці заходів із реалізації державної податкової політики у сфері господарської діяльності.

Запропоновані підходи та рекомендації можуть бути використані для подальшого вивчення та вирішення питань щодо теоретико-правового забезпечення реформування системи оподаткування.

Матеріали дисертації можуть бути використані при підготовці підручників і навчальних посібників з фінансового, податкового та бюджетного права, а також під час викладання курсів та спецкурсів з податкового і фінансового права у Волинському інституті МАУП імені В'ячеслава Липинського (довідка про впровадження результатів дослідження від 15 жовтня 2024 р.).

Особистий внесок здобувача. Усі положення, результати та пропозиції, що містяться у дисертації, обґрунтовані на основі власних досліджень автора. Ідеї та розробки, що належать співавторам публікацій, у дисертації не використовувалися. Внесок здобувача до оприлюднених колективних праць пропорційний кількості співавторів. У друкованих працях, опублікованих у співавторстві, автору дисертації належать: (розділ 1, параграф 2.2) – монографія [2]; (параграфи 5.1, 5.2, 5.3) – монографія [3]; [4, 7] – розроблено й проаналізовано моделі; [5] – аналіз аспектів ціноутворення; [6, 8] – виявлено недоліки соціальних стандартів та їх закріплення в законодавстві; [9, 11] – аналіз правових засобів регулювання і контролю; [10] – з'ясовано недоліки правового регулювання ПДВ; [12] – запропоновано засоби реалізації економічних і соціальних прав; [29] – проаналізовано проблеми системи оподаткування України та запропоновано способи їх вирішення; [30] – розроблено способи саморегулювання податкового навантаження на працю і капітал; [31, 32] – визначено критерії ефективності місцевого самоврядування; [33] – розроблено альтернативні засоби антимонопольного регулювання; [34] – обґрунтовано правовий статус суб'єкта.

Апробація результатів дослідження. Результати дисертації обговорювалися на засіданнях кафедри правознавства та канонічного права Карпатського університету імені Августина Волошина, кафедри конституційного права та порівняльного правознавства ДВНЗ «Ужгородський національний університет» та міжнародних науково-практичних конференціях,

основними з яких є: «Проблеми забезпечення прав і свобод людини» (м. Луцьк, 11 грудня 2020 р.), «Функціонування Конституції в умовах війни: теоретичні засади та практичні реалії» (м. Ужгород, 27 червня 2022 р.), «Сектор безпеки України: актуальні питання науки та практики» (м. Харків, 20–21 червня 2022 р.), «Конституційно-правове будівництво на зламі епох: пошуки оптимальних моделей» (м. Ужгород, 30 червня 2023 р.), XII науковій конференції «Наукові підсумки 2023 року» (м. Харків, грудень 2023 р.), Integration of Education, Science and Business in Modern Environment: Winter Debates (м. Дніпро, 8–9 лютого 2024 р.).

Публікації. Основні висновки і пропозиції дисертації знайшли відображення у 40 публікаціях: 3 монографіях (1 – одноосібна; 2 – у співавторстві), 31 наукових статтях (з них 26 статей опубліковані у фахових наукових виданнях України, 2 статті – у зарубіжних наукових виданнях, 3 статті – у періодичних наукових виданнях, які індексуються в наукометричних базах Web of Sciences та Scopus), та у 6 тезах наукових доповідей і повідомлень, оприлюднених на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації обумовлені метою та поставленими завданнями. Робота складається зі вступу, чотирьох розділів (які містять 16 підрозділів, 4 пункти), висновків, списку використаних джерел (596 найменувань на 60 сторінках) та додатку. Загальний обсяг дисертації становить 456 сторінок (основний текст – 393 сторінки).

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ

1.1 Соціальне призначення системи оподаткування у сучасній демократичній правовій державі

Оподаткування на основі джерела покладено в основу поточної міжнародної податкової архітектури, і його важливість ще більше зросла зі скасуванням всесвітнього оподаткування прибутку від активного бізнесу практично всіма основними економіками-експортерами капіталу, включаючи Сполучені Штати Америки, Великобританію та Японію. Незважаючи на його важливість, визначення джерела доходу стає все більш проблематичним. Проблема ускладнена зростанням важливості внутрішньо-фірмової транскордонної торгівлі та складних виробничих ланцюжків, зростанням внеску у додану вартість важко оцінюваних і легко мобільних нематеріальних активів, а також зростанням цифровізації економіки. Зростаюча цифровізація означає, що ідея фізичної присутності як основного критерію джерела застаріла.

Взаємодія національного законодавства, багатосторонніх вказівок, міжнародних норм і двосторонніх договорів призвели до дуже складної міжнародної податкової архітектури. Це викликає необхідність розрізняти країни походження, країни проживання та країни призначення. Зростання мультинаціональних корпорацій і значення нематеріальних активів кардинально змінили корпоративний ландшафт. Це породжує значні проблеми для поточної архітектури системи корпоративного оподаткування. Основною проблемою міжнародної системи оподаткування є формування принципів розподілу оподатковуваного прибутку багатонаціональних компаній між різними юрисдикціями. Проблемою є те, що рахунки багатонаціональної компанії розділені між юрисдикціями, де працює транснаціональна компанія, а її рахунки закінчуються на кордоні. Для визначення прибутку в кожній юрисдикції застосовуються трансфертні ціни для внутрішніх операцій, які

відповідають принципу «витягнутої руки». Рекомендації щодо трансфертного ціноутворення для багатонаціональних компаній і податкових служб [1] передбачає, що ціни між пов'язаними сторонами повинні бути такими ж, як і в операціях між непов'язаними сторонами, які діють на ринку. Однак визначення трансфертних цін практично виявляється складним завданням, особливо за відсутності очевидних порівнянних операцій між непов'язаними сторонами.

Згідно з чинними міжнародними правилами оподаткування, першочергові права оподаткування надаються країнам джерела, тобто тим, де відбувається виробнича діяльність. Транснаціональні корпорації можуть обирати місцем своєї діяльності країни, в яких встановлені нижчі ставки корпоративного податку, передбачені податкові пільги або послаблений контроль за сплатою податку. Це створює стимули для податкової конкуренції, тобто можливість використання системи оподаткування країни для залучення прибутків і реальної діяльності. Така податкова конкуренція може бути шкідливою для глобального добробуту.

Процеси глобалізації та цифрові технології у різних сферах суспільного життя передбачають трансформацію державного управління, яка докорінно змінює інституційне середовище надання послуг, адміністрування та управління в Європі та світі [2], [3, с. 22-23]. Швидка цифровізація економіки посилює податкові виклики для міжнародної системи оподаткування. Цифрові компанії можуть бути активними на ринках і отримувати там прибутки, не будучи фізично присутніми, а фізична присутність є давньою основою для претензій на права оподаткування корпоративних доходів у договорах, а також у більшості норм національного податкового законодавства. Додатковим джерелом прибутку цифрових компаній стає використання даних, отриманих від користувачів або споживачів цифрових послуг. Це ставить нові питання, як реалізувати права на оподаткування країнами, де проживають користувачі та споживачі, тобто країнами призначення, а не (тільки) країною, у якій транснаціональна компанія «перебуває» або «фізично присутня».

Конкретні міжнародні податкові проблеми виникають у секторі природних ресурсів. Враховуючи великі прибутки, які генерує цей сектор, зазвичай встановлюються спеціальні режими, щоб гарантувати, що держава, де знаходяться ресурси, отримує справедливу частку цієї ренти, пов’язаної з конкретним місцем. Ці режими є особливо важливими для економік, що розвиваються (Україна в їх числі), де видобувні галузі забезпечують основну частину всіх доходів.

Існує прямий зв'язок між оподаткуванням, економічною та соціальною рівновагою, за винятком випадків, коли податок є «невидимим» для платника, наприклад, деякі непрямі податки на споживання включать податок у ціну. В сучасних суспільствах існує п’ять соціальних репрезентацій оподаткування:

1) податок-данина – податковий тягар є нестерпним;

2) податок-обмеження – сприймається як надто важкий податковий тягар;

3) податок-зобов’язання – правове поняття, що передбачає сплату податку органам державної влади (одна з двох основ формування податкової держави в Європі);

4) обмінний податок – економічна концепція, яка визначає ціну як плату за блага (послуги), які платник податку отримує від суспільства;

5) податок-внесок – політична форма податкової згоди, за якої платник податків вважає правомірним фінансування державних установ або політики.

«Обмінний податок», як зазначають економісти домінує, коли система оподаткування не виправдовує своє втручання внеском у громаду, солідарністю з бідними, а визначає лише ціну за вигоди, які кожен платник податків (або соціальна група) отримує від держави. Сьогодні ціна (плата) за користування деякими послугами ілюструє це утилітарне поняття податкової угоди.

«Податок-зобов’язання» базується на визначенні юристів: це односторонній акт суверенітету, що передбачає фінансове стягнення державного органу без аналогів. Законність податкового обов’язку передбачає не лише наявність відповідної норми у законодавстві. Цього абсолютно недостатньо.

«Податок-обмеження» і «Податок-данина» визначають ситуації, в яких податковий тягар вважається нестерпним. Такі податки повинні бути заборонені, оскільки вони заохочують до уникнення від їх сплати. Якщо передбачуване обмеження є низьким, податок є зобов'язанням, але якщо обмеження надто сильне, податок розглядається як довільна «данина». «Податок-данина» може призвести до протидії через його об'єктивну фінансову вагу, а також якщо він сприймається як несправедливий.

«Податок-внесок» (або громадянський податок) представляє політичну форму податкової згоди, не лише щодо дотримання закону, але й альтруїстичну податкову поведінку: платник податків вважає законним фінансувати державну політику, навіть якщо вона не приносить користі йому самому.

Рівень податку і рівень втручання держави визначають тип податкової держави. «Ліберальна держава» з низьким рівнем податків і державного втручання – це європейська економіка дев'ятнадцятого століття. Ліберальні традиції виражають бажання обмежити роль держави з політичних та економічних причин [4]. Роль держави обмежена функціями суверенітету (дипломатія, оборона, правосуддя…), а процвітання забезпечується пануванням економічної конкуренції та передбачуваної невидимої руки ринку. «Ліберальна держава» обмежена забороною економічного і соціального втручання, а також нейтральна щодо економічних рішень. В англійській традиції податок виконує суто фіскальну роль, забезпечуючи покриття обмежених витрат держави.

«Марнотратна держава» має високий рівень податків і низький рівень втручання, що можна пояснити корупцією, неефективністю, пригнобленням… Наприклад, в Україні в контексті збагачення олігархів шляхом приватизації, брак довіри виражений громадянами корумпованій державі пояснює занепад податкової моралі. У кожній країні звіти фінансових судів чи парламенту наводять приклади неналежного державного управління та фінансового марнотратства. Навіть за високого рівня корупції, в демократичних країнах із належним політичним контролем систематична організація правителями марнування державних грошей неможлива.

«Кризовий стан» держави характеризується низьким рівнем оподаткування та високим рівнем інтервенцій. Капіталістична держава, яка через державні витрати все більше і більше підтримує економіку, стикається з бюджетним дефіцитом, оскільки не може узаконити підвищені ставки податків.

Однак криза соціальної держави неможлива, оскільки є альтернатива: або збільшити ставку податку на споживання, або справляти податок на капітал, щоб зменшити державний борг і надлишкову пропозицію грошей. Під час податкової кризи можуть виникнути два різні питання: де знайти гроші для збалансування державного бюджету та як керувати реорганізацією економіки. Лише перше питання стосується державних фінансів, тоді як друге потребує «рекапіталізації» економіки. В Україні податок на капітал узагалі відсутній, а пропозиція грошей збільшується щороку для покриття дефіциту бюджету. У результаті маємо постійну повзучу інфляцію, ріст цін забезпечує зростання податкових надходжень, а використання інших засобів (позики, приватизація, скорочення видатків, фіскальні інновації, запити на субсидії) та застосування непопулярних фінансових рішень виключають неминучість податкової кризи. Співвідношення між оподаткуванням і витратами завжди є політичним вибором. Криза використовується як аргумент для виправдання змін у сучасній податковій політиці, а соціально-економічні періоди криз і воєн часто використовуються як аргументи для того, щоб зробити збільшення податкового тягаря прийнятним [5]. Після економічної кризи 2007–2008 рр. і пандемії Covid-19 кризовий стан спостерігався у багатьох країнах Європи [6, 7, 8]. Чотири сценарії ухвалення рішень в ЄС проаналізовано на прикладі чотирьох криз в ЄС, які стосуються зони євро, біженців, Brexit і Covid-19 [9].

Ліберальна та марнотратна держави наразі не зустрічаються в розвинутих демократіях, де переважно високі рівні оподаткування та державного втручання, що визначає «державу-інтервенціоніста», яка уникає податкових криз. «Держава-інтервенціоніст» залишається присутньою, незважаючи на політику зниження податків у розвинутих країнах внаслідок глобалізації і податкової конкуренції.

Існує кілька політично бажаних рішень для фінансування держави загального добробуту. Це демократичне питання вибору, навіть якщо політичне рішення пов'язане з проблемою належного державного управління. Питання полягає в тому, щоб запровадити податковий суспільний договір держави-інтервенціоніста, прийнятий громадянами в рамках логіки фіскальної демократії.

Соціально-політичний підхід щодо податкового суспільного договору розглядає платника як особу, яка приймає рішення в соціальному контексті. Першою умовою є прозорість державних фінансів у рамках демократичного політичного вибору щодо рівня, структури та функцій податків. Соціально-політичний договір стосується податку-внеску, який сплачує громадянин, можливо, альтруїст, який визнає легітимність функцій податкової держави-інтервенціоніста.

Існує кілька форм компромісу щодо відносин між державою, платниками податків та державними службами. Податковий суспільний договір спочатку виражається через розподіл податкового тягаря між соціальними групами та рівнем соціальних трансфертів та передбачає компроміс між класами з низьким рівнем доходу та багатими класами, але він також повинен стосуватися загальних функцій податку. Емпірично існує тісний зв'язок між джерелом прибутку та характером державного виробництва: регресивні податки пов'язані з вищими соціальними витратами та показниками людського розвитку, але не із захистом права власності.

Нині уряди оподатковують працю більше, ніж капітал, в обмін на щедру державу добробуту. Скандинавські країни оподатковують платників податку на прибуток та доходи від праці вище середнього рівня в ЄС і домовляються з фірмами про винагороду за капітал в обмін на соціальний захист. У скандинавській соціал-демократичній моделі власники капіталу погоджуються на широку державну систему соціального страхування, а профспілки – на помірні розміри заробітної плати [10]. Ліві уряди можуть підтримувати державу загального добробуту не лише шляхом оподаткування праці, а й шляхом

використання регресивного непрямого оподаткування [11, с. 627]. У скандинавських країнах (та у Франції) непряме оподаткування у відсотках від ВВП вище середнього. У більшості країн зниження податкових ставок компенсується за рахунок збільшення податків на споживання або зборів на соціальне страхування [12]. Такий підхід прийнятий в Австрії та Данії, також є різновидом фінансового контракту щодо створення держави добробуту.

Рівень соціального захисту, бажаний для кожної країни, визначає форму держави загального добробуту та природу податкового соціального договору (податкова демократія). Європейські дослідження цінностей показують, що, незважаючи на національні відмінності, люди залишаються прихильними до соціальної держави. У країнах ОЕСР традиційні інститути соціальної держави залишаються популярними, незважаючи на високі податкові ставки [13, с. 421]. Навіть американська громадська думка підтримує спеціальні програми соціального забезпечення [14]. Масові політичні переваги є важливими для підтримки держав добробуту, оскільки правителі повинні брати до уваги громадську думку, особливо в ліберальній державі добробуту [15]. Хороший рівень соціального захисту не суперечить економічній ефективності.

Скандинавська модель соціальної держави протистоїть економічній глобалізації, незважаючи на високі податкові ставки. Соціальні послуги забезпечують соціальне благополуччя та економічне зростання [16]. Знайдено компроміс між розміром трансфертів і цільовими показниками соціальних програм для бідних, інакше: чим більш цілеспрямована соціальна політика, тим менше бідності та несправедливості.

Контракт щодо податку на внески є соціальним компромісом, прийнятим в інтересах суспільства. За відсутності договору про внесок, податок є зобов’язанням, заснованим на законі, або конкретним договором в обмін на індивідуально отримані послуги, або договором страхування для гарантування безпеки.

Соціально-політичні функції оподаткування як об’єкта державної політики (податкової політики) та як інструмента іншої державної політики

виправдовує поворот до функціонального підходу. Традиційний економічний аналіз зосереджений на функціях фінансового, економічного регулювання та перерозподілу податків, має бути доповнений, з соціально-політичного боку, включенням соціальних, політичних і територіальних функцій [17]. Слід розрізняти причину та функцію, щоб пояснити соціальний феномен. У «Соціальній теорії та соціальній структурі», функціональний аналіз є релевантним, якщо визначено соціальні одиниці, до яких він застосовується.

Функції податків:

1. Функція економічного регулювання податку – економічна дія за допомогою податків: пріоритетні сектори, експорт, дослідження… .

2. Соціальні функції податку:

- перерозподіл шляхом прогресивного прибуткового податку на користь найбідніших;

- податкова категоризація суспільства: сімейне оподаткування, деякі соціальні групи, продукти, соціально розвинені або дискриміновані сектори.

3. Територіальні функція податків:

- територіальна компетенція в податковому праві;

- територіальна податкова нерівність;

- територіальний розвиток: звільнення від податків певних «слабких» сільських зон, міських округів, податкові стимули для «конкурентоспроможних» зон;

- охорона навколишнього середовища: екологічні податки, податки на витрати.

4. Політичні функції податку:

- податки громадян на загальні інтереси;

- політична легітимність;

- дотримання податкового законодавства;

- податкова демократія з прямою податковою згодою.

Соціальна функція податків включає перерозподіл доходів шляхом оподаткування, оскільки воно змінює соціальну стратифікацію, але

поширюється на втручання за або проти соціальних груп, поведінки та цінностей. Незважаючи на неоліберальну політику зниження податків, соціальна функція податків залишається значною.

Прогресивна ставка прибуткового податку або оподаткування статків найбагатших призводить до перерозподілу. Це ж стосується і законних податкових пільг. Багато країн запроваджують незначне зниження ставок прибуткового податку, що підриває соціальний перерозподіл. Історично склалося так, що справляння прибуткового податку в європейських країнах виконувало функцію перерозподілу податків у зв'язку зі створенням держави добробуту. Метою податків є зменшення нерівності, фінансування державного втручання та захист слабших членів суспільства.

Окрім перерозподілу, соціальна функція податку пов'язана з проблемами суспільства. Багато секторів суспільства підлягають спеціальному режиму через використання податкових витрат на соціальні цілі у багатьох країнах ОЕСР. Податкові витрати розподіляються у різних пропорціях на соціальні та економічні цілі. Стимулюючий податок на створення робочих місць також є поширеним соціальним інструментом [18].

Перерозподіл податку на прибуток використовується рідше і як правило – для вирішення конкретних проблем суспільства, наприклад, для регулювання монопольних цін. Цей інструмент особливо актуальний в Україні, оскільки практично всі послуги і багато виробництв є монополізованими. Більш детально спосіб такого регулювання буде розглянуто в наступних розділах.

Традиційно для сім'ї встановлюються знижені податки або застосовуються знижені податкові платежі, або загальний шлюбний бонус (у Франції). Нацистська Німеччина чи фашистська Італія сплачували додатковий податок одиноким людям [19, с. 226]. Останнім часом американський податок на шлюб стає проблемою, якщо система оподаткування не відповідає меті нейтралітету шлюбу, а саме принципам рівного ставлення до подружніх пар у кожному штаті та рівності одружених і неодружених пар [20].

Соціальна функція іноді має на меті моральне переконання [21], [22]), як у випадку з оподаткуванням тютюну та алкоголю, яке також виконує фінансову функцію, генеруючи додаткові доходи. Культурна податкова політика у Франції передбачає податкові пільги, спрямовані на захист культурної спадщини, зокрема звільнення від податку на багатство творів мистецтва, але культура оподатковується, коли вона стає прибутковою діяльністю [23].

Соціальна функція податків поширюється на сферу навколишнього середовища, тому податок також може використовуватися як непряма форма захисту навколишнього середовища, щоб уникнути економічних, соціальних та екологічних ризиків і зберегти ресурси для майбутніх поколінь.

Екологічне оподаткування є важливим інструментом у руках держав для боротьби зі зміною клімату та сприяння екологічній стійкості. Податки є частиною системи оподаткування та виконують соціальну функцію захисту навколишнього середовища. Екологічне оподаткування в Україні не виконує соціальної функції, а є лише додатковим джерелом доходів держави. Дослідження екологічного оподаткування має на меті сприяти наданню науковцям і практикам більше інформації та мотивувати регулятора розробляти більш чіткі стратегії цього оподаткування в майбутньому (див. розділ 2).

Таким чином, соціальна функція включає загальну перерозподільну складову, яка є предметом політичних дебатів, і визначає окремі заходи податкового корпоративізму, які шкодять прозорості системи оподаткування.

Політична функція податків. Оподаткування є важливим показником легітимності держави. Ухвалення податкового законодавства парламентом недостатньо для виконання політичної функції. Нову податкову демократію слід уявити в рамках податкового суспільного договору, наприклад, шляхом проведення місцевих референдумів чи громадських дебатів. Це означає прийняття відповідальності за вибір.

Використання державних грошей, довіра до уряду, справедливість податкової системи становлять критерії політичної легітимності податків для громадян, тоді як політичне розчарування щодо влади спричиняє низьку

відповідність. Багато людей готові платити додаткові податки на програми, які здаються їм значущими, а не егоїстично корисними. Користувачі державних послуг хоч і виступають більше за інших проти оподаткування послуг, однак готові платити за послуги, якими вони користуються.

Таким чином, законна держава є рішучим інтервенціоністом, оскільки громадяни загалом підтримують державні послуги, зокрема у сферах охорони здоров'я та освіти [24; 25]. Це залежить від політичного обґрунтування функції податку відносно витрат. Неприйняття податків зменшується, коли вказується зв'язок між податком і витратами.

Участь людей у виборі напрямків державного фінансування позитивно впливає на дотримання податкового законодавства. Рівень переконання (кількість контрольних заходів і рівень покарань) також підвищує ступінь дотримання податкового законодавства. Національні відмінності в податковій моралі залежать від легітимності державних установ для громадян, а отже, і від політичної функції.

Територіально-екологічна функція. Перше юридичне застосування територіальної функції – це визначення географічного суверенітету податкової держави. Друге використання спрямоване на оцінку територіальної нерівності, яка є результатом оподаткування, форми територіальної соціальної функції. Третє використання полягає у визначенні відмінностей у привабливості територій у зв'язку з проблемою податкової конкуренції регіонів і держав. Наприклад, глобалізація призводить до втечі від сплати податків із переміщенням компаній і заможних осіб через використання офшорних податкових гаваней.

Екологічне оподаткування також стосується територіальної функції податків. Воно спрямоване на захист територіальних природних ресурсів у рамках сталого розвитку. Екологічне оподаткування використовується або для покарання за діяльність, яка руйнує навколишнє середовище (забруднення), або для заохочення дій щодо його збереження. Екологічні податки доцільно оптимізувати для уникнення протиріч між податковими стимулами,

спрямованими на економічну діяльність, що забруднює довкілля, та тими, що сприяють довкіллю.

Податкові відхилення коригують юридичні та економічні підходи. Чим складніший закон, тим більше можливостей він залишає платникам для податкових відхилень. Привілейовані платники податків будують схеми оподаткування, які вони відносять до категорії законного ухилення від сплати податків, натомість податкова служба схильна маркувати податкові рішення як ухилення від сплати податків (шахрайство). Соціально-політична взаємодія зсуває кордони між легальними та незаконними категоріями як на етапі голосування за податковий закон, так і на етапі податкової перевірки. Законні та незаконні рішення – уникнення, ухилення, втеча від сплати податків, скорочення – мають подібні економічні наслідки, але різні соціологічні ефекти. Ухилення від сплати податків сприймається досить негативно, втеча від сплати податків – нейтрально, а уникнення від сплати податків – позитивно [26].

Платники податків, особливо фірми або люди, які можуть заплатити податковому юристу, активно долають нечіткі кордони для ухилення від сплати податків. Довести ухилення важко. Виявлення ухилення від сплати податків залежить від фінансових і людських можливостей, а також від співпраці між країнами у податковій сфері (міжнародне шахрайство).

Ухилення від сплати податків розглядається платниками як прийнятний ризик, пов’язаний із методами оподаткування та аудиту, як кримінальна категорія та як відмова фінансувати суспільні блага. Ухилення від сплати податків є функцією об’єктивно очікуваного прибутку, який розраховується в порівнянні зі ставкою податку, ймовірністю бути проконтрольованим і спійманим, а також сумою юридичних санкцій. Часто наголошується, що високі податкові ставки заохочують до ухилення від сплати податків.

Економічна теорія стримування рекомендує жорсткі репресії з частим контролем і жорсткими санкціями, що важко реалізувати в розвинутих демократичних державах через слабкий моральний осуд ухилення. Другий підхід використовує економіку злочинності [27], яка вимірює очікувану

корисність шахрайства порівняно з іншими видами діяльності та рекомендує стримування. Третій підхід ґрунтується на парадоксі Олсона [28] – платники податків не вважають вигідним фінансування колективних благ, від яких вони отримають прибуток.

Щодо ризику податкової перевірки, важливим фактом є загалом низький рівень перевірки, тому відповідальність має бути нижчою, ніж вона є на перший погляд. Відсоток шахрайства не пов'язаний із об'єктивною ймовірністю податкової перевірки, за винятком випадків, коли інформація щодо перевірки є точною. Однак ймовірність податкової перевірки переоцінюється платниками податків, які вже пройшли перевірку своїх декларацій.

Платник податків не лише реагує на власний інтерес, але й оцінює податки порівняно з моральними установками [29]. Хоча податкова мораль у різних країнах відрізняється, моральне ставлення впливає на дотримання податкового законодавства. Наприклад, протестанти Британії, які рішуче підтримують протестантську трудову етику, виступають проти оподаткування. Для протестантів-американців релігійність, виміряна за частотою відвідування церкви та помітністю (релігійної) ідентичності, дійсно зменшує схильність уникати податків [30]. Відвідування церкви корелює з податковою мораллю, але приналежність до конфесії (католики, протестанти, інші) не є значущою [31, с. 297]. Довіра до уряду також впливає на дотримання податкового законодавства.

Більш важливою, ніж моральні цінності, є політична легітимність податку – це відчуття того, що система оподаткування є несправедливою, підтримує ухилення. Стосовно зв'язку між податком і витратами, громадянин вважає, що його запит на державні послуги може бути профінансований іншими способами, крім податків.

Висновки. Вплив глобалізації на податки та соціальну політику є предметом методологічної та теоретичної дискусії. Згідно з теорією «ефективності ринку», економічна глобалізація змушує політиків конкурувати

за інвестиції шляхом зниження ставок податків: держава добробуту підривається глобалізацією через втечу капіталу, податковий демпінг і конкуренцію (переміщення бізнесу) і зменшення влади політичних партій і профспілок. З іншого боку, «теорія компенсації» наполягає на стійкості держави добробуту: інституційна автономія обмежує негативні наслідки глобалізації. Соціально-політичний договір для кожної держави – важливий елемент оптимізації системи оподаткування. Країни, що розвиваються, мають створити державу, орієнтовану на доходи, політично легітимну та економічно життєздатну. Для розвинутих країн новий демократичний податковий договір має базуватися на «податку на внески громадян» для фінансування важливих економічних і соціально-політичних функцій держави та визначення режиму фінансового регулювання. Загальним пріоритетом є боротьба зі збільшенням нерівності внаслідок глобалізації. Сутність податкового контракту стосується функції перерозподілу, яка є бажаною для громадян, а також економічної ефективності створення робочих місць. Стратегічне завдання полягає у пошуку компромісу між акторами глобального рішення державою, громадянином, фірмою та передбачає формування системи оподаткування як функціонального економічного та соціально-політичного цілого.

1.2 Поняття та мета правового регулювання системи оподаткування

Податки – це фінансові зобов’язання, які покладаються на фізичних і юридичних осіб чи власність із метою підтримки державних витрат. Податки використовуються з метою фінансування різноманітних державних благ, починаючи від суспільних товарів, послуг і оборони до громадської безпеки та громадської інфраструктури.

Оподаткування виконує декілька важливих функцій для належного функціонування економіки: забезпечує державу необхідними ресурсами для фінансування її витрат, таких як освіта, охорона здоров’я, безпека та державні інвестиції. Податки використовуються для перерозподілу багатства, зменшення

соціальної нерівності, сприяння економічній справедливості та забезпечення соціально-економічного розвитку держави.

Правову основу для справляння податків встановлює Конституція держави. Вищий законодавчий орган ухвалює податкові закони, дотримуючись окремих наборів правил і принципів для кожного типу податків. Конституційні положення є важливим джерелом податкового права. Положення Конституції визначають правову основу для встановлення та справляння податків, дотримуючись принципів справедливості та рівності.

Податкове законодавство відображає економічну політику країни та включає економічні теорії та принципи соціальної справедливості серед інших факторів, пов'язаних із економічним зростанням і рівністю. Податкове законодавство допомагає задовольнити суспільні потреби і державні цілі шляхом законного та чесного збору доходів. Воно гарантує, що оподаткування не стане обтяжливим процесом для бідніших верств суспільства, і заохочує прогресивне оподаткування, коли заможні верстви суспільства роблять більший внесок у державні доходи [32]. Справедливість у податковому законодавстві має важливе значення для підтримки соціальної гармонії та сприяння колективному почуттю відповідальності та спільному зобов'язанню щодо суспільного добробуту [33].

Механізмом регулювання оподаткування виступає податкове право, що визначає правові межі, в яких фізичні і юридичні особи виконують свої зобов'язання зі сплати податків до національної скарбниці, регулює індивідуальні і корпоративні внески для досягнення суспільних цілей і суспільного прогресу. Важливість податкового законодавства у тому, що воно гарантує достатнє фінансування державних органів і державних послуг. Воно служить основою для діяльності країни, встановлюючи структуру податків для фізичних і юридичних осіб. Справедливе та добре зрозуміле податкове законодавство має важливе значення для ефективного функціонування будь-якого уряду та суспільства [34].

Здійснення регулювання є складним як для регулюючих, так і для регульованих осіб. Причини існування проблемного регулювання криються не в самому регулюванні, а радше в процесі формування політики, яка його породжує [35; 36]. Податкові правила, як і всі форми регулювання, є продуктом значної суперечки, виникають у результаті взаємодії економічних, інституційних, політичних, структурних і соціальних процесів. Агенти з різних соціальних груп можуть мати різні погляди на зміст податкових норм. Особистість конкретних залучених осіб також може мати важливе значення у формулюванні та розробці податкової політики. Формування податкових правил – складний ритуал, за допомогою якого різні групи змагаються, щоб нав'язати свої погляди на відповідну податкову політику. А неадекватність податкового регулювання сприяє зниженню податкового тягаря та надає значні повноваження (переважно заможним) платникам податків та їхнім консультантам тлумачити податкове законодавство на свою користь.

З іншого боку, неадекватне регулювання створює низку організаційних і фінансових проблем для податкових служб [37]. Вчені-податківці стверджують, що регулювання завжди містить прогалини, неясності і суперечності та залишає простір для маніпуляцій платників податків і свободи дій з боку органів влади та судів у остаточному визначенні їх змісту та застосування. Суди тлумачать податкове законодавство при вирішенні податкових спорів, впливаючи на його застосування та розвиток.

У теорії права механізм правового регулювання визначають як сукупність правових засобів, за допомогою яких здійснюється правовий вплив на суспільні відносини та призначений для забезпечення нормативного регулювання з використанням різних форм реалізації правових норм. Механізм правового регулювання податкових правовідносин має певну специфіку в межах механізму фінансово-правового регулювання, оскільки податкові відносини є невід'ємною частиною предмета фінансового права, що охоплює відносини з формування, розподілу і використання фондів грошових коштів держави і муніципальних утворень [38; 39].

Специфіка податкових правовідносин пов’язана з наявністю власного предмета правового регулювання, що визначає порядок встановлення, зміни і скасування податків і зборів, права та обов’язки суб’єктів податкових правовідносин, порядок адміністрування, податкового контролю, та встановлення відповідальності за порушення податкового законодавства.

Обов’язок сплати податку, збору (обов’язкового платежу) є усвідомленням необхідності забезпечення належного функціонування держави. Реалізація обов’язку зі сплати податку пов’язана з переходом частини власності платника до держави, а тому помітне негативне відношення до сплати податків з боку деяких платників, що відчутно відображається на добровільній сплаті і є головною причиною ухилення від сплати податків. Це зумовлює необхідність забезпечення контролю та притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Податкові правовідносини виникають тільки через їх правове закріплення, породжуючи нові правові зв’язки [40, с.7]. Виділяють п’ять стадій механізму правового регулювання [41]:

1) формування норм права;

2) встановлення юридичних фактів;

3) виявлення конкретного юридичного зв’язку з чітким розмежуванням уповноважених та зобов’язаних суб’єктів. Тут з’ясовується, яка із сторін має інтерес і відповідне суб’єктивне право, покликане його задовольнити, а яка – зобов’язана або не перешкоджати цьому, або здійснювати активні дії в інтересах уповноваженого суб’єкта;

4) реалізація суб’єктивних прав і обов’язків та досягнення мети – задовільнити інтерес уповноваженого суб’єкта;

5) виявлення порушення норм права в процесі правозастосування, що потребує діяльності з відновлення прав суб’єкта.

Неналежне правове регулювання, наявність правових прогалин, колізій, неоднозначне тлумачення норм провокує зловживання правом з боку суб’єктів податкових правовідносин, конфлікти між платниками податків і податковими

органами [42] та істотно ускладнює виконання податкового обов'язку, зумовлює необхідність судового врегулювання суперечок і застосування примусових заходів [43; 44; 45].

Податковий кодекс України [46] регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Відповідно до п.1 частини 2 ст. 92 Конституції України виключно законами України встановлюються:

«1) Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори; 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 і зовнішнього боргу; порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи».

Постанови та рішення податкових органів забезпечують дотримання податкового законодавства та надають рекомендації щодо його застосування, тлумачення та виконання, усувають будь-які неясності та забезпечують його послідовне застосування. Одна з найбільш складних проблем, з якою стикаються податкові службовці в країнах, що розвиваються, і країнах з перехідною економікою полягає у визначенні належної ролі виконавчих органів у тлумаченні та виконанні податкового законодавства. Законодавча влада відповідає за ухвалення закону, однак не визначає належну сферу адміністративного тлумачення. Виникають додаткові запитання щодо: рівня деталізації документа; його виду; назви, яку необхідно надати документу; організації, яка видає документ (податкова служба, Міністр фінансів, Уряд); дата і час видачі документа, набрання чинності; юридичної сили, яку необхідно надати нормі. На ці запитання важко відповісти, оскільки існують значні відмінності на практиці–у різних країнах. Крім того, основні правила, що регулюють законність дозволеної практики, часто є доволі еластичними.

Юридичні наслідки актів певного типу виконавчої влади, залежать від загального конституційного та адміністративного права країни, доктрин тлумачення законодавства, розроблених судами або таких, що містяться у

законі, а також конкретних положень податкового законодавства, які можуть визначати юридичну силу окремих типів адміністративних актів. Існують значні відмінності в цих питаннях від країни до країни. Навіть у рамках правової традиції конкретної країни може бути важко визначити юридичну силу, яку суди надають адміністративним рішенням. Це визначається стандартами тлумачення закону та обсягом судового перегляду адміністративних дій. Навіть коли суди узгодили загальні принципи, їх застосування до конкретних справ може бути суперечливим.

В Україні дотримуються доктрини поділу влади на законодавчу, виконавчу та судову (ст. 6 Конституції України). Встановлення загальних правил поведінки в суспільстві є привілеєм законодавчої гілки влади (парламенту), тоді як виконання та застосування законів належить до виконавчої гілки влади. Кабінет Міністрів України є вищим органом у системі органів виконавчої влади (ст.113 КУ).

Різниця між законотворчістю та адмініструванням не завжди є чіткою, оскільки адміністрування обов'язково передбачає елемент дискреційних повноважень у тлумаченні закону [47]. Крім того, адміністративна влада уповноважена видавати норми для виконання законів (ст. 117 КУ). Розпорядчі акти, що мають найвищу юридичну силу, називають нормативними. Міністр або Кабінет Міністрів уповноважені безпосередньо, відповідно до Конституції видавати нормативні акти для виконання законів або здійснювати повноваження – видавати нормативні акти, які визначені законодавством. Поки нормативний акт не суперечить законодавству, він має силу закону, тобто є обов'язковим як для платника податків, так і для держави.

Відповідність між законом та нормативним актом визначають традиції адміністративного права. Важливо розробити податкове законодавство так, щоб воно відповідало системі адміністративного права країни. У європейській континентальній традиції виконавча влада має повноваження встановлювати правила виконання або адміністрування податкового законодавства шляхом регулювання за умови, що закон, затверджений парламентом, містить

достатньо конкретні правила, що визначають основні елементи податку [48]. В Україні усі основні елементи податку визначені Податковим кодексом України у ст. 7. Норми оподаткування, встановлені урядом, обмежуються реалізацією самого закону та діють лише в межах законів. Нормативний акт, який розширює сферу дії податкового законодавства, змінює його умови чи зміст закону, повинен бути визнаний незаконним і таким, що не застосовується. Податкова служба зобов'язана дотримуватись постанов, виданих виконавчою владою, допоки вони не були визнані судом незаконними.

Адміністративні постанови є важливим інструментом у сплаті податків [49] в Австралії, Канаді, Нідерландах, Сполученому Королівстві та Сполучених Штатах. Це означає, що податкова служба обов'язково застосує податкове законодавство до фактів, представлених платником податків, за умови, що той повно та чесно їх надав. Встановлене заздалегідь авторитетне тлумачення податкового законодавства є ефективним засобом уникнення конфліктів і судових процесів.

Постанови видаються на запит платника, що ставить багато запитань:

1) Чи можуть інші платники покладатися на постанову?

2) Чи публікується постанова регулярно чи ні?

3) Чи існують публічні та приватні рішення?

4) Які посадові особи податкової служби мають повноваження видавати постанови?

5) Чи рішення децентралізовані або централізовані на вищому рівні, чи видані спеціальним підрозділом податкової служби?

6) Яка процедура подання запиту на постанову, прийняття рішення та видання постанови?

7) За яких умов податкова служба може змінити свою позицію згідно з постановою?

Однак у багатьох країнах податкова служба не може видавати обов'язкові попередні рішення. Відсутність таких повноважень тісно пов'язана з принципом законності податкового законодавства та громадського порядку,

згідно з яким податкове законодавство має застосовуватися на підставі закону, і жодні угоди щодо його застосування не можуть бути укладені.

Розподіл фіскальних повноважень між різними рівнями влади є складною проблемою [50]. Класифікацію податкових повноважень можна здійснити різними способами. По-перше, за видом податків: податки на прибуток, податки на багатство, податки з обороту, акцизи та податки на споживання тощо. Повноваження щодо оподаткування конкретної категорії податків часто зарезервовані за одним конкретним рівнем влади. По-друге, за основними елементами будь-якого податку: суб'єкти оподаткування або тип платників, база оподаткування, ставка податку, порядок оподаткування. А також за рівнем впровадження податку: традиційно законодавча влада встановлює податки, а виконавча влада забезпечує адміністративне виконання. Адміністративна реалізація може здійснюватися різними рівнями влади (наприклад, центральною та регіональною або місцевою владою). У цьому випадку необхідно вказати, який рівень влади здійснює загальну законодавчу владу, а які рівні влади здійснюють різні адміністративні повноваження щодо реалізації на різних рівнях ієрархії – наприклад, укази виконавчої влади, постанови та інструкції.

Права та обов'язки платників податків достатньо часто встановлюються у підзаконних нормативно-правових актах. Наприклад, у Положенні про реєстрацію платників податку на додану вартість [51], Положенні про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків [52]. Ці підзаконні нормативно-правові акти затверджуються наказом Міністерства фінансів України.

Порушення податкового законодавства спричиняє юридичні наслідки і фінансові санкції. Податкові органи виявляють порушення та вживають заходів до порушників – накладають стягнення залежно від серйозності та характеру порушення, від простих штрафів і відсотків на несплачені податки до позбавлення волі в тяжких випадках. Штрафи запобігають незаконній податковій діяльності та підтримують цілісність податкової системи.

Підстави і порядок притягнення до юридичної відповідальності у сфері оподаткування встановлені Кримінальним кодексом України (КК України) [53], Кодексом України про адміністративні правопорушення (КпАП України) [54], главами 5, 8, 11 та 12 розділу II Податкового кодексу України. За вчинення правопорушень у сфері оподаткування фізична особа може бути притягнена до фінансової, адміністративної, кримінальної, цивільно-правової, дисциплінарної та матеріальної відповідальності. До юридичних осіб може бути застосована лише адміністративна та фінансова відповідальність [55, с. 165]. Стаття 212 КК України встановлює кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків. За низку правопорушень у сфері сплати податків передбачена адміністративна відповідальність (ст. ст. 161-1 – 161-4 КпАП України та ст. ст. 117 – 128.1 ПК України).

Найважливішим фактором, який визначає розподіл податкових законодавчих повноважень між різними рівнями влади, є форма державного устрою країни – федеративна чи унітарна.

В унітарній державі розподіл повноважень щодо податкового законодавства є справедливим, оскільки існує лише два значущих рівні влади: центральна і місцева. Повноваження запроваджувати найважливіші податки належить центральному уряду. Органи місцевого самоврядування в багатьох західноєвропейських країнах, як правило, фінансуються за рахунок доплат на особисті доходи або податок на прибуток підприємств, доплат до національного дорожнього податку, податку на нерухоме майно та податку на підприємницьку діяльність. Часто існує гранична сума місцевого збору.

Оскільки фінансові потреби органів місцевого самоврядування зростають, поширення всіх видів податків збільшує податковий тягар і може зробити місцеву «систему» оподаткування незрозумілою. Тому краще зарезервувати кілька основних джерел доходу, наприклад, надбавки до податку на доходи фізичних осіб та підприємств для органів місцевого самоврядування.

Іншим важливим принципом у розподілі законодавчих повноважень щодо оподаткування є розподіл доходів та витрат. Необхідна певна загальна

еквівалентність між сумою податків, які самостійно збирають місцеві органи влади, та обсягом державних витрат, які вони здійснюють. Ця еквівалентність між податковою та видатковою спроможністю є показником справжнього ступеня автономії місцевих органів влади.

Конституційна організація системи влади може виключати наявність власних доходів місцевої влади, а витрати субсидуються грантами від влади вищого рівня; тобто центральний уряд збирає доходи і передає кошти місцевим органам влади. Цей механізм часто використовується у федеральних землях для переказу коштів із багатших регіонів у бідніші [56].

Система фінансування через гранти може створювати проблеми. У системі фінансування місцевого самоврядування через дотації важко зберегти справжню автономію місцевого самоврядування. Безумовні або необмежені дотації можуть призвести до безвідповідальної поведінки місцевих органів влади, які будуть схильні витрачати кошти за рахунок державного бюджету. Однак, якщо дотації виділяються за умов, встановлених центральним урядом, останній може повністю задушити автономію місцевих органів влади, наклавши суворі умови на ці дотації або обмеживши їх розмір.

Зазвичай законодавча влада щодо податків розподілена між кількома рівнями управління. Наприклад: дохід, отриманий від певного податку, розподіляється між двома або більше рівнями влади. Найбільш поширена модель, у якій центральний уряд зберігає контроль за визначенням суб'єктів оподаткування, бази оподаткування та процедурних правил, але повноваження фіксувати ставки розподіляються з іншими рівнями влади. Цю модель застосовує кілька європейських країн і Японія, за якої один або кілька національних податків справляються на користь органів місцевого самоврядування [57; 58].

Федеративна держава характеризується тим, що крім центрального та місцевого рівнів влади існує проміжний рівень влади у вигляді автономних або незалежних регіонів чи штатів. Розподіл податкових законодавчих повноважень у федеративній державі набагато складніший ніж в унітарній державі. У

федеральній системі розподіл податкових правотворчих повноважень щодо основних податків має зберегти економічний та валютний союз. Це стосується основних податків: податку на прибуток підприємств і фізичних осіб і податку з продажу (ПДВ). Якщо юридична особа працює в різних регіонах, відповідальність за сплату податку на прибуток підприємств у всіх регіонах може нести одна і юридична особа. Це підвищує ризик того, що регіони, в яких працює юридична особа, намагатимуться отримати більше податків, ніж їх частка в доходах юридичної особи, що призводить до кратного оподаткування того самого доходу. Скориставшись перевагами податкових правил, що діють у кожному регіоні, юридична особа може організувати справи так, щоб значна частина доходу уникнула оподаткування.

У ряді європейських країн спостерігається тенденція до створення федеративної держави. Колишні унітарні (централізовані) держави, такі як Бельгія, Франція, Італія, Іспанія та Велика Британія, перебувають у процесі організації політичної та фіскальної влади на проміжному рівні управління. Наприклад, Бельгія та Іспанія стали федеративними державами, подібними до Австрії та Німеччини. Проте Данія, Ірландія, Нідерланди, Португалія та Швеція залишаються централізованими державами.

У федеративній державі з ринковою економікою збереження економічного і валютного союзу є основним елементом у визначенні того, на якому рівні уряду мають справлятися певні податки. Економічний і валютний союз на вільному ринку передбачає мінімальний ступінь економічної єдності та одноманітності, що вимагає, щоб певні податки справлялися лише центральним урядом. Яскравий приклад – мито. Якщо регіональні уряди мають повноваження встановлювати мита, це може перешкоджати потоку товарів між регіонами. Перше правило економічного та валютного союзу полягає в тому, що всі податки, пов’язані з імпортом або експортом товарів, справляються центральним органом влади або принаймні справляються відповідно до правил, які є однаковими для всіх держав-членів. Інші податки, які впливають на

міжрегіональну торгівлю, повинні справлятися так, щоб не перешкоджати такій торгівлі.

Податкове законодавство підлягає певним конституційним обмеженням, найважливішим з яких є положення про міждержавну торгівлю. Прикладом такої схеми є спосіб встановлення митних зборів у Європейському Союзі. Усі правила щодо суб'єктів оподаткування, визначення бази та ставки встановлюються законодавством ЄС. Адміністрування податку та процедури (тобто податкові декларації, заходи контролю, податкові протести та судові спори) розглядаються відповідно до національного законодавства держав-членів.

Іншим прикладом цієї моделі може бути законодавство з ПДВ та деякі аспекти податку на прибуток підприємств в ЄС. ПДВ було запроваджено в ЄС директивою Ради Міністрів усіх держав-членів, які приймають одноголосне рішення (у податкових справах) щодо введення певних податкових правил [59]. Основні правила, встановлені директивою, визначають предмет оподаткування, базу оподаткування, а також частину правил внутрішнього розпорядку і управління, залишаючи певні варіанти для країн-членів. Потім кожна з держав-членів запроваджує національні закони ПДВ, які узгоджуються з директивою. У 2006 році була прийнята директива «Про загальну систему податку на додану вартість» [60].

В ЄС встановлені також певні вимоги щодо податку на прибуток підприємств, які стосуються процедури корпоративної реорганізації та міжкорпоративних дивідендів для корпоративних груп, члени яких знаходяться у більше ніж одній країні [61; 62]. У межах гармонізації податку на прибуток підприємств, комітет незалежних експертів порадив Європейській комісії встановити певні мінімальні правила щодо податкових ставок і податкової бази [63]. Однак наявність офшорів, глобалізація, міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування та принципи оподаткування мультинаціональних компаній різко ускладнили роботу податкових органів та розширили можливості для ухилення чи уникнення оподаткування. Усі ці недоліки є

наслідком порушення традицій корпоративного оподаткування у міжнародному податковому праві, в основі яких географічний розподіл доходу на основі критерію «місця виробництва». Критерій «місця виробництва» базується на ідеї, що функціонування матеріальних факторів «виробництва, таких як люди, машини, фабрики тощо, є джерелом доходу в сенсі «від чого», і що розташування таких факторів є джерелом доходу в сенсі «звідки». Відхід від оподаткування за принципом джерела породив масу проблем, які намагаються вирішити імплементацією плану BEPS [64]. У роботі буде запропоновано удосконалений варіант вирішення наявних проблем – повернення до принципу оподаткування на основі джерела та уточнення складових ціни (див. розділ 3).

1.3. Принципи правового регулювання системи оподаткування України

Право складається з правових норм, принципів і стандартів. Норми права – це правила поведінки, які вимагають від учасників діяти чи не діяти певним чином, дозволяти чи забороняти певні типи домовленостей або встановлювати засоби правового захисту за конкретні порушення. Правові принципи є відносно загальними правовими нормами. Через свою загальність правові принципи можуть породжувати, пояснювати та обґрунтовувати правові норми, тоді як маючи специфіку правові норми зазвичай не можуть породжувати, чи обґрунтовувати ні правові принципи, ні інші правові норми [65].

У праві термін «стандарт» має три різні значення: збірний іменник, що включає всі правові норми; надзвичайно загальні правові норми; правові норми, які не призначені для застосування на момент їх прийняття, оскільки потребують подальшого вдосконалення органами виконавчої влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування, їх посадовими особами, іншими суб'єктами, що виконують вказані функції.

Принципи податкового права визначають імперативні вимоги до нормативно-правової бази оподаткування. Слідування цим принципам дозволяє побудувати послідовну та справедливу систему оподаткування. Вони виконують роль орієнтирів нормотворчого процесу.

Принципи поділяють на загальні та спеціальні. До загальноправових відносять такі принципи: демократизму; законності; гуманізму; рівності всіх перед законом; пропорційності та платоспроможності; взаємної відповідальності держави та особи; соціальної справедливості та деякі інші [66; 67].

Принцип законності означає наявність чіткої регламентації нормами права і можливості застосування державного примусу. У більшості держав-членів ЄС цей принцип закріплено безпосередньо в конституційному акті. У деяких державах прецедентне право виводить цей принцип з інших конституційних принципів, зокрема принципу верховенства права (Німеччина, Австрія). В Україні принцип законності не має конституційного визначення, однак його можна вивести з принципу, передбаченого у ст. 8 Конституції України «В Україні визнається і діє принцип верховенства права».

Верховенство права забезпечують незалежні суди. Однак у деяких країнах з перехідною економікою судова система з різних причин не виконує ефективно свою роль. Це створює суттєві перешкоди для реалізації принципу верховенства права у податкових питаннях. Незалежно від рівня деталізації конституційного положення, точний обсяг принципу законності оподаткування дійсно визначається прецедентною практикою Верховного та Конституційного Судів. На це вказує загальне правило ст. 7 ПКУ, яке зобов'язує визначати усі основні елементи податку:

7.1.1 платники податку;

7.1.2 об'єкт оподаткування;

7.1.3 база оподаткування;

7.1.4 ставка податку;

7.1.5 порядок обчислення податку;

7.1.6 податковий період;

7.1.7 строк та порядок сплати податку;

7.1.8 строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

7.2. Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.

Будь-які питання щодо оподаткування регулюються виключно Податковим кодексом України, що відповідає вимогам принципу законності.

Може виникнути питання про те, чи потрібно визначати у Податковому кодексі України технічні або більш конкретні елементи податку, оскільки вони накладають на платників обов'язки, передбачені нормами виконавчої влади, і чи повинні ці правила мати правову основу у Податковому Кодексі України. Незважаючи на те, що податкове законодавство ухвалює законодавча влада, вважається допустимим для виконавчої влади визначати конкретні та технічні елементи податку. Вважається, що акти виконавчої влади можуть містити лише норми, які доповнюють те, що встановлено законом, і лише якщо важливі елементи встановлення податку, передбачені цим законом, не змінюються. Виконавча влада не може створювати або запроваджувати нові податки, і податок не може базуватися на звичаєвому праві.

Делегування виконавчій владі частини повноважень законодавчої влади може викликати занепокоєння щодо принципу законності оподаткування. Акти, видані зокрема Міністерством фінансів чи податковим органом, посягають на сферу принципу законності оподаткування. Слід зазначити, що в основі рішення про визнання практики чи нормативного акта неконституційними лежить принцип законності оподаткування в поєднанні з іншими внутрішньо пов'язаними принципами верховенства права та правової визначеності. Зокрема, заборона застосування податкового тягаря за аналогією або зобов'язання тлумачити сумніви на користь платника податків. Основою для вирішення будь-яких проблем має слугувати принцип законності оподаткування, який визнається як на міжнародному, так і на національному рівнях.

Принцип демократизму передбачає, що податкове законодавство має ухвалюватися виборним законодавчим органом. Згода, надана представниками платників податків у парламенті, вважається демократичною гарантією проти

довільного оподаткування з боку уряду. Парламент також надає згоду на витрачання коштів урядом при ухваленні бюджету.

Принцип рівності (рівного ставлення) за законом. Його можна розглядати як застосування концепції законності, згідно з якою закон має застосовуватися без винятку до всіх, хто перебуває в однакових обставинах. Він має два значення: процесуальне та матеріальне. Процесуальний зміст полягає в тому, що закон повинен застосовуватися повністю і неупереджено, незалежно від статусу причетної особи. Це означає, що ніхто не може отримати преференційне чи дискримінаційне ставлення під час застосування закону або може бути позбавлений процесуальних прав оскаржувати застосування закону.

Суттєве значення принципу рівного ставлення полягає у тому, що до осіб, які перебувають у рівних обставинах, слід ставитися однаково. Цей принцип вимагає додаткового роз'яснення, щоб мета нерівного поводження та засоби її досягнення мали раціональну основу. Наприклад, диференційоване ставлення до платників податків з вищим рівнем доходу шляхом застосування диференційованих ставок відповідає обом критеріям – спроможність платника податків сплачувати зростає разом із доходом, а диференційовані ставки відображають метод упровадження.

Принципи пропорційності та платоспроможності, згідно з яким податкові зобов'язання повинні базуватися на платоспроможності платника податків, як одній з основ соціально справедливої податкової системи. Принцип платоспроможності є конституційно обов'язковим у деяких країнах. Наприклад, згідно з Конституцією Італії, «кожен має брати участь у державних видатках пропорційно до своїх ресурсів» [68]. Конституція Іспанії містить майже таке ж формулювання, як італійська [69]. Конституційний суд Німеччини постановив, що принцип можна вивести зі статті 3(1) Конституції Німеччини, яка говорить, що всі люди рівні перед законом.

Міжнародні угоди. Повноваження держави щодо прийняття законів у податкових питаннях можуть бути обмежені міжнародними договорами та угодами. До них належать двосторонні податкові конвенції, багатосторонні

договори про створення зон вільної торгівлі, угоди, пов’язані з Генеральною угодою з тарифів і торгівлі (ГАТТ) [70] і Світової організації торгівлі (СОТ) [71]; та Статті Угоди МВФ [72]. Залежно від сфери дії, двосторонні податкові угоди можуть включати конкретні обмеження повноважень держави справляти податки на доходи, податки на фонд заробітної плати, податки на майно та подарунки з нерезидентів. Договори про створення зон вільної торгівлі, такі як Європейський Союз або Північноамериканська зона вільної торгівлі (НАФТА), обмежують можливість справляння мита, часто передбачають правила непрямого оподаткування, а також можуть передбачати правила оподаткування прибутку. Договір про Європейський Союз забороняє дискримінацію за національною ознакою у сферах вільного пересування працівників і свободи надання послуг [73, ст. 48; 58], свободи заснування бізнесу (ст. 52) та вільного руху капіталу (ст. 73b–73g). Якщо у податковому законодавстві наявні відмінності, наприклад, між платниками-резидентами та нерезидентами, то вони порушують принцип недискримінації, якщо їх застосування обмежує основні свободи.

Спеціальні принципи податкового права визначені у ст. 4 Податкового кодексу України (ПКУ). Чотири загальні принципи оподаткування були запропоновані Адамом Смітом у книзі «Дослідження про природу і причини багатства народів» (книга V, розділ 2) [74]:

I. Піддані кожного штату повинні робити внесок у підтримку уряду, наскільки це можливо, пропорційно їхнім відповідним здібностям; тобто пропорційно доходу, який вони відповідно отримують під захистом держави.

II. Податок, який кожна особа зобов’язана сплачувати, має бути певним, а не довільним. Час платежу, спосіб платежу, сума, яка має бути сплачена, мають бути чіткими та зрозумілими для вкладника та для будь-якої іншої особи.

III. Кожен податок має стягуватись у той час або у спосіб, у який найбільше зручно для платника.

IV. Будь-який податок має бути розроблений таким чином, щоб вилучати та залишати в кишенях людей якомога менше понад те, що він приносить у державну скарбницю ...

Ці принципи зберігають надзвичайну актуальність понині. Перший принцип, що визначає обов'язок громадян сплачувати податки державі, відтворено у ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». Вимога щодо розміру податку записана у II-ому принципі А.Сміта: «Податок, який кожна особа зобов'язана сплачувати, має бути певним, а не довільним». Стаття 67 Конституції України визначає порядок встановлення розміру податку – встановлюється законом.

Принцип справедливості оподаткування, виражений А. Смітом, «пропорційно доходу, який платники відповідно отримують під захистом держави», відображено у ст. 4 Податкового кодексу України, на практиці не застосовується. Податковим кодексом України прогресивні ставки основних податків не передбачені. Поняття справедливого розподілу податкового тягаря має важливе значення для визнання легітимності податку та законності його встановлення. Законність вимог прямо визначає бажання сплачувати податок, а несправедливість розподілу податкового тягаря веде до розроблення і застосування схем ухилення від сплати податку. Фактично податок у встановлених розмірах сплачують лише ті, хто не має можливості ухилитися. У повному обсязі податок на доходи фізичних осіб в Україні сплачують лише працівники бюджетної сфери.

Четвертий із канонів Сміта можна вважати вказівкою на загальний принцип формування податкової ставки та податкової бази. Можна вважати, що А. Сміт вказує верхню межу розподілу доходів між платником і державою як 50 : 50. У сьогоднішній інтерпретації цей принцип передбачає, що 50% створеної доданої вартості має зараховуватися до бюджету держави, а решта 50% розподілятися між фондом оплати праці і прибутком.

Податковий кодекс України містить принципи, які одночасно виконати складно. Наприклад: принцип «4.1.5. фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями» ігнорує принцип «4.1.6. соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків». До того ж принцип соціальної справедливості не знайшов застосування при встановленні податків – єдина ставка оподаткування доходів фізичних осіб, єдина ставка ПДВ на всі товари споживчого кошика за винятком лікарських засобів.

Норма Податкового кодексу України «4.1.4 презумпція правомірності рішень платника податку …», напевно, розрахована на те, що норми закону чи підзаконних актів, виданих на основі закону, можуть мати множинне трактування. Можливо цей принцип доцільно замінити іншим, наприклад, принципом однозначності – норми мають бути чіткими та зрозумілими для платника та для будь-якої іншої особи.

Збільшення видатків на виконання функцій держави і зменшення надходжень до бюджету внаслідок фіскальних обмежень ставить питання про оптимізацію системи оподаткування з метою збільшення доходів, які слугують основним засобом фінансування суспільних благ. Широкі міркування податкової політики, якими традиційно керувався розвиток систем оподаткування, включають: нейтральність, ефективність, визначеність і простота, ефективність і справедливість, а також гнучкість.

Нейтральність. Оподаткування повинно бути нейтральним і справедливим для різних форм підприємницької діяльності. Нейтральний податок забезпечує оптимальний розподіл засобів виробництва. Викривлення та відповідна втрата податкової бази виникає, коли зміни в ціні спричиняють інші зміни попиту та пропозиції, ніж ті, що відбувалися б за відсутності податку. Нейтральність також передбачає, що система оподаткування підвищує доходи, мінімізуючи вплив конкретного економічного вибору. Це означає, що однакові принципи оподаткування повинні застосовуватися до всіх форм

бізнесу. При цьому мають враховуватися особливості, які можуть спотворити рівне та нейтральне застосування цих принципів.

Ефективність. Витрати бізнесу на дотримання нормативно-правових актів та адміністративні витрати для урядів мають бути мінімізовані, наскільки це можливо.

Визначеність і простота: правила оподаткування мають бути чіткими та простими для розуміння. Проста система оподаткування полегшує розуміння фізичними та юридичними особами їхніх обов'язків і прав. Як наслідок, платники з більшою імовірністю прийматимуть оптимальні рішення та реагуватимуть на намічені політичні рішення. Складність також сприяє агресивному податковому плануванню, яке може спричинити чисті втрати для економіки.

Ефективність і справедливість: оподаткування має забезпечити потрібну суму податку в потрібний час, уникаючи як подвійного оподаткування, так і ненавмисного не оподаткування. Потрібно також звести до мінімуму можливість ухилення та уникнення. Практична можливість виконання податкових правил є важливим фактором для політиків. Крім того, оскільки це впливає на справляння та адміністрування податків, забезпечення їх виконання має вирішальне значення для формування ефективної системи оподаткування.

Гнучкість: системи оподаткування мають бути достатньо гнучкими та динамічними, щоб гарантувати, що вони йдуть в ногу з технологічними та комерційними розробками, беручи до уваги, що майбутні розробки важко передбачити. Структурні особливості системи мають бути стійкими в мінливому політичному середовищі, але достатньо гнучкими та динамічними, щоб дозволити урядам реагувати відповідно до потреб.

Справедливість є важливим фактором податкової політики. Горизонтальна справедливість передбачає, що платники податків за подібних обставин повинні нести подібний податковий тягар. Вертикальна справедливість є нормативним поняттям, визначення якого може відрізнятися

від одного користувача до іншого. Платники податків, що перебувають у кращих умовах повинні сплачувати більшу частину свого доходу.

Власний капітал також може означати міжнародний капітал. Міжнаціональна справедливість пов'язана з розподілом національних прибутків і втрат у міжнародному контексті та спрямована на те, щоб кожна країна отримувала справедливу частку податкових надходжень від транскордонних операцій [75]. Принцип міжнаціональної справедливості в податковій політиці був важливим у питанні про розподіл прав на оподаткування між країнами походження та резиденції.

Оподаткування електронної комерції визнає, що «будь-яка адаптація існуючих міжнародних принципів оподаткування має створюватися для підтримки фіскального суверенітету країн, <···> для досягнення справедливого розподілу бази оподаткування електронної комерції між країнами…» [75, с. 228]. Вибір податкової політики часто відображає рішення політиків щодо відносної важливості кожного з цих принципів, а також відображає ширші міркування економічної та соціальної політики поза межею оподаткування.

Більшість країн справляють податки як на доходи так і на споживання. Податки справляються з чистого доходу (тобто від праці та капіталу) протягом річного податкового періоду. Податки на споживання діють як податки на витрати, пов'язані зі споживанням товарів і послуг, що сплачуються під час здійснення операції. Існують різні форми податку на прибуток і споживання. Податок на прибуток, як правило, сплачується з чистого доходу, отриманого платником податку упродовж податкового періоду. Податки на споживання справляються при обміні товарами та послугами за винагороду або в останній точці продажу кінцевому споживачеві (податок на роздрібні продажі та ПДВ), або в проміжних операціях між підприємствами (ПДВ) [76], або через стягнення зборів на певні товари чи послуги, такі як акцизи, мита та імпортні мита. Податки на прибуток справляються в місці джерела доходу, тоді як податки на споживання – в місці призначення (тобто в країні-імпортері).

Варто також зазначити, що податковий тягар не завжди несуть ті, хто за законом зобов'язаний платити податок. Залежно від еластичності факторів виробництва за ціною (яка, у свою чергу, залежить від уподобань споживачів, мобільності факторів виробництва, ступеня конкуренції тощо), податковий тягар може бути зміщений, і, отже, обидва податки можуть мати аналогічне оподаткування. Загалом кажуть, що оподаткування припадає на капітал, працю та/або споживання. Наприклад, якби капітал був більш мобільним, ніж праця, а ринок був висококонкурентним і добре функціонуючим, більшу частину податкового тягаря несли б працівники.

Податок на прибуток підприємств зазвичай спирається на широку базу оподаткування, сформовану так, щоб охоплювати всі види доходу, отриманого юридичною особою, який включає нормальний прибуток на власний капітал та «чисту» або «економічну ренту», тобто те, що підприємство заробляє на конкретних конкурентних перевагах, які можуть бути пов'язані з вигідними виробничими факторами (такими як природні ресурси, які легко використовувати, або низька вартість робочої сили) або перевагами, пов'язаними з ринком, на якому продукція продаватиметься (наприклад, монопольне становище). База оподаткування підприємств розглядається як проміжний показник рентабельності власного капіталу, тобто корпоративні податки, як правило, справляються з чистого прибутку, тобто надходження мінус витрати. Для оцінки оподатковуваного доходу використовуються дві основні моделі:

1. Система надходжень і витрат (або метод прибутків і збитків): чистий прибуток визначається як різниця між усіма отриманими підприємством доходами та всіма витратами впродовж податкового періоду. Ця система вкрай недосконала, оскільки створює широкі можливості як мінімізації доходів, так і максимізації витрат (через підконтрольні фірми-одноденки, прокладки, збиткові підприємства, офшори, нелегальну економіку тощо). Якщо не будуть вжиті додаткові заходи, така система оподаткування не відповідатиме жодному принципу.

2. Балансова система (або метод порівняння чистого капіталу): чистий прибуток визначається шляхом порівняння вартості чистих активів у балансі платника податків на кінець податкового періоду (плюс розподілені дивіденди) із вартістю чистих активів у балансі платника податку на початок податкового періоду. Чисті активи також оцінити складно, оскільки вони включають нематеріальні активи, інтелектуальну складову вартості робочої сили [77] тощо. Такий метод прийнятний лише для підприємств, які котируються на біржі (міжнародній).

Оподаткування транскордонного доходу. Загальноприйнято вважати, що суверенітет держави має два аспекти: влада над територією («юрисдикція примусового виконання») і влада над певним набором суб'єктів («політична лояльність»). Цей бінарний характер суверенітету мав значний вплив на формування податкової юрисдикції держав. Усвідомлюючи, що податки мають обмежуватися суб'єктами та об'єктами оподаткування, політики дійшли висновку, що законний податок повинен ґрунтуватися або на зв'язку з особою (тобто «особиста прив'язаність»), або на відношенні до території (тобто «територіальна прив'язаність») [78; 79]. Подвійна природа суверенітету зумовила різницю між юрисдикцією, яка встановлює податки, та юрисдикцією, яка їх справляє, яку називають «юрисдикцією для примусового виконання» [80]. Національні правила оподаткування транскордонних доходів зазвичай стосуються двох ситуацій: оподаткування зовнішніх інвестицій компаній-резидентів та оподаткування вхідних інвестицій компаній-нерезидентів.

Стосовно першої категорії ключовим поняттям є визначення громадянства (замість місця проживання). Деякі країни визначають резиденцію підприємств на основі формальних критеріїв, таких як місце реєстрації. Такий підхід створює правові підстави для уникнення оподаткування і вивозу капіталів за кордон. В інших країнах резиденція юридичної особи визначається за довідковими фактичними критеріями, такими як місце фактичного управління або подібні концепції. Такий підхід спрямований на переміщення місця оподаткування за резиденцією головного офісу мультинаціональних

підприємств. Деякі країни мають змішані системи, де є як перевірка місця реєстрації, так і перевірка місця ефективного управління. Після внесення змін до Податкового кодексу України у 2022 році для імплементації плану BEPS Україна приєдналася до країн, що використовують змішану систему. Жоден із трьох методів не забезпечує об'єктивні критерії для визначення місця оподаткування. Для країн, що розвиваються, а Україна в їх числі, усі три підходи неприйнятні, хоча і з різних причин. Для вирішення проблеми оподаткування транскордонних доходів конче необхідно обґрунтувати поняття «резидент» так, щоб не залишилося можливості множинного тлумачення, тобто запровадити єдиний критерій, без будь-яких альтернатив [81].

Стосовно оподаткування зовнішніх інвестицій компаній-резидентів сьогодні використовують дві моделі: всесвітню систему та територіальну. Більшість країн на практиці поєднують елементи обох систем. Країна, яка використовує всесвітню систему, оподатковує своїх резидентів податком на їхні світові доходи незалежно від того, отримані вони з джерел на її території чи за її межами. Для реалізації цієї моделі податкова служба країни резиденції повинна збирати інформацію щодо доходів своїх резидентів з іноземних джерел. Через складність отримання такої інформації світова система оподаткування застосовується рідко. Натомість у більшості варіантів світової системи прибутки іноземних дочірніх компаній з іноземного джерела оподатковуються після репатріації (система відстрочки), а не за принципом нарахування, тобто використовуються прокладки у вигляді офшорної компанії.

Всесвітня система оподаткування не тільки не вирішує жодної існуючої проблеми, але й створює багато нових. Прийнято вважати (помилково), що всесвітня система не погіршує власне оподаткування внутрішнього доходу держави резиденції. З такою оцінкою погодитися не можна. Досить згадати, що практично усі великі підприємства України штучно виведені в офшори. При цьому бенефіціарами цих офшорних компаній є громадяни України. Для приховування фактичних власників офшорних компаній є дуже багато можливостей, а при спробі обмеження будуть створені ще сотні нових.

Згадаємо лише дві проблеми для держави: перша пов'язана нечіткими критеріями ідентифікації резидента (проблема контрольованих іноземних компаній) [82], а друга – зі збереженням фінансової таємниці, тобто недоступна інформація про кінцевих бенефіціарів компанії (отримувачів доходів). Для протидії цим ускладненням ОЕСР розробило план BEPS, який наразі включає 15 кроків (дій).

Країна, яка застосовує територіальну систему податку на прибуток громадян, оподатковує своїх резидентів податком лише на доходи, отримані з джерел, розташованих на її території. Це означає, що компанії-резиденти оподатковуються лише за місцевих доходів, тобто доходів, джерелом яких вважається територія країни. Цей принцип також спотворений через обмеження, які навмисно чи ненавмисно накладає на себе країна. Територіальну систему оподаткування слід перевизначити так, щоб країна, на території якої отримано дохід, мала виключне право на оподаткування цих доходів як резидентів, так і нерезидентів [83], тобто податок сплачує будь-яка особа (фізична, юридична чи особа без громадянства), яка володіє об'єктом оподаткування на території країни. При розподілі решти доходу, що залишається після сплати податку, враховується резиденція бенефіціара – резиденти оподатковуються в країні, нерезиденти – в своїй юрисдикції. Розподілений дохід завжди оподатковується на нетто-основі. Затрати резидента і нерезидента визначаються при визначенні пропорцій розподілу і до оподаткування стосунку не мають.

Не слід також виділяти особливі види доходів (наприклад, проценти, роялті, дивіденди), отримувані компаніями-нерезидентами. Будь-які особливі види доходів можуть виникнути лише після того, як наявна загальна податкова база буде розподілена між акціонерами (власниками) компанії. Окремі складові доходів визначають пропорцію розподілу решти спільного доходу.

Запропонований підхід поєднує світову і територіальну системи оподаткування, що автоматично виключає можливість подвійного оподаткування чи подвійного не оподаткування. Дохід оподатковується за

принципом джерела, а розподілений дохід – за принципом резиденції отримувача (бенефіціара). Відповідно всі угоди про уникнення подвійного оподаткування стануть нікчемними і їх можна скасувати [84]. Крім цього, автоматично і назавжди буде закрита проблема офшорів.

Автоматично зникає і проблема постійного представництва, оскільки країна джерела оподатковує доходи, отримані в її юрисдикції незалежно від наявності чи відсутності постійного представництва. Право на оподаткування визначає наявність податкової бази, а не наявність постійного представництва чи будь-якого іншого критерію. У цьому випадку не потрібне розширене визначення постійного представництва, передбачене планом BEPS. Хочеш займатися прибутковою діяльністю на території України (чи отримаєш дохід в Україні), мусиш зареєструватися платником податку в податкових органах.

Податок на додану вартість (ПДВ) та інші податки на споживання є непрямими податками. Хоча вони, як правило, призначені для оподаткування кінцевого споживання товарів і послуг, збираються від постачальників цих товарів і послуг, а не безпосередньо від споживачів. Споживачі несуть тягар цих податків, як частину ринкової ціни придбаних товарів або послуг. Зазвичай розрізняють дві категорії податків на споживання:

• Загальні податки на товари та послуги, що включають ПДВ та його еквівалент в кількох юрисдикціях, податки з продажу та інші загальні податки на товари та послуги.

• Податки на конкретні товари та послуги, що складаються переважно з акцизних податків, митних зборів та зборів на імпорт, а також податків на конкретні послуги (наприклад, податки на страхові премії та фінансові послуги).

ПДВ є основною формою податку на споживання для країн світу. Поєднання глобального поширення ПДВ і швидкої глобалізації економічної діяльності призвело до посилення взаємодії між системами ПДВ, а збільшення ставок ПДВ підвищили статус ПДВ як важливої проблеми в транскордонній торгівлі.

Основна мета ПДВ – оподаткування кінцевого споживання. Термін ПДВ використовується для охоплення всіх податків на додану вартість, незалежно від назви. Багато країн називають свої податки на додану вартість «податком на товари та послуги» (GST) (наприклад, Австралія, Канада, Індія, Нова Зеландія та Сінгапур). Незважаючи на значне розмаїття структури існуючих систем ПДВ, більшість із цих систем ґрунтуються на певних фундаментальних принципах принаймні в теорії, якщо не на практиці.

Основна конструктивна риса ПДВ – поетапний процес збору. Кожен платник податку в ланцюжку постачання несе відповідальність за сплату податку на свою продукцію (постачання) та перерахування частки податку, що відповідає його маржі, тобто доданій вартості, у певному податковому періоді. Це означає, що платник податку перераховує різницю між ПДВ, нарахованим на його оподатковувані виходи (вихідний податок), і ПДВ, нарахований на його оподатковувані вхідні кошти (вхідний податок) за цей період. Таким чином, податок у принципі справляється з «доданої вартості» на кожному етапі виробництва та розподілу. У цьому відношенні ПДВ відрізняється від податку з роздрібних продажів, який оподатковує споживання і справляється лише в місці кінцевого продажу.

Поетапність збору ПДВ у поєднанні з принципом звільнення підприємств від тягаря ПДВ, який вони сплачують, коли купують товари чи послуги, визначає два основні підходи справляння податку. За методом рахунків-кредитів кожен платник податку нараховує ПДВ за ставкою, визначеною для кожної поставки, і передає замовнику рахунок-фактуру із зазначенням суми нарахованого податку. Якщо клієнт також є платником податків, він зможе зарахувати цей вхідний податок до вихідного податку, стягненого з його продажів, перераховуючи різницю до податкових органів або отримуючи відшкодування будь-яких надлишкових кредитів.

Відповідно до методу віднімання податок нараховується на додану вартість, яка визначається для кожного підприємства шляхом віднімання допустимих витрат платника податку на вхідні ресурси за податковий період

від оподатковуваної продукції за цей період і застосування ставки податку до отриманої величини [85].

Майже всі юрисдикції, які застосовують ПДВ, використовують метод рахунків-кредитів. Японська система є найпомітнішим прикладом віднімання. Звільнення від ПДВ спотворює нейтральність податку. Якщо постачання звільнено від ПДВ, вихідний податок не справляється з постачання, тому постачальник не має права кредитувати відповідний вхідний податок. Багато систем ПДВ застосовують звільнення від сплати ПДВ для певних видів діяльності, які важко оподатковувати (звільнення від сплати фінансових послуг є найпомітнішим прикладом) та/або для досягнення цілей розподілу (звільнення від сплати ПДВ для сільського господарства та палива, зазвичай зустрічаються 43 винятки щодо базового здоров'я та освіти).

Одним із несприятливих наслідків звільнення від ПДВ є створення «каскаду» при здійсненні операцій «бізнес-бізнес» (B2B). Можна очікувати, що компанія, яка здійснює звільнену поставку, передає незарахований вхідний податок у ціні поставки, але цей «прихований податок» згодом не може бути зарахований компанією-одержувачем.

ПДВ на міжнародні транзакції. Відповідно до принципу призначення податок остаточно сплачується лише кінцевим споживачем у його податковій юрисдикції. Відповідно до принципу походження, податок нараховується в юрисдикціях, де була створена додана вартість. Відповідно до принципу призначення ПДВ не справляється з експорту, а відповідний вхідний податок повертається підприємству-експортеру, тоді як імпорт оподатковується на тій самій основі та за тими самими ставками, що і внутрішні постачання. Застосування принципу призначення забезпечує нейтралітет ПДВ у міжнародній торгівлі.

Принцип призначення є міжнародною нормою та санкціонується правилами Світової організації торгівлі (СОТ). Угоди СОТ про субсидії та компенсаційні заходи передбачають, що «…звільнення експортованого продукту від мит чи податків, що сплачуються подібним продуктом, якщо він

призначений для внутрішнього споживання, або звільнення від таких мит чи податків у сумах, що не перевищують ті, що нараховані, не вважаються субсидією».

Реалізація принципів призначення для товарів і послуг різняться. Термін «товари» зазвичай означає «матеріальне майно» для цілей ПДВ. Якщо транзакція передбачає переміщення товарів з однієї юрисдикції до іншої, експортовані товари звільняються від ПДВ у юрисдикції продавця (і звільняються від будь-якого вхідного ПДВ через послідовні відрахування вхідного податку підприємствами), тоді як імпорт підлягає сплаті ПДВ як і еквівалентні вітчизняні товари в юрисдикції покупця. ПДВ на імпорт справляється з імпортера одночасно з митними зборами ще до того, як товари будуть звільнені з-під митного контролю, хоча в деяких юрисдикціях стягнення відкладається до декларування імпортером у наступній декларації ПДВ.

Право вирахування ПДВ, сплаченого при імпорті, так само, як і вирахування вхідного податку на внутрішні постачання, забезпечує нейтралітет і обмежує викривлення у міжнародній торгівлі. Більшість країн ОЕСР застосовують звільнення від ПДВ при імпорті товарів відносно низької вартості. Ці винятки мотивуються міркуванням доцільності – адміністративні витрати переважають отримані доходи.

Реалізація принципу призначення для послуг. Законодавство про ПДВ у багатьох країнах зазвичай визначає «послугу» негативно як «все, що не визначено іншим чином», або як щось інше, ніж «постачання товарів». Зазвичай поняття «послуга» включає нематеріальні активи, хоча деякі юрисдикції розглядають нематеріальні активи як окрему категорію. Місце оподаткування послуг визначається по-різному, включаючи місце надання послуги, місце встановлення або фактичне місцезнаходження постачальника, місце проживання або фактичне місцезнаходження споживача, а також місцезнаходження матеріального майна (для послуг, пов’язаних з матеріальним майном, наприклад, послуг з ремонту) [85]. Застосування цих принципів для визначення місця оподаткування стає дедалі складнішим із зростанням обсягів

транскордонних послуг. Системи ПДВ мають значні труднощі з визначенням того, де послуги вважаються спожитими. На практиці розрізняють два підходи до транскордонних поставок послуг [86]:

1. Перший підхід ґрунтується на резиденції клієнт. Якщо замовник є резидентом іншої юрисдикції, ніж постачальник, постачання оподатковується «за нульовою ставкою» у юрисдикції постачальника, а оподаткування ПДВ здійснюється у юрисдикції замовника. Тоді постачальник повинен зареєструватися в юрисдикції клієнта та збирати та сплачувати податки там. Коли клієнтом є підприємство, зареєстроване платником ПДВ, ПДВ часто справляється за механізмом «зворотного нарахування», який перекладає обов'язок сплати податку з постачальника на замовника. Бізнес-клієнт, як правило, зможе зарахувати вхідний податок на придбану послугу відразу в рахунок податкового зобов'язання вихідного податку.

2. Згідно з другим підходом, постачання послуг підлягає оподаткуванню ПДВ у юрисдикції, де постачальник є резидентом. Тоді постачання послуг підлягає оподаткуванню ПДВ у юрисдикції постачальника, навіть якщо вони виконуються за кордоном або постачаються іноземним клієнтам. Клієнти, які є підприємствами-платниками ПДВ, як правило, можуть подати заявку на відшкодування ПДВ, сплаченого на вхідні ресурси бізнесу в юрисдикції постачальника, від податкових органів цієї юрисдикції.

Перший підхід, який визначає місце оподаткування за місцезнаходженням замовника, рекомендовано як основне правило для застосування ПДВ до поставок послуг B2B [87]. Цей підхід також був рекомендований для «транскордонних поставок послуг і нематеріальних активів, які можна надавати з віддаленого місця» відповідно до Рекомендацій ОЕСР щодо електронної комерції 2003 року [88]. Ключова перевага цього підходу полягає в тому, що він уникає необхідності транскордонного відшкодування ПДВ підприємствам, які придбали послуги за кордоном, що часто пов'язано зі значним адміністративним тягарем і витратами для податкових служб і підприємств.

Відсутність митних кордонів в ЄС створює широкі можливості для напрацювання схем уникнення, ухилення від податку та одержання незаконного відшкодування ПДВ з бюджету. Напрацьовані схеми та можливі засоби для їх уникнення буде викладено у розділі 3.

Утім на практиці багато систем ПДВ застосовують другий підхід, оподатковуючи послуги за місцем розташування постачальника, головним чином для мінімізації ризику шахрайства через претензії щодо експортованих послуг, які зазвичай важко перевірити. Водночас обидва підходи призводять до результату, який узгоджується з принципом призначення в контексті B2B.

Ситуація складніша для поставок від бізнесу до споживача (B2C). Запровадження принципу призначення шляхом транскордонних поставок кінцевим споживачам-нерезидентам за нульовою ставкою та покладання на самооцінку споживача в юрисдикції його проживання, ймовірно, призведе до широкого неоподаткування цих поставок на практиці. Хоча методи зворотного нарахування відносно добре працюють у контексті B2B, вони, як правило, вважаються неефективними для поставок B2C. Такий метод вимагатиме від кінцевих споживачів самостійного розрахунку своїх податкових зобов'язань з ПДВ за послуги, придбані за кордоном, наприклад, через їхні декларації про доходи. Можна очікувати, що рівень добровільного дотримання буде низьким, оскільки приватні споживачі не мають стимулу добровільно декларувати та сплачувати належний податок, на відміну від платників податків, які можуть зараховувати сплачений вхідний податок до податку на вихід [89]. Тому більшість систем ПДВ оподатковують постачання послуг приватним споживачам у юрисдикції, де постачальник є резидентом. Найпомітнішим застосуванням підходу на основі місця призначення для оподаткування транскордонних поставок послуг B2C, що спирається на спрощену систему реєстрації для постачальників-нерезидентів, є схема Європейського Союзу «Єдиного вікна».

1.4 Особливості правового регулювання оподаткування в країнах-членах ЄС

Єдиний ринок дозволяє вільно торгувати товарами та послугами через кордони в межах ЄС. Для спрощення умов ведення бізнесу та уникнення незаконної конкуренції країни в ЄС узгодили правила оподаткування товарів і послуг. Деякі сфери отримують вигоду від уніфікації податку на додану вартість (ПДВ) на енергоносії та електроенергію, тютюн і алкоголь. ЄС здійснює координацію та гармонізацію законодавства щодо податку на додану вартість та акцизного збору так, що конкуренція на внутрішньому ринку не спотворюється коливаннями ставок непрямого оподаткування та заходів, що дає підприємствам однієї країни несправедливу перевагу над іншими. В ЄС узгоджені також митні тарифи, які сприяють вільному переміщенню товарів/послуг у межах Співтовариства [90].

У Договорі про заснування Європейського економічного співтовариства не передбачено необхідності гармонізації прямих податків, включаючи податки на доходи фізичних осіб, юридичних осіб, а також податки на майно. Статтю 100 Договору можна вважати правовою основою для ініціатив, спрямованих на гармонізацію лише тих нормативних актів, які безпосередньо впливають на створення та функціонування внутрішнього спільного ринку. Узгодження прямих податків стосується правил податку на прибуток, які обмежують свободу руху капіталу, дивідендів, відсотків, ліцензійних зборів між членами Співтовариства. До того ж гармонізація прямих податків ускладнена політичними, технічними та законодавчими підходами в країнах-членах.

Правила прямого оподаткування в Європейському Союзі залишаються на розсуд держав-членів, проте мають передбачати однакове ставлення до вітчизняних та іноземних компаній щодо оподаткування. Є декілька причин відносно низького рівня гармонізації прямого оподаткування [91; 92]. По-перше, право співтовариства щодо прямих податків може ґрунтуватися лише на загальних положеннях статті 94 Договору про заснування Європейського Співтовариства. Стаття уповноважує Раду ухвалювати директиви для

зближення законодавчих, правозастосовних та адміністративних положень держав-членів, які безпосередньо впливають на створення або функціонування спільного ринку. По-друге, податки на прибуток є важливим інструментом фіскальної політики, що впливає на соціально-економічне життя країн, які не можуть мати уніфіковані системи прямих податків через видимі відмінності в розвитку держав і регіонів, а також специфічні традиції національних податкових систем та застосування різних типів інструментів податкової політики. По-третє, директиви щодо гармонізації податків мають ухвалюватися одностайним рішенням держав-членів. По-четверте, гармонізація податку на прибуток зачіпає податковий суверенітет держав-членів. По-п'яте, у державах-членах ЄС діють різні правила винагороди працівників, відрахувань на соціальні внески, формування доходів і витрат, які впливають на базу оподаткування. Держави-члени ЄС самостійно визначають структуру витрат, сферу застосування податкових пільг і звільнень тощо.

Принцип конкурентоспроможності, включений у податкове законодавство, заставляє країни-члени коригувати свої податкові структури для підвищення привабливості їхніх податкових систем [93]. Конкуренція між податковими системами веде до зближення структур окремих податків для забезпечення оптимального функціонування спільного ринку. Така «тиха гармонізація» є наслідком прогресуючої конкуренції між національними податковими системами за окремі форми оподаткування.

Гармонізації піддаються лише ті елементи податку на прибуток підприємств, які стосуються міжнародних аспектів діяльності компаній і можуть спричинити потенційну дискримінацію у ставленні до вітчизняних та іноземних компаній щодо уникнення подвійного оподаткування.

ЄС не має повноважень щодо збору прямих податків або встановлення податкових ставок. Суму податку, яку сплачує кожен громадянин, визначає національний уряд. Однак ЄС наглядає за національними податковими правилами з метою забезпечення:

- вільного руху товарів, послуг і капіталу на єдиному ринку ЄС;

- відсутності несправедливої переваги компаній однієї країни над конкурентами іншої;
- уникнення дискримінації споживачів, працівників або підприємств з інших країн ЄС.

ЄС також співпрацює з країнами-членами щодо координації економічної політики та податків на прибуток. Мета полягає в тому, щоб зробити їх справедливими, ефективними та сприяти розвитку. Координація також допомагає запобігти ухиленню від сплати податків.

На рівні ЄС узгоджені стандарти щодо прямого оподаткування компаній і фізичних осіб, а країни-члени запровадили спільні заходи для запобігання уникненню сплати податків і подвійного оподаткування. Міжурядова конвенція про усунення подвійного оподаткування – коригування прибутку асоційованих компаній, також відома як арбітражна конвенція [94; 95], запроваджує процедуру усунення подвійного оподаткування філій мультинаціональних компаній, розташованих у різних країнах ЄС, які оподатковуються більш ніж однією країною ЄС. Якщо виникає подвійне оподаткування, постраждала компанія може представити свою справу до відповідних податкових органів. Якщо ці органи влади не можуть задовільно вирішити проблему, вони намагаються досягти взаємної згоди з органами влади країни ЄС, де оподатковується асоційована фірма. Якщо влада двох країн ЄС не може дійти згоди, вони передають справу на розгляд дорадчої комісії, яка пропонує шлях вирішення спору. Поради комісії податкові органи зобов'язані прийняти.

Для ефективного впровадження Конвенції Спільним форумом ЄС з трансфертного ціноутворення (JTPF) був розроблений Кодекс поведінки, прийнятий у 2006 році. У 2009 році було переглянуто Кодекс поведінки [96]. У жовтні 2017 року Рада ухвалила Директиву (ЄС) 2017/1852 про механізми вирішення податкових спорів у ЄС, яка базується на арбітражній конвенції [97]. З часом застосування арбітражної конвенції може зменшитися, враховуючи переваги Директиви, що вимагає усунення подвійного оподаткування.

Немає загальноєвропейських правил щодо оподаткування доходів громадян ЄС, які живуть, працюють або проводять час за межами своїх країн. Для цілей оподаткування країни застосовують принцип резиденції особи, що зазвичай дозволяє оподатковувати загальний світовий дохід, включаючи заробітну плату, пенсії, виплати, дохід від власності чи з будь-яких інших джерел або приріст капіталу від продажу власності з усіх країн світу. Країни ЄС регулярно обмінюються інформацією про податок на доходи, щоб забезпечити виконання платниками податків своїх зобов'язань і боротися з податковим шахрайством та ухиленням від сплати податків.

Кожна країна має власні критерії визначення податкового резидентства, що створює передумови для визнання особи податковим резидентом двох країн, і обидві можуть вимагати сплати податків із загального світового доходу. Багато країн мають угоди про уникнення подвійного оподаткування, які зазвичай передбачають правила, що визначають, яка з двох країн може розглядати особу як резидента [98; 99]. Однак, такі угоди не дають однозначної відповіді, але створюють широкі можливості для ухилення від сплати податків. Для фізичних осіб єдиним критерієм ідентифікації податкового резидента має бути громадянство, а для належного оподаткування слід застосувати принцип джерела доходу: доходи оподатковуються там, де вони отримані і виплачені (див. розділ 2).

Згідно з правилами ЄС застосовується рівне ставлення, тобто оподаткування нерезидентів має здійснюватися так само, як і резидентів країни за тих же умов. Резидентам іншої країни має надаватися право на:

- будь-які доступні сімейні допомоги та податкові відрахування на витрати по догляду за дитиною, навіть якщо витрати понесені в іншій країні ЄС;
- будь-які доступні податкові відрахування на відсотки на іпотеку, навіть для будинку, яким особа володіє в іншій країні ЄС;
- спільне нарахування податку разом з дружиною, якщо це можливо в цій країні.

Ефект тихої гармонізації наближає структурні рішення в оподаткуванні доходів фізичних осіб у Європейському Союзі [100]. Однак ПДФО залишається на розсуд держав-членів. Проблеми, пов'язані з прямим оподаткуванням, стали очевидними в міру посилення інтеграції в ЄС, що збільшувало міграцію громадян між країнами, появу мультинаціональних підприємств та збільшення масштабів їхніх фінансових потоків (переказ капіталу та прибутку між штаб-квартирами та дочірніми компаніями в різних країнах-членах ЄС). З поширенням офшорних юрисдикцій, в яких зазвичай не здійснюється економічна діяльність, а лише переписується податкова резиденція особи, проблеми оподаткування ускладнилися.

Творці союзу припускали, що податки на прибуток будуть нейтральними щодо інтеграційних процесів і відбудеться природна конвергенція податкових систем країн, що входять до економічного та валютного союзу [101]. На жаль, у податкових системах країн посилилася конкуренція за інвестиції, що супроводжується «гонкою на дно», переміщенням капіталів до юрисдикцій з низькими ставками податків, наявними податковими пільгами або послабленим податковим контролем [102]. З 1995 року середня ставка корпоративного податку в ЄС знизилася з 35% до 23% [103; 104]. У 2022 році вона становила 21,16% або 25,28% зважена до ВВП [105; 106].

Несумісність національних систем податку на прибуток підприємств спотворює інвестиції та створює конфлікти між платниками податків і податковими органами, а також між податковими органами різних країн. Глобалізація економічної діяльності та зростання мультинаціональних підприємств мають далекосяжні наслідки для координації національних податкових систем. При оподаткуванні прибутку міжнародних компаній виникає проблема визначення місця його отримання, оскільки операції між різними суб'єктами транснаціональної фірми дозволяють переміщувати прибуток у країни з низькими ставками податку на прибуток, завдяки застосуванню трансфертних цін на проміжні поставки, які відрізняються від еквівалентної ціни, визначеної за ціною «витягнутої руки». Існують інші

можливості для оптимізації доходів: використання боргового фінансування («тонка капіталізація») або розміщення нематеріальних активів, таких як патенти, у країнах з низьким рівнем оподаткування. Кілька недавніх досліджень щодо втрат доходів у всьому світі через переміщення прибутків свідчать про те, що короткострокові втрати становлять від 5 до 10 відсотків загальних надходжень від податку на прибуток підприємств [107; 108; 109; 110]. У середньому втрати доходів у країнах ОЕСР приблизно вдвічі вищі ніж у країнах, що розвиваються; однак втрати доходів у відношенні до ВВП приблизно на одну третину вищі для країн, що розвиваються [111]. Можливість переміщення податків дещо послаблює податкову конкуренцію та «гонку на дно» [112].

Усвідомлення шкідливості податкової конкуренції як на глобальному рівні, так і на рівні окремих держав-членів спонукає до пошуку шляхів гармонізації корпоративного оподаткування в межах ЄС. Великі та малі країни зазвичай мають протилежні інтереси у питаннях гармонізації, що ускладнює проблему [113]. Малі країни, швидше за все, матимуть чисті втрати від гармонізації корпоративного оподаткування через гармонізацію податкових ставок або податкових баз, тоді як вигоди для великих економік, ймовірно, будуть скромними. Утім припускається, що вплив на ВВП і податкові надходження може бути протилежним, залежно від критеріїв оцінки: розглядаються податкові надходження чи зміни у ВВП і зайнятості [114].

Європейська Комісія запропонувала кілька ініціатив щодо координації корпоративного оподаткування, включаючи проєкт Спільної консолідованої корпоративної податкової бази (ССССТВ) [115; 116]. Існують інші спроби координації в цій сфері (наприклад, Директива про ухилення від оподаткування та Директива про адміністративну співпрацю) [117; 118], але все ще існують важливі виклики, з якими ЄС має зіткнутися під час регулювання податкового законодавства. Пом’якшення правил державної допомоги у зв’язку з COVID-19 як інструменту боротьби зі шкідливою конкуренцією ставить під сумнів їх ефективність і перешкоджає податковій гармонізації.

Зусилля докладаються для покращення міжнародної координації податкової політики в рамках Плану ОЕСР щодо розмивання податкової бази та переміщення прибутку (BEPS).

Загалом можна виділити автономні полюси, які можуть супроводжуватися (але не обов'язково) прямою конкуренцією між окремими країнами, з одного боку, і повною уніфікацією, яка в деяких сферах називається гармонізацією, з іншого. Термін «гармонізація» найчастіше використовується у сфері податкової політики та бухгалтерського обліку та зазвичай розглядається як протилежність податковій конкуренції [119; 120].

Аналізуючи сучасну літературу [121], можна виділити два погляди на співвідношення гармонізації та координації окремих політик Перший трактує обидва терміни як близькі або прямо як синоніми – тобто як протилежність принципам субсидіарності, політики автономії та конкуренції між країнами [122; 123]. Другий погляд, навпаки, відрізняє координацію від гармонізації. «Гармонізація» здебільшого зосереджена на досягненні єдиних податкових ставок, тоді як «координація» зосереджена на застосуванні загальних правил і принципів» [124]. Координація передбачає збереження певного рівня автономії, а гармонізація призводить до повної уніфікації або централізації окремих політик.

Гармонізація податкових ставок сприймається більшістю країн ЄС як порушення національного суверенітету. Це пояснюється тим, що податкові ставки є інструментами фіскальної політики. Їх узгодження не залишає можливості впливати на сукупний попит та пропозицію і може поставити під загрозу доходи бюджетів окремих країн. Можливе обмеження фіскального суверенітету держав-членів є основною перешкодою для гармонізації фіскальної політики. З огляду на це пріоритетом має стати координація фіскальної сфери, яка може стосуватися податкових ставок, податкової бази та податкових процедур.

Поточні політичні дебати щодо податкової конкуренції стосуються передусім корпоративної податкової конкуренції. Мобільність капіталу

дозволяє переміщувати капітал до юрисдикції з низькими податками. У зв'язку з цим податкову конкуренцію також можна розглядати як дуже важливий фактор, який дозволяє залучати або утримувати транснаціональні компанії та сприяє лібералізації економіки, оскільки чинить тиск на зниження податкових ставок і скорочення бюджетних витрат. Податки на доходи фізичних осіб зазвичай не розглядають у дискусії про податкову конкуренцію на внутрішньому ринку ЄС.

Податкова конкуренція формує відповідальну податкову політику з меншим податковим навантаженням для суб'єктів господарювання, що створює позитивне середовище для прискореного економічного зростання [125]. Наявність монополії призводить до зростання цін, а в умовах конкуренції ціни знижуються. Подібним чином податкові ставки встановлюються вищі в умовах податкової гармонізації, ніж в умовах податкової конкуренції. Отже, податкова конкуренція призводить до зниження податкових ставок.

Існують і негативні наслідки податкової конкуренції. Конкуренція дозволяє ефективно розподіляти ресурси. Однак це не стосується податкової конкуренції [126]. У випадку неспроможності ринку конкуренція не може гарантувати ефективність, оскільки платники податків не отримують еквівалентної вартості в порівнянні зі сплаченими податками. Тому вони не зацікавлені сплачувати податки в країні, де користуються державними послугами. Якщо принцип платоспроможності не змушує суб'єктів господарювання сплачувати податки, конкуренція у сфері оподаткування вважається шкідливою.

Податкова конкуренція збільшує оподаткування немобільних факторів (головним чином праці) і знижує оподаткування мобільних факторів (головним чином капіталу) і може призвести до неефективного надання державних послуг, оскільки стимули, субсидії та підтримка спрямовані на залучення капіталу [127].

Податкова конкуренція може призвести до розмивання податкової бази в інших країнах і до деформації ефективного розподілу капіталу та послуг [128].

Можливе зниження податкових ставок призводить до відносного підвищення конкурентоспроможності та економічного зростання, але створює негативні зовнішні ефекти для інших держав. Необмежена та некерована податкова конкуренція у сфері мобільних факторів може поставити під загрозу податкові надходження держав-членів ЄС. Держава, формуючи свою податкову політику, не враховує її вплив на інші країни. Більші країни мають можливість впливати на світові ціни та покращувати власні торговельні відносини. Іншим прикладом зовнішніх ефектів є захист національної промисловості за допомогою оподаткування.

На перший погляд, внутрішній ринок ЄС значною мірою передбачає гармонізацію чи оптимізацію податкового законодавства держав-членів. Положення Договору про функціонування Європейського Союзу (ДФЄС) спрямовані на усунення умов конкуренції в податковому законодавстві держав-членів. Стаття 30 ДФЄС засновує митний союз, у якому «імпортні та експортні мита та збори еквівалентної дії між державами-членами заборонені. Ця заборона також поширюється на фіскальні збори». Держави-члени втратили право знижувати або змінювати митні тарифи з метою заохочення експорту чи імпорту товарів на їхні території, фактично усуваючи всі види регулятивної конкуренції, які можуть виникнути між державами-членами, особливо після прийняття єдиного митного тарифу на рівні ЄС [129], що застосовується до товарів, які імпортуються на внутрішній ринок та експортуються з нього. Стаття 31 ДФЄС передбачає встановлення єдиної ставки митного тарифу. За пропозицією Комісії Рада ЄС ухвалила Митний кодекс Союзу на основі Регламенту 952/2013 [130]. Що стосується товаропотоку, то податкова конкуренція суттєво зменшена і майже повністю ліквідована законодавством ЄС.

Стаття 110 ДФЄС поширює ту саму заборону на більш загальні фіскальні заходи, такі як акцизний збір або інші податки на товари. Згідно з цим положенням, жодна держава-член не повинна прямо чи опосередковано накладати на продукцію інших держав-членів будь-яке внутрішнє

оподаткування понад те, що прямо чи опосередковано накладається на аналогічні товари національного походження. Жодне внутрішнє оподаткування не може стягуватися з продуктів інших держав-членів, які за своїм характером надають непрямий захист іншим продуктам.

Стаття 63 ДФЄС скасовує обмеження на вільний рух капіталу між державами-членами та між ними та третіми країнами. Обмеження платежів між державами-членами та між державами-членами та третіми країнами заборонені. Вільний рух капіталу, дозволений законодавством ЄС, не вимагає від держав-членів безпосередньо чи автоматично змінювати свої податкові режими або конкурувати з іншими країнами, щоб запобігти виведенню капіталу з їх територій [131]. Капітал і прибутки, отримані від таких інвестицій, все ще можуть оподатковуватись відповідною державою-членом після виїзду з території цієї держави-члена або, у випадках, коли відповідна особа чи компанія зареєстровані в цій державі і зобов'язані сплачувати податки. Лібералізація руху капіталу не має на меті створити конкуренцію між державами-членами, які прагнуть знизити податки, щоб запобігти витоку капіталу з їхніх територій.

Гармонізація непрямих податків (доданої вартості) здійснюється з метою створення та функціонування внутрішнього ринку та уникнення викривленої конкуренції. Європейський Союз створив узгоджену систему податку на додану вартість (ПДВ), яка діє в різних державах-членах [132]. На основі цієї законодавчої бази Європейський Союз гармонізував структуру та дію акцизів на алкогольні та тютюнові вироби, а також на енергетику та електроенергію. Статті 192 і 194 ДФЄС дозволяють ЄС вживати заходів у формі таких непрямих податків або акцизних зборів для підтримки екологічної та енергетичної політики. Заходи в цих сферах ґрунтувалися переважно на ст. 113. Статті 115 або 352 ДФЄС можуть слугувати правовою основою для гармонізації податкового законодавства. Теоретично можна сподіватися на розвиток заходів гармонізації у сфері оподаткування доходів фізичних осіб. Однак податкові

інструменти, засновані на вторинному законодавстві, вимагають одностайної згоди держав щодо обсягу, змісту та ефекту відповідних податкових заходів.

Правова база ЄС потенційно може обмежити подальші перспективи податкової гармонізації. Стаття 114 ДФЄС дозволяє Раді кваліфікованою більшістю та Парламенту вживати заходів для покращення функціонування внутрішнього ринку, але чітко виключає фіскальні положення зі сфери її дії. У результаті можна застосувати лише статті 113 і 115 ДФЄС, для цього потрібна одностайна згода всіх держав-членів. Вимога одностайності є перешкодою для подальшої гармонізації, що сприяє формуванню податкової конкуренції.

ДФЄС містить лише окремі положення щодо (непрямого) оподаткування товарів і послуг. Жодних положень щодо податку на прибуток підприємств чи податку на доходи фізичних осіб не було введено, залишаючи їх у компетенції держав-членів, дозволяючи кожній вільно адаптувати свої фіскальні системи для залучення бізнесу з інших держав-членів і створення потенційної конкурентної гонки.

Важливою особливістю вільного руху капіталу є можливість залучення бізнесу через нижчі податки порівняно з іншими державами-членами. Такий спосіб залучення бізнесу повністю відповідає філософії внутрішнього ринку ЄС. Суд Європейського Союзу підтвердив право приймати рішення про створення юридичної особи в країні-члені, яка накладає менше адміністративних обмежень або вимог до капіталу при створенні юридичної особи. Статті 49 і 54 ДФЄС згодом дозволяють юридичним особам засновувати філії або агентства в іншій державі і здійснювати більшість або навіть всю свою діяльність там [133].

Європейський суд заявив, що країни-члени можуть вжити заходів, щоб уникнути зловживань своїм корпоративним або податковим законодавством, але не уточнив, як далеко країни-члени можуть зайти. «Простий факт, що компанія-резидент відкриває вторинне представництво, наприклад, дочірню компанію, в іншій державі-члені, не може створити загальну презумпцію

ухилення від сплати податків і виправдати захід, який ставить під загрозу здійснення фундаментальної свободи, гарантованої Договором» [134].

Як показує попередній перегляд, ДФЄС усунув або запропонував усунути податкову конкуренцію у сфері непрямого оподаткування товарів. Державам-членам також дозволено продовжувати оподатковувати капітал, який залишає їх територію. Прийняття вторинного законодавства ЄС у сфері податку на додану вартість та акцизів оптимізувало підходи до непрямого оподаткування в різних державах-членах.

Враховуючи те, що корпоративне оподаткування тісно пов'язане із суверенітетом держав-членів, гармонізація прямих податків виявилася складнішою. У міру посилення інтеграції межа між повноваженнями ЄС і держав-членів у сфері оподаткування ставала все більш розмитою [135]. Вимога одностайності при прийнятті податкових рішень в ЄС заважає прогресу гармонізації. Зараз обговорюється більш ефективний і демократичний спосіб прийняття рішень шляхом відмови від вимоги одностайності [136].

Усвідомлення потенційної шкоди неконтрольованої податкової конкуренції в Європі почалося в середині 1990-х років [137], коли виникло занепокоєння не лише щодо наслідків податкового демпінгу, але й щодо інших проблем, включаючи ухилення від сплати податків та агресивне податкове планування.

Проте європейські інституції ніколи відкрито не засуджували податкову конкуренцію саму по собі, вважаючи, що вона може мати позитивні наслідки (наприклад, певне зближення податкових режимів держав-членів), і втручання обмежувалося вужчими заходами шкідливого оподаткування [138]. Податкова конкуренція сама собою не є проблемою, але на єдиному ринку, де існують спільні правила щодо того, як країни-члени можуть використовувати свої податкові режими та політику для залучення бізнесу та прибутків, вона може бути шкідливою [138].

На тлі філософії вільного руху на внутрішньому ринку країни-члени не уникають спроб залучити бізнес шляхом зниження ставок корпоративного

податку. Знижуючи податкові ставки, країни-члени можуть зайти так далеко, що зменшать ставки корпоративного податку майже до нуля [139].

Останнє десятиліття минулого століття принесло хвилі міжнародних злиттів і поглинань, електронну комерцію та зростання мобільності факторів. Нові явища суттєво вплинули на оподаткування підприємств. Країни-члени не змогли відобразити ці зміни у своїх національних системах оподаткування, що створило перешкоди для належного функціонування внутрішнього ринку. Виникла необхідність адаптувати оподаткування компаній в ЄС до цього мінливого середовища.

Приєднуючись до поточних звітів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) про шкідливу податкову конкуренцію в ще більш глобальному масштабі [140], Парламент фактично попросив Раду та Комісію вжити більш конкретних заходів проти такої практики, яка завдає шкоди внутрішньому ринку [141].

Європейська комісія запропонувала чотири можливі моделі для гармонізації корпоративного оподаткування – оподаткування в країні походження, спільна консолідована база корпоративного податку, податок на компанії Європейського Союзу та обов’язкова гармонізована база корпоративного податку [142]. Підходи суттєво відрізняються за ступенем амбіційності, яку вони демонструють щодо гармонізації податкової бази, необхідного рівня змін та політичних обставин для їх упровадження.

Після більш ніж десяти років роботи 16 березня 2011 року Комісія опублікувала текст пропозиції щодо Директиви ССТВ [143]. Пропозиція спрямована на усунення податкових перешкод для компаній, що працюють на внутрішньому ринку, уникнення ризиків подвійного оподаткування та зменшення можливостей для агресивного податкового планування. Європарламент підтримав рішення Єврокомісії [144]. Через відсутність одностайності для ухвалення пропозиція була заблокована в Раді, що спонукало Європейську комісію відкликати її [145]. Переглянуту пропозицію Комісії щодо ССТВ [146] та ССТВ [147] було опубліковано в 2016 році.

Метод розподілу на основі формули успішно використовувався федеральними державами, включаючи Канаду, Німеччину, Японію та Сполучені Штати, для розподілу надходжень від податку на прибуток підприємств між субнаціональними урядами [148]. Нинішня ініціатива ЄС щодо прийняття Спільної консолідованої бази оподаткування підприємств (ССCTB) стане першим застосуванням формулярного розподілу на наднаціональному рівні. Щоправда загальна формулярна схема розподілу не може врахувати специфіку окремих галузей, і формулу необхідно буде скоригувати, щоб забезпечити відповідність потребам таких секторів, як фінансові послуги та страхування, нафта і газ, морський і повітряний транспорт.

При розподілі за формулою податок на прибуток підприємств фактично стає податком з факторів формули [149; 150]. Є багато інших дискусійних моментів, які не залишають надії на можливе схвалення директиви більшістю країн-членів [151; 152; 153]. МВФ [154] вказує, що глобальний розподіл оподатковуваного доходу дуже чутливий до факторів розподілу. При розподілі за формулою податкова конкуренція не зникає, а може навіть посилитися [155; 156]. Зараз 15 штатів США дедалі більшої ваги надають фактору продажів. Приблизно 23 штати та округ Колумбія використовують єдиний коефіцієнт – продажі (тобто 100-відсоткову вагу продажів у пунктах призначення) [157].

Доповідь ОЕСР [158] про цифрову економіку може пришвидшити роботу над спільною консолідованою базою оподаткування підприємств і формульним розподілом прибутків.

Іншим важливим кроком є імплементація дворівневої Інклюзивної рамкової програми щодо скорочення бази оподаткування та переміщення прибутку, узгодженої міжнародним співтовариством у жовтні 2021 року. Другий компонент цієї програми передбачає глобальну мінімальну ефективну ставку корпоративного податку 15% для великих МНК та має на меті відповісти на триваючі занепокоєння щодо переміщення прибутку, шкідливої податкової конкуренції та згубної «гонки на дно» щодо ставок корпоративного

податку. Другий компонент зменшить стимули для МНК до отримання прибутку та підтримає юрисдикції в досягненні кращого балансу між використанням податкової політики для залучення інвестицій та мобілізації внутрішніх доходів.

Запровадження другого рівня залишає простір для підтримки податкової конкуренції, функціонування різних систем оподаткування та різних податкових ставок у межах ЄС. Однак мінімальна податкова ставка зачіпає інтереси трьох країн ЄС (Угорщини, Ірландії та Кіпру), які мають нижчі податкові ставки. Їхні стратегії залучення прямих іноземних інвестицій (ПІІ) передбачають низькі ставки податків. Захищаючи своє суверенне право оподатковувати багатонаціональні компанії, як вони вважають за потрібне, ці країни можуть блокувати запровадження мінімальної ставки на рівні ЄС.

Дебати щодо збереження конкурентного середовища на внутрішньому ринку та дотримання національних свобод дій у податкових питаннях були спровоковані так званим пакетом Монті [159]. Комісія визнала існування шкідливої податкової конкуренції в ЄС і необхідність створення комплексної європейської податкової стратегії [160]. У цих документах Комісія показала, як податкова конкуренція може завдати шкоди внутрішньому ринку через значні втрати податкових надходжень і збільшення податкового тягаря на працю порівняно з більш мобільними базами оподаткування [159]. Із зростанням інтеграції, лібералізацією руху товарів, послуг і ринків капіталу посилилася податкова конкуренція, яка виступала рушійною силою в напрямку зниження податків на капітал [161]. З цією метою Комісія розробила пакет заходів для боротьби зі шкідливою податковою конкуренцією в ЄС-15, який увійшов до висновків Ради ECOFIN щодо податкової політики [162]. Пакет складається з Кодексу поведінки щодо оподаткування бізнесу (Кодекс поведінки) і заходів щодо усунення викривлень в оподаткуванні приросту капіталу та поступового скасування податків, які утримуються з транскордонних платежів, відсотків і роялті між компаніями.

Кодекс поведінки охоплює ті заходи, які впливають або можуть вплинути на розміщення ділової діяльності в Співтоваристві. Рівень оподаткування, який значно нижчий, ніж той, що застосовується у відповідній державі-члені, вважається потенційно шкідливим [163]. Кодекс поведінки зобов'язує країни-учасниці не запроваджувати та не застосовувати шкідливих податкових заходів [163, lett C and D].

Рада доручила групі Кодексу поведінки виявити потенційно шкідливу практику та доручила Комісії розглянути її [164]. Рада та Парламент визнали, що податкова конкуренція на ринку ЄС має як позитивні, так і негативні наслідки [165]. Позитивним ефектом стало те, що країни-члени стали більш обізнаними про податкові системи одна одної, що забезпечує більшу прозорість податкових ставок та існуючих податкових структур. Підвищення прозорості сприяє кращій координації та конвергенції податкових режимів держав-членів. Дискусії щодо усунення податкової конкуренції зосереджені в основному на спеціальних податкових угодах, укладених окремими державами-членами [166]. Проте повне скасування всіх форм податкової конкуренції наприкінці 1990-х – на початку 2000-х років не розглядалося.

Дискусії щодо податкової конкуренції в ЄС обертаються навколо двох основних питань: поваги до свободи дій держав-членів у податкових питаннях і можливості та ефективності використання законодавства про державну допомогу з метою обмежити запровадження шкідливих податкових заходів на внутрішньому ринку. Обидві проблеми тісно пов'язані.

Можливе ототожнення визначення шкідливого податкового заходу, наведеного в Кодексі поведінки, з поняттям незаконної державної допомоги спонукало Комісію розробити настанови щодо застосування правил державної допомоги до заходів, пов'язаних із прямим оподаткуванням бізнесу [167]. Комісія прийняла низку рішень щодо заходів, які згідно з Кодексом поведінки класифікуються як нешкідливі та можуть використовуватися як державна допомога [168]. Навпаки, заходи, класифіковані як шкідливі відповідно до Кодексу поведінки, не можуть охоплюватися поняттям державної допомоги.

Кодекс поведінки покликаний запобігти розмиванню бази оподаткування в одних державах-членах на користь інших, тоді як метою контролю за державною допомогою є запобігання ситуаціям, коли конкуренція шкодить торгівлі між фірмами. Моніторинг державної допомоги є лише конкретним і не може усунути викривлення конкуренції, яка може виникнути через загальні правила, і тому не може замінити зусилля держав-членів щодо координації їх податкової політики з метою усунення шкідливих податкових заходів.

Особливий інтерес становлять рішення Комісії щодо податкових декларацій з точки зору взаємодії законодавства про державну допомогу та податкової конкуренції. Ці адміністративні постанови мають на меті встановити, як національні податкові положення будуть застосовуватися до конкретного випадку. Використання цих інструментів є бажаним з точки зору правової визначеності. Це особливо стосується попередніх угод про ціноутворення (конкретні типи адміністративних рішень щодо трансфертного ціноутворення для операцій між інтегрованими компаніями), які можуть підвищити прозорість і передбачуваність і запобігти подвійному оподаткуванню. Однак податкові рішення можуть становити незаконну допомогу, якщо рішення ґрунтується на упереджених чи індивідуальних критеріях або якщо вони не точно відображають те, що було б результатом звичайного застосування режиму оподаткування, і, отже, зменшують податкові зобов'язання адресата в державі-члені порівняно з компаніями, які перебувають у схожих фактичних і правових умовах [169].

Тому з 2013 року Комісія досліджує податкову практику держав-членів для боротьби з розмиванням податкової бази та податковими змінами відповідно до вимог Плану BEPS, розробленого Організацією економічного співробітництва та розвитку [65]. Пропонуючи надзвичайно низькі рівні оподаткування, деякі держави-члени можуть допомогти перемістити доходи мультинаціональних компаній. Корпоративний прибуток та збитки можуть складати від 4% до 10% світових доходів від податку на прибуток, або від 100 до 240 мільярдів доларів США на рік. Збитки виникають через низку причин,

зокрема через агресивне податкове планування деяких мультинснаціональних компаній, взаємодію внутрішніх податкових правил, відсутність прозорості та координації між податковими службами, обмежене правозастосування між країнами та шкідливу податкову практику. Філії МНК у країнах з низьким рівнем оподаткування повідомляють про майже вдвічі вищі норми прибутку (відносно активів) своєї глобальної групи, показуючи, як BEPS може спричинити економічні деформації. Ключовою частиною реформ BEPS є припинення використання схем, які сприяють подвійному неоподаткуванню, краща відповідність місця оподатковування доходу місцю економічної діяльності та створення вартості, покращення доступу податкових органів до інформації для ефективного застосування податкового законодавства, мінімізації випадків подвійного оподаткування, а також покращення вирішення спорів.

Загальна ідея проєкту OECP щодо зменшення податкової бази та переміщення прибутку (BEPS) і Пакету заходів щодо запобігання уникненню податків (ATAP) Європейської комісії полягає у створенні міжнаціональної податкової системи, яка вимагає від мультинснаціональних компаній сплачувати свою справедливу частку податків [170; 171]. Йдеться про розподіл фінансового тягаря, пов’язаного з суспільною співпрацею, та розподіл витрат, які необхідно здійснити для забезпечення вигоди для суспільства.

Застосування правил державної допомоги до широкого кола національних заходів і використання їх як засобів контролю для обмеження застосування шкідливих податкових заходів є сумнівним. Зокрема, невідомо, наскільки широко трактується визначення державної допомоги та обмежені повноваження органів влади в податкових питаннях. Викликає сумнів і ефективність такого методу боротьби зі шкідливими податковими заходами. Взаємозв’язок між законом про державну допомогу та податковою конкуренцією забезпечує баланс між повагою до національних свобод дій у податкових питаннях та захистом чесної конкуренції в ЄС між підприємствами та державами-членами.

Головне питання полягає в тому, чи можуть правила державної допомоги однієї держави-члена спотворювати конкуренцію та впливати на торгівлю на внутрішньому ринку, надаючи вибіркову перевагу певним підприємствам. І навпаки, чи може на торгівлю на внутрішньому ринку вплинути податкова конкуренція та відповідна практика переміщення прибутку, запроваджена підприємствами, на які не впливає закон про державну допомогу. Через свою природу закон про державну допомогу не підходить для контролю та застосування санкцій за використання податкових лазівок, створених національним законодавством [172].

Санкція – а саме повернення допомоги – не є ефективним засобом, враховуючи, що залучення інвестицій від певних компаній, що переміщують прибуток, зрештою спрямоване на користь самої держави-члена. У цьому випадку ситуація безпрограшна для держави, яка реалізує ці заходи. Закон про державну допомогу не підходить для обмеження такого типу шкідливої практики, оскільки відшкодування допомоги спрямоване на відновлення чесної конкуренції між підприємствами, а не між державами-членами [173]. Це пояснює складність адаптації визначення державної допомоги до мети боротьби зі шкідливою податковою конкуренцією.

Вимоги статті 107 (1) ДФЄС спрямовані на визначення заходів, які є потенційно небезпечними для податкової конкуренції. Відповідно до статті 107 ДФЄС, будь-які переваги, надані або приписані державним органом держави-члена ЄС окремим підприємствам або групам підприємств, які суттєво впливають на торгівлю між державами-членами, вважаються несумісними з внутрішнім ринком ЄС. Пільги, що надаються органами державної влади, не обов’язково мають форму прямої субсидії. З цієї точки зору, податкові пільги або зниження податків вважаються перевагою [174]. Положення про державну допомогу та супутня заборона на надання пільг, які кваліфікуються як державна допомога, застосовуються лише до «вибіркових» заходів. Заходи в принципі є вибірковими, якщо вони застосовуються до окремого підприємства, конкретного сектора економіки або конкретної частини території держави-

члена. Заходи, які застосовуються до всіх суб'єктів господарювання та в усій державі-члені, не є вибірковими, тобто загальне зниження ставок корпоративного податку в державі-члені не вважається заходами державної допомоги в контексті статті 107 ДФЄС.

Правила державної допомоги надають Європейській Комісії потенційно потужний інструмент для заборони агресивних ініціатив держав-членів у податковому плануванні. Проте положення про державну допомогу є лише додатковим інструментом протидії агресивній податковій конкуренції, оскільки заборонити можна лише вибіркові заходи державної допомоги. Положення не перешкоджають державам-членам проводити загальну м'яку або конкурентну політику корпоративного оподаткування. Розширити концепцію державної допомоги на шкідливі податкові заходи, які традиційно не підпадають під дію статті 107(1) ДФЄС, проблематично.

Прикладом є скасування Генеральним судом ЄС рішення голови Комісії з конкуренції Маргрете Вестагер від 2016 року про те, що Ірландія повинна повернути 13 мільярдів євро несплачених податків плюс відсотки від Apple [175]. Рішення Вестагер у 2016 році стверджувало, що, не оподатковуючи основну частину глобальних прибутків Apple, які спрямовувалися через Ірландію, Дублін фактично надавав незаконну субсидію виробнику iPhone. Ці субсидії порушують правила ЄС щодо надання державної допомоги. У рішенні Суду зазначається, що використання закону про державну допомогу для розгляду податкових справ є законним, але Суд виявив недоліки у застосуванні цієї норми Комісією. Встановлення «вибіркової переваги» є ключовою частиною будь-якої справи про державну допомогу, і необхідно було показати, що Apple отримала податкові пільги, які не були б доступні для інших компаній. Відповідно, Суд постановив, що Комісія не дотрималася «необхідного правового стандарту, щоб продемонструвати наявність вибіркової переваги», і таким чином скасував рішення про державну допомогу повністю [175, п. 507].

Еволюція поняття «державна допомога» зводиться до розширення поняття «вибірковість». Суперечливе застосування правил державної допомоги також стосується визначення фіскальної допомоги в цілому. У практиці прийняття рішень Комісією та Судом ЄС справедливість сприяла розвитку та розширенню концепції вибірковості, яка має вирішальне значення для визначення сфери застосування статті 107 (1) ДФЄС щодо податкових заходів [176]. Вибірковість часто є вирішальним елементом в оцінці податкових заходів і зазвичай викликає найбільші суперечки. Розрізнення загальних заходів і заходів вибіркового характеру визначає фактичний розподіл влади. Розширення концепції вибірковості має важливі наслідки з точки зору повноважень, наданих Комісії, яка відіграє фундаментальну роль у процесі оцінки потенційно незаконної державної допомоги. Тому розширення поняття вибірковості (і державної допомоги) означає розширення повноважень Комісії з нагляду за національними податковими заходами. За даними Міністерства фінансів США у зв'язку з Apple, існує ризик того, що Комісія стане «наднаціональним» податковим органом [177]. Тому центральним питанням знову є повага до національних прерогатив. Мова йде не про розширення компетенції ЄС на пряме оподаткування, а про те, що держави-члени залишають за собою повноваження встановлювати власну податкову систему [135; 178], включаючи податкові рішення, які не суперечать законодавству ЄС [179].

15 липня 2020 року Комісія запропонувала Пакет справедливого та простого оподаткування, включаючи «Повідомлення про ефективне податкове адміністрування в ЄС і за його межами» для вдосконалення Кодексу [180]. У Повідомленні Комісія перераховує основні чинники, які посилюють тиск на країни в конкуренції за іноземні інвестиції, а саме цифровізацію, зростання ролі мультинаціональних компаній у світовій економіці, підвищення вартості нематеріальних активів і зменшення бар'єрів для бізнесу [181]. Щоб значно підвищити ефективність Кодексу поведінки, Комісія пропонує розширити сферу його дії, щоб охопити інші податки, а не обмежуватися податком на

прибуток. Відповідно до нинішнього обсягу кодексу існує занадто багато типів шкідливих режимів, яких можна уникнути.

Комісія планує покращити управління для забезпечення більшої прозорості з наслідками для держав-членів, які не дотримуються цих вимог. Запропоновані зміни можуть підвищити ефективність регулювання податкової конкуренції.

Розширення сфери застосування Кодексу поведінки є важливим кроком до більш ефективних заходів проти шкідливої податкової конкуренції. Однак для цього потрібно більш чітко сформулювати визначення «шкідливий податковий захід», яке поки що не впливає на процес модернізації. Чинна редакція Кодексу поведінки передбачає неповний перелік вимог для кваліфікації події як шкідливої. Ця невизначеність зберігає розподіл повноважень між ЄС та державами-членами у сфері прямого оподаткування. Фактично, роз'яснення концепції шкідливих податкових заходів залежить від бажання держав-членів надати ЄС більше повноважень у сфері оподаткування. Запровадження обов'язкового набору правил забезпечить чітке визначення вимог, необхідних для класифікації події як шкідливої та накладення відповідних санкцій за невиконання.

Держави-члени неохоче відмовляються від своїх повноважень щодо оподаткування, включаючи можливість використання фіскальних заходів для залучення інвестиції, та можуть сприймати нав'язане трактування як загрозу своєму суверенітету. У зв'язку з цим достатньо мати на увазі, що класифікація заходу як шкідливого для однієї держави-члена є можливістю для інших [182].

Проте гіпотетичне визначення шкідливого податкового заходу, ізольоване від поточного європейського контексту, також видається неможливим або принаймні недоречним. Спроба відрізнити шкідливі заходи від законних тягне за собою оцінку мети заходу, яку вкрай важко законодавчо закріпити. У цьому випадку ознаками є агресивне податкове планування та переміщення прибутків компаніями, які користуються сприятливими податковими заходами, що застосовуються державами-членами. Стимулом для

таких дій є зменшення податкового тиску на підприємства для залучення капіталу та інвестицій для держави. Парадоксально, але проблема зумовлена необхідністю ефективного подолання рівня інтеграції внутрішнього ринку шляхом подальшої інтеграції [183].

У 2022 році Кодекс поведінки переглянули щодо тих пільгових податкових заходів та особливостей загального застосування, які впливають або можуть вплинути на те, як ведеться підприємницька діяльність у Союзі. Підприємницька діяльність включає всі види діяльності, які здійснюються в групі компаній [184]. Цей Кодекс замінює з 1 січня 2023 року Кодекс поведінки щодо оподаткування бізнесу, викладений у Резолюції Ради та представників урядів держав-членів на засіданні Ради від 1 грудня 1997 року.

Пільгові податкові заходи, які передбачають значно нижчий ефективний рівень оподаткування, включаючи нульове оподаткування, ніж рівні, які зазвичай застосовуються у відповідній державі-члені, пропонується вважати потенційно шкідливими. Цей рівень оподаткування може базуватися на номінальній ставці податку, податковій базі або будь-якому іншому факторі.

Оцінюючи, чи є такі заходи шкідливими, слід враховувати, серед іншого:

1) чи є переваги де-факто чи де-юре закритими для внутрішнього ринку, наприклад, вони надаються лише нерезидентам, або щодо операцій, які здійснюються з нерезидентами, чи вони не впливають на національну податкову базу;

2) чи надаються пільги навіть без будь-якої реальної економічної діяльності та значної економічної присутності в державі-члені, яка пропонує такі податкові пільги;

3) чи застосовуються правила визначення прибутку до діяльності в рамках багатонаціональної групи компаній, яка відхиляється від міжнародно прийнятих принципів, зокрема, правил, погоджених в рамках ОЕСР;

4) чи вистачає прозорості податковим заходам, включаючи послаблення законодавчих положень на адміністративному рівні в непрозорий спосіб.

Потенційно шкідливими також вважаються невибіркові (доступні для всіх) особливості оподаткування в державі-члені, які створюють можливості для подвійного неоподаткування або можуть призвести до подвійного чи повторного використання податкової пільги щодо одних і тих самих витрат, суми доходу чи ланцюжка операцій.

Такі наслідки можуть мати місце через будь-які особливості національної податкової системи держави-члена, які призводять до зменшення податкових зобов'язань, включаючи відсутність податкових зобов'язань, окрім номінальної податкової ставки або відстроченого оподаткування як особливості розподільної податкової системи.

Держави-члени зобов'язуються:

1) не запроваджувати нові податкові заходи, які є шкідливими;

2) переглянути свої існуючі закони та усталену практику і внести зміни до таких законів та практики, якщо необхідно, з метою усунення будь-яких шкідливих податкових заходів або прийняти відповідні нормативні акти з метою запобігання можливим зловживанням;

3) відповідно до принципів прозорості та відкритості, держави-члени інформуватимуть інших членів до кінця кожного календарного року про існуючі та запропоновані податкові заходи, які можуть бути предметом Кодексу поведінки;

4) за відсутності повідомлення держави-члени заохочуються надавати інформацію на запит іншої держави-члена або Комісії щодо будь-якого податкового заходу, який підпадає під дію Кодексу поведінки.

Вимагання від платників податків вносити зміни до законодавства щодо скасування шкідливих податкових заходів, запобігання запровадженню нових та розкриття інформації про існуючі та запроваджені нові заходи, які можуть бути шкідливими, вирішує одну з головних проблем, з якою стикаються податкові органи в усьому світі. Ранній доступ до такої інформації дозволяє оперативно реагувати на податкові ризики шляхом інформованої оцінки ризиків, аудитів або законодавчих змін.

Варто зазначити, що всі запропоновані заходи оцінюються суб'єктивно, а пошук об'єктивних критеріїв їх застосування є або принципово неможливим, або настільки складним, що результат не виправдовує засобів. Координація у сфері оподаткування підприємств може ефективно обмежити шкідливу податкову практику. Спроба подолати податкову конкуренцію, дотримуючись підходу, заснованого на визначенні того, що є шкідливим податковим заходом, виглядає як марна спроба, яка не може призвести до задовільного результату, і це, зрештою, не є корисним у боротьбі зі шкідливою податковою конкуренцією.

Потреба в адекватних інструментах для боротьби зі шкідливою податковою конкуренцією стає все більш очевидною. Правила державної допомоги виявилися неефективними у боротьбі зі шкідливими податковими заходами. Контроль державної допомоги не може замінити потребу в більшій координації оподаткування держав-членів з метою зменшення або навіть усунення шкідливої податкової конкуренції. Заходи, що спричиняють шкідливу податкову конкуренцію, і заходи, які підпадають під дію правил державної допомоги, подібні, але не зовсім однакові [185]. Їх слід розглядати як сходинку на шляху до більш комплексного підходу.

На європейському рівні слід зосередитися на обмеженні стимулів, які заохочують бізнес до переміщення прибутків і агресивного податкового планування. Стратегії, що впроваджуються компаніями, і податкові заходи, впроваджувані державами-членами, є двома сторонами однієї медалі, які визначають явище шкідливої податкової конкуренції.

Запровадження обов'язкових правових інструментів для покращення податкової координації було б найкращим рішенням. Запровадження спільної консолідованої бази оподаткування юридичних осіб (ССССТВ) може стати хорошим способом боротьби зі шкідливою податковою конкуренцією. Розрахунок загального чистого прибутку для всіх підприємств групи з наступним розподілом доходу за спеціальною формулою для кожного місця, де група веде бізнес, ускладнює агресивне податкове планування [186].

Президент Єврокомісії Урсула фон дер Ляєн включила ССТВ до своєї політичної програми. Свою підтримку висловив і Європарламент [187]. Пропозиція щодо плану відновлення, розробленого Францією та Німеччиною [188], містила посилання на необхідність упровадження ССТВ як частини більш загальної мети вдосконалення справедливої податкової системи в ЄС. Комісія прийняла пропозицію та зазначила у своєму плані відновлення, що запропонує пакет інструментів, заснований на схемі торгівлі викидами, механізмі регулювання вуглецевого обмеження, власних ресурсах великих компаній і новому цифровому податку ОЕСР [189].

Згідно з мандатом, Європейська комісія, як охоронець договорів, може лише виправляти певні надмірності податкової конкуренції, які не змінюють основ внутрішнього ринку [190, с. 17]. Конституційна база ЄС пропонує Комісії обмежений набір інструментів, який не дозволяє впоратися з негативними наслідками. Незважаючи на конституційні обмеження, Європейська комісія могла б зробити більше для ефективної боротьби з агресивною податковою конкуренцією на внутрішньому ринку ЄС.

Комісія повинна пояснити, чи має податкова конкуренція бути частиною функціонування внутрішнього ринку ЄС, чи її слід скасувати (частково чи повністю). Нинішні пропозиції Комісії та реформи не дозволяють однозначно відповісти на це питання. Наразі невідомо, які форми конкуренції Комісія вважає корисними. Країнам ЄС було б корисно зрозуміти, де і як все ще може існувати податкова конкуренція та які обмеження має накладати законодавство ЄС. Поточні пропозиції Комісії не дають чіткої картини того, наскільки велика конкуренція все ще допускається в податковій сфері.

Бажання Комісії усунути всі форми агресивної податкової конкуренції також можна розглядати як визнання того, що податкова конкуренція як така вважається пережитком минулого і більше не дозволяється законодавством ЄС. Той факт, що Комісія ретельно перевіряє бюджети держав-членів, можна інтерпретувати як ознаку цієї тенденції. Настав час розробити більш

комплексну антиконкурентну податкову стратегію та ширші регуляторні інструменти, необхідні для досягнення цієї мети.

Усі ініціативи Комісії, спрямовані на пом'якшення наслідків податкової конкуренції, не усувають принципових недоліків податкової системи в цілому. Проблема в тому, що кожен податок розглядається окремо від інших, їх податкова база не має нічого спільного з результатами праці, а механізм ринкового ціноутворення дозволяє просто переміщувати податкову базу з країн, які її створюють, до країн, які оподатковують. Поки можливе переміщення податкової бази, жодні заходи не можуть послабити податкову конкуренцію між країнами. Завжди знайдеться певна кількість людей, які захочуть отримати додатковий дохід за рахунок зменшення розміру сплачуваних податків. Поки ціна визначається фінансовими інтересами суб'єктів господарювання, а не результатами господарської діяльності підприємства, податкова конкуренція не може бути обмежена в принципі.

Справжньою причиною податкової конкуренції є відсутність чітких критеріїв обґрунтування ціни. Не можна сказати, що проблему ціноутворення ніхто не намагається вирішити. Податкове законодавство кожної країни містить відповідні положення щодо трансфертного ціноутворення, тобто ціноутворення, яке використовується в операціях між пов'язаними сторонами. Відповідно до принципу «витягнутої руки» операції між пов'язаними сторонами повинні відповідати цінам, сплаченим за аналогічні товари чи послуги, якими торгують незалежні сторони. Принцип «витягнутої руки» – це міжнародний стандарт, визначений у статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР [191, ст.9]: «якщо створюються або встановлюються умови між двома підприємствами, в їх комерційних чи фінансових відносинах, які відрізняються від тих, що існували б між двома незалежними підприємствами, то прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але через наявність цих умов не був нарахований, може включатися в прибуток компанії і, відповідно, оподатковуватися».

Принцип «витягнутої руки» вимагає експертної оцінки великого масиву статистичної інформації за відсутності об'єктивних критеріїв оцінки та повноти зібраної інформації. До недоліків принципу «витягнутої руки» можна віднести наступне:

1. Відсутні загальноприйняті об'єктивні критерії оцінки масштабів і переваг інтеграції асоційованих компаній;

2. Асоційовані компанії можуть брати участь в угодах, які не відбуваються між незалежними компаніями, тому важко отримати пряме підтвердження умов, які можуть бути встановлені між незалежними компаніями;

3. Зростає податкове навантаження як на платників податків, так і на податкові органи, а також адміністративні витрати, пов'язані з необхідністю (в окремих випадках) обґрунтування дотримання умов діяльності на міжнародній основі;

4. Застосування принципу «витягнутої руки» вимагає оцінки великої кількості неконтрольованих операцій та комерційної діяльності незалежних підприємств і її порівняння з операціями та діяльністю асоційованих компаній.

Через труднощі із застосуванням принципу «витягнутої руки» транснаціональні підприємства мають очевидний стимул встановлювати ціни на внутрішні корпоративні операції таким чином, щоб переміщувати оподатковуваний прибуток із юрисдикцій із високими ставками податку на прибуток юридичних осіб у юрисдикції з низькими ставками податку.

Слід зазначити, що критерії, які використовуються для визначення асоційованих осіб, важко застосувати. Тому не завжди можна об'єктивно визначити взаємопов'язані суб'єкти, до яких слід застосовувати принцип «витягнутої руки». Водночас створити гідну альтернативу принципу «витягнутої руки» поки що не вдалося.

Альтернативним способом формування справедливих ринкових цін, які не залежать від ступеня взаємопов'язаності суб'єктів, є встановлення відповідності між ціною та результатами господарської діяльності

підприємства. Результатом господарської діяльності є додана вартість. Необхідно лише встановити методику визначення грошового еквівалента доданої вартості. У цьому випадку створюються передумови для вирішення великого масиву проблем, пов’язаних з агресивним податковим плануванням, ухиленням від сплати податків та уникненням податків, а також запровадженням процедур адміністрування податків, які скорочують до мінімуму підготовку податкової звітності як для податкових органів, так і для платників податків.

Висновок до розділу 1

Нинішня міжнародна податкова архітектура більше не відповідає меті. Відбулися драматичні зміни в технологіях, сплеск глобалізації та значні зміни в тому, як бізнес організований і працює. Міжнародна система оподаткування не встигає за цими подіями. Цифровізація та глобалізація економіки істотно ускладнюють бізнес-моделі та визначення створеної вартості, тоді як міжнародна система оподаткування все ще відображає логіку звичайної економіки.

Вплив глобалізації на податки та соціальну політику є предметом методологічної та теоретичної дискусії. Згідно з теорією «ефективності ринку», економічна глобалізація змушує політиків конкурувати за інвестиції шляхом зниження ставок податків: держава добробуту підривається глобалізацією через втечу капіталу, податковий демпінг і конкуренцію (переміщення бізнесу) і зменшення влади політичних партій і профспілок. З іншого боку, «теорія компенсації» наполягає на стійкості держави добробуту: інституційна автономія обмежує негативні наслідки глобалізації. Соціально-політичний договір для кожної держави – важливий елемент оптимізації системи оподаткування. Країни, що розвиваються, мають створити державу, орієнтовану на доходи, політично легітимну та економічно життєздатну. Для розвинутих країн новий демократичний податковий договір має базуватися на «податку на внески громадян» для фінансування важливих економічних і соціально-політичних функцій держави та визначення режиму фінансового регулювання. Загальним пріоритетом є боротьба зі збільшенням нерівності внаслідок глобалізації. Сутність податкового контракту стосується функції перерозподілу, яка є бажаною для громадян, а також економічної ефективності створення робочих місць. Стратегічне завдання полягає у пошуку компромісу між акторами глобального рішення – державою, громадянином, підприємством та передбачає формування системи оподаткування як функціонального економічного та соціально-політичного цілого.

Оподаткування має виконувати декілька важливих функцій для належного функціонування економіки: фіскальну, перерозподільну та стимулюючу. Для виконання цих функцій система оподаткування повинна мати правову основу, відповідати принципам справедливості та рівності, та забезпечувати прогресивність оподаткування. Оскільки правила оподаткування є продуктом економічних, інституційних, політичних, структурних і соціальних процесів, вони завжди міститимуть прогалини, неясності та суперечності, які створюють можливості для різних трактувань платниками, податковими органами та судами. Однак роль виконавчих органів у тлумаченні та виконанні податкового законодавства остаточно не визначена у жодній країні. Навіть у конкретній країні може бути важко визначити юридичну силу, яку суди надають адміністративним рішенням. Розподіл фіскальних повноважень між різними рівнями влади є складною проблемою. Найважливішим фактором, який визначає розподіл податкових законодавчих повноважень, є форма державно-територіального устрою – федерація чи унітарна держава.

Економічний і валютний союз на вільному ринку передбачає мінімальний ступінь економічної єдності та одноманітності, зокрема: всі податки, пов’язані з імпортом або експортом товарів, справляються центральним органом влади або принаймні справляються відповідно до правил, які є однаковими для всіх держав-членів. Наявність офшорів, глобалізація, міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування та принципи оподаткування мультинаціональних компаній різко ускладнили розподіл податкових повноважень між державами. У роботі з’ясовано, що усі ці ускладнення є прямим наслідком порушення традицій корпоративного оподаткування у міжнародному податковому праві, в основі якого лежить критерій «місця виробництва».

Проаналізовано основні принципи оподаткування, що визначають права та обов’язки платників, пов’язані зі справлянням податків. Принципи оподаткування досліджені як з економічної, так і з правової точок зору у різних правових системах, викладено міркування щодо напрямків удосконалення

матеріального та процесуального податкового права. Висловлені пропозиції спрямовані на застосування в системі оподаткування України. Однак пропозиції щодо визначення поняття резиденції зачіпають керівні принципи міжнародної і територіальної систем оподаткування, автоматично скасовують офшорні юрисдикції, усувають навіть теоретичну можливість подвійного оподаткування та подвійного не оподаткування, фактично скасовують міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Особлива увага приділена принципам оподаткування ПДВ та способам забезпечення нейтральності податку у транскордонній торгівлі. Зокрема проаналізовано принципи місця призначення та місця походження товарів/послуг. З теоретичної точки зору все виглядає доволі суворо. На жаль, на практиці система оподаткування ПДВ всередині країни, а особливо у транскордонній торгівлі в ЄС, через відсутність митних кордонів функціонує вкрай незадовільно.

Внутрішній ринок ЄС спонукає країни-члени вживати заходів для залучення або утримання бізнесу на своїй території. Як наслідок, створення внутрішнього ринку ЄС призвело до «агресивної» податкової конкуренції, негативні наслідки якої тривалий час недооцінювали. Нині ставлення змінилося, і боротьба з агресивним податковим плануванням стала пріоритетом. У роботі аналізуються три стратегії: від м’якої конвергенції до бюджетних вказівок; запровадження Кодексу поведінки; обмеження державної допомоги. Ці стратегії відображають досить обмежений набір інструментів для боротьби зі структурними (фіскальними) дисбалансами на внутрішньому ринку ЄС.

Неузгодженість систем оподаткування окремих країн надає багатонаціональним компаніям широкі можливості уникнення оподаткування на основі джерела. Проект OECD/G20 BEPS був одним із найамбітніших заходів координації державної політики у сфері міжнародного оподаткування. Однак, розбіжності національних бізнес-моделей ускладнюють колективне вирішення.

Відсутність законодавчих визначень бази оподаткування і місця знаходження джерела доходу породжує численні схеми переміщення податкової бази та зменшення податків. Поточна система оподаткування, заснована на принципі джерела, потребує уточнення основних підходів:

1. Визначення джерела. Концепція постійного представництва передбачає якісний поріг, який самостійно встановлює країна-джерело, що обмежує можливості оподаткування. Розширення концепції постійного представництва може посилити оподаткування на основі джерела. Країни-джерела повинні застерегти за собою право на утримання інвестиційного доходу та забезпечити собі право на оподаткування приросту капіталу від бізнес-активів, цінних паперів і нерухомого майна.

2. Посилення розподілу прибутку. Країни повинні підтримувати ефективне впровадження принципу «витягнутої руки».

3. Подолання податкової конкуренції. Координування на багатосторонньому рівні мінімальних податків на зовнішні інвестиції є потенційно найефективнішим заходом у зміцненні компонентів оподаткування за місцем проживання в міжнародній податковій системі, що пом’якшує потребу країн-джерел зменшувати свої податкові ставки для залучення інвестицій. Регіональне співробітництво є додатковим потенційним інструментом для зменшення тиску на ставки корпоративного податку.

При застосуванні формульного підходу до розподілу консолідованої бази класичне переміщення прибутку стане неможливим, однак з’являться нові можливості для податкового планування, пов’язані з маніпулюванням факторами у формулі. Такий підхід усуває потреби в оцінці трансфертної ціни та її застосування для визначення доходу. Максимальний ефект досягається у випадку глобального впровадження, тоді як регіональне впровадження все одно вимагатиме трансфертного ціноутворення. Незважаючи на те, що система, можливо, буде простішою, вона породжує нові проблеми, наприклад, які суб’єкти господарювання та види діяльності мають бути консолідовані та як розрізняти різні галузеві режими (наприклад, фінанси чи видобувна

промисловість). При розподілі залишкового прибутку виникають додаткові труднощі розмежування видів прибутку та використання двох механізмів розподілу.

Розподіл за формулами є значним відхиленням від поточної системи: його прийняття стикається зі значними політичними перешкодами, які виникають не стільки через спротив юридичних осіб, скільки від національних урядів. Компенсація глобальних збитків була б привабливою опцією для багатьох мультинаціональних компаній, тоді як національні уряди можуть не вважати меншу базу оподаткування привабливою та не бажають поступитися контролем над цією базою. Застосування формульного розподілу може бути більш доцільним на регіональному рівні серед країн із подібним рівнем доходу. Триваюча інтеграція глобальних ринків і швидке зростання цифрової економіки створюють дедалі більший тиск для реформування поточної системи.

Оподаткування за місцем споживання застосовується на практиці лише щодо податків на споживання. Податок справляється з постачальників товарів і послуг, а податковий тягар несуть споживачі. Сплата податку на кожній стадії циклу виробництва вводить додатковий елемент – вхідний ПДВ та встановлює податкові правовідносини між платниками. Застосування принципу місця призначення у транскордонній торгівлі вводить ще один додатковий елемент – відшкодування з бюджету сплачено податку. Невластиві елементи правового механізму ПДВ створюють можливості для ухилення від сплати податків, уникнення податків та незаконного відшкодування з бюджету.

Місце оподаткування послуг може пов’язуватися з місцем їх виконання, фактичним місцезнаходженням постачальника, місцем проживання або фактичним місцезнаходженням споживача. Для належного оподаткування послуг, зокрема електронних, країни можуть передбачити обов’язкову реєстрацію постачальників-нерезидентів для забезпечення обліку податку у юрисдикції споживання, а також визначати реєстраційний поріг для мінімізації потенційного тягаря відповідності.

Розділ 2 Механізм правового регулювання системи оподаткування

2.1 Правові засади визначення об'єктів оподаткування

Розрізнена чи недостатньо розроблена законодавча база відкриває багатонаціональним компаніям можливості знаходити юридичні лазівки, якими можна скористатися для оптимізації сплачуваних податків. Цей ризик може ще більше посилюватися в країнах із узгодженими в контрактах фіскальними умовами для конкретних проєктів, які можуть створювати додаткові лазівки (при цьому визнаючи, що ці угоди, якщо вони добре розроблені, також можуть їх закрити та забезпечити певність як для платників податків, так і для податкових органів). Законодавчі прогалини також можуть поширюватися на такі заходи, які допомагають забезпечити дотримання законодавства платниками податків (наприклад, заохочувати надання інформації). Лише 21 відсоток респондентів опитування багатонаціональних підприємств відповіли, що вони повністю дотримуються законів про трансфертне ціноутворення в кожній країні, у якій вони працюють [192].

Країнам часто не вистачає спроможності в управлінні доходами, щоб оцінити та визначити пріоритетність ризиків доходів, виявити переміщення прибутку та перевірити транснаціональні підприємства. Податкові органи часто мають дуже обмежені бюджети, що призводить до нестачі службовців, призначених для виконання функцій аудиту, і часто таким аудиторам бракує навичок і часу, необхідних для перевірки складних структур і контрактів, які можуть прийняти багатонаціональні компанії. Крім того, тривалі судові справи щодо оскарження переміщення прибутку можуть обмежити доступні ресурси багатьох органів влади, навіть якщо є розумна перспектива успіху. Бувають також випадки, коли договори обмежують аудиторські права більше ніж це дозволено податковим законодавством.

В основі цього лежить складний компроміс. Наприклад, забезпечення дотримання податкового законодавства у видобувній промисловості вимагає

проведення аудиту витрат від початку фази розробки до того, як проєкт стане прибутковим з точки зору оподаткування. Для уряду з обмеженими грошовими коштами може бути більш привабливим зосередити аудиторські ресурси на діяльності з більш миттєвими прибутками.

Ще однією складністю є облік субпідрядників для цілей оподаткування прибутку. Компанії можуть залучати досвід, використаний іншою філією бізнесу за кордоном. Залежно від тривалості перебування можна легально пов'язати дохід субпідрядників із країною джерела, але складно відслідковувати працівників, тому податковим органам знадобиться багато часу для перевірки їхньої діяльності та застосування національного прибуткового податку.

Ґрунтуючись на міжнародному досвіді фіскальних режимів і тиску, з яким стикається міжнародна система оподаткування, реформа системи оподаткування має бути спрямована на полегшення тиску на країни походження, що передбачає:

1) максимальне спрощення податкової системи, де це можливо;

2) уникнення випадків, коли потрібен повний аналіз трансфертного ціноутворення;

3) звуження можливостей податкового планування через кредитування пов'язаними особами.

Необхідно також подбати про те, щоб мережа податкових угод країни зберігала національні права на оподаткування, включно з утримуваними податками на виплати нерезидентам і оподаткування прибутку від переказу відсотків.

Деякі виклики залишаться. Система оподаткування, яка зберігає права оподаткування для країни-джерела, буде вразливою до постійного тиску податкової конкуренції. Хоча природні ресурси не мобільні, існує конкуренція за технічне ноу-хау та інвестиційний капітал. Це може вимагати певної міжнародної координації між країнами-виробниками, включно з мінімальними податковими платежами. Пропозиція також не закриває всі лазівки для витоку

доходів (хоча вона зменшує більш проблемні). Немає панацеї, яка б обійшла потребу в зміцненні спроможності для ефективного дотримання правил оподаткування, зокрема шляхом вдосконалення податкового аудиту видобувних галузей.

Реформа фіскального режиму має бути ретельно розроблена на рівні країни, щоб забезпечити справедливий розподіл ризику та винагороди між інвестором та урядом, не перешкоджаючи інвестиціям. Податкова політика, яка проста в адмініструванні та дотриманні, була б бажаною як для інвесторів, так і для уряду. Істотні зміни в фіскальних режимах для видобувних галузей повинні передбачати консультації між урядами та інвесторами в поточних ресурсних проєктах. Вимога фіскальної стабільності у законодавстві та контрактах обмежує гнучкість упровадження реформ. Міжнародна координація може знадобитися, як і пошук правильного форуму для обговорення питань, враховуючи складний і взаємопов'язаний характер відповідних питань.

Загальнотеоретична концепція об'єкта оподаткування встановлює його зв'язок із суміжними поняттями [193]. Водночас можна відзначити відсутність послідовного підходу до визначення поняття об'єкта оподаткування та виявити критерії віднесення певних подій до об'єктів оподаткування. При визначенні об'єкта оподаткування намагаються використати будь-які кваліфікаційні ознаки об'єктів, які б дозволяли однозначно ідентифікувати та визначати предмети та явища як об'єкти оподаткування.

У науці та практиці податкового права сформувалися два різних підходи до визначення поняття «об'єкт оподаткування», які можна умовно позначити як економічний і правовий. Представники економічних наук вважають, що єдино правильним є продовжити розвиток законодавчо закріпленої ідеї щодо формулювання змісту цього поняття виключно шляхом перерахування можливих об'єктів. У цьому випадку їхнє завдання – оцінити один або інший об'єкт щодо того, чи можливо та/або необхідно встановити відповідальність платити з нього податок.

Юристи розглядають об’єкт оподаткування як юридичний факт, що тягне за собою обов’язок сплати податку. До об’єктів оподаткування відносять тільки ті юридичні факти, які є свідомими діями платників податків або їх результатом, а саме дії, пов’язані з продажем товарів, робіт, послуг або одержаним доходом. Залежно від ідентифікації об’єктів як товарів, роботи чи послуги, податкове законодавство встановлює різні правові та пов’язані з ними фінансові наслідки.

Початкова відмова від розробки критеріїв визначення об’єкта оподаткування в економічній науці передбачає високий ступінь суб’єктивності законодавця при віднесенні об’єкта до числа тих, що передбачають податкове зобов’язання. На практиці це означає, що будь-який об’єкт можна використати як об’єкт оподаткування. Явища, перелічені в Податковому кодексі України, визнаються об’єктами оподаткування, які мають відповідні ознаки (грошові, кількісні, фізичні) і є юридичними фактами або діями. За цих обставин можливе використання економічного аналізу для розробки моделей правового регулювання та вироблення конкретних норм [194, с. 455].

Загальне поняття об’єкт оподаткування у законодавстві не визначено, причому не лише в Україні. Замість нього у ст. 22 Податкового кодексу України дається перелік конкретних об’єктів оподаткування, зокрема зазначено, що: «Об’єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об’єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов’язує виникнення у платника податкового обов’язку».

Відсутність визначення родового поняття об’єкт оподаткування не дозволяє однозначно визначити і базу оподаткування. Стаття 23 Податкового кодексу України дає наступне визначення бази оподаткування:

«23.1. Базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об’єкта оподаткування.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об’єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов’язання».

А ст. 29 Податкового кодексу України визначає порядок обчислення суми податку:

«29.1. Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів».

Оскільки в Україні податки сплачуються виключно у національній валюті, а можливість сплати податків у натуральній формі не передбачена законодавством, то не зовсім зрозумілим є визначення бази оподаткування. Як можна до фізичного чи іншого характерного виразу об’єкта оподаткування застосувати ставку податку та отримати розмір податкового зобов’язання? Очевидно, що податкова база може обчислюватися виключно у гривні, що потребує узгодження з поняттям об’єкт оподаткування, який також повинен визначатися у гривні. Одиницею виміру об’єкта оподаткування може бути лише вартість, що і слід було б зазначити у відповідних статтях Податкового кодексу України.

У природі існує лише три природні об’єкти оподаткування, які можна номінувати у грошовій формі [195]. Один з них пов’язаний з господарською діяльністю і представляє заново створену додану вартість. Два інших об’єкти пов’язані з правом власності:

1) власність народу України: природні багатства – земля, надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони;
2) власність фізичних та юридичних осіб.

Додана вартість є об’єктом оподаткування кількома податками, внесками і зборами відповідно. Оскільки кожен такий податок, внесок та збір трактується незалежно від реального об’єкта оподаткування, Податковий кодекс України

штучно створює необмежені можливості для оптимізації податків, внесків і платежів. Така система оподаткування не відповідає основним базовим принципам, які вперше сформулював та науково обґрунтував один із основоположників сучасної економічної теорії Адам Сміт, який надав класичне тлумачення податків і принципів справедливого оподаткування та сформулював чотири основні принципи оподаткування [74, с. 588–603]:

а) справедливості – кожен повинен підтримувати державу пропорційно власному доходу, який він отримує під охороною держави;

б) визначеності – податок має бути точно визначеним;

в) зручності стягнення – податок належить стягувати в такий час і в такий спосіб, що є найбільш сприятливим для платника;

г) ефективності оподаткування – збирання податків провадиться при мінімальних витратах по їх справлянню.

Ця частина Податкового кодексу України потребує радикальних змін, якщо є бажання оптимізувати податкову систему, яка унеможливить численні схеми ухилення від оподаткування, уникнення податків, істотно ускладнить ведення тіньового бізнесу, виплат зарплат у конвертах та істотно спростить адміністративні витрати і платників податків і податкових органів, пов'язаних із нарахуванням, справлянням податків, внесків та зборів і підготовкою податкових звітів. Зміни потребують наступні розділи Податкового кодексу України у частині визначення об'єкта оподаткування: розділ ІІІ «Податок на прибуток»; розділ ІV «Податок на доходи фізичних осіб»; розділ V «Податок на додану вартість» та Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [196].

Власність народу України, що визначна ст. 13 Конституції України, відчужується у вигляді рентної плати. Відповідно до ст. 251 Податкового кодексу України до складу рентної плати входить:

«1) рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин;

2) рентна плата за користування надрами в цілях, не пов’язаних з видобуванням корисних копалин;

3) рентна плати за користування радіочастотним ресурсом України;

4) рентна плата за спеціальне використання води;

5) рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів;

6) рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України».

Пунктом 3 ст. 252 Податкового кодексу об’єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин є обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини). Визначений об’єкт оподаткування та встановлені ставки рентної плати (п. 20 ст. 252 Податкового кодексу України) не забезпечують належної реалізації права власності українського народу на надра. Для забезпечення повної реалізації прав українського народу розділ IX «Рентна плата» потрібно радикально змінити [197].

Майно, що перебуває у власності фізичних і юридичних осіб можна розглядати як матеріалізований дохід минулих років, джерелом якого була додана вартість. Причому власність фізичних осіб, як правило, не використовується у подальшому у сфері господарської діяльності, на відміну від власності юридичних осіб. Статтею 265 Податковго кодексу України визначена структура податку на майно, яка включає: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок і плату за землю. Відповідно до п п. 1, п 2 статті 266 Податковго кодексу України «Об’єктом оподаткування є об’єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка». Не включаються до об’єктів оподаткування об’єкти житлової і нежитлової нерухомості, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного чи місцевого бюджетів і є неприбутковими; будівлі промислові та склади; будівлі сільськогосподарського призначення, лісівництва та рибного господарства.

Зазвичай система оподаткування використовується для регулювання споживання деяких товарів шляхом запровадження акцизного податку. Акцизний податок не має індивідуального об'єкта оподаткування, тому залежно волі законодавця може відноситися до одного з раніше визначених об'єктів. Акцизний податок має реальний об'єкт оподаткування – додану вартість. Однак «у деяких податках об'єкт може набувати конкретизації, і виникає предмет оподаткування, який вказує на ознаки фактичного, а не юридичного характеру, за якими обґрунтовується стягнення відповідного податку» [198, с. 219; 199]. Наприклад, для обмеження споживання ставка оподаткування для таких об'єктів як алкогольні напої і тютюнові вироби тощо встановлюється на адвалорній базі на одиницю об'єкта оподаткування – наприклад на 1 літер спирту чи певну кількість тютюнових виробів. Оскільки у цьому випадку метою оподаткування є скорочення споживання шкідливих товарів, які можуть визначати завдану шкоду, напевно тому за об'єкт оподаткування приймають обсяг споживання відповідних товарів. Деякі підакцизні товари завдають шкоду довкіллю (наприклад бензин та інші види пального), а розмір шкоди також залежить від обсягу споживання. На такі товари акцизний податок також розраховується на адвалорній базі. До того ж цей податок регулюється міжнародними угодами, зокрема угодою про асоціацію між Україною та ЄС [200; 201]. Відповідно до статті 352 Угоди «Сторони розвивають співробітництво і гармонізують політику щодо протидії та боротьби із шахрайством і контрабандою підакцизних товарів. Це співробітництво, зокрема, включає поступове зближення акцизних ставок на тютюнові вироби, наскільки це можливо, беручи до уваги обмеження регіонального контексту, у тому числі шляхом діалогу на регіональному рівні та відповідно до Рамкової конвенції ВООЗ із боротьби проти тютюну 2003 року» [202]. З цією метою Сторони намагаються посилити своє співробітництво в регіональному контексті».

Поступове наближення до структури оподаткування, визначеної у acquis ЄС, здійснюється відповідно до Додатка XXVIII до цієї Угоди (ст. 353).

Для контролю забруднення навколишнього природного середовища – сфери життя людей – має запроваджуватися екологічний податок. Пунктом 57 пп.1 ст.14 Податкового кодексу України дано таке визначення екологічного податку:

«Екологічний податок – 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».

Таке визначення об'єкта оподаткування не забезпечує досягнення запланованих цілей – захист природного навколишнього середовища. Будь які податки, внески і збори власник підприємства включить у ціну і фактичними платниками екологічного податку будуть кінцеві споживачі товарів. А власник основних фондів може не турбуватися про запровадження передових технологій, оновлення основних фондів та вживати заходів для зменшення викидів забруднюючих речовин. Одночасно усі прибутки можна вивозити за кордон.

З цієї причини об'єкт оподаткування екологічного податку слід принципово поміняти [195]. Для усіх виробництв, які спричиняють забруднення навколишнього природного середовища, мають бути визначені максимальні норми викидів, які розробляються з урахуванням застосування передових технологій у кожній сфері та обладнання, яке відповідає сучасному рівню техніки. Ці норми повинні постійно підвищуватися у міру того, як стануть доступні нові технології чи нове технологічне обладнання. Втім, встановлені нормативи повинні поступово наближатися до міжнародних стандартів. При цьому процес наближення до стандартів ЄС має бути обмежений розумними строками і повинні бути визначені конкретні дати переходу на новий стандарт. Забруднення природного середовища у межах

встановлених норм не підлягає оподаткуванню екологічним податком, тобто не становить об’єкт оподаткування.

Об’єктом оподаткування є обсяги викидів шкідливих речовин, що перевищують встановлені нормативи (стандарти). Такий об’єкт оподаткування легко контролювати, оскільки обсяги викидів визначаються технологічним процесом і застосованим обладнанням. Отже, залежно від обсягу виробництва кількість забруднюючих речовин легко визначити, спираючись на встановлені нормативи для кожного виробництва.

Джерелом сплати екологічних податків має визначатися прибуток, який залишається у розпорядженні власника виробництва після сплати усіх податків, внесків і зборів, передбачених Податковим кодексом України. Екологічний податок не може включатися в ціну виробленої продукції.

Лише такий підхід зможе забезпечити виконання функцій, які покладаються на екологічний податок. Власник може не платити екологічний податок, але для цього техніка і технологія виробництва має відповідати встановленим нормативам (стандартам виробництва). Екологічний податок не виконує фіскальну функцію. Він має виконувати виключно регулюючу функцію. Доходи від екологічного податку не повинні закладатися у Державний бюджет, оскільки не потрібно передбачати виконання бюджету за доходами від цього податку. Ідеальний випадок – коли у виробництві застосовуються найпередовіші технології і новітнє обладнання, які відповідають сучасним нормам, а екологічний податок узагалі не сплачується ніким.

Оскільки охорона навколишнього природного середовища є спільним завданням народів світу, основні елементи цього податку підлягають узгодженню. Зокрема, Глава 6 «Навколишнє середовище» Угоди про асоціацію Україна-ЄС регулює співробітництво у галузі охорони навколишнього природного середовища. Розміри екологічних платежів регулюються статтею 363 Угоди про асоціацію, яка передбачає: «Поступове наближення законодавства України до права та політики ЄС у сфері охорони

навколишнього природного середовища здійснюється відповідно до Додатка XXX до цієї Угоди».

Застосування запропонованого об’єкта оподаткування екологічного податку і джерело для його сплати стимулюватимуть процес досягнення стандартів ЄС у цій сфері. Інші методи регулювання екологічного податку, зокрема і метод, який сьогодні закладений у Податковому кодексі України, дозволять поступово збільшувати надходження екологічного податку до бюджету територіальної громади, до якої входять населені пункти, де розміщені об'єкти оподаткування, що супроводжуватиметься постійною деградацією техніки і технології виробництва та погіршенням стану природного середовища.

2.2 Класифікація податків та обов’язкових платежів

Виробництво – це сфера суспільної діяльності, в якій об’єднуються капітал і праця з метою отримання доходу. Для організації виробництва необхідні засоби виробництва (основний капітал), предмети праці (оборотний капітал) і трудові ресурси (наймані працівники). У результаті виробничої діяльності створюється додана вартість (валовий дохід) – це спільний кінцевий результат, який породжується двома основними факторами – праця і капітал [203]. Одержаний дохід підлягає розподілу між власниками капіталу і найманими працівниками. Власники капіталу (основного і оборотного) отримують прибуток, наймані працівники – заробітну плату. Розподіл доходу повинен прямо відображати вклад кожного з факторів виробництва у його створення, посилюючи зацікавленість обох сторін у кінцевих результатах праці [204].

Хоча поняття «додана вартість» з’явилося пізніше, структура доданої вартості була відома ще А. Сміту. Так, у праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» він стверджував: «Вартість, яку робітники додають до вартості матеріалів, розпадається сама ... на дві частини, з яких одна йде на оплату їхньої заробітної плати, а інша – на оплату прибутку їхнім підприємцям

на весь капітал, який він авансував у вигляді матеріалів і заробітної плати» [74]. Д. Рікардо визначав прибуток як частину вартості, що залишається після вирахування заробітної плати [205].

Зазвичай капітал може приносити й інші доходи, які ніяк не пов'язані з виробництвом: доходи від здійснення операцій з надання фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами; доходи від позареалізаційних операцій тощо. Ці операції потребують затрат праці, але праця тут не створює доходу, а переважно обліковує його. Принципи оподаткування операцій з надання фінансових послуг мають певну специфіку і розглядаються в окремому параграфі цього розділу.

Кінцевим результатом виробничої діяльності є заново створена додана вартість (або валовий дохід), що ділиться на дві частини – прибуток (чистий дохід підприємства) і фонд оплати праці. Ефективна економічна система повинна передбачати певне співвідношення між цими частинами незалежно від права власності. З позицій прав власності всіх платників умовно можна поділити на дві групи. Першу складають платники, які одночасно є суб'єктами власності та трудової діяльності. Прикладом можуть слугувати колективні підприємства, партнерства. Специфіка цих суб'єктів господарювання полягає в тому, що отриманий ними валовий дохід тільки умовно можна розділити на заробітну плату й прибуток. Другу групу складають платники, у яких є чіткий розподіл валового доходу на заробітну плату й прибуток. Реальність такого розподілу пов'язана з тим, що суб'єкти власності і суб'єкти праці не збігаються. Такими є державні та приватні підприємства. У цьому випадку об'єктами оподаткування повинні бути окремо заробітна плата і прибуток. Саме такий підхід покладений в основу системи прибуткового оподаткування юридичних і фізичних осіб у країнах із розвинутою ринковою економікою.

З точки зору можливості організації ефективного виробництва, розподіл доданої вартості між прибутком і заробітною платою повинен задовольняти певним критеріям. Справді, якщо дохід на капітал буде істотно перевищувати

фонд оплати праці, то виникає прірва між можливостями виробництва у виготовленні товарів і послуг та можливостями реалізації цих товарів і послуг через штучно обмежений платоспроможний попит найманих працівників. З іншого боку, низький рівень оплати праці не спонукає до високопродуктивної праці, ефективного використання основного капіталу і не забезпечує високий рівень якості та конкурентоспроможності продукції. Низькооплачувана праця не буває ні ефективною, ні якісною. Через низьку якість товарів/послуг вони не можуть бути реалізовані на зовнішньому ринку. Це створює нездоланні перешкоди для розвитку.

Якість продукції, собівартість, конкурентоспроможність, фондовіддача, енергоємність – все це економічні категорії, які визначають ефективність економічної політики держави і заслуговують на ґрунтовне дослідження. Усі ці показники відображають, з одного боку, взаємну зацікавленість сторін у кінцевих результатах праці у сфері виробництва, а з другого – можливості реалізації продукції, робіт та послуг у сфері обігу. Виробництво має сенс лише у тому випадку, якщо результати праці знаходять споживача, тобто забезпечується баланс попиту і пропозиції на ринку товарів, робіт, послуг. Попит визначається купівельною спроможністю, яка, у свою чергу, залежить від частки оплати праці у величині заново створеної доданої вартості. Якщо заробітна плата складає малу частку заново створеної доданої вартості, виникає дефіцит попиту, а виробництво працює на склад або скорочується. Теоретично вирішити цю проблему можливо двома різними способами. По-перше, уся продукція, яка не забезпечена платоспроможним попитом на внутрішньому ринку, повинна продаватися за межами митної території України, тобто значна частина виробництва в державі має бути експортно орієнтована. На зразок такого типу побудована економіка в Китаї. Однак, такий шлях розвитку економіки України матиме низку вагомих перешкод, найголовніші – це неконкурентоспроможність вітчизняної продукції на зовнішніх ринках, висока енергоємність, ресурсоємність виробництва у розрахунку на одиницю доданої вартості. Низькі доходи працівників відкривають внутрішній ринок для імпорту

дешевих, хоча і не дуже якісних товарів з Китаю та якісних, але дешевих вживаних товарів з Європи. Цей імпорт створює перешкоди для розвитку багатьох секторів економіки України. По-друге, належний розподіл створеної доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком підприємств в результаті радикального збільшення частки оплати праці до такого рівня, при якому вироблена продукція буде забезпечена платоспроможним попитом.

Будь-який інший спосіб забезпечення балансу попиту і пропозиції породжує нераціональне використання основного капіталу і найманої праці, наслідком чого є скорочення виробництва, неповний робочий день і неповний робочий тиждень. Росте явне і приховане безробіття. Скорочення робочого часу і рівня зайнятості народу у виробництві знижує платоспроможний попит, що врешті-решт призводить до подальшого скорочення виробництва. Падіння виробництва зупиниться на тому рівні, на якому буде досягнуто баланс між вартістю запропонованої до продажу на внутрішньому ринку продукції і наявними платіжними засобами у покупців.

Якщо забезпечення платоспроможного попиту не стане предметом державного регулювання, ефективна економіка неможлива – можливості виробництва перевищують потреби ринку. Зниження попиту і затримки з реалізацією продукції призводять до затримки виплат заробітної плати і скорочення податкових надходжень. Відповідно зібрані податки не забезпечують необхідні надходження до бюджету, що знижує ефективність бюджетної політики держави. З метою ліквідації дефіциту бюджету посилюється податковий тиск і залучаються зовнішні запозичення. Обидва способи врегулювання бюджетного дефіциту погіршують економічну ситуацію в країні [206].

У відповідь на посилення податкового тиску платники податків намагаються мінімізувати податкові зобов’язання усіма доступними засобами, найефективнішим з яких є тіньове виробництво. Як результат, значна частина виробництва і фонду оплати праці переходить у тіньовий сектор, на який не впливають ні чинні в державі закони, ні існуюча влада. Цей відокремлений

сектор економіки розвивається за своїми законами. Тіньова економіка і ухилення від оподаткування стають державною проблемою [207; 204]. Міжнародна Асоціація дипломованих сертифікованих бухгалтерів (АССА) опублікувала рейтинг країн з найбільшою часткою тіньової економіки. АССА оцінила рівень тіньової економіки України в 1,95 трлн грн або 45,96% від українського ВВП [208].

Рівень тіньової економіки України за перше півріччя 2021 року становив 31% [209] і коливається у широких межах залежно від способу оцінки від 22% – за рівнем збитковості підприємств, до 33% – за монетарним методом оцінки. Під час війни в Україні частка тіньової економіки не зменшилася та за різними оцінками залишається на рівні 30% ВВП [210]. Масштаби тіньової економіки прямо вказують на величину дисбалансу вартості виробленої продукції і легальних доходів споживачів цієї продукції. Найпростіший метод оцінки рівня тіньової економіки, який у науці отримав назву «Палермо» – зіставлення офіційних грошових доходів з обсягом роздрібної торгівлі товарами та послугами. Щоправда, саме цей метод оцінки сильно спотворює результати оцінки. Проблема в тому, що він не враховує трудову міграцію з України, нелегальний експорт та імпорт товарів, корупційні доходи, вивіз капіталу, тощо. Трудові мігранти у 2021 році перерахували в Україну $15 млрд доларів [211]. Інші спотворення практично врахувати майже неможливо навіть на рівні дуже грубих оцінок. Отже, оцінки рівня тіньової економіки за методом «Палермо» дають дуже ненадійний результат.

За всієї умовності наведених оцінок, обсяг тіньового сектора економіки України залишається надто великим. Він перевищує рівень країн ЄС і навіть порогову межу, яка, за західними оцінками, становить 30 – 35% ВВП. Подальше поширення тіньової економіки загрожує переростанню перехідної економічної системи у кримінальну. Занадто високі обсяги тіньової економіки відображають, як мінімум, неприйнятність економічної політики держави взагалі і податкової політики зокрема. За такого рівня тіньової економіки вона сама починає визначати економічну й соціальну політику держави.

Головна причина високого рівня тіньової економіки в нерозумній соціальній політиці держави, що проявляється в економічно необґрунтованому розподілі заново створеної доданої вартості між суб'єктами економічної діяльності – власниками засобів виробництва і найманими працівниками. Власники засобів виробництва, застосовуючи різноманітні схеми штучного зменшення прибутку, отримують додатковий капітал, який не знаходить застосування в країні і вивозиться в офшорні зони. Наймані працівники отримують надто низьку частину заново створеної доданої вартості, яка не забезпечує платоспроможного попиту на продукцію, яка виробляється. Виникає дисбаланс між можливостями виробництва і потребами ринку (внутрішнього і зовнішнього). Штучно створений дисбаланс гальмує розвиток виробництва. Неефективно використовуються виробничі потужності і робоча сила.

Радикальним кроком для покращення економічної ситуації є розвиток внутрішнього ринку, який передбачає випереджаючий ріст купівельної спроможності громадян. Єдиний спосіб вирішення цього питання – радикально змінити пропорції розподілу створеної доданої вартості між прибутком підприємства і фондом оплати праці. Це можна зробити дуже швидко і обґрунтовано на основі розрахунків (точно рахується практично все), а можна намагатися розтягнути процес оптимізації на сторіччя. В останньому випадку можна покладатися на можливості вільного, але цивілізованого ринку з жорсткою конкуренцією виробників. Для становлення такого ринку потрібен час, виважена економічна, фінансова, бюджетна, кредитна, податкова, валютно-курсова, митна політика... Потрібна також злагоджена і цілеспрямована діяльність усіх гілок влади. В Україні кожна гілка влади проводить свою політику, але жодна з них не виходить з інтересів суспільства. Усе це змушує нас сумніватися у можливостях вільного ринку для оптимізації пропорцій розподілу доданої вартості в досяжному для огляду майбутньому. Щодо товарів першої необхідності, то ринкові способи регулювання попиту взагалі незастосовні.

Світова криза засвідчила неспроможність ультра-ліберальної ідеології вільного ринку. Дешеві кредити, відсутність належного регулювання національних і глобальних грошових ринків, стійкі диспропорції між грошовими і товарними потоками, вузькість внутрішнього платоспроможного попиту, велика внутрішня і зовнішня заборгованість багатьох країн, нездатність міжнародних фінансових інститутів справитися з назрілими проблемами – усе це прояв серйозних збоїв у функціонуванні національних і глобальних ринкових систем. Настав час переосмислення економічної ідеології і політики. Одна із найбільш гострих проблем – роль держави в національному господарстві. Зокрема йдеться про соціальну орієнтацію ринкового господарства, яка передбачає збільшення частки ВВП, що перерозподіляється через Державний бюджет. Світова статистика неспростовно доводить ріст цієї частки протягом усього минулого сторіччя від 10-20 % до 50 % і більше [212]. У такий спосіб влада держави протидіє стихії наростаючого соціального розшарування, гарантує справедливий доступ людей до суспільних благ.

Соціальна держава, якою оголошена Україна за Конституцією, покликана представляти і забезпечувати інтереси усіх громадян, а не бути комітетом, який відає справами лише найбільш забезпеченої і впливової частини суспільства. Це передбачає не лише справедливе і ефективне демократичне облаштування суспільства, підконтрольність його державній бюрократії, але і визначальну роль держави у перерозподілі ВВП. Як правило, такий перерозподіл здійснюється через бюджетну систему держави. Втім можливий кращий підхід – найбільш оптимальний розподіл здійснювати на рівні окремого колективу, гарантуючи частку кожного у результатах колективної праці. Для оптимального розподілу достатньо законом визначити частку фонду оплати праці у величині заново створеної доданої вартості. Цей варіант забезпечує більш справедливий розподіл ВВП і не вимагає подвійного руху коштів через Державний бюджет. До того ж, на відміну від бюджетного перерозподілу (соціальних трансфертів і дотацій), цей підхід забезпечує економічні стимули до праці.

З іншого боку, така оптимізація є необхідною умовою розвитку виробництва. Оптимально дібрані пропорції розподілу дозволяють оптимізувати виробництво. Частка фонду оплати праці у доданій вартості виробленої продукції визначатиме ефективність використання основних фондів (збільшення платоспроможного попиту передбачає і збільшення пропозиції, тим більше, що виробничі потужності в Україні в основному простоюють), а норма прибутку на основний капітал визначатиме інвестиційну привабливість виробництва. Хоча збільшення частки оплати праці у величині доданої вартості зменшує норму прибутку на капітал, проте створює стимули до ефективної праці – з одного боку, і попит на продукцію – з іншого. За умови правильного вибору пропорцій розподілу, повинна зрости величина створеної доданої вартості, а з нею – і норма прибутку на капітал.

Висока норма прибутку в деяких галузях створює додаткові стимули до інвестицій. Однак, якщо частка оплати праці у створеному продукті буде низькою, це дестимулюватиме ефективне використання основних фондів і знижуватиме привабливість інвестування. Отже, для забезпечення ефективного використання основних фондів має бути встановлене оптимальне співвідношення між нормою прибутку підприємств і фондом оплати праці [213]. Таке оптимальне співвідношення має забезпечити баланс інтересів власників основних фондів і найманих працівників та їх обопільну зацікавленість у кінцевих результатах праці. Без такої оптимізації ефективна економіка неможлива.

Співвідношення трудових і підприємницьких доходів (від капіталу) до сплати податків можна пояснити об’єктивними процесами, включаючи такі, як науково-технічний прогрес, глобалізація, зміна стадій економічного розвитку. Останній процес визначає наддовготривалі (вікові) тенденції розвитку. Суть його в тому, що країни, які встають на шлях індустріалізації, відчувають нестачу капіталів і надлишок робочої сили. Це відображається в тому, що у ВВП країн, що розвиваються, домінують підприємницькі доходи, що сприяє прискореному росту капіталу. Виробничі потужності ростуть швидше ніж

чисельність населення і робочої сили, спостерігається ріст озброєності праці капіталом.

В економічно розвинених країнах домінуючим фактором росту стає робоча сила, відповідно у ВВП країни переважають трудові доходи. Такі країни експортують капітал та імпортують робочу силу. Специфіка США, у порівнянні з західноєвропейськими партнерами, полягає у тому, що вони з самого початку виступали імпортерами робочої сили. Нестача робочих рук стимулювала застосування машин. США раніше за інших прийшли до того, що трудові доходи стали складати більше половини ВВП.

Україна перебуває на доісторичній стадії економічного розвитку – стадії розбазарювання національного багатства. Ця стадія передбачає поєднання нелегального вивезення капіталу і легальну трудову міграцію. Міграція з України прискорилася після підписання угоди про безвізовий режим між Україною та ЄС, а також викликана агресією росії проти України. Якщо останній процес можна зупинити лише перемогою України у війні, то трудова міграція лише прискориться в результаті набуття Україною членства в ЄС. Для сповільнення міграції з України і навіть повернення мігрантів в Україну конче необхідне запровадження законодавчого регулювання пропорцій розподілу між фондом оплати праці й прибутком – це найважливіша сфера економічних відносин. На цій стадії інститути, норми, політичне оточення означають для розподілу доходів значно більше, а об’єктивні ринкові сили – менше, ніж слід очікувати на основі елементарного курсу економічної теорії. Встановлення правильних пропорцій розподілу трудових і підприємницьких доходів сприятиме переведенню України на відому світові стадію економічного розвитку. Для сприяння цьому переходу з боку держави потрібні спеціальні важелі впливу, які підтримували б оптимальні пропорції розподілу.

Сьогодні (йдеться до повномасштабної агресії росії) про оптимальні пропорції розподілу ВВП в Україні не йдеться навіть на рівні теорії. Однак забезпечення мінімальної ефективності виробництва не можливе без встановлення прийнятного для обох сторін виробничого процесу

співвідношення між трудовими і підприємницькими доходами. Часткове усунення диспропорцій і забезпечення прийнятного розподілу між прибутком підприємства і фондом оплати праці здійснюється за рахунок доходів тіньового сектора економіки та легального і нелегального способів уникнення оподаткування [214; 215]. За нинішньої економічної і політичної ситуації в країні можливості для зловживань у сфері оподаткування практично не обмежені. Вони забезпечуються навіть на законодавчому рівні.

Для прискорення темпів економічного зростання необхідно забезпечити оптимальний розподіл заново створеної доданої вартості. При такому підході і прибуток підприємства і фонд оплати праці прямо та головне зрозуміло пов'язані з кінцевими результатами діяльності підприємства – з величиною створеної додаткової вартості. Розподіл доданої вартості між прибутком і фондом оплати праці бажано визначити у відсотках. У 1950 р. частка трудових доходів у сукупній величині ВВП ОЄСР складала 48,9 %, а майнових (сума прибутку і амортизаційних відрахувань) – 42,4 %, а в 2003 р. – 53,9 % і 36,5 % відповідно [216]. У десяти найрозвиненіших країнах світу частка трудових доходів у ВВП знаходиться протягом останніх 15 років у межах 61–59 %. Частка ж прибутків юридичних осіб у ВВП країн «великої сімки» не перевищує 15 % [217]. Залежно від стратегії і тактики економічної політики, на певних етапах суспільного розвитку частка фонду оплати може коливатися у широких межах (50–65 % від величини створеної доданої вартості) і прямо встановлюватися законодавством держави або пов'язуватися з якимось об'єктивним критерієм. Індикатором, який сигналізує досягнення оптимальних пропорцій, є повне припинення легального і нелегального експорту капіталу з України.

Об'єктивним критерієм може бути вартість основних фондів у розрахунку на одного працюючого, ступінь механізації й автоматизації виробництва, енергоємність, частка витрат на науково-дослідні й дослідно-конструкторські роботи та інші фактори. Особливої ваги набуває динаміка цих показників. Пропорції розподілу можуть визначатися інтегральним показником

технічного рівня продукції і технологічного рівня виробництва. Причому при визначенні частки фонду оплати праці у створеній доданій вартості перевагу слід надавати способу визначення на основі об'єктивних критеріїв, оскільки він не передбачає частих, хоча і прогнозованих змін законодавства. Якщо законодавством встановлено відсоток фонду оплати праці у величині заново створеної доданої вартості, затверджена ставка визначає нижню межу. Верхня межа відсоткової ставки повинна залишатися відкритою, тобто визначатися власником підприємства. У цьому випадку власник підприємства одержує широкі можливості стимулювання продуктивної праці найманих працівників та ефективності використання основних фондів. Решта заново створеної доданої вартості припадає на прибуток підприємства.

Отже, незалежно від відносин власності об'єктом оподаткування виступає заново створена додана вартість (або валовий дохід). А частка заробітної плати у валовому доході визначається критерієм відповідності купівельної спроможності можливостям економіки. Запропонований механізм формування затрат праці на одиницю створеної доданої вартості відрізняється тим, що робить економічно недоцільним і практично неможливим формування тіньового фонду заробітної плати, оскільки його величина визначена законом як деяка частина від величини заново створеної доданої вартості. Якщо відома величина створеної доданої вартості, то відомий і прибуток підприємства і розмір фонду оплати праці.

Щоправда, застосовувані методи визначення доданої вартості допускають такі широкі маніпуляції, що її величина практично визначається платником податків майже довільно: скільки захоче – стільки і нарахує. Дуже сприяють зловживанням вільні ціни, податкові правовідносини між платниками податків, правила зарахування податкового кредиту [218], та відшкодування з бюджету [219].

Таким чином, у результаті виробничої діяльності створюється додана вартість, яка підлягає розподілу між прибутком підприємства і фондом оплати праці. Основне завдання економічної й соціальної політики держави полягає у

встановленні оптимального співвідношення між цими частками. Цим кроком досягається узгодження інтересів капіталу і найманих працівників та максимальна зацікавленість і тих і інших у кінцевих результатах праці.

З іншого боку, з'ясується реальна картина фінансового стану підприємств. Прибуток підприємства обчислюється як встановлена законом певна частина заново створеної доданої вартості. Саме ця величина і становить об'єкт оподаткування. Незалежно від того, яким багатим досвідом з приховування прибутків володіє підприємство, які воно має зв'язки з податковими органами, домовленості із залежними підприємствами чи зв'язки з державною владою, незалежно навіть від наявності прогалин у податковому законодавстві, об'єкт оподаткування приховати не вдасться. При такому визначенні об'єкта оподаткування підприємцям не потрібно буде думати, як приховати прибуток від оподаткування (штучного завищуючи валові витрати чи переводячи прибутки у податкові гавані), але потрібно буде думати, як одержати хоч якийсь чистий прибуток після відрахування усіх необхідних затрат, пов'язаних з організацією виробництва. Доведеться працювати над тим, як знизити затрати виробництва принаймні до такого рівня, коли залишена у розпорядженні частина створеної доданої вартості достатня для покриття основних витрат виробництва.

Організована сьогодні гра у хованки між податковими органами і суб'єктами підприємницької діяльності зовсім не сприяє розвиткові виробництва. Одні намагаються безмежно розширити затрати виробництва з метою максимального зменшення податкових зобов'язань або й повного уникнення оподаткування, інші – знайти "законні" підстави для скорочення витрат виробництва з метою збільшення податкових надходжень – виконання доведених планів збору податків і виконання бюджету. Корупційний потенціал таких змагань дуже високий. Змінивши об'єкт оподаткування, вдасться припинити ці безглузді змагання і звільнити чимало часу обох суб'єктів для більш продуктивної і більш корисної роботи.

Із визначенням нового об’єкта оподаткування зникає потреба у пошуках можливих способів розширення податкової бази з метою наповнення бюджетів. Ці пошуки породжують часті зміни податкового законодавства, особливо в частині визначення бази оподаткування і податкової ставки. З визначенням нового об’єкта оподаткування зникають об’єктивні підставі для зміни податкового законодавства. Приймаючи за об’єкт оподаткування заново створену додану вартість, ми робимо податкову базу максимально широкою. Її подальше розширення можливе лише єдиним способом – за рахунок збільшення величини заново створеної доданої вартості, тобто шляхом розширення виробництва. З іншого боку, стає очевидним, що існують два законні шляхи до збільшення податкових надходжень: або за рахунок збільшення частки доданої вартості, яка стягується у бюджети різних рівнів, або за рахунок розширення виробництва. Фіксуючи об’єкт оподаткування – заново створену додану вартість, з’ясуємо, що податкові надходження є продуктом єдиного фіскального елемента – податкової ставки. Розуміння цього дозволяє визначити оптимальну систему оподаткування. Теоретично проблема вирішується одним єдиним податком, який визначає частку заново створеної доданої вартості, що підлягає вилученню як податок.

Щоправда, такий спосіб оподаткування не забезпечує регулюючий і розподільчий потенціал системи оподаткування. Для забезпечення регулювання потрібно визначити об’єктами оподаткування складові доданої вартості – фонд оплати праці і прибуток.

У науковій літературі сьогодні немає єдиного підходу до визначення складових доданої вартості [220]. До складу доданої вартості включають відсотки, сплачені за кредитами, одержаними власником капіталу, що створює прекрасні можливості для зловживань. Дуже часто кредити надаються за рахунок власних коштів, через підконтрольні підприємства в офшорах. Оскільки здебільшого відсотки за кредитами підлягають вирахуванню з бази оподаткування прибутку, це дозволяє зменшувати суми сплачених податків. Станом натепер збитки в Україні декларує 671 великий платник, причому 195

суб'єктів господарювання (30%) формують їх за рахунок кредитів, отриманих у пов'язаних осіб – нерезидентів [221; 222] Наявні збитки можна компенсувати за рахунок доходів, отриманих у наступних податкових періодах. Усі ці процедури дозволяють сплачувати податки у значно менших розмірах, ніж фактично передбачено Податковим кодексом України.

Проблема не тільки у тому, що відсотки за кредитами дозволяють ефективно зменшувати сплачені податки. Віднесення відсотків до складу доданої вартості не відповідає ні економічній, ні фактичній сутності цієї категорії. Позики використовуються у тому випадку, коли у власника капіталу виникає додаткова потреба у фінансових ресурсах для поповнення основних чи оборотних коштів. Однак, основний капітал якраз і є тим ресурсом, який забезпечує право і можливість одержувати прибутки. Прибуток належить власнику капіталу. Якщо частина основного капіталу належить позичальнику, то прибуток має розподілятися пропорційно до часток у капіталі між боржником і кредитором. Джерелом сплати відсотків має бути частина одержаного прибутку, яка залишається у розпорядженні боржника після сплати податку. Боржник повертає кредитору і суму кредиту і передбачені умовами кредиту відсотки.

Боржник має можливість в інший спосіб поповнити основний капітал. Наприклад, у результаті продажу акцій свого підприємства. У цьому випадку стає очевидним, що обсяг прав на прибуток розподіляється між акціонерами. Прибуток, що залишається після сплати податків, підлягає розподілу між акціонерами пропорційно до їх часток у капіталі підприємства. Якщо власник залучає кредитні кошти, то він має сплачувати і основну суму кредиту і відсотки з прибутку, що залишається після сплати передбачених законодавством податків, внесків і зборів. Зрозуміло, що такий підхід зменшує доходи власника підприємства на суму сплачених податків, виплаченого кредиту і відсотків. Проте лише такий підхід абсолютно законний: менший вклад в одержаний прибуток вносиш – менший дохід отримуєш.

Такий підхід цілком зрозумілий навіть для людей, які не мають економічної освіти. Вони знають, що можна одержати кредит, але сплачувати тіло кредиту і відсотки за користування доведеться з власних доходів (після сплати усіх податків, передбачених законодавством).

До складу доданої вартості практично повсюдно зараховують амортизацію основних фондів. Податковий кодекс України неявно включає амортизацію до складу доданої вартості, очевидно, для спрощення нарахування ПДВ. Однак, визначення амортизації у пп 3 п 1 ст. 14 Податкового кодексу України не дозволяє логічно обґрунтувати амортизацію як складову доданої вартості:

«амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)».

По суті це – витрати виробництва з особливим режимом перенесення їх вартості на вартість товарів/послуг, у виробництві яких використовуються ці основні фонди. Об’єкти амортизації – це інструменти, за допомогою яких створюється додана вартість, а також об’єкти нерухомого та рухомого майна, які забезпечують можливість створення доданої вартості. Через їх високу вартість і тривалі терміни виробництва, вони не можуть бути віднесені на вартість вироблених товарів/послуг упродовж податкового періоду. Тому передбачено поступове їх списання на вартість товару. Термін і пропорції віднесеної вартості залежать від об’єкта амортизації і регламентуються нормами Податкового кодексу України.

Уточненню підлягає і поняття «фонд оплати праці» [223]. Економічна наука трактує поняття «фонд оплати праці» як витрати виробництва, що включаються до собівартості товарів/послуг. Неправильне трактування поняття веде до хибної стратегії економічного розвитку – зниження собівартості за рахунок зменшення фонду оплати праці. Фонд оплати праці визначає не лише собівартість товарів/послуг, але й купівельну спроможність та соціальне забезпечення, яке включає пенсії, медичне страхування та джерело

забезпечення соціальної допомоги. Хибність політики низьких заробітних плат не дозволяє забезпечити жоден соціальний стандарт, зокрема і перехід до страхової медицини. Як результат, прожитковий мінімум затверджується Верховною Радою України у 2.2 рази менший від мінімального фактичного прожиткового мінімуму – вартості споживчого кошика в межах норм, затверджених Кабінетом Міністрів України [224]. Не можна поєднати в рамках економіки України низькі заробітні плати і вільні ціни в економіці, в якій базові послуги надаються природними чи державними монополіями. У реальній ринковій економіці фонд оплати праці – це дохід на фактор виробництва – «працю». У цьому випадку – це повний аналог прибутку, який є доходом на фактор виробництва «капітал і здатність до підприємництва».

Отже, додана вартість визначається сумою двох складових: фонду оплати праці і прибутку. Така структура доданої вартості дозволяє виділити кілька взаємопов'язаних об'єктів оподаткування, а кожен об'єкт оподаткування може оподатковуватися кількома податками. До того ж, окремий податок може мати кілька податкових ставок. Ставки податків можуть бути диференційованими – прогресивними або регресивними, залежно від завдань, які намагаються вирішити державні органи [225]. Наприклад, для полегшення податкового навантаження для окремих категорій платників встановлюються регресивні ставки податків, а для збільшення податкового навантаження – прогресивні.

Прогресивні податкові ставки дозволяють спрямувати розвиток економіки у визначеному напрямку. Наприклад, для інвестування прибутків у розвиток виробництва можна зменшити базу оподаткування прибутку на величину доходу, який інвестується у виробництво, а решту прибутку оподатковувати за максимальною ставкою [226].

Американський економіст А. Лаффер обґрунтував, що зростання податкового тиску призводить до збільшення державних доходів тільки до деякої межі, поки не почне скорочуватися оподатковувана частина національного виробництва. За теорією А. Лаффера, ця межа вилучень не може перевищувати 35–40% прибутку. Якщо ж ця межа перевищена, зростання

податкової ставки веде не до збільшення, а до скорочення доходів бюджету, оскільки неминучим наслідком є скорочення стимулів розширеного виробництва, зменшення задекларованих доходів, відповідно – до збільшення доходів тіньової економіки і згортання легального бізнесу і навіть банкрутства приватних суб'єктів.

Звертаючись до досвіду зарубіжних країн, можна виявити, що середній показник податкової ставки інколи значно перевищує 40% ВВП. У Швеції максимальна ставка податку на доходи фізосіб становить 52,3% [227; 228]. Однак треба розуміти, що тягар податкового навантаження визначається не тільки частиною доданої вартості, яка розподіляється через бюджет, але й іншими факторами. Тому досягнуті показники рівня податкового навантаження (наприклад, Швеції чи інших країн) в Україні повинні розглядатися як мета, а не як керівництво до дії. Для досягнення цієї мети треба докорінно удосконалити соціальну, фінансово-кредитну, економічну, митну, валютну та ін. політики, систему органів державної влади, банківську систему. Через це початкова ставка єдиного податку на прибуток не може бути вищою 35 %.

Якщо у податковому законодавстві записати норму, згідно з якою дозволити інвестування 50% отриманого прибутку у виробництво, дозволивши відрахування цієї частини прибутку з бази оподаткування прибутку, а для решти 50% прибутку запровадити ставку податку на прибуток 35-36%, то податкове навантаження на бізнес не зміниться, оскільки зараз прибуток оподатковується за ставкою 18%. Не зміняться і доходи бюджету з податку на прибуток. Одночасно зростуть інвестиції у виробництво і можна буде забезпечити прискорений соціально-економічний розвиток України.

Якщо система оподаткування має виконувати лише фіскальну функцію, без регулювання соціально-економічних процесів у державі, то можна запропонувати ідеальну максимально просту для адміністрування (найбільш ефективну) система оподаткування, яка включає єдиний податок, об'єктом оподаткування якого є заново створена додана вартість, а ставка податку (з урахуванням висновків А. Лаффера, яку підтримують його послідовники) 35–

40%. Податкова ставка у цій системі є потужним регулятором підприємницької діяльності. Перелік переваг такої система оподаткування практично невичерпний, а недоліки майже відсутні. Дискусійною є тільки ставка податку, яка повинна визначатися не тільки виходячи з потреб бюджету, але й із необхідності уникнення (або принаймні звуження) конкуренції у сфері оподаткування.

Проєктуючи система оподаткування можна придумати багато об'єктів оподаткування, однак слід пам'ятати, що джерело сплати усіх податків єдине – заново створена додана вартість. Можна маніпулювати і ставками податків для наповнення бюджету, однак варто пам'ятати, що є межа, після якої державні доходи знижуються. Тому, розробляючи систему оподаткування, доцільно не тільки визначити конкретні податки, але необхідно усвідомити, з якою метою запроваджується кожен податок, які завдання передбачається вирішити з його запровадженням та яку частину доданої вартості передбачається вилучити цим податком.

Вільне переміщення капіталів, товарів, послуг і працівників між країнами створює нові виклики для національних система оподаткування. У першому розділі ми розглянули основні принципи, які практично використовуються країнами при побудові структури національної система оподаткування. Деякі елементи цієї структури вдається уніфікувати в рамках, наприклад Європейського Союзу. Інші не піддаються такій уніфікації. Поява і поширення мультинаціональних компаній створює нові проблеми, оскільки такі компанії відкривають дочірні чи підконтрольні компанії у різних країнах світу. Часто число афілійованих компаній може досягати тисяч. Виникають широкі можливості для переміщення прибутків в офшорні юрисдикції, де оподаткування або не відбувається або встановлені дуже низькі ставки податку на прибуток [229].

Система оподаткування різних юрисдикцій не уніфіковані. Це ставить нові питання. За якою системою оподатковувати доходи афілійованих підприємств і в якій країні? Для узгодження систем оподаткування різних країн

укладаються угоди про уникнення подвійного оподаткування. Дуже часто норми таких угод суперечать основним принципам система оподаткування країни, що створює широкі можливості для ухилення від оподаткування, зменшення податкової бази чи її оптимізації. Угоди про уникнення подвійного оподаткування створюють додаткові можливості для цього. Національне законодавство України не тільки не перешкоджає, але навіть сприяє цьому. Особливо це стосується податків на додану вартість, на прибуток і на доходи фізичних осіб.

При визначенні місця оподаткування доходів важливо розглядати не лише оподаткування прибутку, але й оподаткування сумарного доходу фірми – доданої вартості. Сумарний дохід фірми не включає ПДВ, який є податком на споживання і сплачується кінцевими споживачами. Фірма стає платником ПДВ при закупівлі товарів і послуг для власного споживання. Повний дохід фірми включає дві складові – прибуток і фонд оплати праці. Прибуток узагалі недоречно розглядати незалежно від інших складових доданої вартості. Напрацьовано багато схем, які дозволяють радикально зменшувати прибуток і навіть генерувати збитки. Не найважливіше місце серед них належить схемам переміщення прибутку між взаємопов’язаними особами. Для багатьох країн, що розвиваються (і Україна в їх числі), першочергове значення мають не тільки і не стільки можливості переміщення прибутків взаємопов’язаних підприємств, скільки тіньова економіка, незаконний вивіз капіталу в офшори, застосування різноманітних схем уникнення оподаткування, оптимізації податкових платежів, зокрема і податку на прибуток, за рахунок штучного збільшення витрат виробництва тощо. Тим паче, що поняття «пов’язані сторони» суто теоретичне. На практиці цей зв’язок дуже важко виявити, оскільки інформація про кінцевих бенефіціарів не завжди доступна (саме тоді, коли це найбільш потрібно), а з іншого боку, будь-які особи легко можуть домовитися про узгоджені дії, якщо це дозволяє одержати додатковий прибуток.

Саме тому потрібно забезпечити єдиний підхід до аналізу усіх доходів, не виокремлюючи податок на прибуток. На жаль, саме такий розподіл доходів

лежить в основі система оподаткування усіх країн і України у тому числі. Для визначення місця отримання доходу важливе значення має включення фонду оплати праці. Фонд заробітної плати прямо вказує на місце отримання повного доходу (джерело доходу) – додана вартість створена там, де виплачена заробітна плата. А прибуток – це лише частина створеної доданої вартості, який дорівнює різниці доданої вартості і фонду оплати праці.

Формування система оподаткування за принципом джерела доходу автоматично усуває практично усі проблеми, пов'язані з оподаткуванням прибутку. Держава, в якій фактично одержана додана вартість і виплачена заробітна плата, автоматично ідентифікує джерело доходу. Ця держава має ексклюзивне право на оподаткування всієї виробленої доданої вартості та її складових усіма податками, встановленими для цих складових у такій державі. Для визначення бази оподаткування немає значення, які нематеріальні та інші рухомі активи використовуються (дія 8 BEPS), рівень капіталізації компанії та як розподіляються ризики між компаніями (дія 9 BEPS), чи існують інші сфери високого ризику (дія 10 BEPS), наявність КІК (дія 3 BEPS) тощо.

Прибуток, який залишився після сплати усіх податків, внесків і зборів підлягає розподілу між власниками капіталу. У цьому випадку резиденти країни додатково сплачують податок на дивіденди, а нерезиденти на законних підставах вивозять з країни їхню частку, яка може оподатковуватися за принципом країни резидента.

Поняття «резиденти і нерезиденти» стосовно юридичних осіб дуже умовні [230]. Юридичну особу може заснувати будь-хто і будь-де. Крім цього, можна створити декілька юридичних осіб у різних країнах. Будь-яка угода про уникнення подвійного оподаткування є прямим підтвердженням цього факту [231]. Наприклад, п. g ст. 3 «Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи» [232] визначає, що «терміни «*підприємство Договірної Держави»* та «*підприємство іншої Договірної Держави»* означають відповідно підприємство, що керується

резидентом Договірної Держави, та підприємство, що керується резидентом іншої Договірної Держави». А ст. 4 дає тлумачення терміну «резидент», що «означає будь-яку особу, яка за законодавством цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі місця проживання, постійного місця перебування, місця управління, місця реєстрації або іншого аналогічного критерію…».

Як приклад, можна навести тлумачення слова «резидент» у розумінні одного олігарха України: «В Україні не може бути два громадянства, а у мене їх три».[1] Хоча ст. 4 Конституції України передбачає «В Україні існує єдине громадянство. Підстави набуття і припинення громадянства України визначаються законом».

А п.2. ст. 4 «Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи» передбачається наявність резиденства в обох країнах, а далі даються критерії визначення громадянства за місцем постійного проживання, за центром життєвих інтересів, за національністю, за взаємною згодою держав. Між рядками угоди явно проглядається, що резиденство залежить від того, хто та як зможе домовитися з податковими органами. Хабар у цьому випадку – визначальний аргумент при вирішенні проблеми резиденства. Україну як правову державу такий принцип визначення резиденства задовольняти не повинен. Далі угоду можна не читати. Цього принципу визначення резидента цілком достатньо, щоб денонсувати угоду повністю. Немає потреби вдосконалювати такі угоди, оскільки будь-який принцип оподаткування створює широкі можливості для маніпулювання. Виняток становить принцип джерела доходу. Принцип джерела не допускає вільного тлумачення – додана вартість створена там, де виплачена зарплата, а прибуток отриманий там, де фізично розміщено підприємство, на якому створена додана вартість.

[1] https://www.youtube.com/watch?v=BK9nqeUrwEs

Загалом потреби в таких угодах не існуватиме взагалі, якщо законодавство України буде використовувати принцип оподаткування за джерелом доходу – де отримана додана вартість, там вона і оподатковується. Ніякі інші критерії визначення місця оподаткування до уваги не повинні братися. Прибуток після оподаткування в країні джерела підлягає розподілу між власниками активів підприємства, які можуть бути резидентами різних країн [233].

Оподаткування дивідендів має здійснюватися за принципом громадянства (не резиденства!) бенефіціарних власників активів. За відсутності інформації про бенефіціарних власників, або вони не розкриваються за запитом компетентних органів України, або вони є громадянами України (незалежно від наявності в них будь-якого іншого громадянства), оподаткування дивідендів має здійснюватися виключно в Україні. Ніякі угоди не повинні змінювати цих положень. Більшість існуючих двосторонніх податкових угод укладено на основі моделі, такої як Типова податкова конвенція ОЕСР або моделі об'єднаних націй, які є прямими нащадками першої двосторонньої моделі податкового договору, розробленого ще у 1928 році Лігою Націй. З того часу відбулося багато змін, тому зміст податкових угод треба ретельно готувати та детально аналізувати при ратифікації. Хоча жодної потреби в таких угодах узагалі немає.

Податкові органи жодної країни не повинні перейматися тим, як буде розподілений між власниками одержаний прибуток після сплати усіх визначених законом податків, внесків і зборів за принципом джерела доходів. Окрім власників капіталу, це питання не може вирішити ніхто і навіть не треба ставити перед собою нездійсненну мету. Однак при оподаткуванні дивідендів громадянство бенефіціарів має враховуватися. Якщо серед переліку наявних громадянств є громадянство України, дивіденди мають оподатковуватися в Україні (там, де фактично одержано прибуток).

Для оподаткування доходів за принципом джерела не має значення наявність чи відсутність постійного представництва. Наприклад, якщо

підприємство не може самостійно провести маркетингові дослідження ринку чи здійснити продаж, воно може замовити послугу сторонніх організацій для виконання цих функцій від свого імені. Однак оплата цих послуг має здійснюватися замовником послуг за рахунок прибутку, що залишається після оподаткування. Це ж стосується інших послуг, результат яких не має матеріального носія. Наприклад, рекламних, юридичних, консалтингових тощо. Ніхто не може дати об'єктивну оцінку вартості цих послуг, окрім власне замовника, який і повинен оплачувати надані послуги зі своїх доходів. Якщо ці послуги дозволяють збільшити прибутки замовника, то з цих прибутків їх і треба фінансувати. Включення таких послуг до витрат означає зменшення оподатковуваного прибутку і доходів бюджету. Єдиною справжньою причиною замовлення таких послуг дуже часто є оптимізація або ухилення від оподаткування. В Україні діють тисячі фірм, єдиним результатом діяльності яких є розбазарювання бюджетних коштів прямо (через державні замовлення) чи опосередковано (через надання послуг, фактичне надання яких неможливо перевірити, як і неможливо встановити їх вартість) [234; 235; 236].

Податкові органи та законодавці не повинні намагатися оцінити вклад в одержаний прибуток від легко переміщуваних активів з метою розподілу прибутку до оподаткування за принципом резиденства [237; 238]. Змішувати принципи оподаткування не слід. Якщо в Україні буде використано принцип за джерелом доходу, ніякі інші принципи не зможуть застосовуватися ні у внутрішньому законодавстві, ні в угодах про уникнення подвійного оподаткування. Україні слід детально проаналізувати та денонсувати всі угоди про уникнення подвійного оподаткування, в яких порушено принцип оподаткування за місцем фактичного джерела доходу, та внести необхідні зміни у Податковий кодекс України.

Намагатися розподілити прибуток до оподаткування пропорційно до активів неможливо і недоречно, оскільки такі спроби мають на меті порушити принцип розподілу за джерелом. Адже ринкова оцінка активів можлива лише при котируванні акцій на фондовому ринку, але вклад кожного активу у додану

вартість навіть дуже грубо оцінити неможливо. Втім, кінцевий результат залежить від оптимального поєднання багатьох факторів доходу, зокрема: ефективність основних засобів, автоматизація і механізація виробничих процесів, рівень техніки і технології виробництва, використовувані патенти, ліцензії, торгові марки, інші ноу-хав, кваліфікація кадрів тощо. Додана вартість – це дохід на усі перелічені вище складові активів підприємства. Створена додана вартість має бути оцінена покупцями на ринку. Лише оцінена ринком додана вартість розподіляється між фондом оплати праці і прибутком з урахуванням застосовуваних соціальних стандартів. Підприємство може мати збитки, але фонд оплати праці не може бути нижчим ніж передбачають встановлені соціальні стандарти. Після сплати усіх податків, внесків і зборів, передбачених законодавством країни, в якій одержано дохід, власники активів домовляються про розподіл решти прибутку. Ніхто, крім власників активів, цього зробити не може і навіть не повинен.

Неважливо, де будуть зареєстровані легко переміщувані активи – у низько податковій чи високо податковій юрисдикції – їх вклад у кінцевий результат визначатиметься рештою прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після сплати усіх платежів у юрисдикції, де отримано дохід.

Законне право країни на справляння податків з доходів, отриманих у своїй юрисдикції, не залежить від того, хто володіє акціями, де знаходиться емітент чи відбувається котирування акцій на біржі. Відповідно до ст. 9 Закону України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки» [239]:

«Акція – це іменний цінний папір, що посвідчує майнові права його власника (акціонера), що стосуються акціонерного товариства, включаючи право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та право на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації, право на управління акціонерним товариством, а також немайнові права, передбачені Цивільним кодексом України [240], цим Законом та законом, що регулює питання створення, діяльності та припинення акціонерних товариств».

Акції не створюють доданої вартості і не визначають місце оподаткування при застосуванні принципу джерела, а лише засвідчують право власника акцій на отримання доходу. А місцем оподаткування визначається місце отримання доходу, тобто місце, де фізично розміщені активи, які приносять прибуток. Неважливо, яким способом залучено кожен актив. Власники підприємства можуть купити ліцензію на застосування патенту чи торгової марки або інших активів, або ці активи вносяться у статутний фонд підприємства, оплата за їх використання має нараховуватися з прибутку після його оподаткування за принципом джерела. Ніякий інший варіант розподілу активів передбачатися не може (за законодавством України – не повинен).

З іншого боку, котирування акцій на фондовому ринку дозволяє дати оцінку ринкової вартості самого підприємства. Зростання вартості акцій дозволяє податковим органам країни справляти податок на приріст капіталу, визначати базу оподаткування, до якої застосовується встановлена ставка цього податку. Хоча податок має окрему назву, в Україні він справляється як частина податку на доходи при продажі активів (зокрема акцій). У цьому випадку оподаткування також доцільно здійснювати за принципом джерела доходу. Адже приріст вартості акцій це лише індикатор збільшення вартості активів підприємства, а саме джерело додаткового доходу розміщується там, де фактично знаходиться підприємство. Заміна місця оподаткування активів за принципом джерела на принцип за резиденством власника спонукає резидентів України реєструвати акції підприємств в офшорних юрисдикціях через підставні компанії. Єдиним обґрунтуванням для застосування принципу резиденства є бажання мати формально «законні» підстави для незаконного вивезення прибутків в офшорні юрисдикції, де вони або взагалі не оподатковуються або оподатковуються за заниженими ставками. Цьому значною мірою сприяли угоди про уникнення подвійного оподаткування, які належить денонсувати. Це потрібно зробити незалежно від того, які ставки оподаткування прибутку встановлені у юрисдикції, де реєструються акції українських підприємств.

Цифровізація економіки і електронна торгівля створюють нові можливості для ухилення від оподаткування чи уникнення податків [241; 242]. Гіганти інформаційних технологій надають користувачам можливість безплатного використання своїх електронних сервісів. А доходи отримують від надання рекламних послуг. Використання принципу джерела доходів дозволяє країнам отримувати свою частку доходів з рекламних послуг. Реклама, яка транслюється в мережі Інтернет чи іншими телекомунікаційними засобами на території України, створює дохід. При застосуванні принципу джерела Україна мала б законне право на оподаткування цього прибутку [243; 244].

Чи зможе така система визначення місця оподаткування стимулювати переміщення прибутку в юрисдикції з низькими ставками податку на прибуток? Може, однак можливості істотно обмежені, оскільки можна перемістити лише додану вартість, тобто переміщується не лише прибуток, але й фонд оплати праці. Переміщена додана вартість у новій юрисдикції зараховується до витрат виробництва (детальніше див. розділ 3).

Метою зниження ставки податку на прибуток є бажання залучити інвестиції в країну. Низькі ставки оподаткування на прибуток знижують доходи бюджету, які потрібно компенсувати підвищенням ставок на доходи фізичних осіб, соціальних внесків і доданої вартості. Залежно від пропорцій розподілу доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком, знижені ставки на прибуток будуть частково компенсовані підвищенням ставок на доходи фізичних осіб і/або ПДВ.

Для застосування принципу оподаткування за джерелом доходів необхідно належним чином визначати базу оподаткування доданої вартості, яка одночасно розподіляється між базами оподаткування прибутку і фонду оплати праці. Зазвичай з прибутку справляється лише податок на прибуток (ПП), тоді як фонд оплати праці є базою для кількох податків, внесків і зборів. Наприклад: в Україні фонд оплати праці є базою нарахування Єдиного соціального внеску (ЄСВ), податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військового збору (ВЗ).

Така структура податкової системи дозволяє кілька варіантів контролю фактично створеної доданої вартості в державі.

По-перше, можна обчислювати базу оподаткування ПДВ. Відомо чотири методи нарахування доданої вартості (ДВ) [245]:

1) Прямий адитивний (або балансовий) метод:

$$ПДВ = t \times (p + w) = t \times ДВ,$$

де p – фонд оплати праці;

w – прибуток;

t – ставка ПДВ.

Додану вартість можна обчислити за сумою сплаченого ПДВ і ставки податку на додану вартість.

2) Непрямий адитивний метод, який не передбачає розрахунок доданої вартості, а відразу нараховується сума податкових зобов'язань:

$$ПДВ = t \times p + t \times w.$$

Фактично створену додану вартість можна визначити за відомими значеннями сплачених податків: ПДВ, ПП, ЄСВ, ПДФО і ВЗ.

3) Прямий метод вирахування (іноді називають податком на трансферти підприємства business transfer tax):

$$ПДВ = t \times (o - i),$$

де o – сумарний обсяг продажів;

i – сумарний обсяг покупок.

Додана вартість у цьому випадку визначається різницею сумарного обсягу продажів і покупок (o – i), використаних у виробництві товарів, послуг.

4) Непрямий метод вирахування (метод відшкодування, рахунків-фактур):

$$ПДВ = t \times o - t \times i.$$

Додану вартість можна визначити за сумою сплаченого ПДВ і ставкою податку.

Прямий і непрямий балансовий методи нарахування ПДВ фактично однозначно визначають юрисдикцію, в якій здійснюється господарська діяльність і створюється додана вартість, тобто однозначно визначають юрисдикцію, в якій мають справлятися усі прямі податки з фонду оплати праці і прибутку. Прямий і непрямий методи вирахування визначають юрисдикцію, в якій мають справлятися усі податки на споживання.

Такий підхід дозволяє обґрунтувати принцип, який слід покладати в основу при визначенні юрисдикції, в якій має здійснюватися оподаткування. Очевидно, що складові доданої вартості – фонд оплати праці і прибуток мають оподатковуватися там, де вартість створена, тобто на основі принципу джерела доходу, а сама додано вартість має оподатковуватися там, де вона реалізується для кінцевого споживача, тобто за принципом місця споживання.

Причому база оподаткування доданої вартості і її складових в обох випадках має бути однакова. Різниця цих баз вказує на наявність зловживань при нарахуванні податків з фонду оплати праці, прибутку і ПДВ. Якщо товар реалізується всередині країни різницю можна зараховувати до Держбюджету, що дуже швидко забезпечить покращення справляння податків. При реалізації товарів на зовнішньому ринку різниця баз визначає суму відшкодування. Залежно від мети, яку ставить імпортер (експортер), різниця може бути як додатною, так і від’ємною. Якщо ставиться мета одержання незаконного відшкодування, база ПДВ буде завищена щодо сумарної бази податків з фонду оплати праці і прибутку. Якщо метою є незаконний вивіз капіталів, база ПДВ буде меншою ніж сумарна база прямих податків. Тут не враховується фіктивний експорт (імпорт).

Прямі методи нарахування ПДВ передбачають визначення доданої вартості. Для визначення суми податку, додана вартість множиться на ставку податку. У випадку прямого адитивного методу базою оподаткування є додана вартість, тобто сума фонду оплати праці і прибутку, а об’єктом оподаткування є факторні доходи фірми. У випадку прямого методу вирахування базою оподаткування є різниця між загальною сумою продажів і загальною сумою

покупок від усіх інших господарюючих суб'єктів, а об'єктами оподаткування визначено операції продажу або прирівняні до них.

При непрямих методах база оподаткування не визначається, а нараховується податок на обсяги продажів і покупок окремо (для непрямого методу вирахування) або окремо нараховуються податки на фонд оплати праці і прибуток (для непрямого балансового методу).

Прийнято вважати, що при застосуванні кожного методу отримаємо однаковий результат. Однак навіть в ідеальному випадку це не так. Проблема у тому, що прямий і непрямий методи вирахування у базу оподаткування неявно включають амортизацію. Залежно від кількості стадій виробничого циклу, сума, що безпідставно віднесена до бази оподаткування, зростає. Спостерігається кумулятивний ефект включення в базу оподаткування амортизаційних витрат на кожній стадії. Нарахований ПДВ на амортизаційні відрахування збільшує вартість товарів та знижує їх конкурентоздатність. Це особливо істотно у випадку складних товарів, у яких амортизаційні відрахування можуть становити значну частину вартості. Отже, суми амортизації не повинні включатися до бази ПДВ, проте мають включатися в ціну вироблених товарів та наданих послуг як витрати.

Амортизацію ніяк не можна віднести до новоствореної доданої вартості, оскільки використання основних фондів у виробництві є радше споживанням раніше створеної доданої вартості. Амортизація включається в ціну продажу, а кошти від амортизації мають використовуватися за цільовим призначенням для відновлення, ремонту або заміни основних засобів. Саме ці кошти акумулюються на спеціальних рахунках підприємства, тобто амортизаційні відрахування належать власникам основних засобів. Якщо є бажання їх оподатковувати, то вони можуть включатися у базу оподаткування прибутку або зараховуватися до бази оподаткування ПДВ. Виходячи з логіки податків на споживання, ПДВ мають сплачувати кінцеві споживачі. Власники підприємства, як кінцеві споживачі амортизаційних відрахувань, і мають сплачувати цей ПДВ. Незалежно від того, як буде вирішено питання

оподаткування амортизаційних відрахувань (чи у складі бази оподаткування прибутку, чи справляння ПДВ, базою якого є амортизаційні відрахування), вони не повинні включатися у базу доданої вартості для споживачів товарів/послуг. Отже, слід внести зміни до Податкового кодексу, які передбачають виключення амортизації з бази оподаткування ПДВ для товарів та послуг, тобто при застосуванні прямого і непрямого методів вирахування, ПДВ на кожній стадії виробництва і розподілу слід обчислювати за формулою:

ПДВ = t × (о – і – Амортизація).

ПДВ = t × (о – Амортизація) - t × і,

для прямого і непрямого методу вирахування відповідно.

Включення амортизації в базу оподаткування ПДВ для товарів та послуг дозволяє не лише збільшити доходи Державного бюджету (що вітається Урядом), але й обмежити попит (що законодавство навіть не зауважує) та розширити можливості для ухилення від сплати податку. А прийнятий метод адміністрування ПДВ знімає усі обмеження на оптимізацію оподаткування.

Використання цього методу дозволяє узагалі не сплачувати ПДВ, одночасно одержувати відшкодування з бюджету. У 2009 році вимоги про відшкодування ПДВ в Україні перевищували сплачений ПДВ до бюджету [246]. Упродовж усіх років незалежності Україна експортує за кордон в 1,5 – 2 рази більше, ніж імпортери купують у нас [247, с. 20]. До того ж, майже половина імпорту ввозиться в Україну без сплати ПДВ та мита.

У результаті відбувалося накопичення боргів держави з відшкодування ПДВ. В інші періоди ефективна ставка ПДВ становила 2%. Після запровадження електронного реєстру податкових накладних та введення моніторингу відповідальності платників ситуація дещо покращилася. Ефективна ставка зросла до 10% [248]. У той час як встановлена основна ставка ПДВ 20%, та 7% для товарів медичного призначення.

Варто зауважити, що застосування податкових накладних – найгірший з усіх доступних методів адміністрування ПДВ. Його недолік у тому, що наявність зареєстрованої податкової накладної нікого не зобов’язує сплачувати

фактично суму податку, зазначену у ній. Однак, з іншого боку, дає законне право на відшкодування суми податку, зазначеного в одержаних податкових накладних. Крім цього, метод передбачає запровадження додаткового елементу правового механізму ПДВ – податковий кредит. Істотно покращити навіть цей метод можна дуже просто. Для цього слід запровадити фактичну сплату ПДВ до бюджету на кожній стадії виробничого циклу. Можливі два способи: перший – запровадження спеціальних ПДВ-рахунків [249], другий – передбачає сплату ПДВ безпосередньо у бюджет на кожній стадії циклу виробництва і/або розподілу. Для запровадження кожного з указаних методів достатньо розділити суму платежу на дві частини. Одна частина – це вартість товарів/послуг без ПДВ, друга – нарахований на цю суму ПДВ. Власне у кожному рахунку на оплату вказується повна вартість і окремо нарахований ПДВ. Зміст рахунку слід змінити: для цього вказується вартість без ПДВ і сума ПДВ. При оплаті рахунку у банку ПДВ сплачується у бюджет або на спеціальний ПДВ-рахунок, а вартість товару без ПДВ перераховується на рахунок продавця. При застосуванні ПДВ-рахунків слід запровадити правило: кошти з цих рахунків можна переводити виключно на такі ж рахунки іншого платника. Це правило і визначає переваги застосування методу ПДВ-рахунків. Він дозволяє використовувати кошти на рахунках для оплати ПДВ при закупівлі матеріалів і комплектуючих протягом податкового періоду та знімає можливе обґрунтування доцільності збереження податкових правовідносин між платниками ПДВ.

Кожен із вищевказаних методів дозволяє істотно спростити адміністрування ПДВ та унеможливити застосування схем ухилення від сплати не тільки ПДВ, але й податку на прибуток [250], оскільки залучення додаткових посередників для збільшення витрат виробництва передбачає фактичну сплату ПДВ кожним посередником. Отже, відпаде доцільність збереження фіктивних підприємств, які дозволяють збільшити витрати виробництва і зменшити базу оподаткування прибутку або навіть генерувати збитки. До того ж, скасовується невластивий елемент правового механізму ПДВ – податковий кредит та

електронний реєстр податкових накладних. За сплату ПДВ в обох випадках відповідає банк, а не платник податків. Останній несе відповідальність за правильність нарахування ПДВ. А податкова служба контролює тіньовий бізнес.

Незважаючи на очевидні переваги адміністрування ПДВ з використанням спеціальних ПДВ-рахунків, які були запропоновані ще у 2003 році, використання цього способу не знайшло практичного застосування в Україні. Залишається відкритим питання: чому? Очевидно, що державну владу на всіх рівнях ситуація з адміністрування ПДВ цілком влаштовує.

Широкі можливості для вільного добору бази оподаткування ПДВ забезпечують встановлені фактично податкові правовідносини між платниками податків і застосування звичайних цін в операціях купівлі-продажу. Звичайна ціна визначена пп. 71, п 1 ст. 14 Податкового кодексу України:

«14.1.71. Звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, що визнаються контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу».

Таке обґрунтування ціни дозволяє не лише оптимізувати базу ПДВ, але й вільно визначати витрати виробництва, а відтак і базу оподаткування прибутку. Адже адміністрування кожного податку в Україні відбувається окремими відділами податкової служби. А Податковий кодекс України не передбачає взаємозв’язку між базами оподаткування доданої вартості та її складових. Хоча база ПДВ має дорівнювати сумарній базі податків, внесків і зборів складових доданої вартості – фонду оплати праці і прибутку. Лише за такого підходу можна забезпечити належний контроль податкових надходжень в Україні.

Балансові методи дозволяють точно визначити податкову базу ПДВ і податків, зборів та внесків зі складових доданої вартості – фонду оплати праці і прибутку. Однак ці методи не забезпечують відповідності між сплаченими податками, внесками і доходами та ринковою оцінкою доданої вартості.

Зазначені недоліки норм Податкового кодексу Україні не тільки обмежують доходи бюджету і ефективність бюджетної політики, але й забезпечують незаконний вивіз капіталу та спонукають до застосування корупційних схем на митниці та у податковій службі. Податкова служба може не помічати того, що третина економіки України перебуває в тіні [251].

Права власності українського народу закріплені у статті 13 Конституції України:

«Стаття 13. Земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони є об'єктами права власності Українського народу. Від імені Українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, визначених цією Конституцією» [252].

Конституційне проголошення України соціальною державою навіть на рівні законодавства не створює передумови для забезпечення стандартів гідного життя людини в сучасному світі. Україні ще далеко до досягнення ідеалів соціальної держави – хоча б у тому вигляді, в якому вони розуміються в контексті загальновизнаних принципів і норм міжнародного права, а також соціально-економічних стандартів життя населення в розвинених країнах. До того ж, не можна навіть сказати, що Україна і справді рухається шляхом досягнення стандартів соціальності у взаєминах суспільства і держави. Закріплене у Конституції право власності українського народу на природні ресурси належним чином не забезпечено. Замість народу правом на природні ресурси України користуються особи, «…, зареєстровані відповідно до закону як підприємці, які набули права користування об’єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами (далі – спеціальний дозвіл) в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин …» (ст. 252.1.1 Податкового кодексу України [46].

Рента – це особливий вид податку, який не має продуктивного відповідника і ґрунтується виключно на правах власності, які обмежують доступ капіталу до землі чи родовищ корисних копалин. Уся рента має належати власнику, у цьому випадку – народу України.

Логічно думати, що корисні копалини, які перебувають у надрах, мають певну ціну. До ціни сировини підприємці додають здійснені ними витрати на видобування, первинну переробку та реалізацію споживачам. Власне ціна сировини не виділяється окремо і тому невідомо, яка саме частка від ціни реалізації є власністю народу України. У цьому випадку неможливо забезпечити належне виконання ст. 13 Конституції України [197].

Закріплене у Конституції України право на природні ресурси, формально реалізоване виключно нормами розділу 9 «Рентна плата» Податкового кодексу України, дозволяє прийти до висновку, що народ позбавлений будь яких прав на корисні копалини [253]. Підприємці, які одержали дозволи на видобування корисних копалин, одержують у власність і корисні копалини, які вони видобувають. Усі права належать вибраним особам, які реалізують їх для задоволення власних потреб. Усе це дістається фактично безоплатно, без жодних зусиль.

Проблема із забезпеченням прав власності українського народу на надра ускладнена тим, що в Україні відсутня єдина ціна на деякі ресурси, які безпосередньо використовуються як промисловістю, так і домогосподарствами. Йдеться перш за все про енергоресурси. Відповідно ціна для цих категорій споживачів на один і той самий ресурс різниться в рази. Наприклад, ціна на газ залежить від постачальника і сезону – влітку дешевше, взимку дорожче. У грудні 2021 року середня ціна газу для промисловості становила 36 грн за куб. м., а для населення 7,96 грн за куб. м [254]. Різні постачальники можуть мати різні ціни, і це природно, але різні категорії споживачів – ні, оскільки різниця цін спонукає до пошуку корупційних схем, які дуже легко знаходять зацікавлені особи. Виникає закономірне запитання: Яка реальна ціна газу? За чий рахунок сплачується різниця в ціні для населення?

Крім того, наявність транзитної труби і газових сховищ передбачає, що ціна повинна вирівнюватися не тільки для українських споживачів, але вона не може значно різнитися від ціни в ЄС.

Аналогічна ситуація і з іншими корисними копалинами. Держава від імені народу здає в оренду родовище корисних копалин, за що одержує рентну плату у розмірі, який коливається в межах від 1% до 31 % залежно від виду сировини, умов її видобування та цін, за якими реалізується товарна продукція.

Так, для прикладу, нормами ст. 252.20 Податкового кодексу України рентна плата встановлена у відсотках від вартості товарної продукції:

Вугілля: коксівне 1,50%, енергетичне 0,75%, антрацит 1,00%, буре 1,00%, торф 1,0%;

Руди чорних металів (крім руд заліза), кольорових та легувальних металів 6,25%; Руди заліза: 3,50%, якщо середня вартість становить $100 і менше; 5,00%, якщо середня вартість більше $100 і менше $200; 10,00%, якщо середня вартість залізної руди більше $200;

Вуглеводні: Нафта і конденсат залежно від глибини залягання до 5000 м – 31%, понад 5000 м –16%; газ природний, добутий з глибини до 5000 м – 14,50%, якщо реалізується за ціною до $150 за 1000 метрів кубічних; 29%, якщо реалізується за ціною від $150 до $400 за 100 метрів кубічних; 65%, якщо реалізується за ціною понад $400 за 1000 метрів кубічних. Якщо поклади повністю залягають на глибині понад 5000 м, ставки рентної плати залежно від вартості встановлені такі: 7%, 14% і 31% відповідно.

Усі ці норми ніяк не пов’язані з фактичною величиною ренти. Очевидно, що порядок нарахування рентної плати потребує радикальних змін. Адже вартість сировини, що залягає в надрах, повинна включатися в ціну окремо від інших складових, які визначають вартість сировини. І ця частина ціни товарної продукції має становити рентну плату, що дозволяє повною мірою реалізувати право власності українського народу на надра. Питання лише у тому, як правильно визначити рентну плату і для яких цілей використовувати зібрані кошти.

Збої на світовому енергетичному ринку, спричинені вторгненням росії в Україну, призвели до різкого подорожчання природного газу. Оптова ціна у 2022 році була в середньому більш ніж у 5 разів вищою за докризовий рівень, навіть перевищивши 300€/МВт-год (1000м³ ≈ 10,55 МВт·год) на піку кризи влітку 2022 року.

На щастя, Україна має підземні газові сховища, які дозволяють запобігати таким коливанням цін. Згідно з цінами на ринку ф'ючерсів на газ у Нідерландах TTF, ціна газу з поставкою у вересні становила 30€ ($32,96) за МВт-год порівняно з форвардними цінами на перший квартал 2024 року в 49 євро. НАК «Нафтогаз України» заявив, що іноземні клієнти можуть використовувати понад 10 мільярдів кубометрів газових сховищ України обсягом близько 30 мільярдів кубометрів, які розташовані переважно на заході країни, тобто далеко від лінії фронту. Втім видобуток газу в Україні лишається надзвичайно важливим для того, щоб забезпечити всіх споживачів, однак він здійснюється у зоні ризику» [255].

Гірничо-видобувне підприємство нічим особливим не відрізняється від підприємства у будь-якій іншій сфері виробництва. Для успішної діяльності йому потрібні люди, основні фонди, матеріали і комплектуючі, до яких відносимо все, що використовується для здійснення основної діяльності. Результатом діяльності підприємства є додана вартість (ДВ), яка включає фонд оплати праці і прибуток [220]. Ця додана вартість оподатковується податком на додану вартість. При здійсненні видобувної діяльності відбувається зношення основних фондів, а для їх відновлення нараховується амортизація. Крім того, використовуються матеріали і комплектуючі, сумарна вартість яких становить витрати підприємства. До сумарних витрат відносяться будь-які витрати, які використані при здійснення основної діяльності. До витрат відносимо і плату за отримання спеціальних дозволів на користування надрами (далі – спеціальний дозвіл) в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин Отже, вартість видобування сировини і доведення до споживача можна порахувати так:

Вартість (ціна) видобування = ДВ + ПДВ + амортизація + витрати,

де ДВ = Фонд оплати праці + прибуток.

Вартість видобування звичайно залежить від виду сировини, гірничо-геологічних умов її залягання, вартості обладнання, яке використовується для видобування, та фактично здійснених витрат. До витрат відносимо будь-які витрати, які використані у виробництві, при закупівлі яких була фактично сплачена належна сума ПДВ до бюджету [256]. Фактично сплачений ПДВ означає сплату належної суми податку до бюджету, а не наявність податкової накладної [257]. Основна складова ціни видобування додана вартість фактично вільний параметр. Єдиним критерієи вибору ціни є сплата належної суми ПДВ та всіх податків з фонду оплати праці і прибутку. А єдиним обмеженням ціни є прогресивні ставки прямих податків (з фонду оплати праці і прибутку).

Усі складові вартості видобування зазвичай різні для різних видів сировини, однак загальний підхід до визначення вартості є універсальним, оскільки визначає лише структуру ціни, тобто складові, які включаються в ціну. До вартості видобування слід додати вартість ресурсу у надрах щоб отримати ціну реалізації товару. Вартість ресурсу у надрах (до видобування) фактично і є належною рентною платою. Її можна визначити так

Рентна плата = Ціна реалізації - Ціна видобування.

Таке визначення рентної плати не потребує жодної деталізації у Податковому кодексі Україні. Розмір рентної плати не залежить ні від виду сировини ні від глибини її залягання та автоматично враховує ціну реалізації з точністю до гривні. Лише така формула розрахунку ренти забезпечує належну реалізацію права власності народу України на мінерально-сировинні ресурси [197].

Невизначеною залишається ціна реалізації. Інтернаціоналізація ринку основних корисних копалин упродовж останніх трьох десятиліть призвела до встановлення лише однієї ціни на цьому ринку для кожного мінералу, і ця ціна обов’язково базується на найвищих виробничих витратах. Виробники, які

мають менші витрати, отримують додаткові доходи, які відповідають диференціальній ренті. Використання запропонованого методу нарахування рентної плати не дає додаткових доходів виробникам, а лише змінює розмір рентної плати пропорційно до зміни ціни реалізації.

Ціною реалізації може виступати єдина ціна, встановлена на інтернаціоналізованому ринку ресурсів. Не може бути ніякої ринкової ціни ресурсу в окремо взятій країні. Причина банальна. За скільки можна продати газ, коли в квартирі -1^0 С? Тому внутрішня «ринкова» ціна не матиме жодного відношення до реальної ціни ресурсу. У такий спосіб може бути сформована виключно спекулятивна ціна незалежно від того, скільки буде зареєстровано так званих постачальників в Україні.

Вище запропонована структура ціни вирішує питання запровадження єдиної ціни. Для сплати належної величини ренти необхідно визначити ціну видобування, яка визначається величиною доданої вартості компанії, тобто розмір фонду оплати праці і прибутку, витратами виробництва та сумою амортизації. З фонду оплати праці сплачується єдиний соціальний внесок (ЄСВ), податок на прибуток фізичних осіб (ПДФО) і військовий збір. З прибутку сплачується податок на прибуток. Правильний вибір ставок податків, внесків і зборів дозволяє різко обмежити апетити підприємств та забезпечити оптимальні пропорції розподілу заробітних плат між працівниками підприємства. Це означає, шо усі ставки податків і внесків з фонду оплати праці і прибутку мають бути прогресивними – вищий дохід – вища ставка податку. Причому різниця ставок не має бути символічною, а може відрізнятися в рази. Якщо зараз прибуток підприємств оподатковується за ставкою 18%, то залежно від розміру прибутку ставка податку може бути 35% і навіть значно вища (75 – 100%). Це стимулюватиме соціальну відповідальність бізнесу.

Підвищені ставки податку не є імперативною нормою закону, вони сплачуються за бажанням підприємця. Якщо не хочеш платити великі податки, обмеж прибуток розумною величиною. Це ж стосується і заробітних плат та їх співвідношення для різних категорій працівників. Ці зміни до Податкового

кодексу України повинні забезпечити розумні ціни на видобування корисних копалин.

Наявність єдиної ціни на інтернаціоналізованому ринку ресурсів змушує нас переходити саме до таких внутрішніх цін. Однак населення України не може оплачувати усі ресурси за світовими цінами.

Політична влада країни упродовж періоду ринкових реформ (фактично з моменту відновлення незалежності України) проводила політику низьких заробітних плат, формально обґрунтовуючи таку політику необхідністю забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних товарів та послуг на внутрішньому і зовнішньому ринках. Принагідно скажемо, що зниження заробітної плати далеко не єдиний і точно не найбільш ефективний спосіб підтримання конкурентоспроможності товарів/послуг вітчизняних виробників. Якщо ви платите низькі зарплати, то хто купуватиме ваші товари на внутрішньому ринку і за що?

Вирішення проблеми забезпечення наявного платоспроможного попиту в Україні досягалося різними способами. У нас з'явилася велика група заробітчан, які годують свої сім'ї в Україні за рахунок доходів, одержаних за кордоном. У сфері виробництва товарів і послуг низька офіційна зарплата доповнюється тіньовою економікою і тіньовими виплатами. Чиновники організували для себе неофіційну оплату надаваних державних послуг, контролюючі органи за додаткову плату можуть закрити очі на порушення законодавства, а суди – на власний розсуд трактувати закон. Усе це разом називається тотальна корупція [258]. Багато працездатного населення офіційно не має доходів і ніде не працює, використовуючи численні способи заробітку від стимулювання корупції на митниці (нелегальний імпорт-експорт) до надання різноманітних послуг для населення. Це порушує норми ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [252].

У результаті такої політики ціни практично на усі товари та послуги на внутрішньому ринку практично дорівнюють, а часто і вищі за ціни в ЄС

(принаймні для східноєвропейських членів ЄС), а доходи для основної маси населення істотно нижчі. Найнижчі офіційні доходи мають працівники бюджетної сфери.

Низькі заробітні плати породжують принаймні дві проблеми. За рахунок соціальних внесків та інших джерел власних доходів дохідна частина Пенсійного фонду України формується менше ніж наполовину. Решта доходів Пенсійного фонду формується за рахунок дотацій. При тому, що мінімальна пенсія у 2,2 рази нижча за фактичний прожитковий мінімум. Навіть середній розмір пенсії лише трохи вищий фактичного прожиткового мінімуму, встановленого на підставі затверджених норм споживання [259]

Друга проблема – житлово-комунальний сектор. За діючих тарифів на житлово-комунальні послуги половина домогосподарств отримувала субсидії (до російської агресії проти України), незважаючи на те, що тарифи на газ, інше паливо та електроенергію для домогосподарств знижені. Щоправда, зниження тарифів для населення нічого не дає. Це чистий піар влади. Виробники товарів та послуг будь-які тарифи включать у ціну, а сплачувати їх доведеться домогосподарствам при купівлі цих товарів та послуг. З іншого боку, знижені тарифи – це пряма автоматична дотація для багатих домогосподарств.

Якщо б була політична воля скоригувати пропорції розподілу доходів у суспільстві та істотно підвищити рівень заробітних плат і пенсій, то можна було б відмовитися від дотацій для бідних домогосподарств, що одночасно скасує автоматичні дотації для багатих. Це дозволило б вирівняти тарифи для усіх категорій споживачів. Одночасно можна було б скасувати армію чиновників, зайнятих наданням дозволів на отримання субсидій.

У державі не повинно бути заробітних плат і пенсій, які не забезпечують для сім’ї фактичний прожитковий мінімум за встановленими нормативами без будь-яких субсидій. Досягнення цього нормативу має бути пріоритетом для влади. Поки в Україні зберігається тіньова економіка на рівні понад 30% і тотальна корупція, звіт уряду про ріст економіки на 5% не може сприйматися

як істина. Якщо ще врахувати інфляцію 10% (прогноз бюджету 2024 року), то приріст 5% фактично означатиме спад.

Вирівнювання тарифів на внутрішньому ринку не вирішує усіх наявних проблем. Адже деякі ресурси доводиться купувати на світовому ринку, інші можемо продавати. Якщо продаж завжди здійснюється за цінами світового ринку (зараз не розглядаються маніпуляції цінами з метою незаконного вивезення капіталів за кордон), то закупівля товарів на світовому ринку створює проблеми. Адже при наявності різниці внутрішніх і світових цін доводиться дотувати імпорт (йдеться виключно про критичний імпорт). В ідеалі бажано вирівняти внутрішні і зовнішні ціни за паритетом купівельної спроможності, що передбачає підтримування реального курсу гривні щодо основних валют. Валютний курс, який пропонує Національний банк України, дуже далекий від реального. Цей курс спеціально пристосований для вивезення капіталів за кордон [260].

Зараз ціни на енергоресурси визначаються нормами Податкового кодексу України і коригуються Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (НКРЕКП). Відповідно до положень п. 8 ст. 252 Податкового кодексу України фактична ціна реалізації для нафти визначається як середня ціна одного бареля нафти «Urals», за інформацією міжнародного агентства (котирування UralsMediterranean та UralsRotterdam).

Для захищених споживачів ціна природного газу визначається договором купівлі-продажу між платником рентної плати та НАК Нафтогаз, який формує ресурс природного газу для побутових споживачів та виробників теплової енергії. Для решти споживачів середня ціна природного газу визначається як середнє арифметичне ціни за звітний місяць (Front Month Settlement Prices) на нідерландському газовому хабі (TTF), за інформацією біржі EEX (The European Energy Exchange).

Як єдину ціну природного газу в Україні незалежно від категорії споживачів слід використовувати середнє значення ціни на нідерландському

газовому хабі (TTF), яка встановлюється як ціна реалізації. Рентна плата визначається різницею цієї ціни і вартості (ціни) видобування. Для захищених споживачів розрахована сума рентної плати зараховується як знижка до ціни, величина якої визначається для кожного споживача залежно від обсягів спожитого газу за показами приладів обліку. Знижка надається за рахунок частини суми сплаченої рентної плати видобувними компаніями. Знижка надається безпосередньо захищеним споживачам без залучення будь-яких посередників. Постачальники купують газ в Україні за єдиною ціною нідерландського хабу.

Напрямки використання рентної плати також потрібно змінювати. Рентна плата не може зараховуватися повністю до бюджету і використовуватися на споживання. Частину рентної плати слід зараховувати до Пенсійного фонду України. Ця частина має дорівнювати сумі дотацій з бюджету. Політика у сфері заробітної плати повинна орієнтуватися на те, щоб Пенсійний фонд формувався виключно за рахунок джерел власних доходів. При цьому мінімальна пенсія не повинна бути нижчою за фактичний прожитковий мінімум без субсидій і дотацій.

Існує ще одна проблема майбутніх поколінь. Оскільки запаси корисних копалин не відновлюються, наше покоління повинно щось залишити нащадкам. Для цього значна частина рентної плати повинна використовуватися на формування суверенного національного фонду. Принаймні половина рентної плати має перераховуватися у цей фонд. Такі фонди існують у кожній країні, що має значні запаси корисних копалин. Найбільш вдалим акумулятором рентних платежів у світі є суверенний фонд Норвегії (Government Pension Fund of Norway), основним джерелом доходів якого є нафта і газ [261].

2.3 Правовий статус суб’єктів оподаткування

Належне виконання податкових зобов’язань передбачає закріплення статусу суб’єктів податкових правовідносин. Однак, законодавець не дає визначення суб’єктів податкових правовідносин. Відсутня єдина думка щодо

понять «суб’єкт права» й «суб’єкт правовідносин». Носіїв прав і обов’язків, що беруть участь у правовідносинах чи можуть брати в них участь, визначають суб’єктами права. Суб’єкт права – це особа потенційно здатна бути учасником правовідносин або реально бере в них участь [262]. Суб’єкт права є особа, що володіє правосуб’єктністю і потенційно здатна бути учасником правовідносин.

Понять «суб’єкт права» й «суб’єкт правовідносин» та наявні класифікації видів суб’єктів податкового права та їх правовий статус дозволило зробити висновок, що поняття «статус» є одним із базових у правовій науці, оскільки дозволяє визначити місце суб'єкта права в системі суспільних відносин, його правові та зобов'язальні відносини з іншими суб'єктами [263]. Терміни «правовий статус» та «правове забезпечення» зазвичай вживаються як синоніми і використовуються для характеристики місця суб'єкта в правовому суспільстві. Правовий статус будь-якого суб’єкта правовідносин – це відображення і закріплення в законодавстві його реального, фактичного положення в системі суспільних відносин» [264]. Термін «правовий статус» визначається як встановлена законом сукупність прав, обов’язків і відповідальності його суб’єктів – громадян, органів влади, установ, організацій тощо [265].

У теорії податкового права існують схожі визначення понять суб’єктів податкового права і суб’єктів податкових правовідносин [266]. Суб’єктами податкового права є особи, які володіють правосуб’єктністю і потенційно здатні бути учасниками податкових правовідносин, а суб’єктами податкових правовідносин є реальні учасники конкретних податкових правовідносин [267, 268]. М.П Кучерявенко визначає суб’єктом податкового права будь-яку особу, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка є носієм суб’єктивних прав і обов’язків у податкових правовідносинах [193]. Оскільки неможливо уявити суб’єкта, який набув податкові права, але не реалізує їх, можна стверджувати, що суб’єкт права та суб’єкт правовідносин практично однорідні категорії.

Виділяють чотири групи суб’єктів податкового права: фізичні особи, юридичні особи, державні органи та органи місцевого самоврядування, держава

та муніципальні утворення. З точки зору повноважень достатньо виділяти три групи суб'єктів податкових правовідносин: державу в особі представницьких органів, що ухвалюють нормативно-правові акти у сфері оподаткування, податкові органи та платників податків. Я.О Берназюк поділяє суб'єктів податкових правовідносин на чотири групи: державні органи та недержавні організації, наділені владними повноваженнями в сфері податкових правовідносин; платники податків, податкові агенти; та особи, що сприяють сплаті податків, зборів, обов'язкових платежів [269]. До недержавних організацій, які можуть бути суб'єктами податкових правовідносин, можна віднести комерційні банки.

У правознавстві виділяють більш ґрунтовно сукупність видів суб'єктів податкового права: органи державної податкової служби, митні та фінансові органи, казначейство, платники податків (фізичні та юридичні особи), філії та представництва юридичних осіб, особи які сприяють сплаті податків зборів, зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів або особи, які володіють інформацією про платника податків, що необхідна для обчислення податків [270]. Цей перелік суб'єктів податкових правовідносин потрібно доповнити включенням органів місцевого самоврядування, що мають право встановлювати місцеві податки та збори, види та межі яких чітко визначені чинним Податковим кодексом України. Незважаючи на значну кількість наведених суб'єктів, цей перелік також не може вважатися повним.

Усі суб'єкти податкових правовідносин мають бути реальними учасниками податкових правовідносин, які врегульовані нормами законодавства, реалізовувати податкові права і обов'язки. Першим суб'єктом в системі суб'єктів податкових правовідносин є вищий законодавчий орган держави (Верховна Рада України), який має виключне право встановлювати та вносити зміни до ПК України (ст. 92 КУ). Наступним суб'єктом ПК України виділяє контролюючі органи, уявлення про структуру яких дає пп.1^1 п.1. ст. 14: «…контролюючі органи (далі – податків, зборів, платежів) – це сукупність

рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом». Виключний перелік контролюючих органів визначено у ст. 41 ПК України – це податкові та митні органи. Визначений обсяг прав та сфера їх реалізації підтверджує статус контролюючих органів як суб'єктів податкових правовідносин.

Перелік платників податків визначено ст. 15 ПК України. Платником податків є будь-яка особа, яка володіє об'єктом оподаткування або здійснює діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Кодексом. Щоправда, цей перелік платників податків спотворений податковими угодами України про уникнення подвійного оподаткування та імплементованими положення угод плану BEPS. Ці спотворення дозволили вивести з числа суб'єктів податкових правовідносин (платників податків) України практично всі великі підприємства і найбільш платоспроможних фізичних осіб України. Без належного врегулювання положень щодо визначення платника податків в Україні податкове законодавство не задовольняє ключовим принципам, на яких має ґрунтуватися система оподаткування України [271]. Для приведення у відповідність до цих принципів п.1 ст.15 ПК України слід викласти в такій редакції: «Платниками податків визнаються фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, …», тобто слід прибрати вирази (резиденти і нерезиденти України). Платником податків і суб'єктом податкових правовідносин має вважатися будь-яка особа, яка полодіє об'єктом оподаткування в межа кордонів України.

Здається, що іноземні терміни «резидент» і «нерезидент» з'явилися у Податковому кодексі України через відсутність правильного їх тлумачення. Англійський термін «резидент» слід трактувати як громадянин країни, а

«нерезидент» – це громадянин іншої країни (іноземець) або особа без громадянства [272]. Для приведення у відповідність із фактичним і юридичним змістом поняття «резидент» слід замінити на «громадянин», а замість поняття «нерезидент» використовувати поняття «громадянин іншої країни» або «особа без громадянства» у всьому ПК України, де зустрічаються ці поняття. Місце фактичного перебування цих осіб чи будь-які інші критерії жодного значення не мають.

Запропоновані зміни до ПК України дозволять повернути в Україну основних платників податку та закрити усі офшорні юрисдикції для громадян України щодо доходів, одержаних на території України. Якщо громадянство власника доходів не встановлено або не розкривається на запит податкових органів України (незалежно від причин, наприклад через фінансову таємницю), власником доходу вважається громадянин України, який зобов'язаний сплатити усі податки, збори та соціальні внески, передбачені ПК України.

Класична наука відносить до суб'єктів податкового права осіб (фізичних і юридичних), від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав платників податків і контролюючих органів, а також осіб, які володіють інформацією, необхідною для обчислення податків платників. До числа цих осіб належать банки, податкові агенти та інші особи, які сприяють сплаті податків і зборів.

Належне виконання обов'язків і реалізацію прав платників забезпечують банки. На них покладається обов'язок з перерахування обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів, здійснення певних контрольних функції [273]. Банки можна відносити до окремої групи суб'єктів податкових правовідносин. Оподаткування банків суттєво відрізняється від оподаткування інших платників податків. Відповідно до п. 1 ст. 69 ПК України банки відкривають відповідні рахунки/електронні гаманці за наявності документів, виданих контролюючими органами, або виписки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. Відповідно до п. 2 ст. 69 ПК України банки зобов'язані надіслати повідомлення

про відкриття або закриття рахунку/електронного гаманця платника податків-юридичної особи.

«Банки, небанківські надавачі платіжних послуг приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання платіжної інструкції на перерахування цього податку до відповідного бюджету …» (пп 2 а.1 ст. 168 ПК України). Строки і порядок сплати податкового зобов'язання визначені ст. 57 ПК України. «Фізичні особи – платники податків повинні сплачувати податки і збори, що встановлені цим Кодексом, через банки …» (п.5 ст.57). Ці положення вказують на те, що до числа контролюючих органів включені недержавні установи – банки.

Законодавство покладає на банківські установи виконання низки специфічних публічно-правових обов'язків, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування всієї системи оподаткування; банки порівняно з іншими платниками податків наділені додатковими правами в сфері дії податкового законодавства; діяльність банків як суб'єктів податкових правовідносин детально врегульована спеціальними нормативними актами Державної податкової служби України та Національного банку України [269, с. 55].

Національний банк України (НБУ) наділений правами на здійснення грошово-кредитної політики щодо контролю загальної пропозиції грошей, підтримання курсу національної валюти, сприяння економічному зростанню, досягнення максимальної зайнятості, тримаючи інфляцію під контролем. Для виконання покладених на нього функцій НБУ може переглядати процентні ставки, які він стягує, щоб позичати гроші комерційним банкам. Зміна ставок центрального банку тягне за собою відповідне коригування ставок фінансових установ, які вони встановлюють для своїх клієнтів, таких як підприємства, покупці житла тощо. НБУ може купувати або продавати державні облігації, встановлювати цільові курси іноземної валюти та переглядати суму готівки, яку банки повинні зберігати як резерви.

Федеральна резервна система США зазвичай використовує три стратегії монетарної політики, включаючи резервні вимоги, облікову ставку та операції на відкритому ринку.

Резервні вимоги визначають частку вкладів клієнтів у банку, які банки повинні зберігати, щоб гарантувати, що вони можуть виконати свої зобов'язання. Зменшення цієї резервної вимоги вивільняє більше капіталу для банків, щоб пропонувати позики або купувати інші активи. Підвищення вимог скорочує банківське кредитування та сповільнює зростання.

НБУ здійснює операції на відкритому ринку, купуючи облігації в інвесторів або продаючи додаткові облігації інвесторам, щоб змінити кількість державних цінних паперів в обігу та грошей, доступних для економіки в цілому. Маніпулюючи відсотковими ставками, резервними вимогами і операціями на відкритому ринку, НБУ впливає на норми запозичень, витрат і заощаджень. Уміле застосування цих трьох інструментів має забезпечити підтримання низького рівня безробіття, стабільність вартості валюти чи бодай передбачуваності її зміни у вузькому діапазоні та підтримувати економічне зростання.

Додатковим інструментом є фіскальна політика, яку використовує уряд, а не центральний банк [274]. Податкову політику здійснює Міністерство фінансів України. Воно визначає, як використовуються прибутки. Виважена фіскальна політика надсилає гроші в економіку, прямо чи опосередковано, для здійснення інвестицій та стимулювання зростання. Для забезпечення максимальної ефективності впливу на економіку монетарні і фіскальні інструменти повинні застосовуватися скоординовано.

Згідно ст. 6 Закону України «Про Національний банк»:

«Відповідно до Конституції України основною функцією Національного банку є забезпечення стабільності грошової одиниці України.

При виконанні своєї основної функції Національний банк має виходити із пріоритетності досягнення та підтримки цінової стабільності в державі.

Національний банк у межах своїх повноважень сприяє фінансовій стабільності, в тому числі стабільності банківської системи за умови, що це не перешкоджає досягненню цілі, визначеної у частині другій цієї статті.

Національний банк також сприяє додержанню стійких темпів економічного зростання та підтримує економічну політику Кабінету Міністрів України за умови, що це не перешкоджає досягненню цілей, визначених у частинах другій та третій цієї статті» [275].

Виконання жодної із передбачених функцій ніколи не було досягнуто [260].

Національна валюта гривня була запроваджена у вересні 1996 року. Обмінний курс становив 1.76 гривні за долар США. З того часу курс неперервно зростав і досяг понад 27.2 гривні за долар США у 2021 році [276]. При цьому сукупний державний борг зріс від 21.69% у 1996 р. до 69.55% валового національного доходу (ВНД) у 2021 р. [277].

Упродовж цього періоду уряд реалізовував варіант економічної політики, орієнтованої на стратегію зростання за рахунок іноземних запозичень, а отже, з дефіцитом поточних рахунків, який обов’язково передбачав підвищення курсу валюти, що, в свою чергу, ще більше посилювало цей вибір. Циклічне та хронічне підвищення обмінного курсу додатково спричинене двома іншими економічними політиками, які проводили уряд та НБУ. Перша передбачала використання обмінного курсу як якоря для контролю інфляції. Друга стосувалася звичайної практики підтримки високих відсоткових ставок, які значно перевищують відповідні міжнародні ставки, щоб уможливити попередні дві політики. Для здійснення такої політики у бюджеті держави планується девальвація гривні, яка дозволяє приховати реальний дефіцит бюджету [278]. Плануючи девальвацію гривні у бюджеті, законодавець звільняє Національний банк від конституційного обов’язку, визначеного ст. 99 Конституції України – забезпечення стабільності грошової одиниці.

Упродовж періоду незалежності не існувало жодної стратегії стабілізації валютного курсу та цінової стабільності в державі. Курс національної валюти

використовувався для виконання функції митного тарифу та коригування платіжного балансу. Девальвація обмінного курсу дозволяла штучно покращувати платіжний баланс за рахунок здешевлення експорту та дорожчання імпорту. Одночасно знижувалася реальна зарплата, зростали ціни та знижувався попит на внутрішньому ринку та обсяги виробництва. Інфляція створювала ілюзію економічного зростання і балансування бюджету (табл. 1)

Табл. 1. Показники інфляції та промислового виробництва в Україні (за даними світового банку [277])

	1996	2018	2019	2020	2021	2022
Промисловість (включаючи будівництво), додана вартість (% ВВП)	33.78	23.29	22.58	20.80	23.15	19.24
Інфляція, дефлятор ВВП (річний %)	66.15	15.40	8.25	10.29	24.80	34.32
Обсяги зовнішнього боргу (% ВНД)	21.69	92.21	80.16	82.67	69.55	…

Реальний результат був прямо протилежний – обсяги виробництва товарів з високою доданою вартістю знижувалися (табл. 1), а структура виробничого сектору все більше зводилася до сировинних галузей. Обсяги зовнішнього боргу з 2018 року істотно перевищували допустимий рівень боргу (табл. 1). За період із січня по грудень 2021 року заробітчани перевели в Україну з-за кордону 15,02 млрд доларів, що на 25% більше, ніж за аналогічний період 2020 року (11,98 млрд доларів) [279].

Зовсім іншу стратегію підтримання валютного курсу вибрав Центральний банк Польщі. З 1999 року курс польської валюти відносно євро майже не змінився, але мав значні коливання упродовж 2002 – 2004 рр. (до і після вступу Польщі в ЄС) та в 2008 р. (внаслідок світової фінансової кризи). Протягом 2012

– 2022 рр. вартість злотого плавно знижувалася з 4,1 до 4,7 злотих за 1 євро. Станом на 24 серпня 2023 р. валютний курс злотого (за даними НБУ, ЄЦБ та МВФ) становить 0,1129 злотого за 1 гривню (8,856 гривень за 1 злотий), 4,464 злотих за 1 євро та 4,118 злотих за 1 долар США [280].

Політична економія обмінного курсу набагато складніша і, як відомо, пов'язана з впливом обмінного курсу на розподіл доходу, і через розподіл доходу він може мати вплив на економічне зростання. Забуті структуралістські концепції пропонують інше бачення компромісу політики обмінного курсу. Наприклад, якщо більш знецінений обмінний курс недостатньо стимулює експорт, але знижує зарплати та споживання, втягуючи економіку в рецесію [281].

Щоб залучити зовнішні ресурси в країну, збільшують різницю процентних ставок. Однак прибуток, пов'язаний з цією різницею, не обов'язково буде спрямований на продуктивні інвестиції, а, швидше за все, – на фінансові програми. Приплив капіталу може спровокувати подорожчання активів, спекулятивну бульбашку, підігрів споживання через зміцнення обмінного курсу. Дефіцит поточного рахунку, який фінансується протягом певного періоду за рахунок зовнішніх запозичень, дозволяє подовжити період укріплення валюти. Однак, неконтрольоване зростання зовнішнього боргу країни завжди завершується кризою фінансового та платіжного балансу. У цей критичний момент обмінний курс росте.

Спроби залучення інвестицій за рахунок різниці процентних ставок в Україні не працюють незалежно від того, яка ставка була встановлена НБУ. Причина одна – не забезпечується верховенство права, що дозволяє використовувати надані владні повноваження як найбільш прибутковий бізнес в Україні, а суди не забезпечують належний захист прав інвесторів.

Як підтверджує величезна кількість літератури [282], доступ до фінансування на розумному рівні є вирішальним для прийняття інвестиційних рішень. Інвестиції сприяють довгостроковому зростанню через три канали. Інвестиції можуть збільшити основний капітал, що, у свою чергу, зазвичай

підвищує здатність економіки створювати та підтримувати робочі місця. Інвестиції також мають спонукальний вплив на інші компоненти сукупного попиту. Більший мультиплікатор інвестиційних витрат створює більший попит на ресурси та готову продукцію, і це діє як додатковий стимул для інвестицій (тобто діє як прискорювач). Врешті-решт, інвестиції можуть принести приріст продуктивності. У міру накопичення капіталу послідовні одиниці капіталу, які використовуються у процесі виробництва, дозволяють використовувати більш прогресивні технологічні процеси та упроваджувати інновації, які позитивно впливають на продуктивність [204].

Низька продуктивність є частиною технологічного відставання, яке характеризує економіку України порівняно з економіками розвинених країн. Ступінь технологічного відставання оцінюють двома індексами: індексом економічної складності та інженерної інтенсивності. Перший відображає інформацію щодо різноманітності та складності експорту країни [283]. Останній показує частку високотехнологічного виробництва в експорті країни як відсоток від загального експорту промислової продукції, поділений на частку експорту високотехнологічного виробництва Сполучених Штатів у відсотках від загального експорту промислової продукції.

Центральний банк може регулювати кредитування приватного сектору декількома способами, наприклад, коригуючи вартість засобів рефінансування, які він надає банкам, змінюючи ринкові відсоткові ставки за допомогою операцій на відкритому ринку або контролюючи доступність кредиту шляхом зміни резервних вимог, встановлених банкам, і обмеження кредитів, що надаються банками приватному сектору. Для регулювання валютного ринку НБУ застосовує кредити рефінансування банків. Кредит овернайт надається на найкоротший термін – до наступного робочого дня. Найчастіше кредит овернайт банки використовують для підтримки своєї ліквідності з метою виконання економічних нормативів НБУ.

Депозитний сертифікат НБУ дозволяє банкам зберігати тимчасово невикористовувані кошти обмежений час. На депозитних сертифікатах НБУ

банки розміщують тимчасово невикористовувані кошти овернайт або на 7, 14 і 30 днів. Після закінчення строку зберігання НБУ повертає цю суму разом із визначеними відсотками. Для депозитних сертифікатів НБУ встановив відсоткову ставку 20% річних з 7 квітня 2023 р.

Залежно від встановленої ставки депозитний сертифікат може виконувати різну функцію. Якщо ставка низька (2-4%), сертифікат виконує позитивну роль і допомагає підтримувати ліквідність банків. Якщо ж ставка висока, сертифікат виконує виключно деструктивну роль. НБУ створює конкуренцію за кредитні ресурси для підприємств на ринку, що дозволяє банкам підтримувати надто високі ставки кредитування, які підприємства не можуть собі дозволити. Недоступність кредитів для сектору виробництва через надто високі ставки має прямим наслідком скорочення виробництва, ріст цін, зниження реальної заробітної плати, інфляцію і девальвацію валюти.

Відсоткова ставка за депозитними сертифікатами овернайт встановлена на рівні 18% річних, тобто на 2% нижча від облікової ставки НБУ. Акумульовані від клієнтів кошти банки розміщують на депозитних сертифікатах НБУ. Так, станом на 1 січня 2022 року на депозитних сертифікатах овернайт в НБУ зберігалося 95,3 млрд гривень, а 1 січня 2023 року ця сума зросла до 477,5 млрд гривень [284].

Таке враження, що Національний банк України ігнорує реальні інтереси держави та свої функції, передбачені ст. 6 Закону України «Про Національний банк України». У той час, коли потрібні дешеві кредити на відновлення виробництва, релокації підприємств на нове місце, НБУ створює додаткові проблеми – забирає у банків кредитні кошти під високі відсотки, залишаючи економіку без кредитування, штучно підтримуючи високі кредитні ставки для підприємств.

Відповідальний центральний банк мав би здійснювати зовсім іншу монетарну політику, а саме: знизити облікову ставку до нуля, встановити для депозитних сертифікатів ставку - 2% (мінус 2%) [285], спонукаючи банки розширювати обсяги позик на ринку, приваблюючи позичальників зниженими

кредитними ставками. Цільовим орієнтиром для НБУ є облікова ставка 3-4% річних. Одночасно слід посилити валютний контроль та перекрити канали незаконного вивезення валюти з країни. Хоча зменшення чистої процентної маржі банків негативно вплине на їх прибутковість, однак ці втрати частково компенсуються позитивним впливом монетарної політики на скорочення кредитного ризику та розширення обсягів кредитування. Негативний ефект монетарної політики пом'якшення щодо чистого процентного доходу компенсується позитивним впливом на кредитоспроможність позичальників.

Водночас конкретні категорії кредитів можуть потребувати ретельного моніторингу. Наприклад, банки розширили коло відносно більш ризикованих, але більш прибуткових клієнтів. Наприклад, у сегменті споживчих кредитів зростає ризик, мотивований міркуваннями прибутковості, оскільки ці позики забезпечують більші розміри кредитної маржі. Більше того, прискорене зростання позик у цьому сегменті очолили банки, які кредитують більш ризикованих позичальників [286]. Збільшення розміру маржі, принаймні частково, компенсує збільшення очікуваного ризику.

Недавня стаття, присвячена німецьким банкам, також виявила, що прибутковість німецьких посередників була загалом стабільною протягом періоду застосування негативних кредитних ставок (negative interest rate policy, NIRP) [287]. Під час пандемії COVID-19 негативні відсоткові ставки запровадили центральні банки Японії, Sveriges Riksbank і Швейцарський національний банк разом із ЄЦБ (та Національний банк Данії). Федеральна резервна система і Банк Англії не вдавалися до цього інструменту [288].

За умови належного контролю за використанням коштів, НБУ може знизити обсяги резервування коштів банків (якщо виникає потреба збільшення кредитних ресурсів банків). Використання запропонованих механізмів протягом року прискорить зниження інфляції. Цільовим орієнтиром доцільно визначити рівень інфляції до 2%. При цьому уряд має забезпечити цільове і раціональне використання кредитних коштів.

Здійснювана НБУ монетарна політика не передбачає кредитування реального сектору економіки (шахрайські схеми до уваги не берем) і не забезпечує виконання покладених на нього функцій. Тому проблеми кредитування економіки мусить вирішувати Президент України, розробляючи програми пільгового кредитування 5%, 7% і 9%. При цьому з Державного Бюджету (воєнного бюджету!) держава компенсує банкам різницю відсоткових ставок. Держава має забезпечувати ЗСУ чи годувати банки?

Відповідальні центральні банки країн Європейського Союзу мають протилежні до НБУ орієнтири монетарної політики. У серпні 2023 року Національний банк Польщі знизив базову ставку на 75 базисних пунктів до 6%, що суперечить ринковим оцінкам зниження на 25 базисних пунктів. Ломбардна і депозитна ставки також були знижені до 6,5% і 5,5% відповідно. За попередніми оцінками, річна інфляція у Польщі знизилася до 10,1% річних у серпні 2023 року.

Європейський центральний банк (ЄЦБ) не тільки повністю припинив купівлю чистих активів банків, але й припинив будь-які реінвестиції [289]. З 2-го серпня 2023 року процентна ставка за основними операціями рефінансування та процентні ставки за маржинальними кредитною та депозитною лініями збільшились до 4,25%, 4,50% та 3,75% відповідно. Керуючий Ради ЄЦБ має намір забезпечити своєчасне повернення інфляції до середньострокової цілі в 2%. Здійснені заходи дозволили знизити показник інфляції з 10,6% у жовтні 2022 року до 5,5% у серпні 2023. Річні темпи зростання кредитування продовжували знижуватися в червні до 3% для підприємств і 1,7% для домогосподарств, з абсолютно незмінними річними темпами зростання 0%, і -0,2% у другому кварталі відповідно.

НБУ повинен радикально змінити орієнтири своєї монетарної політики та визначити конкретну мету свої діяльності та заходи для її досягнення відповідно до ст. 6 Закону України «Про Національний банк України». Зусилля НБУ мають бути підкріплені радикальними змінами системи оподаткування фінансових установ. Треба розуміти, що кредитні ставки під 20% річних чи

більше легальному виробництву не потрібні взагалі. Хоча такі кредити цілком прийнятні для тіньової економіки, оскільки 20% за обслуговування кредиту значно менше ніж суми ЄСВ, ПДФО, ПДВ та податку на прибуток, які треба сплатити до Державного Бюджету в легальній економіці. Тому можна вважати, що монетарна політика НБУ орієнтована на потреби тіньової економіки та фінансування корупційних схем.

Під час воєнного стану в Україні усі наявні фінансові ресурси мають спрямовуватися на розвиток виробництва товарів, які забезпечують потреби військових і життєдіяльність країни. Кредитування імпорту товарів, які не належать до цих категорій, повинно бути обмежено, а краще – повністю припинено. Якщо у країнах ЄС кредитні ставки 6-7%, то підприємства України не можуть забезпечити свою конкурентоздатність ні на внутрішньому ні на зовнішньому ринках, якщо кредитна ставка буде вищою. Кредитні ставки 6-7% можна вважати прийнятними для виробничого сектору. Для досягнення необхідного рівня кредитування виробничого сектору ставка оподаткування прибутків фінансових установ може (а краще має) визначатися відношенням фактичної кредитної ставки банку до максимально допустимої 7%. Наприклад, банк надає кредит під 21% річних. Ставка податку на прибуток для цього банку має збільшуватися у 21/7 = 3 рази. Отже, прибуток фінансових установ оподатковується за ставкою 3*18% = 54%. Ставка 18% – це ставка податку на прибуток, визначена Податковим кодексом України. Більше того, збитки, одержані за рахунок підвищених кредитних ставок понад 7% не повинні вираховуватися з оподатковуваної бази фінансових установ. Не вираховуються із податкової бази і збитки, одержані у зв’язку з непогашеними споживчими кредитами. Пріоритетним для кредитування є сектор виробництва.

Кредитування промислових підприємств можна забезпечити і в інший спосіб. Наприклад, у Податковому Кодексі України можна визначити нульову ставку податку на прибуток для сектору виробництва товарів з високою доданою вартістю за умови, що весь прибуток буде використаний для інвестицій у виробництво. Нульова ставка податку може стосуватися частини

прибутку, тобто частина прибутку, яка реінвестується у виробництво протягом року, віднімається від бази оподаткування. Причому факт здійснення інвестицій повинен мати матеріальне підтвердження. Наприклад, виражатися у збільшенні числа робочих місць, розмірів заробітної плати, неінфляційного збільшенні прибутку, збільшенні обсягів виробництва (кількості товарів) тощо. Збільшення прибутку за рахунок інфляції до уваги не береться. Одночасно, ставку податку на розподілений дохід слід підвищити до рівня ставки ПДФО.

У період воєнного стану НБУ доцільно застосовувати і нетрадиційні інструменти, зокрема викуп цінних паперів уряду без нарахування відсотків за користування коштами. Гранична вартість боргових цінних паперів уряду має бути обмежена 2-3% ВВП.

Висновки до розділу 2

Неналежна законодавча база відкриває можливості платникам податків знаходити юридичні лазівки, якими можна скористатися для оптимізації сплачуваних податків. Застосування випадкового об'єкта оподаткування, неможливість однозначного визначення податкової бази, використання неналежного способу адміністрування та сплати, що передбачає податкові правовідносини між платниками, відсутність узгодженого контролю з боку податкових органів за сплатою різних податків, внесків і зборів, які мають спільний об'єкт оподаткування, адміністрування кожного податку окремим відділом податкової служби, застосування принципу резиденства та неналежний зміст угод про уникнення подвійного оподаткування створюють необмежені можливості для оптимізації податкової бази, уникнення оподаткування, переміщення прибутків в офшорні юрисдикції.

Родове поняття об'єкта оподаткування у законодавстві не визначено, що не дозволяє однозначно визначити базу оподаткування та розмір податкового зобов'язання. У роботі запропонована класифікація об'єктів оподаткування на базі віднесення їх до результатів господарської діяльності або до власності. У першому випадку об'єктом оподаткування є додана вартість, у другому – власність народу України та власність фізичних і юридичних осіб. Додана вартість дорівнює сумі фонду оплати праці і прибутку і є об'єктом оподаткування кількома податками, внесками та зборами. Визначення єдиного об'єкта оподаткування для кількох податків, зборів і внесків забезпечує можливість надійного та ефективного методу контролю нарахування та сплати зазначених податків, внесків та зборів. У цьому випадку їх адміністрування доцільно здійснювати одним відділом податкової служби.

Для регулювання споживання деяких товарів застосовується акцизний податок. Хоча реальним об'єктом цього податку є додана вартість підакцизних товарів, Податковий кодекс України використовує інші об'єкти оподаткування з огляду на зручність адміністрування, хоча і без видимого підвищення ефективності збору.

Об’єкт оподаткування екологічним податком не забезпечує виконання функцій, які покладалися на нього. Цей податок не повинен виконувати фіскальну функцію, а лише функцію регулювання забруднення навколишнього природного середовища. Для виконання цих функцій мають розроблятися норми викидів забруднюючих речовин, які відповідають сучасному рівню техніки і технології виробництва. У межах встановлених нормативів забруднення екологічний податок не справляється. Об’єктом оподаткування екологічним податок є обсяги викидів забруднюючих речовин, які перевищують встановлені норми, а джерелом сплати податку – прибуток, який залишається у розпорядженні власника підприємства після сплати усіх передбачених законодавством податків, внесків і зборів. Екологічний і акцизний податки регулюються законодавством ЄС, що застосовується в Україні відповідно до Угоди про асоціацію Україна – ЄС.

Проаналізовані проблеми організації та справляння рентної плати, які не забезпечують реалізацію права власності українського народу. Виявлені недоліки формування спеціальних тарифів у галузі енергетики, постачання природного газу та способу надання дотацій на оплату житлово-комунальних послуг для домогосподарств. Обґрунтовано метод справляння рентної плати, який передбачає її пряме включення в ціну реалізації ресурсів. Для цього визначається ціна видобування і ціна реалізації ресурсу споживачам, яка має відповідати цінам світового ринку. У цьому випадку видобувне підприємство нічим не відрізняється від підприємства у будь-якій іншій сфері виробництва. А рентна плата дорівнює різниці ціни світового ринку і ціни видобування для кожного ресурсу. При цьому не потрібні об’єкт оподаткування, база і ставка податку. Рентна плата – це повна вартість природних багатств країни у місці їх знаходження. На вартість ресурсу (рентну плату) ПДВ не нараховується і, відповідно, не відшкодовується при експорті.

Сплачена рентна плата використовується для надання субсидій захищеним споживачам індивідуально за результатами приладів обліку, а решта розподіляється між Пенсійним фондом України і спеціально створеним

суверенним національним фондом на зразок пенсійного фонду Норвегії (Government Pension Fund of Norway).

Належна класифікація об'єктів оподаткування дозволяє обґрунтувати принцип, на базі якого повинна будуватися система оподаткування. Принцип резиденства та фізичної присутності в юрисдикції, який застосовується повсюдно, не є оптимальним вибором для визначення структури системи оподаткування. Поняття «резидент» для юридичних осіб дуже умовне, а поняття фізичної присутності не вдається визначити так, щоб можна було його застосовувати у всіх випадках. Поняття «резидент» стосовно фізичної особи хоч і визначене точніше, але також мало придатне для обґрунтування принципу оподаткування. Найбільш підходящим принципом, на основі якого має будуватися система оподаткування, є принцип джерела. Оподаткування має відбуватися у тій юрисдикції, де вироблена додана вартість чи де фізично знаходиться власність, яка оподатковується. Побудова в Україні системи оподаткування на базі принципу джерела потребує визначення поняття «додана вартість» як суми факторних доходів підприємств та запровадження єдиної бази оподаткування доданої вартості та її складових – фонду оплати праці і прибутку.

Необхідно відмовитися від застосування непрямого методу вирахування ПДВ та замінити його на прямий або непрямий адитивний (балансовий) метод, який вказує джерело доходів як місце, де виплачена заробітна плата і одержаний прибуток (розміщені основні фонди). Закріплені у двосторонніх угодах про уникнення подвійного оподаткування будь-які інші принципи необхідно скасувати та денонсувати усі такі угоди за відсутністю потреби у їх застосуванні. Принцип джерела доходу однозначно і точно визначає місце отримання доходу і право юрисдикції на його оподаткування. У цьому випадку переміщення прибутку неможливе у принципі. Можна перемістити лише додану вартість (зменшити або збільшити її), однак у новій юрисдикції вона буде зарахована до витрат.

Право власності на будь-які складові активів підприємства враховується при розподілі прибутку, який залишається після сплати усіх податків, внесків і зборів, передбачених законодавством. Оскільки Конституція України передбачає єдине громадянство, розподіл дивідендів доцільно здійснювати за принципом громадянства, а не резиденства.

Запропонований підхід передбачає внесення кардинальних змін до Податкового кодексу України та Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов`язкове державне соціальне страхування.

Поняття «статус», «суб'єкт права» й «суб'єкт правовідносин» є одним із базових у правовій науці, оскільки дозволяє визначити місце суб'єкта права в системі суспільних відносин, його правові та зобов'язальні відносини з іншими суб'єктами. Правовий статус будь-якого суб'єкта правовідносин – це відображення і закріплення в законодавстві його реального, фактичного положення в системі суспільних відносин». «Правовий статус» – встановлена законом сукупність прав, обов'язків і відповідальності його суб'єктів – громадян, органів влади, установ, організацій тощо.

Правовий статус банків виокремлено як окрему групу суб'єктів податкових правовідносин, на які законодавство покладає виконання низки специфічних публічно-правових обов'язків, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування всієї системи оподаткування. З одного боку, банки можна відносити до контролюючих органів, на які покладається обов'язок забезпечувати реалізацію прав платників, а з іншого боку, банки самі є платниками податків.

Виявлено особливості оподаткування фінансових установ та обґрунтовано необхідність кардинальної зміни монетарної політики Нацбанку з метою виконання положень ст. 6 Закону України «Про Національний банк України». Монетарну політику НБУ слід спрямувати на підтримку реального сектора економіки, що передбачає встановлення облікової ставки до 5%, та забезпечити досягнення 2% як цільового орієнтира, а ставку депозитних сертифікатів НБУ встановити -2% (мінус 2%). Одночасно слід внести зміни до

Податкового кодексу України з метою запровадження прогресивних ставок оподаткування прибутку фінансових установ та обмежити їх право на відрахування збитків з бази оподаткування прибутків, зокрема збитків, що виникли за рахунок непогашених споживчих кредитів.

Розділ 3. Правові проблеми функціонування системи оподаткування України

3.1. Правові засади справедливого розподілу податкових платежів у ланцюзі постачання товарів чи послуг

Зареєстровані обсяги експорту в світі стабільно перевищують зареєстровані значення імпорту – спостерігається постійне позитивне сальдо торгового балансу [290]. Цей загальновідомий емпіричний факт не має логічного підґрунтя і є результатом різноманітних схем ухилення від сплати податків. Особливо це стосується зони ЄС, де позитивне сальдо торгівлі з самим собою становить 86% світового позитивного сальдо. Профіцит ЄС у 2018 році досяг 307 мільярдів євро, що дорівнює 1,9% ВВП Союзу, який підтримується як торгівлею товарами, так і послугами [291]. В ЄС 46% загальної дивергенції пов'язано з торгівлею послугами. У зоні євро ця частка становила 31% у 2018 році. Розмір профіциту торговельного балансу всередині ЄС в абсолютних цифрах перевищує сукупний ВВП восьми найменших економік ЄС [292]. У 2023 році торговий профіцит єврозони склав 1.7% ВВП [293].

Можна підозрювати, що трансфертне ціноутворення спотворює поточну статистику рахунку в ЄС. Неправильне встановлення цін відбувається, коли один або обидва торгові партнери навмисно спотворюють вартість, кількість або характер товарів чи послуг у комерційній угоді. Економічні мотиви неправильного ціноутворення включають переміщення прибутку, ухилення від сплати митних зборів або обмежень та обхід контролю над капіталом. Занижений імпорт тлумачиться як доказ незаконного надходження фінансового капіталу до країни-імпортера, а завищений експорт тлумачиться як доказ незаконного виведення фінансового капіталу з країни-експортера через торгові канали [294]. Повторне виставлення рахунків на експорт також може бути мотивовано експортними стимулами та схемами субсидій, які пропонують країни.

Використання необґрунтованого трансфертного ціноутворення для переміщення занижених/завищених корпоративних прибутків не вплине на торговельний баланс, оскільки точні цифри платіжного балансу вимагають належного ведення подвійного бухгалтерського обліку, незалежно від штучно завищених або занижених валових цифр. Національний торговельний баланс буде спотворений такими заходами, але різниці в двосторонній торговій статистиці не буде. Водночас трансфертне ціноутворення призводить до втрати надходжень від корпоративного податку, оскільки надходження переміщуються до юрисдикцій з низькими ставками податку на прибуток підприємств.

Більш переконливим поясненням розбіжностей у платіжному балансі є шахрайство з податку на додану вартість [295]. Оскільки метою оподаткування є споживання, а не виробництво, в ЄС ПДВ оподатковується з продажів на внутрішньому ринку, незалежно від походження товарів/послуг. Завдяки принципу призначення ПДВ в європейській системі, фірми мають значний прямий стимул приховувати інформацію про внутрішні операції, які відображаються як експорт. Звільнення експортерів від сплати ПДВ створює потужні стимули для завищення заявленої вартості експорту. Оподаткування за принципом призначення спонукає компанії до шахрайства: компанії декларують продукцію як експортовану, але насправді вона не експортується (або не імпортується), а продається на внутрішньому ринку без перерахування ПДВ до відповідної країни. Підприємства є єдиними і найбільш безпосередньо зацікавленими бенефіціарами фіктивного експорту [295]. Однак до схеми шахрайства можуть бути залучені податкові та контролюючі органи, що призводить до корупції. Як показує П. Везіна, відмінності на рівні країн корелюють з показниками корупції в цих країнах, що може виправдовувати стимули статистичних служб маніпулювати даними [296].

У 2016 році Комісія ЄС ініціювала План дій щодо ПДВ для боротьби з податковим шахрайством. Оцінюючи втрати доходів, Комісія ЄС підрахувала, що один тип шахрайства – так званий «відсутній торговець» – щороку спричиняє від 45 до 53 мільярдів євро втрачених надходжень від ПДВ [297].

Детальні дослідження розриву ПДВ у державах-членах ЄС-28 у 2018 році представлені в Заключному звіті за 2020 рік [298]. Загалом половина країн-членів ЄС-28 зафіксувала розрив понад 9,2 відсотка. У номінальному вираженні найбільші розриви зафіксовані в Італії (35,4 млрд євро), Великій Британії (23,5 млрд євро) і Німеччині (22,1 млрд євро). Важливою складовою дефіциту ПДВ автори вважають податкове шахрайство [298]. С. Феделі та Ф. Форте описують технічні деталі схем шахрайства з ПДВ [299].

Транскордонне шахрайство не обов'язково створює розбіжності у статистиці двосторонньої торгівлі, але воно виявляє важливу проблему: органи влади не в змозі ефективно виявляти транскордонне шахрайство. Усі типи шахрайства мають одну спільну рису: у певний момент декларується фіктивний експорт, що призводить як до незаконного звільнення від ПДВ, так і до статистичних розбіжностей у платіжному балансі і статистиці зовнішньої торгівлі. Проте внутрішнє шахрайство з ПДВ не менш поширене, особливо в країнах з високим індексом корупції. У цих країнах шахрайство з ПДВ є основним видом високоприбуткового бізнесу.

Якщо фірми роздувають свій експорт для шахрайства з ПДВ, вони, ймовірно, зможуть повідомити владі ті самі пункти призначення, що й їхній «справжній» експорт. Різниця в стандартних ставках ПДВ призводить до більших розбіжностей: збільшення різниці в ставках ПДВ на один процентний пункт супроводжується збільшенням розбіжностей на 3% пункти [300]. П. Морроу та інші виявили значний позитивний зв'язок між платіжним балансом на рівні країни та внутрішніми податковими лазівками [301].

Подібно до розриву в торгівлі послугами між ЄС і США, Велика Британія вносить значний внесок у розрив у торгівлі послугами всередині ЄС із загальним профіцитом ЄС у сфері послуг у 141 мільярд євро [302]. У зоні євро цей показник становить лише 39 мільярдів євро. Високі середні відмінності для країн з певним обсягом фінансових послуг вказують на відмінності для кредитних і дебетових рахунків. Експорт послуг і виплати первинного доходу стають все більш взаємозамінними і можуть спотворювати субрахунки

платіжного балансу. Ця проблема може бути пов’язана з переміщенням корпоративного прибутку. Для остаточної оцінки потрібна спільна оцінка послуг і рахунків первинних доходів. Через обмеження даних така оцінка поки що неможлива, але може стати предметом майбутніх досліджень, коли з’являться первинні облікові записи.

Надлишок послуг в ЄС зріс уп’ятеро з 2010 року. Таке різке зростання може бути результатом поширення електронної комерції. Сьогодні споживачі можуть купувати продукцію безпосередньо в іноземних компаній, і посередник (наприклад, вітчизняний імпортер) вже не потрібен. Особливо це стосується хмарних, потокових і програмних сервісів, де торгівля різко збільшує кількість транзакцій між бізнесом і споживачем: експортер реєструє транскордонну транзакцію, а імпортер, кінцевий споживач, ні. Якщо є значна кількість транзакцій з невеликою вартістю, статистика систематично занижує справжні цифри імпорту. Наприклад, відповідно до німецького зовнішньоторговельного законодавства про кожну транзакцію на суму понад 12500 євро необхідно повідомляти Бундесбанк, який відповідає за збір статистики торгівлі послугами Німеччини. Як наслідок, усі платежі, нижчі за цей поріг, залишаються незадокументованими.

Цифрові ПДВ-карусельні схеми працюють так само, як і в традиційній торгівлі товарами: експорт звільняється від ПДВ. Оголошення послуги експортною, яка фактично не експортується, матеріалізується у неперерахованому ПДВ. Ф. Борселлі та ін. описав випадок, розкритий в Італії, коли два великі телекомунікаційні постачальники стали мимовільними учасниками транскордонної схеми шахрайства з ПДВ, яка коштувала італійським платникам податків 365 мільйонів євро [303]. Шахрайство з ПДВ у сфері торгівлі послугами може бути навіть більш прибутковим завдяки нижчим трансакційним витратам порівняно з будь-якою фізичною доставкою.

Щоб уникнути незаконних практик у торгівлі послугами, Німеччина частково змінила систему збору ПДВ. На відміну від загального принципу, згідно з яким постачальник послуг зобов’язаний сплачувати ПДВ, реалізовано

зворотне нарахування [304]. По суті, це покладає обов'язок сплати ПДВ на отримувача послуг, наприклад, на кінцевого споживача.

Для боротьби з податковим шахрайством у сфері послуг доцільно провести реформи, спрямовані на запровадження системи зворотного нарахування. Точне віднесення доходу до кінцевих ринків є необхідною умовою для запровадження податку на цифрові послуги на основі доходу.

Розбіжності в торгівлі можуть виникати через ефект транзитної торгівлі в статистиці міжнародної торгівлі, коли країни-експортери реєструють пункт призначення свого експорту як проміжний транспортний вузол, звідки товари потім повторно відправляються або реекспортуються до країни-імпортера. Однак реєстрація країни як торговельного партнера призводить до суттєвих відмінностей у статистиці дзеркальної торгівлі обох торгових партнерів.

Кіпр, Ірландія, Люксембург і Швеція є країнами-членами ЄС з найбільш неточними статистичними режимами. Найточніші дані щодо торгівлі товарами надають Нідерланди. Враховуючи розмір економіки, британські показники видаються найбільшими викривленнями поточного рахунку всередині ЄС – проблема, яка, принаймні формально, була вирішена Brexit. Власне позитивне сальдо в торгівлі товарами та послугами з часом зросло і дає підстави підозрювати, що статистичні режими в ЄС систематично не можуть відстежувати справжні цифри імпорту та експорту.

Було розроблено низку методів для оцінки компонента шахрайства у розриві ПДВ, пов'язаного з відсутнім трейдером усередині Співтовариства. Метод, заснований на варіації макрозмінних, використовує панельну регресію для оцінки компонента шахрайства з відсутнім трейдером у розриві ПДВ [305]. Модель пов'язує зібраний ПДВ із торговим розривом. Ідея моделі полягає в тому, що коли спостерігається раптове збільшення активів, яке не можна пояснити економічними тенденціями, але не відбувається збільшення зібраного ПДВ, може бути пов'язано з шахрайством з відсутнім трейдером. Усі методи виявлення шахрайства базуються на недоведених припущеннях. Тому ефективність виявлення шахрайства досить низька. Крім того, всі методи

базуються на статистичній інформації і дозволяють виявити те, що було раніше, а не те, що відбувається зараз. Тому констатувати факти шахрайства та оцінювати розміри збитків можна лише дуже поверхово. А завдання полягає в тому, щоб запобігти шахрайству та уникнути втрат.

3.1.1 Напрями вдосконалення системи ПДВ в ЄС

ПДВ збирається через систему розподілу платежів, за допомогою якої платники податків (тобто зареєстровані ПДВ підприємства) вираховують із зібраного «вихідного ПДВ» суму «вхідного ПДВ», яку вони сплатили іншим платникам податків за покупки для свого бізнесу. Отримані надлишкові кредити повертаються платнику податків. ПДВ є непрямим податком, оскільки дохід сплачує податковим органам продавець товарів і послуг, а не покупець, який фактично сплачує ПДВ. Цей механізм справляння ПДВ сприйнятливий до кількох видів шахрайства. Система правових засобів (способів і форм), за допомогою яких забезпечується відповідність вимогам норм податкового законодавства визначає механізм правового регулювання.

Податок на додану вартість (ПДВ) є основним джерелом надходжень для країн Європейського Союзу (ЄС). У середньому у 2021 році країни ЄС зібрали 17,8 відсотка загальних податкових надходжень від ПДВ [306]. ПДВ також є одним із «власних ресурсів» ЄС, на нього припадає приблизно 7,5 відсотка доходів ЄС у 2021 році [307]. Бюджет ЄС фінансується за рахунок прямих доходів, власних ресурсів і частково за рахунок внесків держав-членів.

Податки на споживання є значним джерелом надходжень для урядів у всьому світі, на них припадало 32,3 відсотка податкових надходжень у країнах ОЕСР у 2019 році [308]. Надходження від акцизного податку, як правило, нестабільні, і їх слід спеціально розробляти для покриття державних витрат, пов’язаних з певними товарами, доходи від оподатковування яких використовуються для пом’якшення негативного впливу, як-от куріння та забруднення природного середовища. За даними KPMG, майже 39 мільярдів сигарет було контрабандою між країнами-членами в 2019 році, що призвело до

втрати 11,5 мільярдів доларів США податкових надходжень [309]. Лише Велика Британія втратила 6,7 млрд доларів США [309].

Нині ПДВ запроваджено у 174 країнах світу. ПДВ застосовується в 37 із 38 країн ОЕСР, єдиним винятком є Сполучені Штати. У 2020 році податки на додану вартість становили в середньому 20,2% загальних податків у країнах ОЕСР. Це робить ПДВ найбільш поширеною категорією податків на споживання, що генерує майже втричі більше податкових надходжень, ніж акцизи, які складають основну частину податків на окремі товари та послуги, у середньому 6,9% від загальних податкових надходжень у 2020 році [410].

Цифровізація економіки потребувала змін у системі оподаткування ПДВ. Інтернет-товари та послуги включені в базу оподаткування, що забезпечило зростання доходів у багатьох країнах. ЄС зібрав додатково 14,8 мільярда євро надходжень від ПДВ за перші чотири роки після упровадження заходів щодо включення транскордонної торгівлі цифровими товарами та послугами [311]. У 2021 році ЄС скасував звільнення від ПДВ товарів, імпортованих до ЄС вартістю менше 22 євро компаніями, що не входять до ЄС. Згідно з попередніми результатами, ЄС щорічно збирає близько 1,38 млрд євро доходу від посилок вартістю менше 22 євро [312].

Поширення ПДВ на цифрові послуги та продукти може забезпечити нейтральне розширення бази оподаткування, що відповідає меті податків на споживання – оподаткування має здійснюватися там, де відбувається споживання. Це дозволить державам-членам скасувати свої податки на цифрові послуги. Скасування податку на послуги також усуне викривлення, створені податками на валовий прибуток.

Ефективність справляння ПДВ у країнах ЄС суттєво відрізняється. Оцінка ефективності системи ПДВ у країні – це різниця між доходом, який має бути зібрано за ідеальної системи ПДВ, і сумою, яка фактично зібрана. ОЕСР вимірює податкову ефективність за допомогою коефіцієнта надходжень від ПДВ. Коефіцієнт оцінює втрати надходжень від ПДВ у результаті звільнень і знижок, шахрайства, ухилення від сплати та податкового планування. Значення

коефіцієнта залежить від двох факторів. Перший пов'язаний з існуючою політикою ПДВ – базою оподаткування та охопленням стандартних, знижених ставок і звільнень. Ці фактори називаються «розривом політики», оскільки вони безпосередньо визначаються політичними рішеннями. Другим фактором, що впливає на дотримання законодавства та ефективність збору податків, є «прогалина у дотриманні» або «прогалина в ПДВ». Дефіцит ПДВ визначається як різниця між зібраним податком і податком, який має бути зібрано, якщо всі платники податків, споживачі та підприємства, повністю дотримуються правил ПДВ. Дефіцит ПДВ включає не тільки ухилення від сплати ПДВ або прогалини в зборі, але й несплату ПДВ через банкрутство, неплатоспроможність або законну податкову оптимізацію. Він розраховується як різниця між зібраним ПДВ і теоретичним податковим зобов'язанням згідно з податковим законодавством, загальним податковим зобов'язанням з ПДВ. Потім показник виражається у відносних значеннях у відсотках від зобов'язань.

Найпотужнішим чинником (змін) надходжень від ПДВ є здатність країн збирати податок на його природній основі, тобто кінцеве споживання, на яке впливає застосування знижених ставок і звільнень, а також здатність боротися з шахрайством, ухиленням від сплати податків та планування. Ефективність збору ПДВ із вхідних цифрових поставок також відіграє зростаючу роль. Ці фактори ефективності часто відіграють більшу роль у доходах країн від ПДВ, ніж рівень стандартної ставки ПДВ [313]. Недавні дослідження в ЄС показали, що дотримання податкового законодавства пов'язане з якістю судової та правової систем [314].

Класичне шахрайство з ПДВ можна охарактеризувати як ухилення від сплати ПДВ. Основні методи класичного шахрайства [315]:

1. Недопродаж – тип шахрайства з ПДВ більш поширений у роздрібній торгівлі та сфері послуг;

2. Відмова в реєстрації поширена серед діючих малих підприємств, оборот яких наближається до рівня обов'язкової реєстрації;

3. Неперерахований ПДВ. Продавець отримує ПДВ від покупця, але не перераховує ПДВ до державного бюджету;

4. Неправдиві претензії щодо кредиту чи повернення коштів. Цей вид шахрайства полягає у створенні фіктивних фірм та у їх податковому обліку. Потім ці підприємства виставляють рахунки-фактури за неіснуючі покупки, що призводить до позовів про відшкодування ПДВ. Покупка може бути навіть реальною, але перебільшеною. Схема також передбачає фальшивий експорт;

5. Кредит з ПДВ, заявлений для некредитних покупок. Торговці пропонують товари, що оподатковуються ПДВ, а також товари, звільнені від ПДВ. Існує стимул для розподілу витрат на виробництво оподатковуваних товарів (для яких доступний податковий кредит). Предмети, придбані для особистого споживання, можна зарахувати як витрати підприємства, збільшуючи вхідний ПДВ і зменшуючи зобов'язання з податку на прибуток.

У країнах ЄС митний контроль між державами-членами був скасований у 1993 році. Існує лише митний контроль єдиного європейського ринку. ПДВ на імпорт з інших країн ЄС нараховується за місцем імпортера, а право на експорт без ПДВ до інших країн ЄС оцінюється за місцем експортера. Відсутність митного контролю та незалежна фіскальна система кожної країни, різні ставки ПДВ і звільнення від сплати ПДВ на різні товари різко розширюють можливості шахрайства з ПДВ.

Організоване шахрайство з ПДВ або відсутній трейдер [315]. Правила ПДВ для операцій у межах Співтовариства дозволяють продавцям, зареєстрованим платниками ПДВ, застосовувати нульову ставку для своїх продажів у межах Співтовариства покупцям, зареєстрованим платниками ПДВ в інших державах-членах, за умови, що товари відправляються або транспортуються з країни-члена ЄС до пункту призначення іншої країни-члена [132]. Постачальники, зареєстровані платником ПДВ, можуть вимагати відшкодування ПДВ за свої покупки. Покупець, який не сплачує ПДВ постачальнику, повинен задекларувати придбання у державі призначення. Цей ПДВ підлягає відрахуванню при наступних продажах за місцем призначення.

Механізм оподаткування транзакцій пропонує різні можливості для шахраїв викрасти гроші в урядів.

Шахрайство описується у звіті Європейського суду аудиторів «Подолання шахрайства у видатках ЄС: необхідні дії» (2019) як «будь-яка навмисна дія чи бездіяльність, спрямована на введення інших в оману, в результаті чого жертва зазнає збитків, а злочинець одержує доходи» [316]. Захист фінансових інтересів ЄС є спільною компетенцією ЄС і держав-членів [317]. Суд аудиторів у своєму звіті надав ЄС чотири рекомендації, спрямовані на боротьбу з шахрайством. Рекомендації такі: запровадити надійну систему звітності про шахрайство; досягти кращої координації у боротьбі з шахрайством; виявляти суб'єктів господарювання та пов'язаних з ними осіб, причетних до шахрайства; розширити повноваження Європейського бюро боротьби з шахрайством для забезпечення стратегічного контролю.

Європейський офіс боротьби з шахрайством є органом, відповідальним за проведення незалежних розслідувань з метою виявлення шахрайства на рівні ЄС [318]. Офіс не має повноважень застосовувати санкції або переслідувати організації, підозрювані в шахрайстві, і не може зобов'язати держави-члени ініціювати санкції чи розслідування. Офіс може лише вказати, що мало місце шахрайство, і має передати справу державам-членам. Держави-члени проводять власні розслідування та вирішують, чи порушувати кримінальне переслідування.

Для відсутнього торговця і карусельного шахрайства транскордонна торгівля є важливою, оскільки існує нульова ставка ПДВ для товарів і послуг, які перетинають кордони з однієї держави-члена в іншу. Законодавче відшкодування ПДВ можна розглядати як прибуток «відсутнього торговця», який зникає разом із грошима. Тіньовий торговець потенційно може існувати лише на папері і не обов'язково бути фактично діючою компанією. До організованої схеми шахрайства залучені такі компанії:

1. Зникаючий трейдер – це (фіктивна) компанія, яка використовується для імітації транзакції з метою шахрайського отримання прибутку від ПДВ,

стягненого з наступної транзакції. Коли приходить час платити ПДВ податковим органам, торговець зникає.

2. Буферна компанія – це організація, яка діє як звичайний торговець, купуючи та постачаючи товари та/або послуги на внутрішньому ринку. Він покликаний приховати махінації зникаючого торговця і ускладнити розслідування.

3. Брокер є кінцевою ланкою в шахрайській схемі та знаходиться в тій самій державі-члені, що й зникаючий торговець. Він купує товари та/або послуги у буферної компанії і постачає їх оператору на внутрішньому чи іншому ринку держави-члена. Якщо він постачає в ЄС, він вимагатиме відшкодування ПДВ, сплаченого за його покупки.

4. Кондуїтна компанія – це торговець, який бере участь в операції, пов'язаній із шахрайським ухиленням від сплати ПДВ в іншій державі-члені.

Можливі такі організовані схеми шахрайства [315]:

- шахрайство з придбанням у межах спільноти;
- внутрішнє шахрайство з відсутніми торговцями;
- шахрайство з відсутнім торговцем у спільноті – перехресне виставлення рахунків;
- внутрішнє шахрайство з відсутніми трейдерами – зустрічна торгівля;
- тристороннє шахрайство з ПДВ;
- внутрішні продажі, які імітують постачання всередині Співтовариства.

Можливі шляхи усунення проблем неправомірної сплати ПДВ вивчалися різними авторами. Детальний опис шахрайства зі зникаючим трейдером представлено Р. Ейнсвортом [319]. Детально пояснюючи проблему шахрайства з ПДВ (включаючи зникаючого трейдера), він пропонує різні правила оподаткування для запобігання шахрайству, зокрема порівнюючи три технічні пропозиції: збір ПДВ у реальному часі – відноситься до переміщення точки оподаткування з дати виставлення рахунків на дату розрахунку; цифровий ПДВ/сертифіковане програмне забезпечення – упровадження сертифікованого податкового програмного забезпечення; номер локатора ПДВ – підприємству

необхідно буде отримати номер локатора або підтвердити номер контрагента при закупівлі товару. Р. Ейнсворт аналізує тринадцять найбільш обговорюваних пропозицій щодо боротьби з карусельним шахрайством [320]. Ф. Буш і Г. Вейганд описують різні сценарії шахрайства з ПДВ (шахрайство з придбанням, карусельне шахрайство, шахрайство у зустрічній торгівлі) і узагальнюють можливі рішення та рекомендації, запропоновані різними дослідниками та державними установами [321].

Щоб зупинити шахрайства, пропонуються процедурні зміни для швидкого виявлення ланцюжка шахрайських операцій. Ці зміни включають посилені перевірки, припинення злочинної діяльності, транскордонне співробітництво, зворотне нарахування, перевірку нових реєстрацій платників ПДВ, реєстрацію операцій у реальному часі та перевірку контрагентів, стягнення ПДВ у реальному часі.

М. Уолпол обговорює доступні варіанти боротьби з шахрайством з ПДВ, такі як затримка відшкодування ПДВ, скасування нульової ставки для внутрішніх продажів, запровадження механізму зворотного нарахування за межами певних економічних секторів, скасування зниженої ставки ПДВ або посилення реєстраційних перевірок, запровадження спільної відповідальності за сплату ПДВ [322]. Ван дер Хель-ван Дейк, Л. і М. Гріффіоен підкреслюють важливість адміністративної співпраці [323]. М. Фрунза використовує торговий розрив для оцінки шахрайства зникаючого трейдера для країн-членів ЄС [324]. На додаток до карусельного шахрайства, яке відбувається виключно всередині країни, в ЄС спостерігається збільшення транскордонних відправлень з країн, що не входять до ЄС. Вразливість системи ПДВ Європейського Союзу пояснюється тим, що обмін інформацією між державами-членами відбувається надто повільно, щоб виявити шахраїв до того, як вони зникнуть.

Дослідження представляє проблему внутрішнього шахрайства зникаючого трейдера, характер і ступінь його впливу на фінанси ЄС, а також потенційні шляхи вирішення [325]. Оцінюються наступні рішення: методи розділених платежів, електронні закупівлі (цифрове рішення), звітність у

реальному часі, монетарний ПДВ та остаточна система ПДВ (і запропоновані поправки). Надано рекомендації щодо найбільш прийнятного рішення.

Країни-члени ЄС вирішують завдання переважно національного рівня. На європейському рівні шахраї можуть грати вільно, незважаючи на низку заходів, які призвели до розриву ПДВ, сума залишається стабільно високою. Єдиний статистично сильний зв'язок можна знайти між розміром розриву ПДВ та існуючим рівнем корупції в країнах. Як і очікувалося, нижчий рівень корупції пов'язаний із меншим розривом ПДВ [326]. Шахраї часто використовують свої прибутки для фінансування інших форм злочинності, таких як контрабанда цигарок або торгівля наркотиками.

Амбітна електронна інформаційна мережа ПДВ під назвою VIES (Система обміну інформацією про ПДВ) була створена в ЄС у 1993 році. Вона реєструє не лише операції всередині Співтовариства, але й усі операції з ПДВ, що відбуваються в ЄС. Однак система неефективна. Є як мінімум три причини, які перешкоджають ефективності системи:

1. Деякі органи влади не бажають співпрацювати, оскільки вони (прямо) не зацікавлені у припиненні шахрайства з ПДВ;

2. Система надто складна, тому витрати на надання інформації (включно з втратою конфіденційності) можуть перевищити переваги боротьби з шахрайством, що було б найбільш вигідним для консолідації спільної інформації;

3. Ефективне використання величезної кількості різноманітних електронних мережевих даних, що стосуються різних держав, потребує чітких стандартизованих правил передачі інформації в режимі реального часу під контролем контролюючого органу, наділеного відповідними повноваженнями.

Забезпечити ефективність функціонування такої глобальної системи в рамках ЄС складно. А враховуючи наявність у кожній країні незалежних систем оподаткування, особливої користі від роботи VIES не очікується навіть за умови усунення всіх зазначених вище недоліків. Для підвищення ефективності систему слід модифікувати, зробивши її багаторівневою. На

думку автора, система електронного обліку ПДВ має функціонувати незалежно в кожній країні та фіксувати всі операції як всередині країни, так і з зовнішнім світом. Інформація про транзакцію між країнами ЄС має бути доступною в обох країнах у режимі реального часу. Ідентифікатором для доступу є код ПДВ зареєстрованих торговців. Завдяки взаємозв'язкам між компонентами системи, податкова служба кожної країни має доступ до інформації про всі операції, в яких бере участь платник ПДВ цієї країни.

У всіх країнах ЄС коди ПДВ мають початкові літери, які ідентифікують державу, за якими йдуть індивідуальні коди торговців. Інформація до системи вноситься податковою службою країни-постачальника (експортера), яка несе персональну відповідальність за достовірність введеної інформації. Введена інформація в режимі реального часу стає доступною для податкової служби країни імпортера, яка несе персональну відповідальність за достовірність податкового номера імпортера. У кожній країні здійснюється повне оформлення всіх угод, у тому числі експортно-імпортних. Система забезпечить повну відповідність між експортом з однієї країни-члена та імпортом до іншої країни-члена. При цьому забезпечується фактична автономія держав-членів ЄС щодо адміністрування ПДВ.

Якщо операція здійснюється за межами митного кордону ЄС, митна служба контролює достовірність введеної в систему інформації. Ідентифікація торговельного партнера за межами ЄС може бути зведена до ідентифікації країни та деякого числа, значення якого залежить від ступеня достовірності наданої країною інформації (наприклад, вказує на включення країни в чорний список ЄС). Юрисдикції, які не дотримуються рекомендацій ЄС щодо податкової прозорості, справедливого оподаткування та мінімальних стандартів ОЕСР проти розмивання бази та уникнення прибутку (anti-BEPS), включені до «чорного списку ЄС» [327].

Навіть у такому вигляді система має один істотний недолік. Система дозволяє ідентифікувати зниклого трейдера, але шахрайська схема не постраждає. З іншого боку, метод обліку податкових зобов'язань за

податковими накладними з ПДВ передбачає детальний облік інформації, яка не завжди є достовірною. А реєстрація угоди не гарантує її реального виконання.

Практично всі схеми шахрайства з ПДВ базуються на тому, що існуючий спосіб адміністрування ПДВ передбачає встановлення податкових правовідносин між платниками ПДВ [328]. До застосування схем спонукає і бажання скористатися можливістю уникнути оплати. Процедура шахрайства в ЄС особливо спрощена, оскільки між країнами немає митних кордонів. Крім того, можна продавати повітря, фіксуючи в накладних продаж неіснуючих товарів чи послуг, які не мають матеріального сліду, або використовуючи фіктивні накладні [329]. У такій ситуації можна придумати масу схем, які дозволяють не сплачувати великі суми ПДВ або отримувати величезні суми компенсації з бюджету. А при використанні карусельних схем можна отримати компенсацію багаторазово. В Україні протягом 2016-2021 років щорічне незаконне відшкодування з бюджету становило понад 50% ПДВ, нарахованого на вироблену в Україні додану вартість [330]. Існування таких схем підтверджується наявністю суттєвих розривів ПДВ майже в усіх країнах світу [306]. Жодна з описаних вище схем не може бути реалізована ніде і ніяк, якщо зареєстровані платники ПДВ не зможуть розпоряджатися сумами ПДВ, що підлягають сплаті до бюджету.

Метод розрахунку ПДВ, який базується на рахунках-фактурах, значно спрощує застосування схем уникнення ПДВ. Податкова накладна не є обов’язковим документом. Сума, зазначена в рахунку-фактурі, може ніколи не бути сплачена, але наявність у платника податкової накладної дає підстави для відрахування зазначеної суми ПДВ, тобто покупець зменшує свої податкові зобов’язання, а продавець не сплачує і може навіть ніколи не платити вказану суму. Насправді ці події мають бути одночасними – покупець отримує право вирахувати сплачену суму лише після того, як продавець сплатить до бюджету отриману від покупця суму. Поки така схема не запрацює, жодним чином уникнути шахрайства неможливо. Завжди буде спокуса включити зниклого трейдера у схему продажу. Більше того, всі суди, включно з Європейським

судом, дотримуються протилежної думки на підставі того, що платник податків не несе відповідальності за можливу несплату податку його контрагентами. Також податкові органи не зможуть запобігти явно шахрайській схемі ухилення від сплати податків. І це за умови добросовісного виконання податковими органами та судами своїх функцій. А також є приклади несумлінного виконання обов'язків, що прямо толерує рівень корупції в країні [331].

Простий спосіб частково уникнути шахрайства з ПДВ – змінити метод обліку ПДВ. Сума ПДВ, сплачена покупцем, повинна бути підтверджена платіжним документом, тобто сума ПДВ, зазначена в рахунку-фактурі, повинна бути фактично сплачена. Відсутність документального підтвердження фактичної сплати ПДВ робить рахунок-фактуру недійсним. Підтвердження операції сплаченими банківськими рахунками дозволяє скасувати електронну реєстрацію податкових накладних. Реальна сплата ПДВ за кожну операцію може вирішити ще одну проблему – хоча б частково обмежити масштаби тіньової економіки. Суми податку, що підлягають сплаті до Державного бюджету кожним платником, обчислюються виключно на підставі платіжних документів. Такий порядок забезпечить реальну сплату суми вхідного та вихідного ПДВ. Цей спосіб не вирішує всіх проблем, але значно покращує стан справ у порівнянні з нинішньою ситуацією. Рахунки-фактури не анулюються, але їх використання обмежується фіксацією цін, асортименту, кількості реалізованих товарів і фактично нарахованого ПДВ за кожну партію реалізованих товарів. Під час перевірки використовується податкова накладна.

Зловживанню ПДВ значною мірою сприяють вільні ціни, які діють замість справедливих ринкових цін. Прийнято вважати, що маніпулювання цінами можливе лише між взаємозалежними суб'єктами, тому процедури трансфертного ціноутворення використовуються в податкових системах усіх країн. Фактично договір про застосування узгоджених цін може бути укладений (не обов'язково документально підтверджений) між будь-якими суб'єктами ланцюга доставки товарів чи послуг до кінцевого споживача. Це називається антиконкурентною поведінкою, горизонтальною або вертикальною змовою.

Можливості для такої поведінки настільки різноманітні, а витрати на доведення зловживань настільки високі, що зазвичай зводяться до контролю за антиконкурентною поведінкою великих і дуже великих фірм. Інакше кажучи, вільні ціни і спосіб нарахування ПДВ за накладними абсолютно несумісні.

Загальновідомо, що якщо є проста модель порушення закону, то є також простий спосіб протистояти зловживанням. Оскільки податкові правовідносини між платниками податків сприяють шахрайству з ПДВ, існує простий спосіб запобігти цьому, який передбачає скасування перерахування ПДВ між платниками податків – справедливий розподіл платежів. Суть методу полягає в тому, що вхідний ПДВ автоматично сплачується до бюджету в режимі реального часу на кожному етапі виробничо-збутового циклу. Справедлива вартість товарів/послуг включає суму таких компонентів: додана вартість, створена продавцем (ДВ1); на нього нараховується ПДВ1; додана вартість придбаних факторів виробництва (ДВ2), нарахований на них ПДВ2. При продажу товарів або послуг покупець сплачує продавцю суму ДВ1 + ДВ2 + ПДВ2, і при цьому сплачує ПДВ1 безпосередньо в Державний бюджет. Використання справедливого розподілу платежів на всіх етапах виробництва та розподілу забезпечує рівномірну сплату та автоматичне зарахування відповідної суми вхідного ПДВ до бюджету в режимі реального часу. Адже кожен платник може включити до ціни лише фактично сплачену ним суму ПДВ, а пред’явити покупцеві до оплати лише суму ПДВ, нараховану на створену ним додану вартість, яку покупець має сплатити до бюджету під час оплати товару або послуги. Метод справедливого розподілу платежів автоматично вносить усі необхідні структурні зміни в ланцюг транзакцій і забезпечує поступову сплату на кожному циклі виробництва і розподілу. Кожна операція між платниками завершується повною сплатою ПДВ до бюджету, що фактично означає повний звіт платника про належне виконання податкових зобов’язань з ПДВ. Жодної іншої звітності з ПДВ насправді не потрібно.

Метод справедливого розподілу платежів скасовує податкові відносини між платниками ПДВ. Його можна вважати варіантом відомого способу сплати

ПДВ за допомогою спеціальних ПДВ-рахунків, який був запропонований і детально описаний у першому виданні монографії авторів у 2003 р [249]. Сплата ПДВ у всіх операціях здійснюється виключно через спеціальні ПДВ-рахунки. Суми, зараховані на ПДВ-рахунок, можуть бути перераховані лише на аналогічні рахунки інших платників або до бюджету. Будь-які інші платежі зі спеціальних ПДВ-рахунків заборонені.

Через 14 років Deloitte назвала цей метод методом розділеної оплати [332]. Деякі країни-члени (наприклад, Польща) запровадили цей спосіб розрахунку ПДВ у точній відповідності до пропозицій авторів 2003 року, тобто ПДВ сплачується на спеціальні ПДВ-рахунки, які можуть використовуватися виключно для сплати ПДВ на товари чи послуги та для сплати податкових зобов'язань у бюджет. Варіантом нашої моделі є заміна спеціальних ПДВ-рахунків відповідним рахунком Державного бюджету або податкового органу (запроваджено в Італії).

Наразі три держави-члени запровадили системи розділених платежів. Італія була першою державою-членом, яка запровадила схему ПДВ-рахунків у січні 2015 року. Польща була другою країною-членом, яка запровадила схему ПДВ-рахунків у 2018 році. Сфера застосування ПДВ-рахунків у Польщі набагато ширша ніж італійська, оскільки вона поширюється на всіх зареєстрованих платників ПДВ (тільки для транзакцій понад приблизно 3260 євро), що стосуються чутливих товарів і послуг. У Румунії ПДВ-рахунки було запроваджено в 2018 році, але призупинено в 2020 році через невідповідність Директиві ЄС щодо ПДВ і свободі надання послуг, як це визначено у договорі про функціонування ЄС.

ПДВ-рахунки вважаються потенційно найефективнішим рішенням, але й потенційно одним із найвитратніших для бізнесу та банківського сектору. На думку авторів запропонованих ПДВ-рахунків, економічна ефективність системи ПДВ-рахунків оцінена некоректно. Для бізнесу нова система сплати ПДВ передбачає комісію за обслуговування одного додаткового рахунку, а для банків – чистий операційний прибуток і величезні короткострокові (протягом

періоду податкової звітності) кредитні ресурси. Якщо замість спеціальних ПДВ-рахунків використовується бюджет, платник повинен вести один додатковий рахунок, банк отримує лише операційний дохід, а бюджет отримує ПДВ у реальному часі, сплачений на кожному етапі виробництва та розподілу. Крім того, податкові органи практично не беруть участі в адмініструванні ПДВ, оскільки податкова звітність з ПДВ формується автоматично, а електронний реєстр рахунків-фактур не потрібен.

Для порівняння витрат. Електронна система реєстрації податкових накладних, яка використовується в Україні, обходиться в рази дорожче порівняно з витратами на ведення одного додаткового рахунку для кожного платника. Витрати на ведення електронного реєстру податкових накладних є не лише марною тратою людських та фінансових ресурсів, а й важливим елементом сприяння корупції в системі адміністрування ПДВ. За певну суму ви можете отримати відшкодування, експортуючи повітря. Проблема з відшкодуванням ПДВ в Україні була настільки гострою, що сума відшкодування часом значно перевищувала суму ПДВ, сплаченого до бюджету.

Безвихідь підштовхнула українську владу в 2004 році запровадити спеціальні ПДВ-рахунки в Україні. А Приватбанк запропонував безкоштовно вести додаткові рахунки кожного платника. Але влада швидко зрозуміла, що запровадження спеціальних ПДВ-рахунків унеможливить шахрайство з ПДВ і призведе до втрати значних сум хабарів, які дуже часто використовувалися в державних установах. Експеримент був швидко зупинений, навіть не розпочавшись.

Європейська Комісія розглядала аналог ПДВ-рахунків як частину своїх пропозицій щодо «Остаточної системи ПДВ», але зіткнулася з сильним опором з боку бізнесу та фінансового сектору, які переконували Комісію не ухвалювати рішення. Однак, схоже, причини спротиву були пов’язані не з вартістю обслуговування одного додаткового рахунку, який забезпечує додатковий дохід для фінансового сектору, а з тим, що справедливий розподіл платежів (СРП) є дуже радикальним способом боротьби з шахрайством і каруселями зі

зникаючим трейдером, оскільки платники податків можуть позбутися ПДВ, отриманого шахрайським шляхом, і більше не зможуть подавати шахрайські вимоги щодо відшкодування ПДВ.

Тому Комісія має неупереджено розглянути пропозицію щодо запровадження спеціальних рахунків, бажано у версії справедливого розподілу платежів (СРП). Якщо раптом знову виникне проблема високих витрат, автори пропонують перерахувати витрати та порівняти результати з позитивним сальдо зовнішньої торгівлі всередині ЄС. Можливо, таке порівняння зможе зняти всі заперечення для Комісії. Позитивний зовнішньоторговельний баланс – це прибуток бізнесу (незаконний), а метод справедливого розподілу платежів ПДВ позбавить бізнес цих прибутків. Чому бізнес повинен миритися з втратою нелегальних доходів?

З іншого боку, завданням Комісії є забезпечення імплементації Директиви про ПДВ. Якщо для забезпечення імплементації Директиви потрібні спеціальні ПДВ-рахунки (бажано у версії СРП), то процедура оплати повинна передбачати їх імплементацію.

Спеціальні ПДВ-рахунки у варіанті СРП виключають банк як посередника для сплати ПДВ і не передбачають податкової звітності. При цьому кожна операція вимагає оплати не на один рахунок, який має місце сьогодні, а на два рахунки (один з яких додатковий): сума без ПДВ зараховується на комерційний рахунок продавця, а ПДВ безпосередньо зараховується до Держбюджету. Обидва платежі повинні бути здійснені одночасно. Додана вартість, створена на попередніх етапах, плюс ПДВ, нарахований на неї та сплачений авансом до Бюджету, просто включається в ціну як дозволені витрати виробництва. Щоб сплачувати справедливу частку доданої вартості до Бюджету, необхідно вдосконалити методику розрахунку доданої вартості. У наступному розділі ми обговоримо найкращий можливий варіант розрахунку доданої вартості.

Автори вважають, що єдиним шляхом вирішення проблеми шахрайства з ПДВ має бути позбавлення платника можливості розпоряджатися сумами ПДВ,

які нараховуються на створену ним додану вартість та додану вартість усіх попередніх етапів виробництва і розподілу. Тільки в цьому випадку будуть частково вирішені практично всі проблеми, пов'язані з шахрайством з ПДВ як в окремій країні, так і в ЄС.

Спеціальні рахунки (за методом СРП) і Державний бюджет використовуються в кожній окремій державі Співтовариства. А повернення сплаченого при експорті ПДВ здійснюється лише після перерахування покупцем зазначеної суми на рахунок продавця в країні експортера. Сплачений ПДВ-рахунок є єдиною підставою для відшкодування ПДВ продавцю в одній країні та водночас накладає зобов'язання на покупця сплатити відповідний податок в іншій. Щоб уникнути шахрайства, схема оплати така ж, як і в окремій країні. Покупець перераховує відповідну суму без ПДВ на рахунок продавця, одночасно сплачує ПДВ до бюджету своєї країни. Обидва платежі здійснюються одночасно. Після отримання оплати від імпортера продавець може подати заявку на повернення коштів. Сума відшкодування може бути розрахована автоматично та виплачена на другий день після запиту на відшкодування. Метод СРП не передбачає інших підстав для відшкодування.

Другим головним недоліком використання спеціальних рахунків вважається негативний вплив на грошові потоки платників ПДВ, які повинні сплачувати ПДВ одразу після покупки. Цей недолік насправді є перевагою:

по-перше, платник ПДВ виступає посередником між реальним платником ПДВ і бюджетом. Кожного платника слід вважати кінцевим споживачем до тих пір, поки він не продасть придбані ним товари чи послуги іншому платнику чи кінцевому споживачеві, тобто поки не використає їх у виробництві, а також не продасть виготовлені товари чи перепродасть раніше придбані товари;

по-друге, накопичення значних сум ПДВ у розпорядженні платника може стимулювати накопичення надлишкових запасів факторів виробництва та додаткових витрат на їх зберігання, а отже, підвищення собівартості продукції;

по-третє, накопичення резервів може спотворити ринковий розподіл ресурсів, а отже, стимулювати зростання цін та інфляцію [329];

по-п'яте, відповідно до Податкового кодексу України різниця ПДВ з продажів і вхідного ПДВ (податкового кредиту) передбачає незаконне відшкодування з бюджету.

Варто зазначити, що накопичення наднормативних запасів факторів виробництва створює формальні підстави для компенсації за рахунок перевищення вхідного ПДВ над сумою ПДВ від реалізації. З цієї ж причини в ланцюжку постачання товарів/послуг не можуть бути встановлені знижені ставки ПДВ та будь-яке відстрочення його сплати.

Вільні ціни залишаться основним джерелом шахрайства з ПДВ, якщо ПДВ сплачуватиметься виключно на спеціальні рахунки (або до бюджету). Особливо це стосується роздрібної торгівлі, тобто кінцевих елементів ланцюга розподілу. Роздрібний продавець може оплатити готівкою частину вартості товарів, придбаних для продажу. При цьому частково втрачається ПДВ останнього етапу виробництва. Чим коротший виробничий ланцюг, тим більші втрати ПДВ.

Особливістю ПДВ є те, що елементи правового механізму передбачають відшкодування з Держбюджету при здійсненні експортних операцій. Саме розмір компенсації є предметом винагороди при розробці шахрайських схем транскордонних операцій. Тому, якщо відшкодування з Державного бюджету буде скасовано, необхідність застосовувати всі схеми відпаде. Це легко зробити, не порушуючи принцип сплати податку за місцем споживання. Вам просто потрібно змінити спосіб відшкодування. Відшкодування ПДВ окремим платникам має бути замінено заліком ПДВ між державами-членами.

Метод заліку ПДВ реалізується наступним чином. При експорті товарів ПДВ нараховується та сплачується до бюджету країни-експортера за ставкою, встановленою в країні-імпортері C_{imp}. Якщо ставка ПДВ у країні експортера $C_{exp} > C_{imp}$, то експортер продає товари з ПДВ, обчисленим за ставкою C_{imp}, і сплачує його до бюджету своєї країни в режимі реального часу (коли кошти від імпортера зараховуються на його рахунок). Сума сплаченого до бюджету ПДВ, розрахована за ставкою C_{imp}, відшкодовується в результаті взаємозаліку ПДВ

між країнами: країна-експортер сплачує країні-імпортеру суму ПДВ, розраховану за ставкою країни-імпортера. Якщо ставка ПДВ у країні експортера $C_{exp} < C_{imp}$, імпортер сплачує різницю $C_{imp} - C_{exp}$ до бюджету своєї країни, а сума ПДВ, розрахована за ставкою C_{exp}, відшкодовується в результаті взаємозаліку ПДВ між країнами (країна експортер платить країні-імпортеру).

Метод заліку ПДВ не передбачає відшкодування з бюджету при здійсненні експортно-імпортних операцій, але вимагає заліку ПДВ між країнами. Сума платежу визначається сумою дефіциту торгового балансу та ставками ПДВ в окремих країнах ЄС. Якщо між країнами немає торгового дефіциту, то платежі між країнами можуть не знадобитися. Зокрема, за однакових ставок ПДВ платником є країна з позитивним торговим балансом. Метод заліку ПДВ автоматично усуває дисбаланс внутрішньої торгівлі співтовариства. Основна перевага методу полягає в тому, що він не створює стимулів для платників податків запроваджувати шахрайські схеми ПДВ. Метод може суттєво, на порядки, зменшити шахрайство з ПДВ у транскордонній торгівлі та навіть повністю його ліквідувати. Хоча для кожної країни наслідки залежать від кваліфікації податківців та ефективності системи адміністрування ПДВ країни. Ще одним недоліком можна вважати неможливість його застосування без згоди кожної країни. Зокрема, в ЄС для вирішення таких питань потрібен консенсус.

Приклад 1. Україна імпортує товари з Польщі. $C_{exp} = 23\% > C_{imp} = 20\%$. Ціна імпортного товару включає 20% ПДВ. Польща повертає в Україну 20% ПДВ з кожної операції, який сплачує імпортер до польського бюджету.

Приклад 2. Україна експортує товари до Польщі. $C_{exp} = 20\% < C_{imp} = 23\%$. Ціна експортного товару включає 23% ПДВ. Експортер сплачує до бюджету України ПДВ за ставкою 23%, а Україна повертає Польщі 23% ПДВ з кожної операції.

Метод компенсації ПДВ особливо ефективний для країн із близькими ставками ПДВ. Проте стандартні ставки ПДВ у країнах ЄС суттєво відрізняються: 16% – Люксембург; 18% – Мальта; 19% – Кіпр, Німеччина,

Румунія; 20% – Австрія, Болгарія, Естонія, Франція, Словаччина, Велика Британія; 21% – Бельгія, Чехія, Латвія, Литва, Нідерланди; 22% – Словенія, Італія; 23% – Ірландія, Польща, Португалія; 24% – Фінляндія, Греція; 25% – Хорватія, Данія, Швеція; 27% – Угорщина [305]. За винятком Данії, усі країни мають одну або дві знижені ставки на товари/послуги, на які поширюється дія директиви.

Експортно-імпортні операції вважаються завершеними після перерахування імпортером зазначеної суми на рахунок в країні експортера. Вказана сума включає вартість без ПДВ та суму ПДВ, розраховану за ставкою країни імпортера. Розрахована сума ПДВ сплачується безпосередньо до бюджету країни-експортера в режимі реального часу. Порядок розрахунку ПДВ встановлюється окремо між країнами або визначається директивою ЄС про ПДВ. Звичайно, ідеальний варіант передбачає єдину ставку ПДВ у межах ЄС. При цьому платниками ПДВ є лише держави, які здійснюють взаємні заліки ПДВ, а відшкодування ПДВ не передбачено взагалі. Зареєстровані платники ПДВ сплачують ПДВ до бюджету своєї країни за єдиною ставкою в межах ЄС (за наявності такої угоди). З метою забезпечення автоматичного контролю за сплатою ПДВ за імпортними операціями доцільно сплачувати ПДВ у режимі реального часу в момент зарахування платежу на рахунок експортера.

Жодне покращення не може запобігти ухиленню від сплати ПДВ, пов’язаному з тіньовою економічною діяльністю («тіньова економіка»).

Шахрайство з ПДВ може поєднуватися з ухиленням від сплати податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб та внесків на соціальне страхування (скорочено «прямих податків»). Тому важливо забезпечити єдиний підхід до розрахунку всіх податків і зборів. Для цього має бути запроваджений *справедливий метод оцінки доданої вартості*.

У наступному розділі буде запропоновано універсальний спосіб остаточно вирішити проблему шахрайства з ПДВ, як і з іншими податками.

3.1.2. Структура справедливих ринкових цін

Практично всі схеми ухилення від сплати податків прямо чи опосередковано базуються на відсутності єдиного механізму формування справедливих ринкових цін. Вільні ціни дозволяють легально переміщувати прибуток, ПДВ і заробітну плату туди, де податки нижчі, де не застосовуються існуючі закони чи надаються податкові пільги. Усі ці можливості фактично незаконно використовуються для зменшення податкових платежів.

Поки виробництво зосереджено в одній юрисдикції, ціна є лише набором даних, які дозволяють визначити податкову базу. Усі інші функції ціни має забезпечувати ринок, який базується на досконалій конкуренції виробників. Якщо немає конкуренції, ціни вже не визначають базу оподаткування, а також розмір податків, що сплачуються до Державного бюджету. Сплачується лише те, що не вдалося приховати всіма доступними засобами.

Усі схеми оптимізації оподаткування, прямо не заборонені законом, вимагають застосування вільних цін. Завдяки вільним цінам, доходи можна перемістити для зменшення податкових зобов'язань. Спосіб запобігання цим зловживанням очевидний. Слід встановити пряму залежність між ціною та базою оподаткування. Новостворена додана вартість є єдиною базою оподаткування всіма податками, соціальними внесками та іншими обов'язковими платежами. Єдиний підхід до встановлення грошового еквівалента доданої вартості дозволить виключити всі можливі схеми оптимізації оподаткування.

Сьогодні використовуються два різні методи визначення доданої вартості. Відповідно до методу кредитування за рахунком-фактурою (який є «методом на основі транзакцій»), кожен торговець стягує ПДВ за ставкою, визначеною для кожної поставки, і виставляє покупцеві рахунок-фактуру із зазначенням суми стягненого податку. Покупець, у свою чергу, може вирахувати цей вхідний податок із вихідного податку, який він збирає зі своїх продажів, перераховуючи залишок до податкових органів, або отримати відшкодування, коли є надлишок кредитів. Цей метод базується на рахунках-

фактурах, які, в принципі, можна перевірити, щоб виявити будь-яке перекредитування. Метод кредитування рахунків призначений для запобігання шахрайству.

Відповідно до методу віднімання (який є «методом на основі суб'єкта господарювання») податок стягується безпосередньо з показника доданої вартості на основі облікового запису, який визначається для кожного бізнесу шляхом віднімання ПДВ, розрахованого на прийнятні покупки, з ПДВ, розрахованого на оподатковуваний продаж.

Майже всі юрисдикції, які застосовують ПДВ, використовують метод кредиту-рахунка-фактури. В ОЕСР лише Японія використовує «кредитований ПДВ», де ПДВ з оподатковуваних продажів (податок на вихід) розраховується шляхом множення загального оподатковуваного обсягу продажів на ставку ПДВ, тоді як сума вхідного ПДВ, що підлягає вирахуванню, обчислюється шляхом віднімання ПДВ із загальної суми ПДВ покупки, включаючи ПДВ, як показано в бухгалтерському обліку компанії. Це включає закупівлі у звільнених від оподаткування постачальників, таких як некорпоровані малі підприємства, щоб не було стимулу купувати в оподатковуваних підприємств, але виключає звільнені постачання, такі як фінансові послуги.

Основний *принцип нейтральності ПДВ* передбачає поетапний процес збору, згідно з яким податок у принципі стягується з підприємств лише на додану вартість на кожному етапі виробництва та розподілу, і надає ПДВ економічно нейтрального характеру. Право на відрахування вхідного податку через ланцюг постачання, за винятком кінцевого споживача, забезпечує податкову нейтральність незалежно від характеру продукту, структури ланцюга розподілу та засобів, що використовуються для його доставки (наприклад, роздрібні магазини). Надлишок податкового кредиту з ПДВ має бути відшкодований. Зазвичай це стосується, зокрема, експортерів, оскільки їхня продукція в принципі звільнена від ПДВ (тобто звільнена від оподаткування з правом вирахування відповідного вхідного податку) на основі призначення, а також для підприємств, чиї покупки перевищують продажі протягом того

самого періоду (наприклад, нові підприємства або підприємства, що розвиваються, або сезонні підприємства). Водночас виплата компенсації, очевидно, може створити значні можливості для шахрайства та корупції.

Застосування *принципу призначення* забезпечує нейтральність ПДВ у міжнародній торгівлі. Відповідно до принципу призначення, експорт не підлягає відшкодуванню вхідного податку (тобто «без ПДВ» або «з нульовою ставкою»), а імпорт оподатковується на тій самій основі та за тими ж ставками, що й внутрішні постачання. Відповідно, загальний податок, сплачений за постачання, визначається правилами, що застосовуються в юрисдикції його споживання, і весь дохід нараховується в юрисдикції, де відбувається постачання кінцевому споживачеві.

При застосуванні зниженої ставки в послідовній серії застосувань ПДВ її сума зменшується для конкретного платника податку, але сума, що підлягає сплаті до бюджету на кожному наступному етапі, збільшується, якщо навіть продукція, що реалізується, оподатковується за стандартними ставками. Важливо враховувати, що звільнення від сплати ПДВ у ланцюжку виробництва та розподілу збільшує базу оподаткування на суму несплаченого податку конкретним платником.

Різниця між податковим зобов’язанням і податковим кредитом, що підлягає сплаті до бюджету, може не бути пов’язана з виробленою доданою вартістю, а тим більше з реалізованою платником податку, оскільки придбані товари можуть не брати участь у виробництві реалізованої продукції в податковому періоді. Запаси збільшують суму вхідного ПДВ, викликаючи необхідність відшкодування там, де воно не може виникнути в принципі. Крім того, надмірні товарні запаси можуть стимулювати інфляційні явища в економіці. Тому такі запаси можуть допускатися на підприємствах із тривалим виробничим циклом, що перевищує період податкової звітності, і лише за умови відсутності оплати частинами фактично виконаної роботи.

Ще одним недоліком обох методів визначення ПДВ є включення до складу доданої вартості компонентів, які фактично не є доданою вартістю.

Категорія «додана вартість» визначається на основі трьох факторів виробництва, засновником яких є Дж. Сей [333]. Ця теорія припускає, що праця створює лише певну частину додаткової вартості, що відповідає заробітній платі, тоді як прибуток створюється капіталом (засобами виробництва), а рента – землею. Капітал можна поділити на основний і оборотний. За способом залучення капітал може бути власним, позиковим або орендованим (наприклад, основні фонди або земля). При визначенні доданої вартості не має значення ні вид капіталу (основний і оборотний), ні спосіб його залучення. Капітал – це те, що дає змогу створювати частину додаткової вартості – прибуток. У найзагальнішому розумінні додана вартість – це сума факторних доходів фонду оплати праці та прибутку. Залежно від складу капіталу прибуток можна поділити на частини, що визначають частки в капіталі (власні, позикові, орендовані та ін.). Проте, для системи оподаткування такий поділ є зайвим, оскільки додана вартість та її складові (заробітна плата та прибуток) чітко визначають базу оподаткування. Після сплати податків і внесків, передбачених законодавством країни, прибуток використовується на розсуд власників часток у капіталі фірми.

Частина проблем з оподаткуванням пов’язана з явним порушенням основного принципу ОЕСР – оподаткування здійснюється там, де створюється додана вартість, тобто там, де виплачується заробітна плата і де фактично використовується капітал, що забезпечує створення доданої вартості [334]. При застосуванні цього принципу проблеми подвійного оподаткування навіть не виникають [83]. Там, де створюється додана вартість, там вона оподатковується. Автоматично зникнуть офшори, в яких не ведеться господарська діяльність, але зареєстровані активи (акції, офіс компанії тощо). Акції не створюють доданої вартості, а лише визначають пропорції розподілу отриманого прибутку. Тільки після сплати всіх передбачених законодавством податків, зборів і соціальних внесків прибуток, що залишився в розпорядженні власників, розподіляється між ними. Близько 3900 угод про уникнення подвійного оподаткування в ЄС не потребували укладення або перегляду у

зв’язку із запровадженням плану BEPS. При дотриманні основного принципу ОЕСР подвійне оподаткування автоматично виключається.

Запропонована методика розрахунку доданої вартості дозволяє використовувати вільні ціни. Єдине обмеження: виручка від реалізації за вирахуванням дозволених витрат, документально підтверджених і фактично використаних у виробництві реалізованої партії товару, повинна дорівнювати нарахованій на неї доданій вартості, ПДВ і амортизації. Документально підтверджені витрати – це додана вартість, створена на попередніх етапах виробничого циклу, плюс нарахований і сплачений ПДВ і амортизація. При реалізації підакцизних товарів сума акцизного податку включається до складу виручки від реалізації. ПДВ та акцизний податок (за наявності) перераховуються до бюджету, а додана вартість обкладається всіма податками, зборами та соціальними внесками, передбаченими законодавством країни. Зазвичай базою нарахування соціальних внесків і ПДФО є фонд оплати праці, а базою оподаткування податком на прибуток – доходи. Якщо соціальні внески сплачують як працівники, так і підприємці, прибуток є базою соціальних відрахувань і прибутку. В Україні формальними платниками соціальних внесків є підприємці, але фактично внески сплачуються з фонду оплати праці.

У соціальній правовій державі бажано забезпечити оптимальне співвідношення розміру фонду оплати праці та прибутку. Це співвідношення встановлено в ЄС у Європейській соціальній хартії (переглянутій) [335] і забезпечується встановленням диференційованих ставок податків і соціальних внесків.

Якщо такий метод визначення доданої вартості використовувати на всіх етапах руху товару до кінцевого споживача, то можливості оптимізації оподаткування будуть зведені до мінімуму. Вільна ціна стає справедливою ринковою ціною. Дуже складна і дорога система контролю трансфертного ціноутворення стає непотрібною, оскільки всі ціни стають трансфертними [336]. Відпадає необхідність проведення зустрічної перевірки щодо правильності нарахування та сплати ПДВ. Вся необхідна для проведення

аудиту інформація знаходиться в бухгалтерії кожного підприємства. Зрештою, справедливість ціни підтверджується сплатою всіх податків, передбачених законами країни.

Розрахунок сукупної бази оподаткування кожного підприємства можна проводити у зворотному порядку. Виходячи з розміру сплачених податків і внесків та їх ставок, передбачених законодавством країни, можна визначити додану вартість і розрахувати ПДВ до сплати. Додавши документально підтверджені допустимі витрати та амортизацію, ми можемо розрахувати дохід від продажів і перевірити застосування справедливих ринкових цін. За необхідності можуть бути уточнені податкові зобов'язання платника.

При здійсненні експортних операцій експортер має право повернути суму ПДВ, сплачену на попередніх стадіях виробництва і розподілу. У нього є всі дані для розрахунку цієї суми, і податкова служба може дуже легко перевірити обґрунтованість вимоги про повернення сплаченого ПДВ в ціні експортної партії товару. Для цього необхідно виділити частку документально підтверджених витрат і частку ПДВ у цих витратах, яка була використана при виготовленні експортної партії товару. Держава відшкодовує виробнику фактично понесені витрати на сплату ПДВ у закупівлях, використаних при виробництві експортної партії товару. Але виробник продає товар на експорт за вільними цінами (за якими він може продавати). Фактична ціна продажу не може бути нижчою за ціну внутрішнього ринку з урахуванням курсу гривні. Ціна може бути вищою, а, відповідно, база оподаткування основними податками також підвищиться.

Але реальний виробник може знизити ціну, виконавши всі умови (наприклад, виплатити мінімальну зарплату працівникам і задекларувати збитки). Це можливо, якщо товар продається покупцеві, який погоджується здійснити частину оплати офіційно, а частину – готівкою. Взаємозалежність не потрібна. У роздрібній торгівлі така угода легко реалізується. Насправді йдеться про тіньову економіку. Виробник продає товар з частковою оплатою готівкою, а роздрібний продавець лише частково легалізує виручку.

3.2 Правові чинники і наслідки ухилення від оподаткування

Ухилення від сплати податків є одним із найпоширеніших економічних злочинів, які вчиняються при створенні тіньового потоку. Використовуючи активи організацій, шахраї створюють видимість практичного здійснення господарських операцій. Для цього факти господарського життя спотворюються та документуються у формі, яка максимально прикриває тіньовий бізнес. Легалізація тіньового підприємництва супроводжується завищенням вартісної частини бази оподаткування податком на прибуток підприємств та суми вхідного ПДВ (податкового кредиту), що підлягає відрахуванню при обчисленні бази оподаткування. Документально підтверджується змінена економічна картина, а динаміка економічного процесу збільшує тіньовий економічний оборот.

Зменшення податкових надходжень від недотримання правил оподаткування ПДВ є одним із ключових пріоритетних питань для країн у всьому світі. Дослідження, проведені для Європейської комісії, показують значні втрати ПДВ в ЄС. Держави-члени ЄС втратили приблизно 140 мільярдів євро у 2018 році, 93 мільярди євро надходжень від податку на додану вартість (ПДВ) у 2020 році [337]. Проблема боротьби з шахрайством та ухиленням від сплати ПДВ набула глобального характеру. Ефективне вирішення цієї проблеми неможливе без скоординованих дій податкових юрисдикцій різних країн. Типологія шахрайства з ПДВ розширюється, а розробка стратегій завжди «випереджає» заходи протидії. Механізми запобігання шахрайству, які зараз використовуються, є неефективними, що зумовлює необхідність дослідження наявного досвіду, розробки інноваційних схем та оцінки ефективності відповідних механізмів.

Одним із стратегічних завдань забезпечення національної економічної безпеки держави є встановлення контролю за відшкодуванням ПДВ. Масового характеру набуло незаконне відшкодування податку на додану вартість при експортних операціях. Стрімко зростає обсяг відшкодування податку з

бюджету, при незначному збільшенні фізичних обсягів експорту. Підроблені документи обґрунтовують застосування нульових ставок. Зараз основною функцією податкових органів є контроль за виконанням контрагентами платника податку обов'язків зі сплати ПДВ. Постачальники часто не виконують своїх зобов'язань. У результаті з Держбюджету виплачуються величезні суми, які ніхто не платив. Актуальність дослідження проблеми компенсації зумовлена наступним:

- Немає чіткого механізму відшкодування податків;
- Чинне податкове законодавство та правозастосовна практика дозволяють недобросовісним платникам податків відшкодовувати значні кошти з Державного бюджету та ухилятися від обов'язку сплати ПДВ;
- Відсутні методи виявлення податкових злочинів, пов'язаних з відшкодуванням податку на експортні операції.

З метою оперативного та ефективного виявлення порушень чинного законодавства на сьогодні актуальним та доцільним є удосконалення механізму адміністративно-правового регулювання у податковій сфері [338; 339]. Удосконаленню механізму адміністративно-правового регулювання публічно-правових відносин сприяє запровадження ризик-орієнтованого підходу до контрольно-наглядової діяльності органів влади, що дає змогу розрізняти окремі фіктивні правочини (операції) та їх групи від справжніх [340]. З метою виявлення порушень чинного законодавства здійснюється моніторинг тих господарських операцій, у результаті яких досягається баланс між групами фіскальних та бізнес-інтересів. Вигодонабувачі-порушники таких операцій притягуються до юридичної відповідальності. При здійсненні розглянутих операцій (угод), крім фіскальних і підприємницьких інтересів, виникають номінальні суб'єкти, які не здійснюють жодної господарської діяльності. Розроблені автоматизовані системи контролю повернення ПДВ (наприклад, АІС ПДВ-2, АІС ПДВ-3), автоматизована інформаційна система податкової служби (АІС «Податок-3»), які забезпечують автоматичне відстеження ризиків у реальному часі.

Запропоновані методи боротьби з незаконним відшкодуванням ПДВ характеризуються низькою ефективністю. Крім того, вони значно ускладнюють адміністрування податків. Причина – намагаються виправити недоліки податкового законодавства шляхом вдосконалення механізму адміністрування та контролю за повнотою нарахування та сплати податків [341].

Назвемо чотири основні недоліки норм, які безпосередньо стимулюють використання схем ухилення від сплати податків та незаконного відшкодування ПДВ:

1) встановлені податкові правовідносини між платниками ПДВ [342];
2) облік податкового навантаження здійснюється з використанням податкових накладних, які не є первинними документами, та їх наявність не передбачає фактичного здійснення витрат зі сплати ПДВ [218];
3) є розрив у часі та сумах до сплати до бюджету – право на повернення не залежить від обов'язку контрагентів сплачувати ПДВ, тобто покупець отримує право зменшити податкові зобов'язання з ПДВ. (право на відрахування вхідного ПДВ), а у продавця немає обов'язку сплачувати ту ж суму до бюджету [343];
4) відсутня державна політика у сфері правового регулювання цін [257].

Ці законодавчі недоліки породжують різні схеми ухилення від сплати податків та отримання незаконного відшкодування ПДВ. На жаль, зараз майже немає перешкоди, яка б убезпечила бюджет країни від збитків від незаконного відшкодування ПДВ. Більшість методів і схем незаконного відшкодування ПДВ при експорті можна розділити на п'ять груп [339; 344]:

1. Фіктивний експорт з використанням відвертої підробки документів.
2. Підробка документів, на підставі яких здійснюються податкові відрахування (фіктивний податковий кредит).
3. Реальний експорт товарів, придбаних за завищеною ціною у країні.
4. Фальсифікація експортної операції та подання до податкового органу формально бездоганного пакету документів.

5. Імітація платником ПДВ розрахунків з продавцями експортованих товарів та отримання експортної виручки.

Організаторами таких схем незаконного отримання відшкодування з Державного бюджету є, як правило, керівники комерційних банків та їх філій, керівники великих компаній зовнішньоекономічної діяльності, представники юридичних та аудиторських фірм. Ці особи мають глибокі знання в галузі економіки та права, багатий професійний досвід, широкі контакти в органах законодавчої та виконавчої влади, а також у правоохоронних та контролюючих органах. Ця обставина надзвичайно ускладнює можливість викриття причетності цих осіб до організації незаконного відшкодування ПДВ з Бюджету.

Широкі можливості для використання різноманітних схем оптимізації та незаконного відшкодування з Держбюджету зумовлені тим, що Податковий кодекс України не визначає додану вартість як об’єкт оподаткування. Ні економічний, ні юридичний зміст поняття «додана вартість» не розкривається. Законодавець лише вказує спосіб розрахунку податку, який є частиною договірної вартості товару або частиною звичайної ціни, яку довільно встановлює продавець. Застосовуваний ПДВ фактично не пов’язаний із процесом створення та зростання доданої вартості, а є податком з обороту за дуже високою ставкою, до якого застосовуються податкові вирахування, покликані надати йому змісту ПДВ. В умовах вільних монопольних цін різниця між ПДВ і податком з обороту є чисто формальною.

Для розрахунку використовується найгірший із усіх можливих методів обчислення податкових зобов'язання – метод непрямого вирахування. Застосований метод вводить додаткові елементи правового механізму ПДВ, не властиві іншим податкам – вхідний ПДВ (податковий кредит у розумінні Податкового кодексу України), податкові накладні та відшкодування з бюджету раніше сплаченого податку. Запроваджені додаткові елементи легального податкового механізму створюють передумови для ухилення від сплати

податків у великих розмірах та отримання у величезних розмірах незаконного відшкодування податку з Держбюджету.

За відсутності об'єктивних методів обґрунтування цін метод непрямого вирахування не має права застосовуватися на практиці. Також неприпустимим є ведення обліку ПДВ за податковими накладними, які не є первинними документами. Наявність у покупця податкової накладної дає йому право зменшити податкові зобов'язання та отримати відшкодування з Держбюджету при здійсненні операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою, але не зобов'язує продавця сплачувати зазначену суму до бюджету.

Вказані недоліки податкового законодавства ефективно використовуються платниками. Так, в Україні упродовж 2016–2021 років сума відшкодування складала понад 60% [214]. За таких умов існує пряма загроза вирівнювання сум податку, нарахованого до сплати у Бюджет, та прийнятого до відшкодування. Формально ПДВ буде справлятися, але кошти від нього Державний бюджет не отримає. Податок не буде виконувати свою основну функцію – фіскальну. Масштаби відшкодування дозволяють говорити про появу нового бізнесу на основі отримання доходів від бюджетного відшкодування ПДВ.

Через численні особливості та труднощі визначення бази оподаткування, закладені у Податковому кодексі України, податок на додану вартість є «дорогим» для податкового регулювання. За оцінками експертів, близько 40% зібраного ПДВ витрачається на утримання податкових інспекцій, а 60% роботи бухгалтерій підприємств і організацій пов'язано з обслуговуванням цього податку. Однак слід визнати, що на сьогоднішній день ні українське, ні іноземне законодавство не знайшли універсальних шляхів вирішення проблеми незаконного відшкодування ПДВ з Державного бюджету.

Для усунення майже всіх схем уникнення (оптимізації) оподаткування та незаконного відшкодування, у Податковому кодексі України необхідно визначити додану вартість та вказати її співвідношення з ціною (див. розділ 2 та 3.1):

Додана вартість (ДВ) – це сума факторних доходів компанії (фонд оплати праці та прибуток).

Ціна – це сума доданої вартості, нарахованого на неї ПДВ, амортизації основних засобів та витрат виробництва.

Витрати виробництва – це сумарна додана вартість, фактично сплачений ПДВ та амортизація основних засобів, які використовуються у виробництві реалізованих товарів на всіх попередніх стадіях виробництва і розподілу.

Запропоноване визначення доданої вартості у Податковому кодексі України однозначно визначає податкову базу ПДВ, а складові доданої вартості – базу податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), податку на прибуток (ПП), єдиного соціального внеску (ЄСВ) [330] і військового збору. За сумою сплачених податків, внесків і зборів із фонду оплати праці і прибутку однозначно визначається додана вартість, на яку нараховується ПДВ. Застосування такого механізму на кожній стадії циклу виробництва і розподілу дозволяє точно визначити ціну.

Це і є ринкова вартість товарів і послуг. Ціна товарів і послуг оцінюється покупцями на ринку і тому може вважатися абсолютно вільною. Однак кожній ціні, яка складається на ринку, має відповідати визначений розмір фонду оплати праці і прибутку, а також відповідна сума сплачених податків: ПДВ, ПП, ПДФО, ЄСВ і військового збору. Амортизаційні відрахування здійснюються відповідно до норм Податкового кодексу України та чітко визначені.

Якщо таку систему визначення ціни застосувати на кожній стадії циклу виробництва і розподілу, то усі напрацьовані схеми оптимізації податків втратять актуальність. Справедлива ринкова ціна дозволяє забезпечити ефективний контроль за витратами бюджету, пов’язаних зі здійсненням публічних закупівель [234].

Ціна реалізованих товарів для кожного платника ПДВ повинна бути підтверджена сплаченим до бюджету ПДВ (витратами), амортизаційними відрахуваннями на окремий рахунок відповідно до положень Податкового

кодексу України, сплаченими соціальними внесками, військовим збором і ПДФО та ПП. Така ціна відображає суб'єктивну корисність товару, його споживчу вартість, витрати праці та матеріалів і встановлюється на основі балансу попиту та пропозиції на ринку.

Запропонована методика обґрунтування ціни відображає комплексний підхід до її визначення та виключає можливість адміністративно-правового втручання держави в процес ціноутворення. При цьому ціна, як і будь-який з елементів суспільних відносин, виконує низку функцій: облікову (вимірювальну), розподільчу, стимулюючу; балансування попиту та пропозиції; і розташування виробництва.

Запропонований спосіб формування ціни забезпечує поступове включення доданої вартості в міру її створення в ціну на кожній стадії виробництва та/або розподілу (обігу), не потребує запровадження вхідного ПДВ (податкового кредиту) та не передбачає податкових відрахувань вхідного ПДВ для визначення податкового зобов'язання. Скасування податкових накладних дозволяє повністю виключити з Податкового кодексу України статтю 200^1 «Електронне адміністрування податку на додану вартість». Одночасно у Податковому кодексі України слід скасувати метод визначення ПДВ та замінити його на адитивний (балансовий) метод, а податковою базою ПДВ слід визначити факторні доходи фірми (фонд оплати праці і прибуток). Необхідно також змінити і порядок сплати. ПДВ сплачується безпосередньо до бюджету покупцем при оплаті товару, а вартість товару без ПДВ переводиться на рахунок продавця. Повна вартість товару включно зі сплаченим ПДВ може бути зарахована продавцем виключно до витрат виробництва чи реалізації. Зрозуміло, що пропозиції щодо нарахування, обліку і порядку сплати поширюються на усіх зареєстрованих платників ПДВ, незалежно від сфери їхньої діяльності.

При реалізації товарів/послуг за нульовою ставкою залишається нетиповий елемент правової конструкції ПДВ – відшкодування з бюджету. Якщо на кожному етапі виробничого циклу ПДВ сплачувати безпосередньо у

Держбюджет, то сума відшкодування гарантовано сплачена і точно визначена, а для її відшкодування потрібен лише належний облік сплачених сум. Облік сплачених сум ведеться на основі сплачених банківських рахунків. У цьому випадку автоматизована система адміністрування ПДВ цілком може виконати поставлене завдання. Варіант такої системи був запропонований у співавторстві давно [249]. Саме в такому варіанті працює автоматизована система у Польщі, Італії, а Комісія ЄС розглядає можливість її запровадження в рамках Європейського Союзу як «Остаточної системи ПДВ» [345].

Варто зазначити, що без чітко визначених критеріїв ціноутворення принципово неможливо визначити базу нарахування ПДВ, податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток та ЄСВ, а отже, неможливо однозначно встановити податкове зобов'язання та забезпечити справедливі надходження до Державного бюджету та позабюджетних фондів.

Описана система ціноутворення автоматично вирішує ці проблеми. Крім того, підвищується конкурентоспроможність товарів як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках; платоспроможність споживачів на внутрішньому ринку як за рахунок зниження цін на товари/послуги, так і за рахунок оптимізації фонду оплати праці (збільшення частки фонду в доданій вартості); та усуваються методи оптимізації податкових зобов'язань, спрощується податкова звітність. Запропонований метод формування ринкових цін може стати невід'ємною частиною державної політики у сфері ціноутворення та оподаткування.

Ефективні методи формування справедливих ринкових цін в Україні відсутні, а маніпуляції цінами є основним засобом ухилення від сплати податків, оптимізації податкових зобов'язань та незаконного відшкодування ПДВ. Облік податкового навантаження на підставі податкових накладних та існуюча автоматизована електронна система адміністрування в принципі не здатні вирішити поставлену проблему. Хоча система дозволяє виявити податкові «дірки» і навіть підрахувати суму втрачених податків, однак повернути втрачені суми у бюджет неможливо. Водночас Податковий кодекс та

судова практика передбачають відшкодування з бюджету навіть цих безповоротно втрачених сум. Цим недоліком успішно користуються недобросовісні платники податків.

Варто зазначити, що система адміністрування ПДВ, в якій податкові зобов'язання обліковуються за податковими накладними, не підлягає вдосконаленню в принципі, незважаючи на будь-які її ускладнення, включаючи повну автоматизацію зустрічних звірок. Поки облік податкових зобов'язань ПДВ не буде передбачати фактичну сплату до бюджету податку на кожній стадії виробництва і розподілу, запровадити дієвий контроль неможливо. Такий порядок адміністрування ПДВ потребує внесення змін до Податкового кодексу України та директиви ЄС про ПДВ. Однак, політичної волі на внесення таких змін не має ні в Україні ні в ЄС.

Перешкодою для впровадження такої системи є лобіювання інтересів платників податків, які перестають бути посередниками між фактичними платниками ПДВ (кінцевими споживачами) та Державним бюджетом. Наявність посередників завжди призводить до значних втрат сплачених сум та спонукає їх до створення різноманітних схем уникнення оподаткування та отримання незаконного відшкодування з бюджету. Тому сплата ПДВ між платниками має бути безповоротно скасована. Податкові правовідносини можуть виникати між платниками податків і державою, але не повинні існувати між платниками податків. Ніякі аргументи щодо збереження податкових правовідносин між платниками податків навіть розглядати не варто. Єдиний законний підхід – *скасування податкових платежів між платниками ПДВ*.

Основним аргументом на користь збереження податкових правовідносин між платниками є можливість поповнення обігових коштів за рахунок сплаченого покупцями ПДВ. Для підприємств з коротким циклом виробництва одиниці товару проблем не повинно виникати. Це виключні проблеми виробника і розв'язувати їх засобами податкового права точно не слід. Реальні проблеми можливі для виробників із тривалим циклом виробництва одиниці товару (літакобудування, суднобудування, складна техніка для гірничо-

видобувної промисловості тощо). Для таких платників у Податковому кодексі України мають бути передбачені розстрочка або відстрочка сплати ПДВ, податковий кредит тощо).

За відсутності митних кордонів між країнами ЄС можна організувати карусельні схеми, які дозволяють одержати незаконне відшкодування ПДВ. Радикальним засобом боротьби з карусельними схемами є скасування відшкодування як елементу правового механізму ПДВ. Можливий варіант, який передбачає запровадження різних ставок ПДВ залежно від наявності реєстрації платників, які здійснюють оподатковувані операції. Наприклад, при здійсненні операцій між зареєстрованими платниками ПДВ податок нараховується за ставкою 0,5% від суми факторного доходу продавця та сплачується покупцем безпосередньо до бюджету під час оплати товарів/послуг [346]. Ринкова вартість (ціна) товару для платників ПДВ визначається сумою:

Ціна (для платників ПДВ) = ДВ (1 + 0,005) + Витрати + Амортизація,

де 0,005 – це ПДВ, нарахований за ставкою 0,5% на створену продавцем додану вартість, тобто на суму заробітної плати та прибутку продавця.

А податкові зобов'язання покупця дорівнюють 0,5% факторного доходу продавця. Передбачається, що цей закон скасовує норму щодо відшкодування сплаченого ПДВ при продажу товарів за нульовою ставкою. У цьому випадку автоматично зникнуть бюджетні витрати, пов'язані з відшкодуванням експортерам. Навіть якщо і не передбачається скасування бюджетного відшкодування, сума належного відшкодування може не покривати витрати для організації карусельних схем. Тим більше, що повернути можна тільки те, що було фактично сплачено раніше.

Оподаткуванню за ставкою 0,5% підлягають лише ті закупівлі, які використовуються у виробництві, а їхня вартість включається в ціну. Усі інші витрати, на думку авторів, повинні фінансуватися з прибутку, що залишився після сплати податку на прибуток. Зокрема, це стосується оплати рекламних, маркетингових, консалтингових та інших послуг, результати яких не можна оцінити. При цьому замовник таких послуг сплачує ПДВ за основною ставкою

20% безпосередньо у бюджет при оплаті послуги. Джерелом фінансування цих послуг є залишок прибутку після оподаткування.

Не підлягають вирахування з бази податку на прибуток і відсотки за кредитами [347]. Джерело коштів для повернення позик і відсотків за користування ними є прибуток, що залишається після сплати усіх передбачених законодавством податків, внесків та зборів. Кредити і відсотки за користування ними недоречно відносити навіть на витрати виробництва.

Скасування відшкодування з бюджету призводить до втрати доходу платника у розмірі 0,5% доданої вартості при продажу товарів за нульовою ставкою ПДВ. Як компенсацію цих втрат можна розглядати зниження цін на придбані основні фонди, що підлягають амортизації. Придбані основні засоби можна оподатковувати ПДВ за ставкою 0,5%, а не за основною ставкою 20%. При цьому тимчасово скорочуються надходження у бюджет, але створюються стимули для інвестицій у реальний сектор економіки. Знижені ставки ПДВ на придбані основні засоби можна розглядати як автоматичний інвестиційний податковий кредит. Запровадження нового механізму визначення та оподаткування доданої вартості значно підвищить інвестиційну привабливість ведення бізнесу в країні. З іншого боку, для експорту та прирівняних до нього операцій може бути встановлена ставка ПДВ у розмірі 0,5%, тобто така ж, як і для продажу товарів/послуг між зареєстрованими платниками ПДВ.

З точки зору фіскальних інтересів держави, перевага запропонованого способу нарахування та сплати ПДВ полягає в тому, що платник податку позбавляється можливості ухилятися від сплати ПДВ шляхом взаємодії з фірмами-«одноденками» як безпосередньо, так і через фірми-«прокладки», оскільки запропонований спосіб адміністрування не передбачає сплати податку між платниками, тобто скасовуються податкові правовідносини між платниками податків. ПДВ сплачується безпосередньо у Державний бюджет. А надбавка до ціни на кожному етапі виробництва та/або обігу має бути обґрунтована сплатою належних сум соціальних внесків, військового збору, ПДФО, ПДВ та ПП (податку на прибуток).

Навіть якщо збережено право на отримання компенсації, сума компенсації буде значно меншою, а головне – реально сплаченою у бюджет. Так, протягом 2019 року в Україні з Державного бюджету відшкодовано 151,9 млрд грн. Значну частину цієї суми було відшкодовано незаконно. При застосуванні запропонованого методу адміністрування ПДВ сума до відшкодування становила б 3,8 млрд грн, а вся сума була б гарантовано сплачена раніше у бюджет. Тому спроба отримати незаконну компенсацію нездійсненна, оскільки повернути можна лише те, що було фактично сплачено раніше. Збереження фіктивних компаній також не має сенсу, оскільки будь-який перепродаж передбачає підвищення ціни товарів/послуг лише за умови сплати належних сум ПДВ, ПДФО, податку на прибуток, соціальних внесків та військового збору. Необхідність збереження фіктивних фірм автоматично відпаде, оскільки підприємство може без посередників реалізувати товар на ринку за ту ціну, яку заплатять покупці за умови, що ціна дорівнює сумі фонду оплати праці і прибутку та відповідає сумі сплачених податків, внесків і зборів, передбачених законодавством. За таких умов ціноутворення складно організувати тіньове виробництво через неможливість завищення видаткової частини бази оподаткування податком на прибуток та ПДВ.

При продажі товару покупцеві, який не має податкового номера платника ПДВ, на всю додану вартість товару додатково нараховується ПДВ за ставкою 19,5% (або 6,5% для лікарських засобів та виробів медичного призначення в Україні), що сплачується безпосередньо у бюджет. Ставка ПДВ 19,5% (або 6,5%) обрана так, щоб загальна базова ставка ПДВ для неплатника податку становила 20%:

$$\text{Ціна (для неплатників ПДВ)} =$$
$$= [\text{ДВ}\ (1 + 0{,}005) + \text{Витрати} + \text{Амортизація}]\ (1 + 0{,}195),$$

або 7% на лікарські засоби та вироби медичного призначення:

$$\text{Ціна (для неплатників ПДВ)} =$$
$$[\text{ДВ}\ (1 + 0{,}005) + \text{Витрати} + \text{Амортизація}]\ (1 + 0{,}065),$$

де 0,195 (0,065) – ПДВ, нарахований за ставкою 19,5% (6,5% для лікарських засобів та виробів медичного призначення) від повної вартості товару продавця.

На етапі реалізації товарів кінцевому споживачу держава поверне собі інвестиційний податковий кредит, який був наданий платникам ПДВ для придбання основних засобів (ПДВ нараховується на суму амортизації основних засобів). Щоправда, кредит фінансується за рахунок кінцевих споживачів, тобто споживачі стають міноритарними акціонерами. Цей спосіб оподаткування об'єктів амортизації виключає нарахування ПДВ на ПДВ, сплачений при придбанні цих об'єктів, який діє сьогодні.

Відповідно до положень Податкового кодексу України ПДВ нараховується, сплачується та відшкодовується у значно більшому розмірі, ніж фактична додана вартість вироблених товарів і наданих послуг, оскільки до бази оподаткування ПДВ включаються амортизаційні відрахування на основні засоби на всіх стадіях виробництва та / або продажів, тобто значна частина заявленого ПДВ (і, відповідно, ВВП) є мильною бульбашкою, яка фінансується з реальних доходів споживачів. Збільшення вартості товарів у зв'язку з включенням нарахованої амортизації до бази оподаткування ПДВ прирівнюється до збільшення ставки ПДВ порівняно з визначеною Податковим кодексом, що суттєво знижує конкурентоспроможність товарів/послуг та перешкоджає розвитку економіки країни.

Перевага запропонованого способу адміністрування ПДВ полягає в наступному:

- при здійсненні оподатковуваних операцій між зареєстрованими платниками ПДВ сплачується за ставкою 0,5%, що зменшує потребу в оборотних коштах та автоматично надає платнику інвестиційний податковий кредит на придбані об'єкти, що підлягають амортизації;
- ПДВ сплачується безпосередньо у бюджет з кожного продажу товарів, незалежно від того, між зареєстрованими чи незареєстрованими платниками відбувається продаж;

- на кожному етапі виробництва та/або обігу ПДВ нараховується на суму факторного доходу продавця, що усуває необхідність застосування відрахувань вхідного ПДВ для визначення податкових зобов'язань;
- відшкодування ПДВ не очікується, якщо товари продаються за нульовою ставкою;
- сума ПДВ, сплачена на всіх стадіях виробництва та/або обігу, дозволяє контролювати зростання вартості продукції в автоматичному режимі;
- нарахування ПДВ на додану вартість (суму факторних доходів) продавця дозволяє обмежити ціну пропонованих до продажу товарів/послуг, а надбавка до ціни однозначно визначає базу соціальних внесків, військового збору, ПДФО, ПДВ і податку на прибуток;
- усі способи уникнення оподаткування шляхом маніпулювання цінами позбавлені сенсу, оскільки ціна є фіксованою: вона визначається сумою сплачених податків, внесків і зборів з факторних доходів підприємства, передбачених законодавством України;
- забезпечується автоматичний контроль сплати ПДВ при реалізації товарів неплатникам ПДВ;
- існуючі обороти тіньової економіки будуть переведені в легальний сектор, що значно збільшить надходження у бюджет;
- податкова звітність платника скорочується до п'яти рядків – по одному рядку для ПДВ, ПДФО, податку на прибуток та соціальних внесків і військового збору, незалежно від розміру організації та чисельності працівників. При застосуванні автоматизованої системи обліку звіт може бути сформований автоматично;
- адміністрування ПДВ, ПДФО, податку на прибуток та соціальних внесків і військового збору здійснюється одним відділом податкової служби.

Для прикладу наведено ставку ПДВ 0,5% для зареєстрованих платників. Ставка ПДВ може мати будь-яке значуще число, крім нуля (наприклад, 0,05%; 0,001% тощо). Відповідно, також коригується ставка для неплатників ПДВ, яка разом зі ставкою ПДВ для платників має дорівнювати ставці ПДВ,

передбаченій Податковим кодексом України. Зараз основна ставка ПДВ в Україні становить 20% і 7% для ліків і виробів медичного призначення. Однак, враховуючи рівень податкової правосвідомості платників та працівників податкової служби в Україні недоцільно зводити цей показник до незначущої величини. На думку авторів, реаліям сьогодення краще відповідатиме будь-яка ставка від 0,5% до 1%.

Попутно варто зазначити, що запропонований спосіб адміністрування основних податків і ціноутворення автоматично скасовує всі налагоджені схеми вивезення капіталу з країни та подальшої легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом.

Запропонована методика формування цін не обмежує їх розмір, а лише забезпечує сплату належних сум ПДВ, ПДФО, податку на прибуток та соціальних внесків і військового збору. Ціна поки що обмежена лише платоспроможністю покупців. Для підтримки платоспроможності на внутрішньому ринку та конкурентоспроможності товарів/послуг вітчизняного виробництва доцільно забезпечити встановлення оптимальних пропорцій розподілу доданої вартості між фондом оплати праці та прибутком. Ця оптимізація здійснюється шляхом тонкого налаштування податкових ставок – ПДВ, ПДФО, податку на прибуток та соціальних внесків. Копіювати досвід інших країн у цьому випадку абсолютно неприпустимо. Необхідно врахувати конкретні обставини: забезпечити платоспроможний попит на товари/послуги, збалансувати ціни на житлово-комунальні послуги та доходи, щоб споживання в межах об’єктивно визначених норм здійснювалося без субсидій для громадян з мінімальними доходами (пенсіями), встановленими законом; забезпечити належне виконання ратифікованого державою міжнародного законодавства тощо. На жаль, на відміну від економічно розвинених країн, в Україні обсяги державних пенсійних зобов’язань перед громадянами не є статистично зафіксованими, законодавчо не закріпленими та публічно не доводяться до населення [348; 349]. Слід розуміти, що оплата праці – це не тільки оплата праці, а й основне джерело інвестицій для компенсації зношеності засобів

виробництва та їх модернізації. Цей постулат свого часу відстоювали прем'єр-міністр П. А. Столипін і законодавець М. М. Сперанський.

Законодавство ЄС про конкуренцію має багато чого надолужити, щоб переорієнтуватися з нинішнього фокусу на вузькі міркування добробуту споживачів. Міркування сталого розвитку повинні бути включені в систему конкуренції ЄС як предмет конституційного права ЄС. Це реальна можливість подолати екологічну проблему та соціальну несправедливість і таким чином зробити свій внесок у найважливішу екзистенційну загрозу, з якою стикається сьогодні людство, – зміну клімату.

Фрідріх А. Хайєк, лауреат Нобелівської премії, стверджував, що «конкуренція за своєю природою є динамічним процесом, основні характеристики якого визнаються припущеннями, що лежать в основі статистичного аналізу» [350]. «Натяк, який визнав Хайєк, полягає в тому, що не можна розглядати побажання та бажання споживачів як інформацію, надану виробникам; замість цього треба розглядати завдання визначення споживчих переваг як проблему, яку може вирішити процес конкуренції» [351].

Цілі законодавства ЄС про конкуренцію, як показує прецедентне право та практика прийняття рішень, є і завжди були ширшими, ніж вузька концепція добробуту споживачів: вони повинні включати захист навколишнього середовища та забезпечення сталого розвитку, тобто правозастосування має сприяти поведінці, яка сприяє стійкості, а також запобігання поведінці, яка призводить до погіршення навколишнього середовища та соціальної несправедливості.

Сталий розвиток забезпечується упровадженням інновацій. Підтримка інновацій залежить від наявності підприємців, інституційних структур та державного фінансування. Інновації стимулюють конкуренцію, а конкуренція, у свою чергу, стимулює інновації [204]. Посилення конкуренції не означає покращення, оскільки мета полягає не лише в зниженні цін на товари та послуги, а й у захисті інновацій. Інновації є основним джерелом підвищення добробуту споживачів [352]. Швидкість і спрямованість упровадження

інновацій на рівні фірми залежить не від структури ринку, а від компетенції фірми, знань, на які фірма може спиратися, режиму інтелектуальної власності в державі та можливості залучення додаткових активів. Тому ринкова концентрація має мало спільного з ринковою владою.

Здатність до інновацій базується на існуючих технологічних можливостях, які не використовуються. Невикористані можливості існують постійно, але фірми використовують лише малу частину того, що насправді є [353; 354; 355].Проте успішне використання наявних можливостей може стати предметом антимонопольного розслідування та накладення відповідних санкцій.

Прагнучи забезпечити виконання функцій стимулювання інновацій, держава використовує різноманітні регулятори. Центральне місце належить податковій системі, яка покликана оптимізувати розподіл результатів праці (доходів) суспільства. Це досягається запровадженням податкової системи, яка правильно визначає об’єкти оподаткування, податкові ставки та податкову базу. Оптимальний вибір цих елементів податкової системи та забезпечення належного адміністрування дозволяє узгодити інтереси бізнесу, держави та суспільства.

Проте навіть за умови встановлення ідеального набору правових елементів податку забезпечити належне адміністрування досить складно. Намагаючись збільшити доходи за рахунок зменшення суми сплачених податків, підприємства створюють численні схеми ухилення від сплати податків як законними, так і незаконними методами. Необхідно постійно вдосконалювати податкове законодавство. Ці вдосконалення зазвичай стосуються методів розрахунку податкових зобов’язань з метою боротьби з ухиленням від сплати податків або уникненням від них.

Про ефективність схем ухилення від оподаткування красномовно свідчить наявне постійне позитивне сальдо торговельного балансу [290]. Зареєстровані світові обсяги експорту стабільно перевищують зареєстровані значення імпорту. Цей загальновідомий емпіричний факт не має логічного

обґрунтування, а є результатом різноманітних схем ухилення від сплати податків. Особливо це стосується країн ЄС, де позитивне сальдо торгівлі з самим собою становить 86% світового позитивного сальдо. Профіцит ЄС у 2018 році досяг 307 мільярдів євро, що складає 1,9% ВВП Союзу, який зберігається як на рахунках торгівлі товарами, так і послугами [291].

Протягом багатьох років юридичні особи користувалися прогалинами в законодавстві, щоб ефективно та законно сплачувати нижчі податки. Це суперечить духу законів, хоча й не суперечить букві законів. Ви можете вимагати кращих законів. «Сполучені Штати роками намагалися розробити правила боротьби зі зловживаннями для корпоративних інверсій, у той час як юридичні особи продовжували знаходити способи обійти правила» [356].

Швидкий розвиток технологій, транспорту та зв'язку стимулював появу великої кількості мультинаціональних підприємств (МНК), розташованих у різних країнах світу. Сьогодні МНК здійснюють значну кількість глобальної торгівлі: передачу товарів і послуг, капіталу (грошей) і нематеріальних активів (таких як інтелектуальна власність [357]). Внутрішньогрупова торгівля стабільно зростає і, ймовірно, становить понад 30% усієї міжнародної торгівлі. Операції з нематеріальними активами та багаторівневими послугами зростають особливо швидко.

Структура операцій у групі МНК визначається поєднанням ринкових і групових сил, які можуть відрізнятися від умов відкритого ринку, що діють між незалежними суб'єктами. Операції асоційованих підприємств не повністю регулюються ринковими силами, але регулюються спільними інтересами суб'єктів групи. За таких умов важко встановити справедливу ринкову ціну та розподіл податкової бази в групі.

Високий рівень інтеграції міжнародних підприємств, поширення внутрішньогрупової торгівлі нематеріальними активами та послугами, а також використання складних механізмів фінансування ускладнювали застосування «принципу витягнутої руки» на практиці. Посилення глобалізації, складні системи зв'язку та інформаційні технології дозволяють міжнародному

підприємству контролювати діяльність своїх різноманітних дочірніх компаній з одного або двох місць у всьому світі. Загалом очевидно, що в XXI столітті «принцип витягнутої руки» створює реальні виклики для розподілу доходів високоінтегрованих міжнародних компаній [191, ст. 9].

Коли капітал компанії складається з набагато більшої частки боргу, ніж власного капіталу, ми говоримо про слабку капіталізацію, яка також дозволяє переміщувати прибуток [347]. Іноді, з точки зору оподаткування, може бути вигідніше фінансувати компанію за рахунок запозичень (тобто кредитного плеча), а не за рахунок внесків у капітал, як зазвичай. Багатонаціональні підприємства користуються перевагами відмінностей у ставках податку на прибуток підприємств і того факту, що в багатьох країнах сплата відсотків за внутрішньо корпоративними позиками принаймні частково вираховується з податку. ОЕСР розглядає цю тему у своєму Плані дій щодо розмивання податкової бази та переміщення прибутку [358], а у своєму заключному звіті пропонує дії щодо найкращої практики для зменшення поширеності внутрішніх запозичень [359].

Багато країн запровадили правила запобігання слабкій капіталізації, як правило, шляхом встановлення максимального співвідношення боргу до власного капіталу. Правила можуть приймати форму безпечних гаваней і обмежувати суму внутрішнього боргу, який не оподатковується, порівняно з власним капіталом, або правила вилучення прибутку, які регулюють співвідношення боргових відсотків і прибутку до оподаткування. Цікаво, що є країни, які використовують лише одне з двох регулятивних правил, тоді як інші країни запровадили інструменти, які використовують обидва типи правил одночасно (наприклад, Данія, Чеська Республіка, Литва, Латвія та Японія). На жаль, такі правила обмежують лише суму прибутку, яку можна перемістити, а також кількість кредитних коштів, які можна залучити. Очевидно, що не всі кредитні кошти використовуються для переміщення прибутку. Тому правила тонкої капіталізації потребують уточнення. Правила не повинні обмежувати

розмір залучених кредитів, але повинні повністю виключати можливість переміщення доходів.

Серед економістів і політиків точаться більш широкі дебати щодо того, яке правило використовувати за певних обставин. Директива Європейського Союзу про боротьбу з ухиленням від оподаткування внесла деякі з цих змін [360]. У статті 4. Правило обмеження відсотків зазначено: «1. Перевищення витрат на позики підлягає вирахуванню в податковому періоді, в якому вони були понесені, лише до 30 відсотків прибутку платника податку до вирахування відсотків, податків, зносу та амортизації (EBITDA)». Директива передбачає, що всі країни Європейського Союзу повинні імплементувати правило щодо вирахування доходу з січня 2020 року. Держави-члени, які мали національні цільові правила для запобігання ризикам BEPS станом на 8 серпня 2016 року, можуть застосовувати ці цільові правила до 1 січня 2024 року.

Можуть бути й інші канали переміщення доходів. Моен та ін. показують [361], що багатонаціональні підприємства використовують внутрішній і зовнішній борг для переміщення доходів. Це може вимагати запровадження різних правил для роботи з різними типами боргу та створення стимулів для використання гібридних правил. Правила тонкої капіталізації у контексті комплементарності та заміщення витрат найбільш повно проаналізовано в роботах [362], [363], [364], у яких результати досліджень ґрунтуються або на виключному застосуванні *правила «безпечної гавані»*, або, навпаки, на виключному застосуванні правила *«тонкої капіталізації»*. У роботах Г. Гердта, В. Еггерта [365] йдеться про одночасне використання правил безпечної гавані та правил вилучення доходу.

Можливість зміни методів переміщення прибутку вимагає альтернативного способу гібридного регулювання МНК. Змішане регулювання може підвищити ефективну вартість капіталу, на що багатонаціональні підприємства реагуватимуть зменшенням або збільшенням розміру власного капіталу, щоб послабити обмеження.

Вищезазначені європейські країни запровадили таке ж регулювання. Правило безпечної гавані дозволяє вираховувати процентні витрати у співвідношенні 4:1 (борг до власного капіталу) з лімітом безпечної гавані приблизно 3 мільйони євро. Правило віднімання прибутку дозволяє компанії робити податкові відрахування в розмірі 30% її прибутку до сплати відсотків, податків, зносу та амортизації (EBITDA). Японія встановлює співвідношення боргу до власного капіталу 3:1 і дозволяє чисті процентні виплати до 50% скоригованого оподатковуваного доходу, за винятком чистих процентних платежів до ¥10 мільйонів.

Обидва методи регулювання не тільки обмежують переміщення прибутків, але й можуть стримувати темпи економічного розвитку, особливо у сфері високих технологій, наукомістких і ресурсомістких галузей. Тому ці заходи доцільно диференціювати залежно від сфери виробництва.

Дія 4 BEPS узагальнила кілька найкращих практик щодо удосконалення правил тонкої капіталізації. Україна наблизилася до стандартів BEPS у результаті ухвалення Закону №466-IX від 16 січня 2020 року [366], яким внесені зміни до порядку обчислення податкової різниць щодо оподаткування процентів на користь нерезидентів за борговими зобов'язаннями. Раніше обмеження застосовувалися лише до іноземних боргів пов'язаних сторін, що послаблювало правило через те, що спільні позики можуть бути організовані з непов'язаними сторонами для спрямування коштів від філії [367]. Закон №466 став важливим кроком у вирішенні цієї проблеми шляхом застосування обмежень на відрахування відсотків щодо боргу з усіма іноземними резидентами, пов'язаними чи не пов'язаними [46, ст. 140.2].

Для цілей оподаткування в Україні сплата відсотків заборонена, якщо вони перевищують подвійний поріг. Сума боргових зобов'язань, визначених пунктом 140.1 ст. 140 ПК України, що виникли за операціями з нерезидентами, не повинна перевищувати суму власного капіталу більше ніж у 3,5 рази. Другий встановлений поріг визначає максимальну суму виплат, що виникли за операціями з нерезидентами, яка не може перевищувати 30 відсотків суми

розрахованого об’єкта оподаткування податком на прибуток звітного (податкового) періоду, в якому здійснюється нарахування таких відсотків. До внесення змін до ПК України другий поріг становив 50% об’єкта оподаткування.

Важко знайти раціональне обґрунтування встановленим обмеженням. Перший поріг дозволяє сформувати необоротні активи на 77.8 відсотка за рахунок позик лише від нерезидентів. А другий поріг надає безвідсотковий державний кредит на невизначений період на придбання необоротних активів. Якщо ставилася мета здешевити кредити для придбання необоротних активів для суб’єктів господарювання, то було б доречно забезпечити раціональне використання необоротних активів для прискорення соціально-економічного розвитку держави.

Можливо, в розвинутих країнах такі правила тонкої капіталізації можуть дати позитивний результат для держави і підприємства, в основному за рахунок наявної конкуренції, що спонукає до ефективного використання наявних ресурсів [368; 369]. В Україні такі методи обмеження тонкої капіталізації не спроможні дати позитивний результат навіть теоретично. Тому або правила мають бути іншими, або на кордонах України не повинно бути таможні для забезпечення європейського рівня конкуренції. Другий метод може бути реалізований лише після вступу до ЄС, а це не скоро. Тому вихід лише однин – правила тонкої капіталізації слід змінити радикально.

Тут можливостей дуже багато. Наприклад, якщо при використанні позики досягнуто приріст прибутку більший ніж сума процентних виплат, тоді ці виплати можуть бути відраховані з оподатковуваного прибутку. Однак, якщо ніяких результатів немає, ніяких відрахувань закон не повинен передбачати. У цьому випадку єдиним джерелом виплати відсотків є власний прибуток суб’єкта господарювання після сплати податків, внесків і зборів, передбачених законодавством країни. Відрахування заборгованості пов’язаних сторін мають бути заборонені.

Можна точніше оцінити фінансовий результат діяльності підприємства, використовуючи точніший показник – приріст створеної доданої вартості, тобто суми одержаного прибутку і приросту заробітної плати. Стимулювати треба кінцевий результат діяльності, а не шахрайські схеми оптимізації податкових платежів. Результати діяльності можна оцінювати залежно від успіхів модернізації, які здійснюються на рівні фірми.

Модернізацію можна тлумачити як інновації для збільшення доданої вартості, тобто здатність до інновацій дорівнює здатності збільшувати додану вартість і розробляти нові продукти та процеси. Однак, наявність інновацій недостатня, їх слід оцінювати у відносному вимірі: інноваційні зусилля фірми необхідно порівнювати із зусиллями її конкурентів. Якщо рівень інновацій фірми нижчий ніж у її конкурентів, це може призвести до зниження доданої вартості та/або частки ринку. Таким чином, оновлення в сенсі інновацій для збільшення доданої вартості (і одиничної вартості) є необхідною умовою, але не є достатньою, оскільки воно вимагає збільшення як доданої вартості, так і частки ринку.

Кредитування основних засобів на 77,8 відсотка лише за рахунок позик від нерезидентів не забезпечує стимулювання виробництва. У більшості країн правила тонкої капіталізації обмежують відношення боргу до власного капіталу значно нижчим коефіцієнтом, часто 2 або 1,5 і навіть 1.178 [370]. Для України більше б підійшов ще нижчий коефіцієнт, наприклад 1.15 відношення боргу до власного капіталу. Що стосується другого порогу, його також доцільно знизити щонайменше у два рази до 15 відсотків об’єкта оподаткування. Причому цей поріг повинен включати усі позики, а не лише позики від нерезидентів. Раціонально мають використовуватися усі позики, а не лише позики від нерезидентів. У цьому випадку обидва пороги будуть працювати в парі, тобто якщо суб’єкт господарювання не планує отримувати 15 відсотків приросту доданої вартості (без урахування інфляції), йому об’єктивно не потрібні позики для збільшення основних фондів на понад 15 відсотків [347].

Надаючи право на відрахування відсотків, держава втрачає доходи. Якщо держава дозволяє відрахування кредитів з оподатковуваної бази, то має об'єктивні підстави сподіватися на приріст цієї бази у майбутньому. Якщо такі сподівання не виправдовуються, то цілком можна вважати, що бюджетні кошти (втрачені податки) були використані не за цільовим призначенням. Щоправда, право на нецільове використання бюджетних коштів передбачено Податковим кодексом України. Окрім того, що ніяка мета таких інвестицій законодавством не визначена, держава створює додаткову проблему для податкових органів з одного боку, і стимули для підприємства, які дозволяють незаконне отримання доходів, з іншого.

Іншим важливим каналом переміщення доходів є *трансфертне ціноутворення*. Канал трансфертного ціноутворення служить моделлю для інших потенційних методів переміщення прибутку. Передача прибутку через канал трансфертного ціноутворення особливо виражена у фірмах, що належать до груп інтенсивної інтелектуальної власності (ІВ).

Загальновідомо, що трансфертне ціноутворення не є точною наукою. Однією з основ принципу «витягнутої руки» є порівняльне ціноутворення. Отримання даних для порівняння викликає великі труднощі, і цей фактор може звести нанівець доцільність дотримання самого принципу «витягнутої руки». Справа в тому, що традиційні методи трансфертного ціноутворення, передбачені у ст. 39 Податкового кодексу України: «39.3.1.1. порівняльної неконтрольованої ціни»; «39.3.1.2. ціни перепродажу»; «39.3.1.3. «витрати плюс» покладаються безпосередньо на порівняння. Порівнювані аналоги мають бути близькими, щоб бути корисними для програм трансфертного ціноутворення [371]. Однак порівнювати порівнювані операції стає дедалі важче, а пошук аналогів часто можна порівняти з пошуком голки в стозі сіна.

Методи трансфертного ціноутворення є складними та трудомісткими, вимагаючи часу та уваги від найбільш кваліфікованого та цінного персоналу як у МНК, так і в податкових службах. Звіти про трансфертне ціноутворення часто мають сотні сторінок і вимагають роботи багатьох юридичних та

бухгалтерських спеціалістів. Це створює велике навантаження як на податкові органи, так і на платників податків.

Аудит ціноутворення, як правило, тривалий, займає багато часу, може бути суперечливим і в кінцевому підсумку призвести до «оцінок», повних суперечливих інтерпретацій. При виникненні суперечок між органами доходів і зборів двох країн наразі доступним встановленим варіантом є процедура взаємної згоди.

У тій мірі, в якій стандарт «витягнутої руки» не відповідає завданню розподілу бази оподаткування для МНК, є невдалою доктриною. Основним недоліком є розбіжність між припущеннями, що лежать в основі стандарту «витягнутої руки», щодо характеру внутрішньо-фірмових операцій та економічною реальністю цих операцій [371]. Враховуючи прискорення темпів глобалізації, цей розрив між припущеннями стандарту «витягнутої руки» та реальністю світової торгівлі лише збільшуватиметься, а використання цього стандарту для розподілу глобального доходу на національному рівні ставатиме все менш і менш прийнятним [372].

Принцип «витягнутої руки» вимагає, щоб операції всередині групи підлягали тим самим умовам, що й операції між незалежними сторонами. Цей принцип спрямований на обидва канали переміщення прибутку. Компанії, які не використовують інтелектуальну власність, здебільшого переміщують прибуток через внутрішньо-груповий борг, тоді як фірми, які використовують інтенсивну інтелектуальну власність, переміщують прибуток через виплати роялті.

Фірми реагують на посилення правил трансфертного ціноутворення або правила «тонкої капіталізації», зменшуючи рух прибутків через нещодавно обмежений канал. Застосовуючи різні методи переміщення доходу, МНК можуть легко уникнути обмежень, які застосовуються лише до однієї зі стратегій переміщення доходу.

Якщо в країні з високим рівнем податків діють правила тонкої капіталізації, процентні виплати за боргом перевищуватимуть коефіцієнт

безпечної гавані та більше не підлягатимуть відрахуванню, ризикуючи подвійним оподаткуванням. Це обмежує суму прибутку, яку доцільно переміщувати за допомогою боргового каналу. І навпаки, якщо країна з високим рівнем оподаткування запроваджує суворі правила трансфертного ціноутворення (за відсутності правил тонкої капіталізації), транснаціональна юридична особа зіткнеться з додатковими витратами на документацію трансфертного ціноутворення для внутрішньо-групових операцій. Для компаній, які використовують трансфертне ціноутворення для переміщення прибутку, оптимальним було б зменшити обсяг переміщення через трансфертне ціноутворення.

А.О. Гопленд та ін. [373] досліджували коригування рішень щодо переміщення доходу, зокрема: вивчали гнучкість стратегій переміщення доходу в межах одного податкового року. Трансфертне ціноутворення та заборгованість як стратегії переміщення прибутку потенційно можуть бути скориговані для переміщення прибутків до збиткових суб'єктів групи або після фінансового року, або до поточного року. Фірми реагують на операційні збитки коригуванням трансфертних цін. Відсутність такої ж гнучкості щодо пролонгації боргу змушує фірми зазвичай приймати рішення про пролонгацію боргу на початку кожного року, коли ймовірність операційних збитків можна лише передбачити.

Враховуючи ефективність тонкої капіталізації та правил трансфертного ціноутворення для переміщення прибутків, слід очікувати негативних побічних ефектів для інвестицій або зайнятості. Обмеження податкових відсотків через правила тонкої капіталізації та правила трансфертного ціноутворення в приймаючій країні впливають на інвестиції та зайнятість іноземних дочірніх компаній. Результати показують, що запровадження типового правила тонкої капіталізації або його суворість має значний негативний вплив на ПІІ та зайнятість у країнах з високим рівнем податків. Крім того, у країнах, які запровадили правила тонкої капіталізації, чутливість ПІІ до податкових ставок зростає [374]. Запровадження або посилення правила тонкої капіталізації має

значний негативний вплив на ПІІ (-2,5%) і зайнятість у країнах з високим рівнем оподаткування. Автори не виявили такого ефекту при посиленні регулювання трансфертного ціноутворення.

Додатковий канал переміщення прибутків створює наявність підконтрольних іноземних компаній (КІК). Для цього КІК тримають контрольний пакет акцій у юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування та переміщують туди доходи. Правила КІК розглядають цей дохід так, ніби він був репатрійований, і тому підлягає оподаткуванню до репатріації. Ці правила явно порушують основний принцип ОЕСР – дохід має оподатковуватися там, де створюється вартість, а не там, де зареєстровані акції.

При застосуванні правил КІК треба пам’ятати, що ці компанії утворені не для того, щоб інвестувати щось в економіку іншої країни, а виключно для того, що ухилятися від оподаткування в країні, де фактично здійснюється діяльність і створюється додана вартість. Тобто спочатку в законодавство вносяться норми, які створюють умови для оптимізації податкової бази через офшори, а потім придумуються правила КІК, щоб частково відновити справедливість оподаткування [82]. Є значно простіший спосіб, який здійснюється у два кроки: перший – потрібно повністю відновити оподаткування, що ґрунтується на принципі джерела, тобто оподаткування має здійснюватися там, де створюється додана вартість – виплачується заробітна плата і одержано прибуток. Складові доданої вартості – фонд оплати праці і прибуток – оподатковуються в країні джерела всіма податками, внесками і зборами, передбаченими законодавством України. Після оподаткування прибутку в країні джерела він розподіляється між власниками активів відповідно до їх частки в активах. Частка прибутку, яка розподілена КІК, що контролюється резидентом України, також оподатковується в Україні. Частки, які належать резидентам інших держав, оподатковуються в інших державах. Якщо в країні, в якій зареєстровано КІК, не створюється ніяка додана вартість, то відповідно до принципу оподаткування на основі джерела вона і не отримує жодних податків. Якщо ж серед засновників КІК є резиденти країни, в якій зареєстровано КІК, то в цій країні

може оподатковуватися частка доходів, яка належить резиденту країни. Сподіваємось, що запропонований принцип оподаткування остаточно вирішить проблему КІК як явища без будь-якого контролю і правил оподаткування.

Глобальні втрати від податку на прибуток юридичних осіб можуть становити від 4% до 10% світових доходів від цього податку, тобто від 100 до 240 мільярдів доларів США на рік за показниками 2014 року [170]. Збитки виникають з різних причин: агресивне податкове планування в деяких мультинаціональних компаніях, взаємодія національних податкових правил, відсутність прозорості та координації між податковими службами, обмежене правозастосування в країні отримання прибутку та шкідлива податкова практика.

Двосторонні податкові угоди були ефективними для запобігання подвійному оподаткуванню між двома країнами, але існує занепокоєння тим, що вони часто не можуть запобігти подвійному неоподаткуванню, яке є результатом взаємодії між більш ніж двома країнами. Залучення третіх країн до двосторонніх угод, укладених партнерами по договору, спотворює існуючі правила, зокрема, якщо воно здійснюється через підставні компанії, які мають мало або зовсім не мають офісних приміщень, фізичних активів і працівників.

Застосування концепцій міжнародного оподаткування до цифрової економіки та пов’язаних транзакцій електронної комерції іноді є проблематичним і незрозумілим. З точки зору багатьох країн, важливо мати можливість оподатковувати доходи від певних нематеріальних операцій, таких як електронна комерція та цифрові бізнес-моделі, через передбачуваний економічний зв’язок угоди з цими країнами.

План BEPS розроблявся для вирішення проблеми справедливого розподілу бази оподаткування між юрисдикціями без встановлення відповідного методу визначення розміру бази оподаткування не лише для окремих юрисдикцій, а й для неконсолідованої бази оподаткування групи афілійованих компаній. У результаті була побудована дуже громіздка система глобального контролю, застосування якої вимагає висококваліфікованих кадрів,

великих фінансових витрат, глобальної координації податкових систем, тисяч договорів про уникнення подвійного оподаткування. Застосування такої системи на практиці дає дуже суперечливі результати, які лише частково вирішують існуючі проблеми.

Автор акцентує увагу на чіткому визначенні бази оподаткування в кожній юрисдикції зокрема, що майже автоматично забезпечує досягнення поставленої мети – забезпечення оподаткування там, де фактично здійснюється діяльність і створюється оподатковувана вартість. Запропонований метод одночасно вирішує ряд інших складних завдань: значно спрощує аудит компанії без проведення зустрічних перевірок як у кожній країні окремо, так і між країнами; забезпечує повну автономію податкових систем кожної країни; не потребує угод про подвійне оподаткування, автоматично виключаючи як подвійне оподаткування, так і подвійне неоподаткування. Перевага запропонованого методу в тому, що кращого поки що просто немає.

Трансфертне ціноутворення – це «гра з нульовою сумою»: приріст оподатковуваного прибутку в одній юрисдикції має відповідати збиткам в іншій. Отже, деякі міжнародні компанії можуть встановлювати свої трансфертні ціни на користь юрисдикції, яка повинна забезпечити виконання своїх правил трансфертного ціноутворення, щоб мінімізувати ризик коригування трансфертного ціноутворення та штрафів у цій юрисдикції. Існує стимул для переміщення прибутків до юрисдикцій, де застосовуються податкові закони, але правила трансфертного ціноутворення не застосовуються. Іноді прибуток може бути переведений до певної країни для отримання певних податкових пільг.

Трансфертне ціноутворення ефективно використовується компаніями для розмивання бази та переміщення прибутку (BEPS) до юрисдикцій з нижчим оподаткуванням, наприклад, шляхом передачі права власності на цінні патенти до податкових гаваней, де зосереджена невелика частка капіталу компанії. Як наслідок, компанія уникає оподаткування доходу, пов’язаного з активами в юрисдикціях, де активи були створені та експлуатуються. У 2010 році ОЕСР

розробила правила трансфертного ціноутворення, які прийняті як стандарт у цій сфері [1]. Прийняті у 2017 році нові правила BEPS щодо трансфертного ціноутворення та звітності узгодили зміст і форму транзакцій [375]. Це означає, що юрисдикція, у якій знаходиться актив, не звільняє компанію від податкових зобов'язань у юрисдикціях, де розташована власність і отриманий від неї дохід, тобто система повинна гарантувати, що дохід оподатковується там, де відбувається економічна діяльність і створюється вартість. Для оподаткування місце реєстрації компанії не має значення, має значення лише місце створення вартості.

У лютому 2020 року в рамках заходів 4 і 8-10 BEPS ОЕСР опублікувала Рекомендації щодо трансфертного ціноутворення для фінансових операцій [376]. Заходи 8, 9 і 10 стосувалися питань трансфертного ціноутворення [377], включаючи передачу нематеріальних активів (Захід 8), прийняття ризиків і залучення капіталу (Захід 9), а також інші операції, що становлять значний ризик BEPS (Захід 10). Нова редакція вносить зміни до Керівних принципів ОЕСР 2017 року шляхом імплементації вказівок ОЕСР, опублікованих у наступних трьох звітах:

1. Звіт «Оновлена інструкція про застосування методики розподілу прибутку від основної діяльності» від 21.06.2018 р. [378];

2. Звіт «Інструкція для податкових органів щодо застосування підходу до складних нематеріальних активів» від 21.06.2018 р. [379];

3. Звіт «Інструкція про трансфертне ціноутворення за фінансовими операціями» від 11 лютого 2020 року [380].

Ці зміни стосуються питань, пов'язаних із спеціальними міркуваннями щодо нематеріальних активів, спеціальними міркуваннями щодо внутрішньо-групових послуг, угодами про розподіл витрат, аспектами трансфертного ціноутворення під час реструктуризації бізнесу, аспектами трансфертного ціноутворення фінансових операцій. Поправки містили вказівки щодо загального застосування трансфертного ціноутворення, спрямовані на забезпечення узгодженості податкових результатів контрольованих операцій зі

створенням реальної вартості. Ці правила були негайно включені до Рекомендацій щодо трансфертного ціноутворення та призвели до негайного впровадження нових вказівок як частини національного податкового законодавства в багатьох країнах і як переконливого авторитету в багатьох інших.

Нововведення забезпечило податкові органи кращим обладнанням для вирішення питань переведення прибутку транснаціональними компаніями групи через такі механізми, як:

1) договірний розподіл ризиків між філіями з низькими податками, які не здатні прийняти ці ризики;

2) надання капіталу суб'єктом господарювання, який не має ресурсів для управління цим капіталом;

3) планування, засноване на простому володінні нематеріальним активом, який не створює вартості та не виконує функції розвитку, вдосконалення, захисту та використання нематеріального активу.

«Грошова скринька» – суб'єкти господарювання, які володіють цінними активами, які фінансують нематеріальні інвестиції з невеликим (якщо взагалі є) економічним змістом, більше не матимуть високих норм прибутку. Ці зміни припиняють такі механізми, як «каса», посилюють управління ризиками, нематеріальними активами та капіталом, який забезпечує фінансування розвитку цінних нематеріальних активів, але не має можливості контролювати ризики, пов'язані з інвестиціями, буде узгоджено лише повернення своїх коштів без урахування ризику.

Пакет BEPS включав ряд заходів, які могли бути повністю або частково реалізовані через внутрішнє законодавство країни. Це поєднання узгоджених спільних підходів, де зближення очікується з часом, а саме: щодо обмеження відрахування надмірних відсотків; звільнення або відстрочка оподаткування прибутку та інших фінансових платежів, які економічно еквівалентні процентним платежам; щодо трансфертного ціноутворення для фінансових операцій між пов'язаними сторонами, включаючи фінансові гарантії та гарантії

виконання, деривативи (включаючи внутрішні, що використовуються у внутрішньобанківських операціях) та угоди про кептивне та інше страхування (Дія 4); щодо нейтралізації гібридних невідповідностей (Дія 2), а також рекомендації щодо найкращої практики для юрисдикцій, які мають намір обмежити BEPS через контрольовані іноземні компанії (КІК) (Дія 3) і підвищити прозорість через правила обов'язкового розкриття інформації (Дія 12). Використання податкових постанов або інших подібних заходів буде повністю прозорим.

Реалізація цих заходів дозволить унеможливити перенесення оподаткування прибутку на дочірні підприємства, де не ведеться основна господарська діяльність. Операції з нульовою сутністю отримають нульовий оподатковуваний прибуток. Переглянуті правила трансфертного ціноутворення вимагають, щоб фактична економічна діяльність і вартість створювалися для отримання оподатковуваного доходу. Пільгові режими оподаткування, такі як «патентні скриньки», принесуть користь платникам податків лише в тій мірі, в якій вони понесуть кваліфіковані витрати на дослідження та розробки, які створюють дохід від інтелектуальної власності.

МНК переважно використовують стратегію надмірної капіталізації своїх дочірніх компаній, розташованих у юрисдикціях з низьким рівнем податків, і використовують цей капітал для фінансування інших організацій у юрисдикціях з високим рівнем податків. Юрисдикції з високими податками повинні потім повернути капітал разом із значними сумами відсотків, що призведе до переміщення прибутків із юрисдикцій з високими податками до юрисдикцій з низькими податками.

Схема працює так [381].

Компанія А засновує дочірню компанію в країні В для надання кредиту іншій компанії групи в країні С. Закон В не враховується для цілей оподаткування в країні В, але В розглядається як окрема юридична особа відповідно до законодавства країни А, так що виплата відсотків, здійснена С, не розглядається як дохід згідно з законодавством будь-якої країни А або В.

Результат до BEPS: законодавство країни С передбачає вирахування сплачених відсотків, але сплачені відсотки не розглядаються як оподатковуваний дохід резидента відповідно до законодавства країни А або В.

Результатом після BEPS є відмова С у відрахуванні сплачених відсотків (щоб обмежити право на звільнення за договором про відрахування), якщо сума платежу не включена до доходу відповідно до законодавства країни А або В.

Описаний вище спосіб вирішення проблеми за правилами BEPS не можна вважати оптимальним. У цьому випадку, щоб скористатися правом на відрахування відсотків, С має переконатися, що сплачені відсотки включені до оподатковуваного доходу в країні В або країні А, а податкові органи трьох країн повинні перевірити законність відрахувань. Крім цього, схема може бути складною, а це може стати приводом для обходу обмежень і вимагатиме ускладнення правила. Проблема в тому, що важко записати універсальні правила, які можна застосувати у всіх практичних випадках.

Міністерство фінансів США витратило роки на написання нормативних актів, щоб покращити застосування та дотримання правил трансфертного ціноутворення в міжнародних операціях. Проте вдосконалені правила створюють ще більше проблем як для платників податків, так і для податкової служби [382]. Кожна зміна законодавства, що впливає на міжнародну торгівлю, означає додаткові правила, подальші податкові рішення, більше податкових перевірок, більше судових процесів і більше витрат на підготовку документації для підтвердження відповідності. Як показує досвід, зацікавлені сторони завжди знайдуть спосіб обійти будь-яке обмеження.

Існує простіший спосіб остаточно вирішити цю проблему, який позбавляє сенсу фіктивних кредитних операцій, які використовуються для переведення прибутку та ухилення від сплати податків. Водночас будуть усунені зловживання щодо «Каси». Для цього має бути введено правило, яке передбачає виплату основної суми кредиту та відсотків виключно з доходу компанії, який залишається після сплати податку. Такий підхід має просте економічне обґрунтування: прибуток – це дохід від інвестованого капіталу та

підприємницьких здібностей. Не має значення ні структура капіталу (матеріальні чи нематеріальні активи), ні його походження (власне чи позикове). Усі отримані прибутки підлягають оподаткуванню в юрисдикції С, що відповідає меті правил ОЕСР сплачувати податки там, де створюється вартість і отримується дохід (у цьому випадку С). Відсотки компанії Б виплачуються з прибутку, що залишається після сплати податків та інших відрахувань, включаючи амортизацію. Відсотки, отримані В, включаються до оподатковуваного доходу В, тобто С сплачує податок на свій дохід, а В сплачує податок на свій дохід (отримані відсотки). Чи означає такий підхід подвійне оподаткування відсотків? Ні, не означає. Компанії знаходяться в різних юрисдикціях і вважаються незалежними юридичними особами (можливо формально). Відповідно, кожне підприємство сплачує податки з отриманого доходу.

Право на вирахування відсотків з оподатковуваного доходу можна трактувати як державну допомогу, яка фактично дає право (або створює можливості) ухилятися від оподаткування. Щоб забезпечити належне податкове адміністрування, різні заходи повинні бути вжиті в кількох (у цьому випадку трьох) юрисдикціях і лише для часткового усунення самостійно створеної проблеми. Хотіли як краще, а вийшло як завжди.

Є багато аргументів (економічних, правових, політичних та інших), які виправдовують вирахування відсотків з оподатковуваного доходу. Але є тільки один аргумент проти: нелогічно фінансувати злодія, який збирається вас пограбувати. Хоча ми розуміємо, що цей аргумент не стосується всіх МНК.

Ви навіть можете заощадити на процентних відрахуваннях. Для цього навіть не потрібна угода про уникнення подвійного оподаткування. Відрахуванням є не сума кредиту, а лише відсотки за кредитом. Тіло позики повинно бути сплачено з доходу боржника (С), який залишається в його розпорядженні після сплати податків. Відсотки нараховуються за ставкою позики в країні В позичальника і вираховуються з бази оподаткування прибутку боржника в юрисдикції С. Тільки в цьому випадку держава не стимулюватиме

позичальника переводити прибуток, а боржника залучати непотрібні йому кредити.

Запропонована схема відрахування повинна застосовуватися в країні позичальника (у цьому випадку (С). Щоб застосувати запропоноване правило відрахування відсотків у цьому випадку, достатньо знати ставку кредиту в країні В ($С_В$) і ставку корпоративного податку в країні В ($В_{ПП}$). Таким чином, проценти за кредитом оподатковуються в країні В за диференціальною ставкою $В_{ПП} – С_В$, а в країні С вони розраховуються за ставкою $С_В$ і вираховуються з податкової бази в країні С, що фактично означає компенсацію відсотків з боку держави (Дія 4 BEPS). Така схема виключає можливість подвійного оподаткування або подвійного неоподаткування та має застосовуватися до всіх внутрішньо-групових позик, а також позик від третіх осіб. Для України запропонована схема має особливе значення, оскільки половина великих компаній України декларують збитки завдяки залученню кредитів від афілійованих підприємств з податкових гаваней [383; 384].

Правило, яке використовується, має залишатися на розсуд законодавчої влади країни-кредитора (В). Але жодні угоди про уникнення подвійного оподаткування не повинні застосовуватися. Пояснення просте: відсоток відрахування від оподатковуваного доходу – це чисті втрати бюджету, а тому важливо знати, з якою метою здійснюється відрахування. Єдиною метою вирахування відсотків може бути зменшення податкового навантаження на компанію, яка створює оподатковувану вартість у країні, жодні інші цілі не повинні брати до уваги.

Запропонована схема відрахування відсотків одночасно створює стимули для внутрішнього кредитування. Щоб не створювати в країні дефіциту кредитних ресурсів, ставку податку на прибуток кредитних установ бажано встановлювати вище відповідної ставки для компаній-виробників. Виконання цієї вимоги є обов’язковим для України. Проблема в тому, що облікова ставка Національного банку практично не визначає вартість кредитних ресурсів в Україні. Тому, стимулюючи внутрішній попит на кредитні ресурси, необхідно

одночасно обмежувати ставки, за якими кредитні установи надають кредити. За умови забезпечення ефективної роботи Національного банку України кредитна ставка може бути обмежена зверху – обліковою ставкою Національного банку плюс 5-6% річних. Метою НБУ має стати мінімальна облікова ставка до 2% [197].

Запропонований метод оподаткування відсотків забезпечить автоматичне уникнення подвійного оподаткування доходу, не заохочуватиме використання кредитів як способу переміщення прибутку до юрисдикцій з нижчими корпоративними ставками податку, зменшить стимули для мультинаціональних компаній перераховувати прибуток до «Cash Box» – підставні компанії (які мають невелику кількість співробітників і незначну економічну діяльність або взагалі не займаються нею), які прагнуть скористатися юрисдикціями з низьким рівнем оподаткування.

Багатий капіталом член групи (компанія типу «Cash Box»), який просто надає фінансові активи для використання операційною компанією, але здійснює лише обмежену діяльність, може діяти лише як інвестор або кредитор. Підприємство як кредитор отримує процентний дохід, який оподатковується за наведеною схемою. Як інвестор, компанія матиме право на розподіл прибутку, який залишається в компанії після сплати всіх відповідних податків і зборів у юрисдикції, де отримано прибуток. Такий порядок розподілу прибутку поширюється на прямі іноземні інвестиції від третіх осіб, а також нематеріальні та інші активи, що використовуються підприємством.

Запропонований підхід забезпечує повну автономію податкових систем країн. Кожна країна має право оподатковувати всі доходи, отримані на її території. Одержувач доходу зобов’язаний сплачувати податок незалежно від його правового статусу. Немає доходу без суб’єкта, який його отримує, як не може (не повинно) бути суб’єкта, доходи якого не оподатковуються. Конституція кожної країни передбачає обов’язок сплачувати податки. Суб’єкт господарювання, який не сплачує (або незаконно уповноважений не сплачувати) податки в країні, де фактично отримано дохід, не має права

займатися прибутковою діяльністю. Тільки такий підхід автоматично вирішує багато проблем плану BEPS.

Існує два можливі підходи до оцінки ризику. З одного боку, дохід від страхування ризику може бути виплачений із доходу застрахованої компанії після сплати всіх податків у юрисдикції, де отримано дохід. З іншого боку, дохід страховика може визначатися відсотком від страхової суми, який застосовують незалежні страховики в країні, де працює компанія. Ця процедура поширюється на всіх страховиків, зокрема на «кептивні страхові компанії» (страхові компанії в межах групи, які мають конкретну мету страхування групових ризиків), які можуть виступати як страховик або як національний банк).

Можливі різні ризики:

- Ризик продукту, включаючи дизайн і розробку продукту, післяпродажне обслуговування продукту, ризик інтелектуальної власності, ризики досліджень і розробок, моральне старіння/модернізація продукту;
- Ринкові ризики, включаючи коливання цін і попиту, ризики ділового циклу, розвиток ринку, включаючи рекламу та просування продукції;
- Кредитні та інкасаційні ризики;
- Підприємницький ризик, включаючи ризик збитків, пов’язаних з капітальними інвестиціями;
- Загальні бізнес-ризики, пов’язані з власністю на заводи, майно та обладнання.

Можна створити багато інших ризиків, якщо це дозволить перемістити дохід до юрисдикції з низькими податками та здійснити розподіл прибутку до його оподаткування, порушуючи головні принципи ОЕСР – прибуток оподатковується там, де він отриманий. Консолідованого прибутку МНК бути не повинно, тому немає сенсу шукати оптимальну формулу його розподілу. А розподіл прибутку, що залишається у розпорядженні компанії після сплати всіх встановлених податків і внесків, можна репатріювати в іншу юрисдикцію. Варто пам’ятати, що бізнес-ризики приймаються заради прибутку, з якого цей

ризик повинен бути профінансований. Таким чином, ані правила BEPS, ані правила трансфертного ціноутворення не повинні загалом стосуватися оцінки ризиків і визначати їхній вплив на переміщення податків. За необхідності компанія може застрахувати свої ризики, але як страхова сума, так і відсотки повинні бути виплачені з доходу компанії після сплати податків і внесків.

Зосереджуючи увагу на схемах розподілу прибутку, ми обходимо питання визначення реального прибутку. Адже схем маніпулювання прибутком розроблено стільки, що в багатьох випадках питання про розподіл прибутку взагалі не виникає – компанія штучно генерує збитки. Найчастіше це відбувається внаслідок передачі нематеріальних активів та інших мобільних активів за ціною, нижчою за повну, через надмірну капіталізацію компаній групи з низькими податками та розподіл ризику на середовища з низькими податками в угодах, які малоймовірно відбудуться між непов'язаними сторонами. Усі ці можливості переведення прибутку створені штучно. Просто необхідно забезпечити дотримання принципу – прибуток оподатковується в тій юрисдикції, де він отриманий. А розподіл між усіма учасниками здійснюється тільки тієї частини прибутку, яка залишилася після сплати всіх податків і внесків. У цьому випадку зникає сама проблема переміщення прибутку разом із усіма правилами BEPS, які більше не потрібні.

Проблема з BEPS виникла лише тому, що в кожній юрисдикції немає надійного методу розрахунку реального прибутку. Щоб унеможливити BEPS, необхідно запровадити спосіб розрахунку реального доходу, який не дозволить жодним чином відокремити дохід від економічної діяльності, яка генерує цей дохід, що автоматично усуне можливість його переміщення в середовище з низьким рівнем оподаткування. Є такий спосіб.

Реальним результатом діяльності компанії є створена нею додана вартість. Але правила бухгалтерського обліку можуть дозволити правильно розрахувати розмір доданої вартості лише за умови усунення всіх схем штучного створення собівартості продукції, заборони діяльності фіктивних і офшорних компаній, ізоляції шахраїв, корупціонерів і контрабандистів,

тотального електронного контролю всіх операцій на внутрішньому та зовнішньому ринках. Цей список можна було б продовжити. Слід зазначити, що всі ці можливості створені штучно. А причина та сама – невідомий спосіб розрахунку реальних доходів та їх правильного оподаткування. Ефективна ставка податку практично ніколи не перевищує 50% встановленої законом ставки.

Звичайно, можна спробувати вирішити кожну з перерахованих вище проблем ізольовано, що дуже важко, занадто дорого і практично неможливо через повну взаємозалежність цих проблем. Тому очікувати хороших результатів від таких спроб не варто. Але є дуже простий і надійний спосіб вирішити всі проблеми разом, якщо відомі складові доданої вартості – фонд оплати праці і прибуток – та визначена структура справедливих ринкових цін (див. 3.1.3), яка дозволяє з'ясувати грошовий еквівалент доданої вартості на основі балансу попиту і пропозиції на товари та послуги на ринку. Справедливі ринкові ціни мають використовуватися у всіх операція між суб'єктами незалежно від ступеня зв'язку між ними.

Визначаючи ціну як грошову оцінку доданої вартості покупцями на ринку (навіть монополізованому), ми отримаємо справедливу ринкову вартість незалежно від взаємопов'язаності компаній. Цю додану вартість слід оподатковувати там, де вона створена. Жодна угода не змінює це положення. Поняття «трансфертне ціноутворення» в операціях між афілійованими та контрольованими компаніями втрачає сенс, оскільки всі операції будуть здійснюватися виключно за справедливими ринковими цінами незалежно від наявності чи відсутності конкурентного ринкового середовища. Справедливі ринкові ціни мають застосовувати державні та природні монополії. Тому поняття трансфертних цін повністю зникає з податкового законодавства, тобто стаття 39 «Трансфертне ціноутворення» Податкового кодексу України може бути скасована повністю. Замість поняття «звичайна ціна», яка визначена пп.71, п.1 ст.14 Податкового кодексу України, «14.1.71. звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим

Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, що визнаються контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу» слід дати визначення «справедлива ринкова ціна» (див. 3.1.2), яка поширюється на всі операції реалізації товарів/послуг незалежно від ступеня взаємозалежності суб'єктів між якими здійснюються операції продажу.

Справедлива ринкова ціна однозначно визначає базу податків, внесків і зборів. Зазвичай система оподаткування країни включає принаймні такі податки: ПДВ, податок на прибуток підприємств (ПП), податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) і соціальні внески (в Україні ЄСВ). В Україні тимчасово справляється військовий збір. Відповідно до підпункту 1.4 пункту 16^1 підрозділу 10 розділу XX ПК України нарахування, утримання та сплата (перерахування) військового збору до бюджету здійснюються у порядку, встановленому статтею 168 ПК УКРАЇНИ, за ставкою, визначеною підпунктом 1.3 цього пункту (1,5 відсотка від об'єкта оподаткування). Додана вартість – це база ПДВ, прибуток – база ПП, фонд оплати праці – база соціальних внесків, ПДФО та військового збору. Якщо ЄСВ сплачують і роботодавці, і працівники, то сума ЄСВ відповідно вираховується з прибутку, а решта прибутку є базою ПП.

Грошова оцінка отриманої таким чином доданої вартості має визначати базу оподаткування акцизним податком. Хоча майже в усіх країнах базою оподаткування акцизним податком є кількісні або фізичні характеристики підакцизних товарів. У деяких випадках цей спосіб забезпечує зручний спосіб обробки та контролю при застосуванні марки акцизного податку. Ставка акцизного податку у багатьох випадках слабо залежить від якісних показників товару та його фактичної вартості. В одних випадках вибір такого об'єкту оподаткування можна вважати недоліком (наприклад, у випадку товарів розкоші), у інших – як перевага, коли метою податку є обмеження споживання шкідливих товарів (наприклад, базу оподаткування доцільно визначати на основі кількісних характеристик – штук цигарок чи обсягів алкоголю тощо).

Тому на практиці доцільно запровадити різні об'єкти оподаткування, залежно від мети, якої намагаються досягти при застосуванні акцизного податку.

Запропонований метод є повністю прозорим: підприємство має розподіляти отриманий на ринку дохід між фондом оплати праці та прибутком, тобто забезпечується однозначне та точне визначення бази оподаткування, як мінімум, для ПДВ, ПП, ПДФО, ЄСВ та військового збору, а також бази акцизного податку (бажано). Це забезпечує простий спосіб адміністрування податків. При бажанні такий контроль може здійснюватися автоматично: на основі суми сплачених податків і відомих ставок податків, соціальних внесків і військового збору можна точно визначити загальну базу оподаткування – додану вартість, створену кожною компанією окремо. А порівнюючи базу оподаткування з доданою вартістю реалізованих товарів і послуг, можна забезпечити повний контроль за сплатою належної суми податку та виключити будь-які можливості для агресивного податкового планування, уникнення або ухилення від оподаткування. Транскордонні податкові спори між країнами щодо тлумачення або застосування податкових угод навіть не можуть виникати, оскільки такі угоди взагалі не потрібні (Дія 14, 15 BEPS).

Запропонований підхід повністю вирішує всі проблеми, пов'язані з BEPS та трансфертним ціноутворенням, практично автоматично [336]. Ціна – це сума доданої вартості, фактично сплаченого ПДВ, нарахованої амортизації основних фондів і документально підтверджених витрат виробництва на кожній стадії циклу виробництва і/або розподілу. Усі витрати слід трактувати як додану вартість, створену на попередніх стадіях виробничого і/або розподільчого циклів, що забезпечує автоматичний контроль ціни на всьому шляху руху товарів і послуг до кінцевого споживача. Інші компоненти у вартість не входять. Справедлива ринкова ціна є результатом ринкової рівноваги, що визначається попитом, пропозицією та факторами, які ними керують. Використання справедливих ринкових цін усуває трансфертне ціноутворення (Захід 8, 9, 10 BEPS) і не вимагає рекомендацій щодо документації з трансфертного ціноутворення та звітності за країнами (Захід 13 BEPS).

Якщо відомі складові доданої вартості, то дуже просто можна запобігти переміщенню прибутку та визначити критерії розподілу консолідованої бази пов'язаних осіб за формулою. Формула може будуватися на базі єдиного критерію. Таким критерієм є відношення фонду оплати праці до прибутку. Це відношення точно визначає вклад кожного суб'єкта у кінцевий результат і забезпечує справедливий розподіл консолідованого прибутку МНК. Наприклад, маємо два пов'язані суб'єкти, для яких відношення фонду оплати праці до прибутку дорівнює 0,5 і 0,25 відповідно. Ділимо на менше число і одержуємо пропорції розподілу консолідованого прибутку як два до одного, тобто дві третини консолідованого прибутку належать першому підприємству і одна третина – другому [229]. Для більш надійної оцінки доцільно використовувати середні значення відношення фонду оплати праці до прибутку для країн, в яких розміщені підприємства МНК. Жодні інші критерії не повинні включатися у формулу розподілу. Традиційно пропоновані формули включають критерії, які стосуються кількості працівників, вартості основних фондів, обсягів продажів тощо. Основні фонди взагалі не повинні включатися у формулу з тієї простої причини, що їх враховує амортизація, яка, як ми довели, не становить доданої вартості.

Унікальність запропонованого способу розподілу консолідованого прибутку полягає у тому, що він враховує усі основні податки і використовує для розподілу результати спільної діяльності кожного підприємства, тобто створену додану вартість. Розподіл консолідованого прибутку визначається не тільки ставкою корпоративного податку, але включає також інші податки та внески, принаймні соціальні внески, податки на доходи фізичних осіб і ПДВ. Перерозподіл створеної доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком змінить основний критерій розподілу та зменшить частку консолідованого прибутку, тому будь-яке переміщення прибутку втрачає сенс. А з ним зникає і потреба застосування трансфертного ціноутворення для пов'язаних суб'єктів.

Запропонований спосіб забезпечує досягнення й інших цілей. Наприклад, не завжди можна визначити пов'язаних осіб за визначеними критеріями. Деякі

юрисдикції використовують захист інформації як підставу не розкривати бенефіціарних власників компанії, забезпечуючи ухилення від оподаткування. Якщо виявити пов'язані сторони не можна, до них не застосовуються правила трансфертного ціноутворення і вони можуть вільно переміщувати прибутки будь-яким методом. Використовуючи оцінку результатів діяльності за величиною фактично створеної доданої вартості, на підставі відношення фонду оплати праці до прибутку легко виявляємо контрольовані іноземні компанії.

Як бонус ми отримаємо ще один цікавий наслідок. Оскільки база оподаткування суворо прив'язана до ринкової вартості, ринкова рівновага буде забезпечена автоматично та створюватиметься конкурентне ринкове середовище незалежно від фактичної наявності конкурентів, зокрема на повністю монополізованому ринку. Застосування справедливих ринкових цін на товари та послуги компаній, державних і природних монополій забезпечить належний контроль державних закупок [234]. А головним регулятором ринку є податкові ставки та пропорції розподілу доданої вартості між фондом оплати праці та прибутком.

Ще одним бонусом стане граничне спрощення перевірок компаній. Практично вся необхідна для проведення аудиту інформація є в кожному підприємстві, на якому передбачається аудит. Перехресні перевірки взагалі не потрібні (Захід 12, 13 BEPS). Якщо буде належним чином забезпечений контроль за сплатою податків і внесків кожною компанією, то в економіці кожної країни буде гарантовано застосування справедливих ринкових цін.

Автоматично виконується принцип – оподаткування доданої вартості здійснюється там, де ця вартість створюється. Метод підходить для всіх. Немає значення, чи є компанія незалежною, частиною МНК чи має КІК (дія 3 BEPS). Там, де створюється вартість, там вона оподатковуватиметься. Податкові органи отримають глобальну картину місцезнаходження прибутків МНК, сплачених податків, місцезнаходження економічної діяльності та можливість зосередити аудиторські ресурси там, де вони будуть найбільш ефективними. Крім того, аудит настільки спрощений, що запропонований метод може бути

застосований до всіх МНК, незалежно від розміру їх доходу, а не тільки до компаній з обсягом доходу понад 750 тисяч євро.

Особливістю правил трансфертного ціноутворення в ЄС є те, що вони поширюються лише на підприємства, які входять до складу МНК і мають обсяг доходу понад 750 тисяч євро. Отже, порушення трансфертного ціноутворення є цілком прийнятними для МНК з нижчими доходами, визнаючи той факт, що поведінка більшої фірми завжди матиме більший вплив на ринок, ніж якби таку саму поведінку здійснювала менша фірма. Прецедентне право пов'язує відповідальність з існуванням ринкової влади, яку не поділяють підприємства, які не є домінуючими. Це найбільша прогалина конкурентного законодавства ЄС у сфері забезпечення сталого розвитку.

Запропонований метод, звичайно, не гарантує від усіх можливих зловживань. Його перевага в тому, що принцип витягнутої руки застосовується автоматично. Однак між пов'язаними суб'єктами можуть здійснюватися такі операції, які не здійснюються між незалежними компаніями. У цьому випадку трансфертні ціни не можуть бути визначені методом порівняння через відсутність аналогів. При застосуванні справедливих ринкових цін визначається додана вартість на основі сплачених податків, внесків і зборів, але вона не обов'язково буде ринковою, оскільки на ринку такі товари та послуги не реалізуються. Однак у новій юрисдикції вартість одержаних товарів може бути зарахована лише до витрат. Вартість товарів чи послуг у новій юрисдикції визначається доданою вартістю, виробленою там, тобто знову сумою податків, внесків і зборів, сплачених у юрисдикції, де вироблені товари чи надані послуги.

Реалізація кінцевого продукту чи послуги на ринку дає справедливу оцінку сумарної доданої вартості всього циклу виробництва і розподілу. Отже, частину доданої вартості все ж можна перемістити і оподатковувати в юрисдикції з нижчими ставками податків, внесків і зборів. Однак, обсяги переміщеної доданої вартості визначаються не тільки ставкою податку на

прибуток, але також ставками інших податків внесків і зборів. Для забезпечення доходів бюджету ставки мають бути оптимізовані.

Отже, якщо встановлені низькі ставки на прибуток, доводиться підвищувати інші ставки (принаймні ПДВ, ПДФО та соціальних внесків). З іншого боку, можливість переміщення доданої вартості виникає лише тоді, коли аналогічні операції не здійснюються між непов'язаними суб'єктами, а метод трансферних цін (витягнутої руки) незастосовний у принципі. Крім цього, пропорції розподілу доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком повинні відповідати нормам Європейської соціальної хартії (переглянутої). На нашу думку, все це повинно дуже ефективно послабити податкову конкуренцію і гонку на дно. Поєднання справедливих ринкових цін і застосування принципу розподілу доходів на основі джерела повністю вирішує усі проблеми, передбачені планом BEPS, найбільш ефективним і найбільш простим способом, причому вирішуються проблема в автоматичному режимі без порушення податкового суверенітету країн-членів ЄС. Запровадження цих змін до норм європейського законодавства не потребує загального схвалення країн-членів. Питання вирішується ухваленням відповідної директиви або внесенням змін до директиви 2006/112/ЕС [132].

Оскільки можливості подвійного оподаткування або подвійного неоподаткування повністю виключені як такі, усі угоди про уникнення подвійного оподаткування втрачають своє значення. Загалом було укладено понад 3500 двосторонніх податкових угод, які більше не потрібні (Захід 15 BEPS). Немає домовленостей – немає спорів у їх вирішенні (Захід 14 BEPS). Замість двосторонніх угод можна визначити мінімальну частку розміру фонду оплати праці у створеній доданій вартості. Ця частка може бути визначена, наприклад, у Європейській соціальній хартії або угодою держав-членів ЄС [335]. Така угода повинна включати всі афілійовані та контрольовані іноземні компанії незалежно від країни їхнього розташування.

3.3 Вплив альтернативних методів антимонопольного регулювання на функціонування системи оподаткування України

Метою антимонопольного законодавства є запобігання незаконній конкуренції, яка забезпечує монопольне становище на ринку, шляхом укладення угоди, рішення чи узгоджених дій, заборонених статтею 101 ДФЄС, або будь-якого зловживання домінуючим становищем, забороненого статтею 102 ДФЄС [73]. Проте встановлені обмеження вважаються незастосовними, якщо такі дії сприяють удосконаленню виробництва чи розповсюдження товарів або сприяють технічному чи економічному прогресу, надаючи при цьому споживачам справедливу частку отриманої вигоди. Мета статей 101, 102 ДФЄС жодним чином не полягає в тому, щоб перешкоджати підприємству набути домінуючої позиції на ринку на основі його власних переваг. Це положення також не спрямоване на те, щоб конкуренти, менш ефективні, ніж підприємство з домінуючим становищем, залишалися на ринку.

Розвиток конкурентного законодавства протягом десятиліть виробив основні принципи, зокрема: захист конкуренції, а не конкурентів; відповідність засобів правового захисту заподіяній шкоді; необхідність економічного обґрунтування щодо порушених норм чинного законодавства; захист належної судової процедури та уникнення дискримінації за ознаками, пов’язаними з конкуренцією. Ці принципи спрямовані на підтримку конкурентного ринкового середовища.

Останнє десятиріччя минулого століття принесло хвилі міжнародних злиттів і поглинань. Електронна комерція і зростання мобільності факторів викликали щире занепокоєння в антимонопольних колах. Збільшився вплив цифрової трансформації на роздрібний ланцюг створення вартості. Інтеграція цифрових технологій порушила традиційну структуру роздрібної торгівлі, посиливши конкуренцію, надавши споживачам більше вибору, та зосередивши увагу роздрібних торговців на задоволенні потреб споживачів [385]. Сполучені Штати та Європейський Союз розробляють основну антимонопольну політику, націлену на цифрові платформи з акцентом на великі технологічні компанії

«Big Tech.». Конгрес США розглядає Американський закон про інновації та вибір в Інтернеті (AICO) [386, S. 2992] і Закон про відкриті ринки програм [387, S. 2710]. ЄС схвалив тимчасову версію Закону про цифрові ринки («DMA») [388]. Ця антимонопольна політика, ймовірно, матиме значний вплив на конкуренцію та інновації на цифрових платформах, а також матиме далекосяжні наслідки для економічного зростання та розвитку.

Текст пропозиції Комісії щодо Закону про цифрові ринки (узгоджений Радою та Парламентом 24 березня 2022 року) накладає зобов'язання та правила заборони на великі онлайн-платформи, які діють як «gatekeepers». Крім того, якщо будь-які попередні порушення набудуть чинності в жовтні 2022 року, вони стануть предметом розслідування в Німеччині відповідно до закону про конкуренцію, подібного до DMA, який також передбачає правила попередньої заборони. Інші європейські країни розглядають можливість наслідувати Німеччину та запровадити нові правила конкуренції, щоб адаптуватися до цифрової економіки. Німеччина вже запровадила своє нове законодавство проти Google у січні 2022 року [389]. Зрештою, така непослідовність неминуче перешкоджатиме ефективності як DMA, так і національного конкурентного законодавства.

Нові механізми підтримки конкуренції мають базуватися на розроблених принципах. Проте нові регуляторні пропозиції не завжди дотримуються цих принципів, що загрожує просуванню цілей політики, соціальної інженерії чи промислової політики. Ми визнаємо, що законодавці іноді регулюють ринки з метою реалізації державної політики, навіть якщо таке регулювання може обмежувати конкуренцію, наприклад, схеми регулювання ринку для державних або «природних» монополій. Однак методи регулювання навіть у цьому випадку не повинні ігнорувати фундаментальні принципи конкуренції, а тому правоохоронні органи повинні працювати на їх захист навіть у рамках регулятивних схем.

Незважаючи на те, що правоохоронні органи протягом тривалого часу коливалися між захистом конкуренції та захистом конкурентів, останні

зрештою виграли: «Сили, що виступають проти вільного ринку, тепер мають перевагу та неухильно розширюють і зміцнюють свою перемогу. Постійне прийняття та розширення їхньої доктрини <…> загрожує в осяжному майбутньому знищити антимонопольне законодавство як гаранта конкурентоспроможної економіки» [390]. «Чому ми все одно повинні хотіти зберегти конкуренцію? Відповідь полягає просто в тому, що конкуренція забезпечує суспільству максимальний результат, якого можна досягти в будь-який момент часу за допомогою наявних у нього ресурсів» [390, с. 365].

Як зазначає ОЕСР, «метою конкурентної політики є захист конкуренції, а не конкурентів» [391]. Керівництво Європейської Комісії визнає за мету захист ефективного конкурентного процесу, а не конкурентів [392]. Захист конкуренції на ринку є засобом підвищення добробуту споживачів і забезпечення ефективного розподілу ресурсів [393]. Слід захищати конкуренцію, а не конкурентів як таких. «Антимонопольне законодавство... було прийнято для «захисту конкуренції, а не конкурентів» [394].

У змаганні за клієнтів, за частку ринку та за інновації, природно, повинні бути компанії-переможці, які довели свою успішність порівняно зі своїми конкурентами. При цьому деякі компанії мають втрати. «Зростання або розвиток в результаті кращого продукту [або] ділової хватки» не є порушенням антимонопольного законодавства [395]. Міжнародна мережа з питань конкуренції зазначає: «Закон про конкуренцію існує не для того, щоб ізолювати фірми від конкуренції, а радше для захисту конкурентного процесу від спроб його саботувати» [396]. ОЕСР також схвалила концепцію «захисту конкуренції, а не конкурентів», зазначивши, що «конкуренція сприяє ефективності, допомагаючи гарантувати, що товари чи послуги, пропоновані споживачам, більш точно відповідають уподобанням споживачів, створюючи такі переваги, як нижчі ціни, більший вибір, покращена якість, інновації та продуктивність» [397].

Законодавчі та нормативні пропозиції не завжди узгоджуються з цим принципом. Наприклад, Закон ЄС про цифрові ринки має на меті принести

користь споживачам і підвищити конкурентоспроможність цифрових ринків. Однак це може мати негативні наслідки з точки зору конфіденційності та інформаційної безпеки. Зобов'язання щодо сумісності служб обміну повідомленнями супроводжується потенційно адекватним запобіжним заходом: вимогою, щоб будь-яка служба третьої сторони пропонувала користувачеві принаймні такий самий рівень безпеки, як і оригінальна служба. Це дуже вимогливий стандарт, який може зробити положення про сумісність мертвою буквою в осяжному майбутньому, але він пропонує бажані переваги конфіденційності з точки зору споживача.

Вимагання від «gatekeepers» надавати бізнес-користувачам і постачальникам послуг доступ і взаємодію з тією самою операційною системою, апаратним чи програмним забезпеченням створює дві основні проблеми. Перша накладає на платформи постійну вимогу щодо забезпечення сумісності, що блокує розвиток технологічних платформ, оскільки інновації можуть підірвати вимогу сумісності. По-друге, «політика, спрямована на підвищення сумісності, може послабити інструменти, які зараз використовують компанії для захисту своїх користувачів» [398]. Сумісність приносить пряму користь конкурентам і може опосередковано принести користь споживачам, але ризики можуть завдати шкоди споживачам безпосередньо. За цих обставин вигоди для конкурентів переважають над ризиками для споживачів щодо контролю над своїми даними [399].

Іншим прикладом захисту конкурентів, а не конкуренції, є пропозиції, які б прямо забороняли «надавати перевагу собі» на основі того факту, що платформа має можливість самостійно визначати пріоритети продажів своїх товарів. Це спотворює конкуренцію, позбавляючи конкурентів доступу до клієнтів, а споживачів – вибору. Але від такої заборони безпосередньо виграють конкуренти, а не споживачі чи сама конкуренція. Оцінити переваги для споживачів непросто. Швидкість пошуку необхідного товару – не головний параметр. Важливі ціна, якість товару, швидкість доставки, зручність повернення, відгуки клієнтів тощо [400; 401; 402]. Така природа конкуренції:

те, що добре для споживачів, часто погано для конкурентів. Якщо нам доводиться вибирати, споживачі завжди повинні бути на першому місці [403]. Власна перевага може зробити таку практику незаконною, але не виправдовує її пряму заборону, яка явно принесе користь конкурентам платформи, але може ігнорувати інтереси споживачів.

Ступінь досягнення цілей значною мірою залежить від характеру конкуренції, як від типу конкуренції (всередині або між платформами), так і від динаміки конкуренції (переможець отримує все замість диференціації). Вибір компромісів щодо вартості, зроблений у DMA, не дозволить «gatekeepers» монополізувати ринок, але лише в обмежених випадках. DMA, здається, захищає конкретних конкурентів (деяких великих бізнес-користувачів від «gatekeepers»), а не конкуренцію, а також захищає лише один тип конкуренції (всередині платформи), а не перехресну конкуренцію, що важливіше для ринків цифрової конкуренції.

Антимонопольна політика не повинна бути націлена на компанії просто тому, що вони одночасно «великі» і «технологічні». Антимонопольне законодавство в США вже давно наголошує на антиконкурентній поведінці, а не на ринковій владі чи частці ринку. Застосування антимонопольного законодавства в ЄС передбачає більш ретельний контроль за великими компаніями, але їхня поведінка має демонструвати «зловживання домінуючим становищем». Орієнтація на компанії на основі їхнього розміру та технологічності може призвести до неправильної оцінки як конкурентних стратегій, так і антиконкурентної поведінки.

Існує широка підтримка антимонопольних реформ через занепокоєння щодо основних платформ, таких як Google, Facebook і Amazon. Багато хто вважає, що ці компанії стали занадто великими та використовують свою владу у шкідливий спосіб. У Сполучених Штатах деякі з найбільш агресивних реформ нещодавно були кодифіковані у двох запропонованих законопроєктах, які в основному зосереджуються на «привілеях» онлайн-платформ і різноманітних обмеженнях, які накладають мобільні операційні системи.

Однак ці пропозиції є непродуманими відповідями на ряд складних проблем, які потребують подальшого дослідження. Вони дуже погано справляються з обмеженням застосування антимонопольного законодавства у випадках, які ймовірно стосуються антиконкурентної поведінки. Самовіддані пропозиції не пропонують безпечного способу уникнути перевірки, окрім як припинити впровадження нових продуктів. З цих та інших причин запропоновані реформи матимуть значний негативний вплив на конкуренцію та інновації, які якраз і покликані захищати.

3.3.1. Добробут споживачів як головна мета антимонопольного законодавства

Незважаючи на посилення зусиль щодо переслідування відкритої змови та збільшення штрафів, фірми продовжують брати участь в узгоджених діях, завдаючи шкоди споживачам, конкурентам та економічному динамізму. Для запобігання проникненню на ринок використовуються різноманітні способи поведінки. У деяких випадках така поведінка включає злиття. Вертикальні злиття можуть розширити сферу моніторингу, координації, покарання та виключення з боку фірм, що застосовують горизонтальну змову. Дуже високі рівні горизонтальної концентрації, які спостерігаються на ринках з очевидною змовою, також вказують на те, що вказівки щодо злиття застосовуються до таких моделей домінування на ринку. Для захисту від злиття тепер використовується випробуваний стандарт добробуту споживачів. Дотримання стандарту добробуту споживачів не є упередженим за або проти правозастосування, узгоджується з правозастосуванням проти різноманітних видів шкоди та надає широкі можливості для посиленого правозастосування.

Компанії беруть участь у злитті з багатьох причин, у тому числі для реагування на дерегуляцію чи технологічні зміни, або для збільшення масштабу чи ресурсів, або для усунення існуючої чи потенційної конкуренції на певних ринках. Через цей потенціал для зниження конкуренції антимонопольні

регулятори ретельно перевіряють і потенційно припиняють злиття, які, на їхню думку, мають високу ймовірність зниження конкуренції на шкоду споживачам.

Міністерство юстиції США і Федеральна торгова комісія активно співпрацюють з іноземними органами влади, щоб сприяти «зближенню основних стандартів правозастосування, спрямованих на покращення добробуту споживачів на основі здорової економіки, процесуальної справедливості, прозорості та недискримінаційного ставлення до об'єднань» [404]. Аналіз наслідків конкуренції повинен бути сформульований і обґрунтований як здоровою економікою, так і фактами конкретного випадку [405]. Будь-який засіб правового захисту має ґрунтуватися на надійних правових та економічних принципах і бути пов'язаним із конкретною конкурентною шкодою [406].

З моменту прийняття Регламенту 1/2003 Європейська Комісія намагається виправдати рішення щодо конкуренції здоровою економікою [407]. З цією метою Комісія переглянула всі свої правила про блокові виключення та розробила вказівки щодо основних видів ділової практики та угод, на які можуть поширюватися правила конкуренції. Здійснюючи перегляд, Комісія відійшла від правового підходу до тлумачення правил, заснованого на здорових економічних принципах [408].

Ринкові частки є універсальною характеристикою будь-якого рішення щодо забезпечення конкуренції чи дослідження ринку, оцінки ринкової влади, у тому числі цифрових компаній [409]. Вони відображають розмір фірми по відношенню до її конкурентів і загальну структуру ринку. Частки, розраховані по відношенню до визначеного ринку, теоретично відображають один із ключових факторів ринкової влади – відсутність альтернатив для споживачів. Зосередження на ризиках частки ринку не враховує належним чином міру, до якої конкуренти обмежують поведінку домінуючої фірми. Частка ринку свідчить про домінування, іноді дуже значне, але потрібний глибокий економічний аналіз загальної ситуації [410].

Комісія зобов'язана проаналізувати не лише ступінь домінування суб'єкта господарювання на відповідному ринку та частку ринку, на яку поширюється спірна практика, а також умови та механізми надання знижок, їх тривалість та розмір; необхідно також оцінити можливе існування стратегії, спрямованої на виключення з ринку конкурентів, які є такими ж ефективними, як і домінуюче підприємство. Яскравим прикладом перемоги економічного аналізу є рішення Суду Європейського Союзу (СЄС) у 2017 році у справі Intel [411].

Серед найбільш проблемних протиріч – захист малого бізнесу та добробут споживачів. Незважаючи на те, що антимонопольна риторика часто є непрозорою щодо конкретних деталей, її загальний ефект незмінно полягає в стимулюванні підвищення цін або скорочення обсягів виробництва чи інновацій, насамперед для захисту малого бізнесу або тих, чиї технології чи інші інвестиції застаріли [412]. Хоча таке регулювання обмежує поведінку певних фірм, важко узгодити цей підхід із основними принципами конкуренції, які вимагають застосування обґрунтованого економічного аналізу для визначення сфери, у якій фірма може здійснювати домінування, ступеня будь-яких антиконкурентних наслідків та відповідний засіб для цих наслідків [413].

У подібному ключі американський Закон Internet Innovation and Choice покладає відповідальність на компанії, що працюють на закритих платформах, які «несправедливо надають перевагу» власним продуктам компанії, «несправедливо обмежують» здатність інших компаній конкурувати на платформі або дискримінують у застосуванні чи відповідності, керуючи платформою таким чином, що «значно шкодить конкуренції» [414, sec 2(a)]. Закон також забороняє компаніям «суттєво обмежувати» доступ до даних [414, sec 2(b)]. Вжиті заходи не встановлюють порогу суттєвості порушень, не передбачають проведення економічного аналізу та встановлення пріоритету конкурентів над конкуренцією. Пропозиції щодо заборони «несправедливих» або «обмежувальних» умов контрактів для конкурентів непоодинокі [415]. Очевидно, що грубі показники (такі як ринкова капіталізація або середня

кількість користувачів протягом місяця) не можуть замінити економічний аналіз, щоб визначити, чи існує ринкова влада, призводять до помилок і просувають неконкурентні цілі.

Дотримання основних принципів належної правової процедури визнано важливим аспектом належного застосування законодавства про конкуренцію [416]. Сьогодні в Міжнародну мережу конкуренції (ICN) входять сто сорок три члени [417]. Сімдесят три з них підписалися на Концепцію ICN щодо процедур агентства з питань конкуренції (CAP), зобов'язавшись не лише «дотримуватися основних принципів процесуальної справедливості, викладених у CAP», а й «брати участь у співпраці та перегляді в рамках CAP» [418]. Шаблон CAP містить зобов'язання щодо недискримінації, прозорості процесу розслідування, повідомлення про результати та можливості захисту, письмові рішення та інші важливі процедури [419]. Керівні принципи ICN [420] щодо процесуальної справедливості та рекомендована практика ICN для процесу розслідування [421]. Під час контролю за обмежувальною діловою практикою слід забезпечувати справедливе ставлення на однаковій основі для всіх підприємств і відповідно до процедур, встановлених законом. Закони та нормативні акти мають бути загальнодоступними [422].

У своїй оцінці конкуренції більшість агентств пов'язані власними правовими режимами та належними процесуальними вимогами, встановленими їхніми судами. Однією з важливих функцій судів є забезпечення дотримання процесуального права, зокрема інформування зацікавлених сторін про розгляд позову та надання їм можливості подати свої заперечення [423]. «Фундаментальною умовою належного судового розгляду є можливість бути вислуханим» у «важливий момент» і змістовно [424]. Пропозиція прямо заборонити придбання великими компаніями-платформами або придбання понад певний розмір повністю руйнує належний процес, оскільки відповідні компанії навіть не мають можливості запропонувати обґрунтування, яким би переконливим воно не було чи ні [425].

Суди та антимонопольні органи вже давно погоджуються, що після виявлення конкурентної шкоди будь-який засіб правового захисту має бути безпосередньо пов’язаним із виявленою шкодою. Законодавство ЄС встановлює право на «ефективний засіб правового захисту» як загальний принцип; будь-який накладений засіб правового захисту має «бути чітким і точним, щоб компанія могла без двозначності знати свої права та обов’язки та могла вжити відповідних заходів» [425]. Сторони, які були заздалегідь повідомлені про ймовірне порушення статті 101 або статті 102 ДФЄС, повинні мати право доступу до відповідних матеріалів справи, щоб мати можливість ефективно реалізувати свої права на захист [426]. Рішення, що встановлюють порушення статті 101 або статті 102 ДФЄС і накладають засоби правового захисту або штрафи, повинні забезпечувати право на ефективний засіб правового захисту в суді відповідно до статті 47 Хартії основоположних прав Європейського Союзу [426].

Робоча група ICN зазначає, що: «пристосування засобу правового захисту до шкоди дозволяє органам з питань конкуренції шукати найменш нав’язливий засіб правового захисту без шкоди для ефективності» [428]. Міжнародна торгова палата рекомендує судам переглянути запропонований засіб правового захисту, щоб визначити, «що він є доцільним і сумісним з подібними рішеннями, і що засіб правового захисту виправданий на основі фактичної шкоди споживачеві та/або продемонстрованої необхідності стримування» [429]. Ретельний вибір засобу правового захисту не тільки підвищує ймовірність усунення конкурентної шкоди, але й гарантує збереження будь-яких ефективних переваг [430]. Верховний суд США визнав цей зв’язок необхідним, щоб виправдати антиконкурентне пом’якшення [431].

Посібник Міністерства юстиції США щодо антимонопольних заходів та засобів правового захисту від злиття вказує: «Перш ніж рекомендувати запропонований засіб захисту від антиконкурентного злиття, відділ має переконатися, що існує тісний логічний зв’язок між засобом правового захисту та передбачуваним порушенням – що засіб правового захисту усуває

конкурентну шкоду і випливає з теорії конкурентної шкоди» [432]. Федеральна торгова комісія визнала, що «заходи щодо виправлення мають бути пропорційними передбачуваному порушенню» і що розпорядження Комісії «повинні уникати необґрунтованого перевищення та неприпустимої нечіткості» [433].

Закони про конкуренцію та правозастосування не повинні дискримінувати на основі неконкурентних факторів. За рідкісними винятками, зокрема в Китаї та Південній Африці, більшість законів про конкуренцію не дозволяють органам з питань конкуренції включати неконкурентні фактори, такі як промислова політика, у рішення щодо конкуренції. Крім того, на міжнародних форумах було чітко зазначено, що агентства не повинні використовувати закони про конкуренцію для досягнення неконкурентних цілей.

Рекомендація Ради ОЕСР щодо конкурентного нейтралітету застосовує принцип, згідно з яким правоохоронні органи не повинні надавати перевагу одним учасникам ринку над іншими. Правова база, застосовна до ринків, на яких зараз або потенційно конкурують компанії, була нейтральною і не було необґрунтованих перешкод обмеження або спотворення конкуренції, а агентства повинні «підпорядковувати конкуруючу діяльність однаковому нормативному середовищу та застосовувати регулювання з однаковою суворістю, відповідними умовами та еквівалентною прозорістю для всіх поточних або потенційних учасників ринку» [434].

Подібні принципи та правила конкуренції Конференція ООН з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД) передбачає: «Положення Комплексу принципів і правил мають бути універсально застосовними до всіх країн і підприємств, незалежно від сторін, залучених до операцій, дій або поведінки» [422]. Неекономічні проблеми «не можуть відігравати корисну роль у забезпеченні антимонопольного законодавства». До них належать: (1) захист малих підприємств від жорсткої конкуренції, (2) особливі права для франчайзі та інших дистриб’юторів мати безперервний доступ до продуктів або послуг

постачальника, незалежно від ефективності їх діяльності з розподілу та волі постачальника, (3) перерозподіл доходів для досягнення соціальних цілей [435].

Але деякі пропозиції спрямовані на користь певних учасників ринку. Зокрема, у листі до директора Національної економічної ради голова Федеральної торгової комісії Ліна Хан сказала, що вона доручить співробітникам Федеральної торгової комісії «визначити додаткові юридичні положення, щоб оскаржити злиття роздрібних АЗС, де домінуючі гравці скуповують сімейні підприємства» [436]. Запропоноване правозастосування ґрунтується насамперед на ідентифікації суб'єкта як сімейного підприємства, незважаючи на будь-які проблеми з конкуренцією.

Це не єдина нова ініціатива торгової комісії щодо введення неконкурентних факторів. У нещодавньому оголошенні Федеральної торгової комісії про перегляд свого підходу до розслідувань злиттів зазначено, що агентство може зосередитися на «ринках праці, наслідках угод між ринками та тому, як участь інвестиційних компаній може вплинути на ринкові стимули до конкуренції» [437].

Можливо, ще більше занепокоєння викликають пропозиції, які б дозволили запровадити промислову політику чи протекціоністські заходи, які можуть бути менш очевидними, ніж запропоноване законодавство чи регулювання, але є невід'ємною частиною наміру чи дії. Наприклад, під час обговорення запропонованого закону, який би обмежував «хижацькі придбання», державний секретар Міністерства економіки та фінансів Франції обґрунтував пропозицію тим, що це допоможе європейським компаніям придбати технологічні стартапи без конкуренції з компанією «ГАФА» (Google (Alphabet), Amazon, Facebook (Meta), and Apple), що є яскравим прикладом використання промислової політики під прикриттям антимонопольного регулювання.

DMA критикували за слабко завуальовану атаку на американські компанії з метою просування європейських: DMA, як і консультанти з прямих продажів і команди прямих продажів, схоже, створені для впливу на американські

технологічні компанії, обмежуючи їхній вплив на кілька успішних європейських конкурентів, зокрема Spotify, важлива технологічна компанія, яка знаходиться за межами класифікації «великих технологій» [438]. Це схоже на «дискримінаційну антимонопольну» політику, де одні правила застосовуються до великих технологій, а інші правила застосовуються до всіх інших.

Міністр торгівлі Джина Раймондо нещодавно висловила таку точку зору: «ЄС хоче використати ці законодавчі акти для створення справедливого, прозорого та безпечного цифрового простору, але ми серйозно стурбовані тим, що ці пропозиції непропорційно вплинуть на американські технологічні фірми та їх здатність належним чином обслуговувати клієнтів у ЄС і підтримувати стандарти безпеки та конфіденційності… Ми закликаємо офіційних осіб ЄС продовжувати прислухатися до занепокоєнь зацікавлених сторін, перш ніж приймати остаточне рішення» [439]. Подібні занепокоєння щодо політичної мотивації висловлювали й інші зацікавлені сторони.

Схоже, що пропозиція DMA не вирішує проблеми конкуренції, які висловлюють «гейткіпери» в цифровому секторі в цілому, а обмежується підмножиною цих проблем, що виникають через невелику кількість дуже великих платформ, без чіткого обґрунтування цього вибору. Важко уникнути враження, що ця пропозиція обумовлена політичним бажанням діяти проти цих великих платформ, а не бажанням сприяти конкуренції та інноваціям у цифровому секторі загалом [440].

Слід уникати включення неконкурентних цілей у DMA, але це може бути неминучим. Нагрітий політичний клімат у ЄС та інтенсивне лобіювання з боку зацікавлених сторін, схоже, вплинули на пропозицію з самого початку. З цієї причини слід ретельно розглянути можливість того, що неконкурентні фактори впливають на запропоноване законодавство. Цей фон також сприяє забезпеченню об’єктивної перевірки акта на відповідність повному спектру основних принципів конкуренції.

Порядок судового розгляду порушень закону також впливає на ефективність застосування конкурентного законодавства. Хорошим прикладом

є випадок Apple. Ірландське податкове управління схвалило податкові рішення щодо методу розподілу прибутку, що дозволило Apple встановити ефективну ставку корпоративного податку, яка знизилася з 1% у 2003 році до 0,005% у 2014 році [441]. Європейська комісія дійшла висновку, що вибіркове оподаткування Apple в Ірландії є незаконним згідно з правилами державної допомоги ЄС. Однак суд скасував рішення на підставі того, що Комісія не обґрунтувала відсутність такого режиму оподаткування для інших компаній [442].

Хоча в цьому випадку надання переваг конкретному підприємству яскраво свідчить про вибірковість та вказує на явні порушення правил державної допомоги, дотримання букви судової процедури не дозволило задовольнити позов Комісії. Порівняння середньої ефективної ставки податку на прибуток в Ірландії та ефективної ставки для Apple чітко свідчить про вибірковість. Наявність у суду інформації про ефективну середню ставку податку на прибуток в Ірландії могла б і не призвести до іншого рішення, тому що предмет для обговорення залишається – можливість була у всіх, але нею не скористався ніхто, крім Apple.

Вирішенням цих проблем нині бачать у забезпеченні прозорості податкових рішень. Між цим аргументом і логікою оприлюднення державних контрактів у сфері державних закупок є схожість [443]. Публікація податкових постанов (рішень), виданих великим платникам податків, є реформою, підтриманою Комісією [444] та Європейським Парламентом [445].

Таке рішення слід вважати частковим. О'Ніл, наприклад, вважає, що прагнення до публічної прозорості лише створює докази відданості та компетентності [446]. Виникали занепокоєння про конфіденційність платників податків і конкуренцію [447]. Результат рішень найкраще видно при аналізі податкових декларацій платників податків. З іншого боку, інформація про податкові рішення, видані компаніям та іншим нефізичним особам, вже автоматично обмінюється між державами-членами та надсилається до Комісії, а також розміщується в центральному сховищі, до якого мають доступ інші

держави-члени [448]. Але ця інформація не може бути використана для перевірки відповідності резолюцій.

Прозорість і доцільність податкових рішень автоматично забезпечується, якщо будь-яке рішення податкового органу країни, яке може прямо чи опосередковано вплинути на ефективну ставку податку, може бути прийнято лише в податковому законодавстві країни-учасниці. Рішення (постанови), які порушують цю вимогу, визнавати такими, що втратили чинність. Лише такий підхід забезпечить відсутність сприятливих податкових рішень для великих платників податків.

Зміни до законодавства зобов'язують усіх дотримуватись законодавства, а публікація ставок, наданих великим платникам, є інформацією для Комісії, Європейського парламенту та держав-членів. Промульгація нормативних актів і їх пряма заборона мають різні наслідки для забезпечення конкуренції.

3.3.2. Контроль над цінами та оподаткуванням – головне завдання антимонопольного законодавства

Хижацьке ціноутворення є антимонопольним парадоксом. Така поведінка має місце, коли домінуюча компанія знижує ціни нижче собівартості, щоб зберегти або збільшити своє домінування та/або частку ринку, що може призвести до виключення одного чи кількох її конкурентів, перешкодити розширенню існуючих конкурентів та/або вихід на ринок нових конкурентів. Після того, як конкуренти залишають ринок, хижак може компенсувати свої втрати, встановивши високі ціни. За концепцією, така поведінка є явно антиконкурентною, але жоден випадок хижацького ціноутворення не призвів до судової заборони чи відшкодування збитків протягом покоління.

Було розглянуто два шляхи реструктуризації законодавства США для покращення ситуації. Перший підхід дозволить позивачам оскаржувати встановлення ціни вище собівартості. Другий підхід дозволить позивачам оскаржувати ціноутворення нижче собівартості, не передбачаючи ймовірної причини збитків. Однак позивачі мали б довести, що у відповідача не було

підстав для встановлення ціни, нижчої від собівартості. Другий підхід, швидше за все, буде кращим. Це полегшило б боротьбу зі справжнім хижацьким ціноутворенням, усунувши той елемент існуючого законодавства, який найважче встановити. Це менш імовірно стримає бажання знизити ціну, оскільки створює менше невизначеності. Легше визначити, чи нижча ціна за собівартість, ніж те, чи призведе зниження ціни до довгострокової монопольної влади в майбутньому.

Обидва підходи насправді важко застосувати в умовах глобалізації ринків, що дозволяє ефективно маніпулювати витратами через об'єктивну складність ефективного контролю витрат і трансфертного ціноутворення. Крім того, у більшості держав-членів компанії, які працюють за кордоном, можуть уникнути сплати штрафів, просто не маючи законної присутності на деяких територіях держав-членів, в яких вони працюють. Це зменшує стимули дотримуватись статей 101 і 102 ДФЄС.

Загальновизнаним поглядом на грабіжництво є «зловживання єдиним ринком», де жертвування прибутком і компенсація обов'язково відбуваються на тому самому ринку. Економічна теорія допускає ширше тлумачення хижацтва як стратегії виключення, де хижацька атака може допомогти домінуючій фірмі використовувати свою ринкову владу на інших ринках [449]. Економічна теорія давно визнала таку можливість, але прецедентне право щодо хижацьких зловживань все ще мало застосовується.

Встановлення завищених цін є антисоціальним саме тому, що воно зменшує загальний обсяг виробництва в суспільстві. Коли конкуренти погоджуються на вищі ціни та нав'язують їх, вони обов'язково обмежують виробництво і таким чином зменшують загальне багатство. Підтримання ціни перепродажу є незаконним, оскільки це заважає роздрібним торговцям конкурувати за цінами, збільшуючи витрати для споживачів. Фіксовані ціни перепродажу обмежують подальше зростання попиту. Підтримка ціни перепродажу є суперечливим вертикальним обмеженням, яке щорічно впливає на продажі в США на 300 мільярдів доларів [450].

Рекомендовані ціни можуть кваліфікуватися як узгоджена практика, яка є незаконною вертикальною угодою, що впливає на конкуренцію [451]. Згідно з постановою (рішення 2C_149/2018 від 4 лютого 2021 року) Федерального верховного суду Швейцарії, узгоджена практика існує, коли щонайменше 50 відсотків роздрібних торговців дотримуються рекомендованої ціни; роздрібний продавець дотримується рекомендованої ціни, якщо принаймні 50 відсотків продукції продається без знижки.

Відповідно до законодавства ЄС, концепція узгоджених дій складається з трьох елементів, які необхідно оцінювати окремо: 1) координація є результатом прямого чи непрямого контакту між підприємствами; 2) успіх такої координації матеріалізується в певній ринковій поведінці; 3) встановлено причинно-наслідковий зв'язок між координацією та її успіхом.

Ефективне застосування законодавства про конкуренцію є життєво важливим для функціонування конкурентних ринків. Оскільки конкурентні органи обмежені браком фінансових та кадрових ресурсів, це унеможливлює ретельне розслідування всіх виявлених порушень конкурентного законодавства. Тому необхідно зосередити наявні ресурси на боротьбу лише з найшкідливішими порушеннями. Одним із критеріїв відбору є розмір можливої шкоди, що автоматично призводить до розслідування порушень антимонопольного законодавства щодо великих компаній. Тоді як більшість дрібних справ взагалі не розслідуються.

Ефективна конкуренція між суб'єктами господарювання за нормальне функціонування ринків не може бути забезпечена лише примусом. Необхідно забезпечити ефективне застосування антимонопольного законодавства адміністративними органами з питань конкуренції для виявлення та розслідування будь-якої угоди, рішення чи узгоджених дій, заборонених статтею 101 ДФЄС, або будь-якого зловживання домінуючим становищем, оскільки це є порушенням статті 102 ДФЄС (на будь-якому етапі провадження). З іншого боку, процес прийняття рішень і бізнес-культура в компаніях мають включати дотримання антимонопольного законодавства як невід'ємну частину.

Для цього, зокрема, мають застосовуватися більш широко програми поблажливості, які передбачають імунітет від санкцій у кримінальному провадженні для забезпечення виконання статті 101 ДФЄС. Директива ECN Plus має включати програми поблажливості [452].

Конкурентні ринки не позбавляють бізнес прибутків. Зростання цін відбувається не через монополію, а через дефіцит. Це означає, що антимонопольна політика не може зменшити інфляцію чи ефективно перерозподілити багатство. Таким чином, антимонопольне законодавство було б краще зосередити на контролі цін і оподаткуванні для боротьби з інфляцією, спричиненою дефіцитом, і нерівністю багатства.

Застосування справедливих ринкових цін найкращим чином вирішує проблеми попередження антиконкурентної поведінки. Перевага цього методу контролю полягає утому, що ціну відповідного товару/послуги оцінюють споживачі, а фірма зобов'язана визначити податкову базу на основі фактичної ціни. Справедлива ринкова ціна виключає будь які маніпуляції величиною податкової бази, оскільки застосування справедливих ринкових цін на всіх стадіях виробництва і розподілу повністю виключає застосування усіх напрацьованих схем зменшення оподаткування, уникнення податків, переміщення податкової бази чи будь-якої оптимізації оподаткування [256]. Водночас застосування справедливих ринкових цін забезпечує однозначний контроль бази оподаткування принаймні ПДВ (а також може включати базу акцизного податку), ПДФО, ПП і соціальних внесків.

Зниження ціни до рівня, за якого фірма отримує нульовий прибуток або навіть збитки, якраз відображає інтереси споживачів. Але при таких цінах на ринку швидко сформується дефіцит і ціни виростуть. Наскільки зможуть вирости ціни залежить від величини ставок податків, внесків і зборів. Для контролю антиконкурентної поведінки достатньо запровадити прогресивні ставки оподаткування ПДВ, ПДФО, ПП і соціальних внесків. Якщо база податків визначається однозначно, то рівень, на якому зупиняться справедливі

ринкові ціни, буде визначатися ступенем прогресивності ставок оподаткування, соціальних внесків і зборів.

Оскільки ставки податків і внесків відомі, сума сплачених податків (ПДВ, ПДФО, ПП) і соціальних внесків на кожному етапі циклу є однозначним обґрунтуванням застосування справедливих ринкових цін. Справедлива ринкова ціна абсолютно вільна, але кожна ціна має чітко відповідати певній сумі сплачених податків та соціальних внесків. Це дозволяє забезпечити повну свободу дій і водночас автоматичний тотальний контроль результатів господарської діяльності. У кожного виробника можуть бути різні джерела доходів, але для належного контролю за застосуванням антимонопольного та податкового законодавства важливий лише сукупний дохід та пропорції його розподілу між фондом оплати праці та прибутком.

Правильне застосування законодавства автоматично відображається у податковій звітності платника, що повністю виключає необхідність аудиту. Більше того, податкова звітність також може бути сформована автоматично.

Відсутність прямого зв’язку результатів праці, тобто доданої вартості, з базою оподаткування основними податками та соціальними внесками дозволяє зловживати корпоративним правом. Це питання було предметом судових спорів між Комісією та державами-членами протягом майже десяти років [453]. Розслідування податкових справ Apple пізніше переросло в численні рішення проти низки держав-членів ЄС за надання державної допомоги транснаціональним юридичним особам через сприятливі податкові рішення [454].

Ринкова влада не обов’язково має проявлятися лише в цінах. Нульова вартість загального пошукового сервісу на цифрових платформах не означає нульовий прибуток. Нульова ціна на ринку на одній стороні ринку супроводжуватиметься прибутком на іншій. Перевірені дані про доходи показують, що обсяги наданих послуг були ключовим критерієм для рекламодавців при виборі місця для розміщення реклами [455]. Будь-які інші параметри конкуренції, включно з якістю продукту, рекламою, охопленням і,

можливо, обсягом збору даних або наявністю упередженості посередників (наприклад, надання переваги власним продуктам у списках продуктів електронної комерції) обов’язково відображатимуться на доходах компанії [456].

Наявність об’єктивної інформації про складові цін і, відповідно, доходів, дозволить автоматично контролювати можливі порушення антимонопольного законодавства. Для виявлення угоди, рішення чи узгоджених дій компаній, заборонених статтею 101 ДФЄС, або будь-яких зловживань домінуючим становищем, заборонених статтею 102 ДФЄС, достатньо забезпечити:

1) застосування справедливих ринкових цін на всіх стадіях виробництва і розподілу товарів/послуг;

2) визначення у законодавстві оптимальної прогресії ставок податків (ПДВ, ПДФО, ПП) і соціальних внесків.

Запропонований метод ціноутворення автоматично вирішує наявні проблеми. Крім того, забезпечує підвищення конкурентоспроможності товарів як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках; платоспроможність споживачів на внутрішньому ринку як за рахунок зниження цін на товари/послуги, так і за рахунок оптимізації фонду оплати праці (збільшення частки фонду в доданій вартості); та унеможливлює використання методів оптимізації податкових зобов’язань з податку на доходи фізичних осіб, ПДВ, податку на прибуток та соціальних внесків, що спрощує податкову звітність. Запропонована методика стане невід'ємною частиною державної політики у сфері ціноутворення та оподаткування.

Для запобігання ухилення від сплати податків, оптимізації податкових зобов’язань та незаконного відшкодування ПДВ з бюджету необхідно запровадити оптимальний спосіб адміністрування. Облік податкового навантаження на підставі податкових накладних та існуюча автоматизована система адміністрування в принципі не здатні вирішити поставлену проблему. Хоча система дозволяє виявити податкові «дірки» і навіть підрахувати суму втрачених податків, повернути втрачені суми до бюджету неможливо.

Водночас Податковий кодекс та судова практика передбачають відшкодування з бюджету навіть цих безповоротно втрачених сум. Цим недоліком успішно користуються недобросовісні платники податків.

Варто зазначити, що система адміністрування ПДВ, в якій податкові зобов'язання обліковуються за податковими накладними, принципово не підлягає вдосконаленню, незважаючи на будь-які її складнощі, включно з повною автоматизацією зустрічних звірок. Тому для обліку податкових зобов'язань дуже важливо використовувати лише оплачені рахунки. Необхідно також скасувати податкових правовідносин між платниками ПДВ. Єдиний законний підхід – це скасування податкових платежів між платниками ПДВ.

Застосування справедливих ринкових цін контролюється автоматично і відображається у податковому звіті платника. Оптимальна прогресія ставок податків, внесків і зборів має забезпечити ринкову рівновагу.

Цей метод контролю антиконкурентної поведінки не виключає можливості одержання переваг за результатами власної діяльності компанії, наприклад: створення інноваційного продукту або вдосконалення технології виробництва, поліпшення якості товарів, послуг тощо.

Наявність будь-якої угоди (рішень або узгоджених дій, заборонених статтею 101 ДФЄС) не може забезпечити переваги, оскільки будь-яке збільшення цін передбачає збільшення податкової бази, а прогресивні ставки податків, внесків і зборів обмежать розміри доходів компанії.

Запропонований контроль антиконкурентної поведінки не передбачає доказування наявності такої угоди. Формальне дотримання порядку обґрунтування узгоджених дій компаній перешкоджає належній ефективності застосування антимонопольного законодавства.

3.4 Регулювання товарних ринків як фактор випливу на функціонування системи оподаткування

Економічне обґрунтування необхідності державного регулювання монополій ґрунтується на класичній економічній теорії, створеній у XVII-XVIII

ст., у якій монополія протиставляється конкуренції та вкрай негативно впливає на суспільний добробут. Класик економічної теорії А. Сміт серед негативних ознак монополії виокремлює монопольну високу ціну [457]. Пізніше вкрай негативне ставлення до монополії змінюється. У рамках неокласичної економічної теорії, що обґрунтовує раціональну поведінку економічних агентів, монополія розглядається як неминучий продукт конкуренції на ринку.

Роль монополій у ринковій економіці змінювалася в ході еволюції. М. Фрідман вперше активно підтримував і обґрунтовував необхідність застосування жорсткого антимонопольного законодавства, яке покликане обмежити «зло» монополії. У більш пізніх дослідженнях він прийшов до іншого висновку: «замість того, щоб сприяти вільній конкуренції, антимонопольне законодавство призвело до абсолютно протилежного результату, тому що, як і багато інших державних ініціатив, воно було взяте в руки тих, кого вони були зобов’язані регулювати і контролювати» [458].

Законодавство, що регулює ринкову поведінку монополій, з’явилося наприкінці XIX століття, коли на зміну вільній конкуренції прийшла недосконала конкуренція, створена великими суб’єктами господарювання. Завдяки домінуванню на товарних ринках, а також взаємодії з іншими великими господарюючими суб’єктами монополії мають змогу встановлювати власні правила «гри на ринку», які забезпечують їм переваги у веденні бізнесу і водночас порушують права і законні інтереси всіх інших суб’єктів ринкових відносин. Негативними наслідками монополізації ринків стали скорочення кількості малого та середнього бізнесу, нав’язування споживачам (покупцям) безпрецедентного підвищення цін, нав’язування владі власних корисливих інтересів.

Вперше антимонопольне законодавство з’явилося в США, де монополізація економіки набула найбільшого масштабу (у порівнянні з іншими розвиненими країнами світу), а наслідки монополізації проявилися найбільш негативно для суспільства. Антимонопольне регулювання в Сполучених Штатах в основному забезпечується трьома законами – Шермана, Клейтона,

Робінсона-Петмана та трьома структурами: Верховним судом і федеральними судами, Торговою комісією та Міністерством юстиції, які уповноважені переслідувати осіб, які порушують антимонопольне законодавство. .

Закон Шермана 1890 р. забороняв обмеження торгівлі та монополізацію виробництва і торгівлі. Картелі утворюються об'єктивно, а не тільки в результаті прямої змови. Існує небезпека картельних угод, в основі яких лежить високий потенціал монополізації товарних ринків та їх подальшої стагнації. Ця обставина дає право законодавцю заборонити будь-які картельні угоди. У 1914 році був прийнятий закон Клейтона, який забороняв злиття підприємств і купівлю активів компаній при появі між ними конкуренції, а також підтримував нормальну конкуренцію на ринку. Результатом прийняття Закону Клейтона є створення Федеральної торгової комісії, яка на сьогодні здійснює контроль і нагляд за діяльністю трастів. Головною ідеєю антимонопольного законодавства є заборона штучних обмежень і встановлення повної свободи конкуренції. Антимонопольне законодавство поставило монополії під контроль держави, послабило монопольні тенденції та посилило конкуренцію в економіці.

Закон Робінсона-Петмана, прийнятий у 1936 році, є продовженням закону Клейтона. Цей законодавчий акт захищає не лише споживачів від цінової дискримінації, а й самих виробників від шкоди та спроб ліквідації їх компанії [459]. Цей закон спрямований на притягнення до відповідальності виробників, які встановлюють завищені ціни на ринку.

За прикладом США, антимонопольне законодавство було розроблено та прийнято в провідних країнах світу в першій половині XX століття і було спрямоване на захист прав, свобод і законних інтересів немонополізованих суб'єктів ринку та споживачів. Основним об'єктом захисту, як і в законодавстві США, була добросовісна конкуренція, її розвиток, регулювання та захист.

Інтеграційні процеси в економіці після Другої світової війни призвели до формування спільного ринку, що також передбачало проведення єдиної конкурентної політики. У Лісабонській угоді, підписаній 13 грудня 2007 року, статті, що регулюють конкуренцію в Європейському Союзі, об'єднані в розділ

VII «Загальні правила конкуренції, оподаткування та наближення законодавства» [460]. Лісабонський договір стосується виключно загальних правил конкуренції держав-членів Європейського Союзу, а не правил антимонопольної політики та антимонопольного регулювання. Конкуренційне законодавство Європейського Союзу містить положення про заборону картелів і зловживання домінуючим становищем, про злиття підприємств та про державну допомогу (субсидії) підприємцям.

Отже, законодавство про конкуренцію включає не лише антимонопольне положення (картельна діяльність і зловживання домінуючим становищем), а й інші положення, які не пов'язані з монополістичною діяльністю суб'єктів господарювання (економічна концентрація та регулююча роль органів державної влади).

В ЄС відбулася трансформація антимонопольного законодавства як самостійної галузі, покликаної захищати інтереси суспільства в економічній сфері і, перш за все, конкуренції. Вона стала невід'ємною частиною законодавства, що забезпечує захист конкуренції не лише на основі обмеження антиконкурентної поведінки суб'єктів господарської монополії, але й на основі регулювання інших процесів і поведінки інших суб'єктів конкурентних відносин.

Закордонне законодавство, що регулює конкурентні відносини в економіці, крім безпосередньо антимонопольних норм, містить норми, спрямовані на захист малого та середнього бізнесу, запобігання утворенню монопольних структур, на підтримку конкурентного середовища, забезпечення ефективного функціонування ринків, запобігання обмеження, що усувають конкуренцію з боку органів державної влади та управління. Ці норми прямо чи опосередковано спрямовані на забезпечення ринкової конкуренції як необхідної умови ефективного економічного розвитку.

Основним регулятором ринкових відносин є конкуренція, яка не може бути забезпечена автоматично в перехідних економіках. Діалектика розвитку ринкових відносин неминуче призводить до появи великих суб'єктів

господарювання, які отримують значну владу на ринках товарів/послуг. Залежно від мети використання отриманої влади, монополія може відігравати позитивну чи негативну роль в економіці держави. Якщо метою монополії є отримання конкурентних переваг шляхом прискореного впровадження інновацій у виробництво та отримання конкурентоспроможного за ціною та якістю продукту, то така монополія забезпечує прискорення соціально-економічного розвитку. Якщо метою створення монополії є отримання максимального прибутку за рахунок неадекватно високих цін і низької якості товарів/послуг, то така монополія гальмує соціально-економічний розвиток держави. Діяльність таких монополій спрямована на усунення конкурентів і нав'язування суспільству своїх особистих інтересів. Тому держава змушена вдаватися до спеціальних правових заходів, спрямованих на захист конкуренції.

Антимонопольне регулювання ринків у перехідних економіках має певні особливості. Конкуренції на таких ринках практично немає. Причому конкуренція, як правило, відсутня незалежно від кількості суб'єктів, які постачають схожі товари/послуги. І єдиним фактичним регулятором є платоспроможний попит – обсяг легального виробництва визначається кількістю коштів, які є у покупців товару. Відсутність платоспроможного попиту компенсується не зниженням цін чи зростанням доходів споживачів, а обмеженням обсягів виробництва. Така система регулювання не створює передумов для соціально-економічного розвитку держави.

Наприклад, в Україні реального зростання як такого немає. Періоди різкого спаду економіки на 10-15% чергуються з періодами повільного зростання на 2-3% щорічно. Динаміка зростання боргових зобов'язань України дозволяє зрозуміти витоки повільного економічного зростання. Можливості стимулювання «розвитку» через запозичення вичерпуються, а обслуговування боргу вимагає все більших коштів. Зростають і внутрішні проблеми, серед яких: тіньове виробництво, корупція, відсутність справедливої судової системи та багато інших.

Присутність держави в секторі економіки легалізує низку монополій, зокрема природних монополій, присутність яких на ринку зумовлена об'єктивними економічними причинами: ефект масштабу робить розвиток конкуренції в окремих галузях економіки невигідним. «Природна монополія – це такий стан товарного ринку, при якому задоволення попиту на цьому ринку відбувається більш ефективно за відсутності конкуренції внаслідок технологічних особливостей виробництва (внаслідок значного зниження витрат на одиницю товару при збільшенні обсягів виробництва), а товари (послуги), вироблені суб'єктами природних монополій, не можуть бути замінені в споживанні іншими товарами (послугами), а тому попит на даному товарному ринку менше залежить від зміни цін на ці товари (послуги), ніж попит на інші товари/послуги » [461, ст. 1].

Станом на 31.08.2024 в Україні в переліку природних монополій 3814 підприємств [462]. Держава сама монополізує окремі сфери діяльності, спрямовані на реалізацію суспільних інтересів. Наприклад, державне підприємство «Укрспирт», НАК «Нафтогаз України», акціонерне товариство «Українська залізниця». Державне підприємство «Національна атомна енергогенеруюча компанія «Енергоатом» є монополістом у сфері використання атомної енергії та виконує функції органу, наділеного державною компетенцією у сфері ядерної та радіаційної безпеки та виконує господарські функції з виробництва, передачі, розподілу та продажу електричної та теплової енергії тощо. Серед суб'єктів природних монополій в Україні є оператори газорозподільних систем у регіонах (обленерго), комунальні підприємства «Водоканал», комунальні теплові мережі тощо. Повний перелік суб'єктів природних монополій в Україні щомісячно публікується Антимонопольним комітетом України [463].

Державне регулювання природних монополій здійснюється переважно двома методами:

1. Використання державної форми власності суб'єктів природних монополій та/або державного регулювання цін на їхні товари/послуги.

2. Обмеження рівня прибутковості суб’єктів ринку.

Обидва методи неефективні і навіть шкідливі, хоча з різних причин. Якщо структура цін (її складові) невідома, то державне регулювання не гарантує досягнення рівноважних цін для економіки, а отже, гармонізації інтересів споживачів та учасників ринку. Обмежуючи рентабельність, держава водночас гарантує певну норму прибутку, яка жодним чином не пов’язана з результати діяльності суб’єкта. Чим гірше працює суб’єкт, тим вищі ціни на його продукцію, але встановлена норма прибутку гарантована, що створює потужний антистимул для розвитку. Спосіб регулювання цін шляхом обмеження рентабельності можна вважати найбільшою помилкою переходу до ринкової системи господарювання. Гірший спосіб регулювання цін придумати важко (навіть неможливо). Дивно, що його досі використовують в Україні для регулювання цін природних монополій. Накопичений арсенал методів штучного підвищення витрат дозволяє забезпечити нульовий рівень рентабельності та монопольно високі ціни.

Результатом застосованих методів антимонопольного регулювання є необхідність запровадження субсидій на оплату житлово-комунальних послуг майже половині домогосподарств України [464]. Обсяг коштів, виділених на субсидії, щорічно зростав: 24 млрд грн (2015), 43 млрд грн (2016), 62 млрд грн (2017), 71 млрд грн або 7,2% Державного бюджету (2018). Решта споживачів накопичують борги з оплати житлово-комунальних послуг. Державна служба статистики ось уже два роки як не оприлюднює дані щодо заборгованості населення за житлово-комунальні послуги. За останніми опублікованими даними на кінець 2021 року ці борги становили понад 81 млрд грн [465].

Державна конкурентна політика передбачає підтримку окремих галузей економіки [466]. Державна допомога полягає у передачі державних або місцевих ресурсів окремим суб’єктам господарювання, а також призводить до недоотримання доходів відповідних бюджетів. Державна допомога може здійснюватися у таких формах: надання субсидій, дотацій, податкових пільг,

кредитів на пільгових умовах, погашення заборгованості, відшкодування збитків, надання товарів/послуг за цінами, нижчими від ринкових тощо.

Основними законодавчими актами, що забезпечують розвиток економічної конкуренції та обмеження монополізму, є Закони України: «Про захист економічної конкуренції» [467], «Про захист від недобросовісної конкуренції» [468], «Про Антимонопольний комітет України» [463] та ін., які прийняті відповідно до цих законів.

Закон України «Про захист економічної конкуренції» визначає правові основи підтримки та захисту економічної конкуренції, обмеження монополізму в господарській діяльності та спрямований на забезпечення ефективного розвитку конкурентних відносин. Стаття 4 Закону під назвою «Державна політика у сфері розвитку економічної конкуренції та обмеження монополізму» визначає мету – «розвиток економічної конкуренції» і водночас вказує єдиний шлях досягнення мети «обмеження монополій». Слід зазначити, що обмеження монополії сьогодні вже не вичерпують усіх доступних для використання правових засобів забезпечення, регулювання та захисту ринкової конкуренції.

«Державна політика у сфері розвитку економічної конкуренції та обмеження монополізму в господарській діяльності, здійснення заходів щодо демонополізації економіки, фінансової, матеріально-технічної, інформаційної, консультативної та іншої підтримки суб’єктів господарювання, які сприяють розвитку конкуренції, здійснюється органами державної влади, органами місцевого самоврядування та органами адміністративно-господарського управління та контролю» [467].

Ключовим поняттям цього Закону є поняття «конкуренція», а не антимонопольне регулювання, хоча захист конкуренції передбачає запобігання та припинення монополістичної діяльності, тобто зловживання ринковою владою суб’єктами господарювання, що займають домінуюче становище. Захист конкуренції не обмежується в розглянутому Законі лише боротьбою з монополістичною діяльністю суб’єктів господарювання. Такий захист здійснюється і в багатьох інших сферах: забороняються антиконкурентні

узгоджені дії суб’єктів господарювання (ст. 6); зловживання монопольним (домінуючим) становищем на ринку (ст. 13); антиконкурентні дії органів державної влади, органів місцевого самоврядування, органів адміністративно-господарського управління та контролю (ст. 15); спонукання до порушень законодавства про захист економічної конкуренції та їх узаконення (ст. 17); неправомірне використання суб’єктом господарювання свого становища на ринку (ст. 19); дискримінація суб’єктами господарювання конкурентів (ст. 20); обмежувальна діяльність об’єднань (ст. 21); концентрація суб’єктів господарювання (ст. 22).

Узгоджені дії можуть бути дозволені відповідними органами Антимонопольного комітету України, якщо їх учасники доведуть, що ці дії сприяють: поліпшенню виробництва, закупівлі чи реалізації товарів; техніко-технологічний, економічний розвиток; розвиток малого або середнього бізнесу; оптимізація експорту чи імпорту товарів; розроблення та застосування єдиних технічних умов або стандартів на товари; раціоналізація виробництва.

В економічній літературі розроблено критерії, які визначають ступінь концентрації суб’єктів господарювання. Найпопулярнішим є коефіцієнт Лернера, який дозволяє визначити ступінь монополізації за цінами та граничними витратами виробника [469], а також враховує еластичність попиту та індекс Герфіндаля-Гіршмана [470], що враховує частку суб’єкта господарювання на ринку певного товару. Чим більша частка і менше виробників на відповідному товарному ринку, тим вища економічна концентрація. Цей індекс використовується в США для визначення рівня економічної концентрації та встановлення кількісного критерію для визначення домінування на ринку. Регулювання домінуючого становища на ринку ґрунтується на принципі підвищеної відповідальності суб’єктів господарювання, які можуть використовувати своє домінуюче становище з метою обмеження свободи господарської діяльності суб’єктів ринку у власних інтересах на шкоду інтересам інших суб’єктів господарювання [471].

Монопольне (домінуюче) становище суб'єкта господарювання визначається на підставі критеріїв, визначених ст. 12 Закону України «Про захист економічної конкуренції». Використовуються два критерії: кількісний – частка товару суб'єкта господарювання на ринку; другий – якісний – відсутність «... значної конкуренції через обмежені можливості доступу для інших суб'єктів господарювання щодо закупівлі сировини, матеріалів та реалізації товарів, наявність перешкод для доступу на ринок інших суб'єктів господарювання, наявність пільг або інші обставини».

На встановлення, розвиток і забезпечення торговельних та інших звичаїв добросовісної конкуренції при здійсненні господарської діяльності в умовах ринку спрямований окремий Закон України «Про захист від недобросовісної конкуренції».

У системі регулювання та захисту конкуренції антимонопольні норми є лише частиною норм. Концепція антимонопольного контролю та регулювання ринкових відносин зазнала змін і в сучасних умовах орієнтована на підтримку та забезпечення конкуренції. А поняття «антимонопольне законодавство» трансформувалося в поняття «конкурентне право», в якому антимонопольні норми відіграють важливу, але не вирішальну роль.

Водночас слід зазначити, що зловживання монопольним (домінуючим) становищем та обмеження конкуренції не є прямим наслідком монополізації товарних ринків, а визначаються використанням неадекватних засобів регулювання ринкових відносин. У XIX ст., коли не було засобів регулювання ринку, основним засобом забезпечення конкуренції вважався державний контроль за концентрацією суб'єктів господарювання. Відтоді засоби регулювання ринкових відносин були значно вдосконалені [472]. А антимонопольне законодавство майже повністю втратило свою роль. Принаймні в нинішньому вигляді його ефективність прагне до нуля незалежно від країни.

Обмеження економічної свободи суб'єктів, які займають домінуюче становище на ринку, здійснюється антимонопольними органами переважно

шляхом контролю за цінами суб'єктів господарювання, умовами укладених ними договорів, скороченнями та припиненням виробництва і т. д. У результаті таких методів виявляється, що свобода конкуренції більше порушується, ніж захищається. Застосовувані заходи антимонопольного регулювання можуть сприяти порушенню принципу свободи підприємницької діяльності, встановленого ст. 42 Конституції України: «Держава забезпечує захист конкуренції у підприємницькій діяльності». Не допускаються зловживання монопольним становищем на ринку, неправомірне обмеження конкуренції та недобросовісна конкуренція. Види та межі монополії визначаються законом». Встановлені законом межі є недостатньо економічно обґрунтованими, відсутні чіткі критерії, які б об'єктивно ідентифікували антиконкурентні дії суб'єктів ринку.

Аналіз можливостей, які відкриває монопольне становище на ринку, допомагає розробити нові методи забезпечення конкуренції. Монополія виникає, коли загальна кількість будь-якого товару недостатня для забезпечення споживачів, які бажають його придбати. Баланс на ринку порушено. Причому стан рівноваги на ринку прямо не залежить від кількості виробників або продавців цього товару. Для досягнення ринкової рівноваги можна використовувати різні методи. Спосіб компенсації визначається ідеологією держави.

Щоб збалансувати ринок, соціалістична ідеологія використовувала прямий метод обмеження – добро розподіляється за чергою, яка може розтягнутися на все життя. Так, в Україні ще з часів СРСР існують черги на отримання житла. З переходом до ринкової економіки змінився спосіб відновлення ринкової рівноваги. Рівновага відновлюється економічними методами – обмеженням кола споживачів, які мають можливість придбати бажаний товар. Метод обмеження тривіальний – зростання цін і/або зниження доходів фактично зменшує кількість споживачів, які мають можливість придбати необхідний товар.

Залежність попиту від ціни описується кривою еластичності попиту. Залежність, побудована для конкретного товару, визначає його кількість, яку можна продати за встановленою ціною. Якщо попит перевищує пропозицію, то монополія виникає незалежно від кількості продавців (виробників) певного товару. Одним із синонімів поняття «монополія» є поняття «дефіцит». Наявність дефіциту в ринковій економіці завжди пов'язана з додатковим доходом продавців (виробників). Чим більший дефіцит, тим більший дохід, отриманий від продажу одиниці товару. За наявності дефіциту виробники опиняються в комфортних економічних умовах, незалежно від їх кількості. Ніхто не хоче збільшувати виробництво, оскільки це може призвести до зниження цін і втрати монопольного прибутку. Іншим синонімом поняття «монополія» є можливість отримання виробниками (продавцями) надприбутків у результаті застосування економічно необґрунтованих цін.

Існує два радикальні методи боротьби з монополіями такого типу:

1) імпорт необхідних товарів за конкурентною ціною;

2) стимулювання власного виробництва.

Перший метод реалізується дуже швидко, але він має принципові недоліки, а негативні наслідки його застосування можуть значно перевершити очікування, зокрема: контрабанда імпортних товарів породжує корупцію на всіх рівнях влади, включно з судами. В Україні немає суду, який може прийняти законне рішення, якщо є альтернатива отриманню великих доходів, нехай і незаконних. Крім того, кримінальна відповідальність за такі дії в Україні не гарантована, оскільки є альтернатива у вигляді великого хабаря.

Другий спосіб, який передбачає стимулювання власного виробництва, може бути досягнутий різними способами. Можна обмежити дохід на одиницю виробленого (проданого) товару. В Україні багато підприємств, які використовують неповний робочий тиждень, практично мало підприємств, які працюють у дві зміни, виробничі потужності не оновлюються, обладнання використовується поза терміном фізичного та морального зносу тощо. При цьому антимонопольне законодавство може передбачати: встановлення

орендної плати за невикористовувані виробничі потужності, анулювання ліцензій на видобуток корисних копалин, отриманих з метою перепродажу, обов'язкове використання певної частки прибутку на оновлення основних фондів тощо. Ці заходи, серед іншого, мають антикорупційне спрямування.

Другий спосіб можна доповнити: обмеженням обсягів тіньового виробництва, легальною та незаконною оптимізацією оподаткування; забезпеченням належного контролю за рухом капіталу за межі держави; введенням нових податків на вивіз капіталу і на великі доходи. Для запровадження цієї групи методів антимонопольного (і водночас антикорупційного) регулювання принциповим є визначення у Податковому кодексі України двох понять [330]:

Ціна – це грошовий вираз доданої вартості, створеної на всіх етапах циклів виробництва, розподілу та збуту.

Додана вартість – це сума фонду оплати праці та прибутку виробника (продавця).

Точне визначення складових доданої вартості на кожній стадії циклів виробництва, розподілу та продажу однозначно встановлює базу основних податків і соціальних внесків. В Україні базою ПДВ є додана вартість (ставка 20% і 7% для товарів медичного призначення). Складові доданої вартості: прибуток є базою оподаткування прибутку (ставка 18%) та фонд оплати праці є базою соціального внеску (ставка 22%), різниця між фондом оплати праці та сплаченим внеском на соціальне страхування є базою ПДФО (ставка 18%) та база військового збору (ставка 1,5%).

Точне визначення складових ціни забезпечує однозначну відповідність між продажною ціною та базою основних податків. Визначається не ціна, а лише спосіб її формування. Ціна формується ринком на основі балансу попиту та пропозиції. При цьому підтверджена ринком ціна однозначно визначає величину бази оподаткування і, відповідно, податкових надходжень до місцевого та Державного бюджетів і позабюджетних фондів. Тому продажну ціну можна просто контролювати сумою сплачених податків і внесків.

Наприклад: на певному етапі виробництва, реалізації чи розподілу створена додана вартість 100 грн., нарахованого ПДВ 20 грн, плюс амортизація основних засобів, що має дорівнювати різниці обсягів продажів і покупок, тобто доходу на цій стадії циклу. Якщо пропорція розподілу доданої вартості, наприклад, 30% фонд оплати праці та 70% прибуток, то до Державного та місцевих бюджетів, а також позабюджетних фондів мають надійти такі суми: 20 грн ПДВ; 6,6 грн (внесок на соціальне страхування); 4,212 грн ПДФО; 0,351 грн військового збору та 12,6 грн податку на прибуток. Розрахунки можна проводити у зворотному порядку, тобто за сумою сплачених податків, зборів і внесків визначати фонд оплати праці, прибуток, розмір створеної доданої вартості та ПДВ [473].

Однак узгодження ціни з доходом не обмежує використання монопольних цін і не обмежує монопольні прибутки. Для забезпечення добросовісної конкуренції на ринку та запобігання всім можливим діям, спрямованим на забезпечення монопольного становища на ринку, необхідно вдосконалити податкове законодавство. Крім закріплення понять «додана вартість» і «ціна», необхідно оптимізувати ставки основних податків і забезпечити оптимальний розподіл доданої вартості між фондом оплати праці (дохід на фактор виробництва – працю) і прибутком (дохід на фактор виробництва – капітал і здатність до підприємництва). Існуючі в Україні пропорції розподілу доданої вартості та ставки оподаткування фонду оплати праці та прибутку надто далекі від оптимальних. Загальна ставка оподаткування фонду оплати праці становить 37,21% (внесок на соціальне страхування + ПДФО + військовий збір), ставка податку на прибуток – 18%. Треба врахувати, що фонд оплати праці оподатковується додатково ПДВ за ставкою 20% при оплаті товарів/послуг, тобто фактичні відрахування з фонду оплати праці становлять 57,21%. При такому співвідношенні ставок оподаткування фонду оплати праці та прибутку розвиток легального сектору економіки практично виключається через відсутність платоспроможного

попиту. Хоча формально платником ЄСВ законодавство визначає роботодавця, фактично джерелом сплати ЄСВ є фонд оплати праці.

Щоб зменшити витрати на оподаткування, виробники (продавці) намагаються знизити легальний фонд оплати праці до мінімальної зарплати або навіть менше (через реальну чи уявну неповну зайнятість). У результаті використання схем штучного підвищення собівартості продукції прибуток може бути мінімальним або нульовим. Схем штучного підвищення витрат дуже багато і ними ефективно користуються практично всі учасники ринку. Тіньовий сектор економіки формується за рахунок схем податкової оптимізації. Показником ефективності схем оптимізації можуть бути обсяги тіньового виробництва. Міжнародна асоціація сертифікованих бухгалтерів (АССА) опублікувала рейтинг країн з найбільшою часткою тіньової економіки. АССА оцінила рівень тіньової економіки в Україні в 1950 млрд грн або 45,96% ВВП України [474]. Результатом такої системи оподаткування є мінімальні доходи споживачів, відсутність платоспроможного попиту, мінімальні прибутки в легальному секторі економіки, щорічний нелегальний вивіз капіталу з України. За сукупним відпливом тіньового капіталу Україна посідає 17 місце у світі. Найбільші обсяги вивезеного капіталу припадають на 2008 – 2013 рр.: 2008 р. – 16 922 $; 2009 рік – 10 574 $; 2010 рік – 13 843 $; 2011 рік – 17 949 $; 2012 рік – 21 001 $; 2013 рік – $13,911 млрд відповідно. За десять років (2006 – 2016) з України було вивезено нелегально понад 116 мільярдів доларів [475].

Така система оподаткування створює низку проблем, назвемо основні з них: дефіцит Державного та місцевих бюджетів, дефіцит бюджетів соціальних фондів, і зокрема Пенсійного фонду України. Для покриття дефіциту бюджету використовується друкарський верстат, позичання під нереально високі відсотки або нереальні обіцянки кредиторам. Низькі доходи Пенсійного фонду спонукають формувати розмір пенсії, спираючись не на якісь соціальні стандарти, а на наявні доходи [476]. Як наслідок, більшість пенсіонерів отримують пенсію удвічі нижчу від вартості споживчого кошика, затвердженого урядом, і не є споживачами товарів/послуг, за винятком

продуктового набору та вживаних товарів. При ратифікації Європейської соціальної хартії (переглянутої) влада України не ратифікувала п.1 ст.4 «1. Визнати право працівників на таку винагороду, яка забезпечує їм і їхнім сім'ям достатній життєвий рівень». Це дозволяє визначати мінімальний розмір зарплати без урахування сім'ї та призначати мінімальні пенсії удвічі нижчі за фактичний прожитковий мінімум, затверджений Кабінетом Міністрів України.

Для забезпечення умов для розвитку економіки необхідні кардинальні зміни податкового законодавства. Перш за все, необхідно зрівняти середній розмір ставок оподаткування фонду оплати праці та прибутку (наприклад, на рівні 25%). При цьому слід передбачити прогресивні ставки оподаткування фонду оплати праці та прибутку. Прогресія ставок оподаткування фонду оплати праці має визначатися затвердженими соціальними нормативами, а прогресія ставок оподаткування прибутку – напрямами використання прибутку та необхідністю вирівнювання норми прибутку у різних сферах виробництва і торгівлі. Низькі ставки податку на прибуток в Україні не є стимулом для розвитку виробництва, якщо їх забезпечення не пов'язане з покладенням зобов'язань. Низькі ставки податку на прибуток можуть бути встановлені лише за умови повного використання додаткових коштів, отриманих від зниження ставки податку на прибуток, для інвестування у виробництво та створення робочих місць. Додатковий дохід для суб'єктів господарювання – це прямі податкові втрати для держави. Податкові збитки держави можна розглядати як цільові інвестиції, спосіб використання яких має встановлювати сама держава. Інших законних підстав для запровадження низьких ставок податку на прибуток у природі немає. Додаткові кошти, отримані від використання пільгових ставок, повинні спрямовуватися виключно за цільовим призначенням – на реалізацію інноваційних та/або інвестиційних проектів. Держава може дозволити собі інвестувати кошти виключно з метою забезпечення економічного зростання на новій технологічній основі, сподіваючись у майбутньому на збільшення надходжень до бюджетів та позабюджетних фондів. Крім того, інвестиційні ресурси, виділені державою, доцільно зберігати

на спеціальному рахунку для зручності обліку та контролю за цільовим використанням (хоча б на початковому етапі).

Чинні норми Податкового кодексу України передбачають такі фактичні пропорції розподілу доданої вартості: частка фонду оплати праці – близько 20 %, ставка податку – 57,21 % (враховуючи 20% ПДВ); прибуток – близько 80%, а ставка податку – 18% [477]. Очевидно, що для забезпечення розвитку частку фонду оплати праці потрібно різко збільшити, та встановити такий розмір мінімальної заробітної плати, який забезпечить гідний рівень життя працівника та його сім'ї.

Запропоновані зміни до податкового законодавства, крім гарантування балансу на ринку, збереження конкуренції та запобігання зловживанню монопольним становищем, передбачають ще кілька важливих наслідків. Найважливішим наслідком вважаємо різке зменшення корупційних доходів, усунення корупційних складових при здійсненні державних закупок [234], виконанні державних замовлень і загалом витрачанні державних коштів на будь-які цілі; встановлення справедливих ринкових цін і забезпечення макроекономічної рівноваги на ринку; запобігання нелегальному вивезенню капіталу за кордон.

3.5 Роль правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності у забезпеченні стабільності функціонування системи оподаткування

Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) передбачає: використання широкого арсеналу засобів, які спрямовані на досягнення оптимальної участі країни в міжнародному поділі праці; захист національної економіки від негативних явищ світового господарства; сприяння зростанню конкурентоспроможності національних товаровиробників на міжнародному ринку.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності потребує використання різноманітних правових засобів, які можна класифікувати залежно від джерел права (закони та підзаконні акти); елементів правової системи (верховенство

права, правові інститути, правові режими, процедури та принципи); елементів і способів здійснення права (суб'єктивні права та юридичні обов'язки, правозастосовні акти та договори, юридичні факти та акти здійснення юридичних прав та обов'язків); методів правового регулювання (заборони, пільги, заохочення і покарання, обмеження). Правові засоби захисту мають певні особливості. Вони засновані на законі. Закон визначає, регулює їх застосування та передбачає засоби примусу. Найважливішою властивістю правових засобів є їх доцільність. Засоби мають сенс лише в контексті досягнення конкретної мети.

Механізм правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності є окремим випадком механізму державного правового регулювання, метою якого є задоволення інтересів суспільства, держави та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Механізм правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності охоплює систему правових засобів і інструментів правового характеру, а державно-правове регулювання включає, крім правових засобів, економічні (зокрема податкові), політичні, фінансові та адміністративні інструменти.

Економічні інструменти державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності через вартісні показники впливають на динаміку, обсяги, структуру та географію зовнішньоекономічних потоків. Це мита і митні збори, оподаткування експортно-імпортних операцій, митна номенклатура, порядок визначення митної вартості, система тарифних пільг і т. д. Адміністративні засоби дозволяють державі безпосередньо втручатися в процес зовнішньоекономічних операцій. Це квотування, ліцензування, встановлення заборони на переміщення окремих товарів, санітарні та ветеринарні правила, технічні стандарти тощо. Інструменти фінансового регулювання передбачають імпортні депозити, експортні субсидії та експортне кредитування.

Складовою частиною правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності є валютне регулювання, під яким розуміють діяльність державних органів, спрямовану на регулювання порядку здійснення валютних операцій.

Податкові органи здійснюють валютний контроль за дотриманням резидентами вимог щодо репатріації валютної виручки, видають паспорт операції та надають підтверджуючі документи. Сучасне валютне регулювання і валютний нагляд включає Закон України «Про валюту і валютні операції» [478] та Постанову НБУ «Про затвердження Інструкції про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів» [479].

Контроль за валютними операціями, що здійснюються резидентами та нерезидентами, а також за відповідністю цих операцій вимогам актів валютного законодавства та актів органів валютного регулювання здійснюють органи та агенти валютного контролю [480]. Для підвищення ефективності валютного регулювання необхідно розробити методи, які унеможливлюють незаконне вивезення капіталу за кордон і скасовують основну частину налагоджених схем. Проте посиленням адміністративного контролю досягти результату неможливо.

Організувати різноманітні за змістом зовнішньоекономічні відносини можна лише такою системою засобів, у якій правові інструменти домінують, але не є виключними. Це зумовлено специфікою зовнішньоекономічних відносин між незалежними суб'єктами господарювання, а також транскордонним характером угод, що зумовлює неможливість і неприпустимість використання виключно імперативних методів і суто правових засобів регулювання цієї сфери. Найактуальнішим завданням є розробка заходів державно-правового регулювання, що забезпечують ефективне поєднання інтересів окремого суб'єкта господарювання, суспільства та держави. Йдеться про пошук балансу між публічно-правовими та приватноправовими методами у сфері регулювання зовнішньоекономічної діяльності [481].

Головним напрямком сучасної світової економіки є глобалізація та взаємозалежність. Посилення ролі міжнародного поділу праці і, як наслідок, зростання обміну товарами та послугами між виробниками та споживачами

різних країн. Міжнародні торговельні відносини оформляються зовнішньоекономічними операціями, які за своєю сутністю близькі до цивільного права. При цьому міжнародна комерційна операція має певні особливості та відмінності:

• Договір регулюється не однією державою, а двома (і більше) державами;

• Вартість товару розраховується двома (і більше) сторонами;

• При укладенні господарських правочинів слід враховувати існуючі міждержавні угоди, які можуть вплинути на права та обов'язки сторін.

У різних країнах існує різне законодавство щодо питань, які можуть виникнути при підготовці та реалізації міжнародних угод. Існуючі відмінності в умовах зовнішньоекономічної діяльності ефективно використовуються недобросовісними платниками податків для оптимізації податкової бази та/або незаконного виведення капіталу в юрисдикції з більш сприятливими умовами оподаткування.

Проблема міграції капіталу, в тому числі його нелегального вивезення, не стала предметом особливої уваги органів державної влади, що здійснюють грошово-кредитне регулювання. Згідно з дослідженням американської неурядової організації Global Financial Integrity, з 2004 по 2013 роки з України було незаконно вивезено 116,762 млрд доларів [482].

Величезні масштаби незаконного вивезення капіталу з України позбавляють економіку фінансових ресурсів, які можна було б використати для інвестицій, сплати податків, реформування пенсійної системи та інших програм соціального страхування. Вплив незаконного вивезення капіталу на такі фундаментальні макроекономічні показники, як обсяг і темпи зростання ВВП, заощадження, інвестиції, валютний курс, дефіцит бюджету, доходи населення і підприємств є дуже значним. Експорту капіталу сприяла глобалізація, яка призвела до різкого зростання мобільності капіталу та інтеграції фінансових ринків. Як наслідок, будь-яка локальна подія може спровокувати інтенсивний відтік ресурсів з країни та призвести до дестабілізації ситуації. А національна

фінансова криза, у свою чергу, може за досить короткий час викликати не лише ланцюгову реакцію неплатежів у системі міжнародних розрахунків, а й призвести до серйозних збоїв у роботі світових фінансових ринків.

Переміщення капіталу за кордон часто використовується як спосіб легалізації (відмивання) грошей, отриманих злочинним шляхом. Боротьба з відмиванням грошей переросла в міжнародну проблему. Це пов'язано з тим, що злочинний світ використовує для цього, крім внутрішніх каналів, міжнародні системи розрахунків та офшорні зони, а також проводить фіктивні експортно-імпортні операції.

Особливі труднощі створює боротьба з напівлегальним вивезенням капіталу, коли фінансові операції здійснюються в рамках легальних схем, метою яких є переведення капіталу за кордон. Наприклад, кредитування дочірньої чи пов'язаної компанії за кордоном, фінансові розрахунки через непрацююче підприємство, операції зі сміттєвими цінними паперами через офшорні компанії. Такі операції містять ознаки злочину та підлягають особливому контролю в міжнародному праві. Спроби легалізувати акції та цінні папери офшорних юрисдикцій робилися неодноразово, але великого ефекту не дали [487].

Стабілізація національної валюти, зростання золотовалютних резервів, точне прогнозування платіжного балансу країни можуть допомогти запобігти незаконному вивезенню капіталу за кордон. Важливим елементом запобігання витіканню та незаконному вивезенню капіталу є розвиток системи валютного регулювання, оскільки всі операції з виведення капіталу за кордон проходять через валютно-обмінні операції. Тому наявність ефективної системи валютного регулювання є необхідною умовою запобігання нелегальним міжнародним потокам капіталу з країни як у формі втечі, так і постійного вивезення капіталу, отриманого нелегальним шляхом [260]. Ефективність і рівень розвитку економіки країни, її місце в міжнародній фінансовій системі значною мірою залежать від дієвості заходів із запобігання незаконному вивезенню капіталу.

Закордонна господарська діяльність використовується як основний спосіб незаконного виведення капіталу. Вивіз капіталу може здійснюватися з метою приховування прибутку від оподаткування; вилучення грошових коштів організації для подальшого використання; приховування від державного контролю фінансових потоків тіньової економіки; легалізація доходів, одержаних злочинним шляхом.

Існує достатня кількість легальних схем, які дозволяють вивозити капітал і оптимізувати податкові платежі. Загальновідомо широке використання заниження вартості експортованих та/або завищення імпортних товарів. Особливо часто ця схема використовується для експорту, як правило, з використанням офшорних юрисдикцій. Наприклад, фірма планує експортувати товар за заниженою вартістю. У випадку прямих поставок і декларування реальної вартості уповноважений банк повинен отримати валютну виручку в обумовленому розмірі у строки, передбачені договором. Продавець може укласти договір з підконтрольною офшорною компанією. У аналізованій схемі продавець укладає договір з офшорною компанією, згідно з яким фактичний покупець виступає консигнатором. Офшорний контрагент укладає контракт з фірмою-покупцем за реальною ціною. Різниця в ціні залишається в офшорній компанії, яка зазвичай контролюється керівництвом фірми продавця. У документах часто вказується занижена вага та кількість товару.

Схеми завищення вартості імпортних товарів не настільки популярні, оскільки в цьому випадку організація-імпортер повинна заплатити як мінімум податок на додану вартість, а в більшості випадків ще й ввізне мито. Цей метод був надзвичайно поширений у 1990-х роках, але він використовується і сьогодні. Імпорт товару здійснюється через офшорну компанію, яка закуповує товар за реальною ціною і перепродає за значно завищеною. Різниця у вартості залишається в офшорній організації, контрольованій покупцем. Найбільш скандальним прикладом такої угоди є купівля вишок Бойка. Такі схеми можуть активно використовуватися, якщо власники або керівництво організації з якихось причин не зацікавлені в її подальшому розвитку і почали виводити

капітал. Схема поширена при закупівлі товарів/послуг за кошти державного бюджету або компаній зі значною часткою капіталу держави.

Завищення ціни на імпортні товари спрямоване на вивіз капіталу для приватних компаній і розкрадання державних коштів, якщо підприємство має досить значну частку державного капіталу. Справжню мету імпортної операції можна з'ясувати, проаналізувавши бенефіціарів офшорної компанії-експортера. Якщо резиденти мають прямий чи опосередкований вплив на розподіл доходів в офшорній компанії, можна вважати, що метою імпортної операції є експорт капіталу та/або розкрадання державних коштів. А розмір вивезеного капіталу та/або суму вкраденого легко дізнатися.

Різновидом цього способу вивезення капіталу можна назвати купівлю комерційних документів за завищеними цінами. Такі схеми використовуються переважно великими виробничими компаніями. Наприклад, разом із закупівлею обладнання фірма може також придбати документацію, яка нібито до неї відноситься. У цьому випадку перевірити достовірність заявленої ціни вкрай складно, особливо якщо країною-продавцем виступає офшорна компанія. Серйозним недоліком цієї схеми є необхідність сплати податку на додану вартість при фактичному імпорті товару, але ПДВ сплачується з коштів організації, а переданий капітал, як правило, переходить в особисту власність.

У рамках підвищення ефективності податкового контролю шляхом формування електронних баз даних в теорії та на практиці пропонується обов'язково запровадити для платників податків експортерів: «паспорт експортної операції», який заповнюють усі контролюючі органи, що передбачає контроль за переміщенням експортовано товару до перетину ним державного кордону; спеціальні банківські рахунки, через які здійснювався б рух коштів, пов'язаних з розрахунками з ПДВ, що було б вигідно добросовісним легальним експортерам, оскільки це дало б змогу податковим органам швидко відрізнити добросовісного платника податків від псевдоекспортера.

Слід зазначити низьку ефективність таких заходів, оскільки намагаються запровадити жорсткий контроль за недостовірною інформацією. Ані паспорт

операції, ані спеціальні банківські рахунки, пов’язані з нарахуванням ПДВ, не можуть запобігти не лише незаконному вивезенню капіталу, а й незаконному отриманню компенсації з бюджету.

Одним із способів уникнути валютного контролю імпортних операцій є укладання договору, що передбачає купівлю резидентом товарів у нерезидента на умовах FCA згідно з Інкотермс. Нерезидент вважається таким, що виконав свої зобов’язання з поставки товару з моменту передачі товару резиденту в зазначеному місці поставки. Договором не передбачено строк ввезення (надходження) товарів на митну територію держави та строк повернення коштів за не ввезені (неодержані) товари на митну територію. Окрім поставки на умовах FCA, резидент може передбачити в контракті доставку товару нерезидентом до третьої країни без подальшого ввезення на територію держави.

Такий спосіб уникнення валютного контролю передбачено ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [483], яка визначає поняття «імпорт»: «Імпорт (ввезення товарів) – придбання (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності у суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності товарів із ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, у тому числі придбання товарів, призначених для власного споживання, установами та організаціями України, розташованими за її межами». Наведене визначення не розкриває змісту поняття «імпорт», яке походить від лат. importare – імпортувати, але вводить у правове поле України незаконний вивіз капіталу та легалізує вивезення капіталу за межі митної території держави.

Принципово інше визначення поняття «імпорт» міститься у ст. 74 Митного кодексу України [484]: «Імпорт (випуск для вільного обігу) – митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України для імпорту цих товарів, та виконання всіх необхідних митних формальностей, випускаються для вільного обігу на митній території України». Це визначення передбачає обов’язкове ввезення товарів на

митну територію України. Імпорт – це імпорт товарів, послуг (іноді може бути використаний для капіталу, знань, технологій). А порядок ввезення товарів на митну територію країни регулюється Митним кодексом України. Пропонуємо узгодити визначення поняття «імпорт» у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та Митному кодексі України.

Пропонуємо ввести у Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» таке визначення: «Імпорт – ввезення з-за кордону товарів, робіт, послуг, результатів інтелектуальної діяльності (включаючи виключні права на них) на митну територію України без зобов'язання вивозити їх назад». Факт ввезення фіксується в момент перетину товаром митного кордону України, отримання послуг та прав на результати інтелектуальної діяльності».

У Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» необхідно дати нове визначення поняття експорту (з лат. exporto – вивезти). «Експорт – вивезення за кордон товарів, робіт, послуг, результатів інтелектуальної діяльності, у тому числі виключних прав на них, з митної території України без зобов'язання щодо зворотного ввезення». Факт експорту фіксується в момент перетину товаром митного кордону України, надання послуг та прав на результати інтелектуальної діяльності.

Якщо товар не доставляється на митну територію держави, таку імпортну операцію слід вважати фіктивною або такою, що переслідує іншу мету – фактично резидент здійснює вивіз капіталу. Щоб уникнути вивезення капіталу, необхідно адекватно визначити поняття імпорту та методику валютного контролю імпортних операцій. Законодавчо необхідно запровадити такий спосіб оплати імпортних товарів, який передбачає сплату ПДВ та ввізного мита на всі імпортні товари. Причому сплата ПДВ і мита повинна здійснюватися в момент оплати товару (одночасно з перерахуванням коштів постачальнику за межі держави). У цьому випадку можна гарантувати, що реальний імпорт буде здійснений, а імпортований товар буде ввезений на митну територію держави в найкоротші терміни. Якщо метою угоди є експорт капіталу, який не передбачає імпорт товарів, то запропонований спосіб валютного контролю імпортних

операцій автоматично вводить податок на експорт капіталу, ставка якого дорівнює ставці внутрішнього ПДВ плюс ставка мита. Митна служба контролює лише кількісні показники імпортованого товару та заявлений асортимент. Попутно ліквідовується джерело корупційних доходів на митниці.

Запропоновані вище методи контролю експортно-імпортних операцій вирішують питання лише частково, тобто гарантують фактичне ввезення товарів (послуг) на митну територію України або їх вивезення. Гарантується також фактична сплата за товари та послуги. Однак, не вирішеним питанням залишається ціна. Існуючі методи ціноутворення дозволяють законно обґрунтувати будь-яку ціну. Тут навіть не розглядаються численні методи незаконного ціноутворення.

Схеми маніпулювання вартістю дуже поширені і можливі лише завдяки тому, що Податковий кодекс України не визначає поняття «справедлива ринкова вартість», а використовує поняття «звичайна або вільна ціна». При залученні ланцюжка посередників у вигляді фірм-прокладок і фірм-одноденок на різних етапах виробничо-збутового циклу звичайна ціна обмежується лише бажанням компанії, яка оптимізує податкове навантаження або планує експорт капіталу. Значною мірою цій оптимізації сприяє встановлення податкових правовідносин між платниками податків. Податковий кодекс запроваджує посередника між державою та реальним платником ПДВ. Сплата ПДВ між платниками дозволяє довільно обирати розмір податкової бази та перекладати податкові зобов'язання на фірми-одноденки. Несплата податку контрагентом не перешкоджає отриманню відшкодування з Державного бюджету тих сум, які ніким не сплачені і ніколи не будуть сплачені. У цьому випадку будь-яка форма контролю за сплатою податків є абсолютно неефективною. Крім того, корупційний потенціал такого контролю надто високий.

Для забезпечення ефективності контролю необхідно визначити складові ціни та встановити її зв’язок з базою оподаткування для основних податків, внесків і зборів. Ціноутворення на товари та послуги, що експортуються, повністю визначається законодавством країни-експортера. Тому за відповідних

коригувань законодавства можна точно визначити ціну товарів та послуг, що експортуються, та забезпечити належний контроль експортних операцій економічними методами. Справедлива ринкова ціна – це грошова оцінка доданої вартості товарів послуг покупцями на ринку. А додана вартість – це сума фонду оплати праці і прибутку (див. розділ 2). Фонд оплати праці і прибуток визначається точно, якщо відома сума сплачених податків, внесків і зборів та встановлені законодавством ставки. Відповідно ПДВ нараховується на суму фонду оплати праці і прибутку. Якщо законодавством встановлено такий порядок визначення ціни на кожній стадії циклу виробництва, розподілу і реалізації, то для визначення сумарної доданої вартості, реалізованої в товарі чи послузі, треба лише підсумувати додану вартість, створену на усіх стадіях руху товару до кінцевого споживача.

Структура ціни не накладає жодних обмежень на її величину. Ціна визначається ринком. Однак кожній ціні однозначно відповідає цілком певна сума сплачених податків, внесків і зборів, передбачених законодавством країни. Усі напрацьовані схеми оптимізації втрачають сенс як і можливості незаконного відшкодування ПДВ з бюджету.

Податок на додану вартість послідовно включається в ціну і сплачується на кожній стадії циклу виробництва, розподілу та реалізації. Держава отримує дохід до продажу товарів кінцевим споживачам, тобто реальним платникам повної суми податку.

За відсутності об’єктивних критеріїв визначення справедливої ринкової вартості валютний контроль зовнішньоекономічної діяльності не може бути ефективним навіть за наявності спеціальних банківських рахунків та будь-яких інших заходів валютного контролю.

Запропоновану оцінку доданої вартості слід використовувати на кожному етапі циклів виробництва, розподілу та реалізації в усіх сферах виробництва товарів і надання послуг, у тому числі для видобувних компаній. При реалізації сировини до ціни реалізації включаються рентні платежі, розмір яких визначається кон’юнктурою світового ринку та доданою вартістю, пов’язаною з

їх виробництвом (видобуванням) [485; 197]. На експорт деяких видів сировини доцільно ввести обмеження. Наприклад, якщо загальна додана вартість реалізованого ресурсу без ПДВ становить менше 30% ціни продажу, відшкодування ПДВ не повинно здійснюватися взагалі. А експорт сировинних товарів з низкою доданою вартістю слід проводити за цінами світового ринку. як це запропоновано автором [197]. В іншому випадку реалізація ресурсів може спричинити їх дефіцит і, відповідно, зростання внутрішніх цін може зробити ці товари недоступними для внутрішнього споживача.

При імпорті товарів / послуг ціну важко контролювати, оскільки вона визначається в країні постачальника. Через цю особливість неможливо однозначно встановити митну вартість [486]. Цим користуються платники податків. При ввезенні товарів на митну територію країни суб'єкти господарювання намагаються знизити митну вартість товарів, щоб зменшити платежі до бюджету (зокрема, ПДВ, а в багатьох випадках і ввізне мито). Прямим наслідком заниження митної вартості є значне заниження розміру митних платежів і зниження ефективності регулювання зовнішньоекономічної діяльності; спотворення інформації про вартість обсягів зовнішньої торгівлі [487]. Непрямими наслідками є: негативний вплив на розвиток цивілізованого внутрішнього ринку через недобросовісну цінову конкуренцію; легалізація коштів, отриманих незаконним шляхом; незаконне вивезення коштів за кордон.

Навпаки, завищення митної вартості товарів має місце тоді, коли імпорт здійснюється за державні кошти, а експортерами є офшорні компанії, бенефіціарними власниками яких часто є резиденти України. Єдиним ефективним засобом контролю митної вартості у цьому випадку є контроль отримувачів вигоди від такої угоди, або обмеження імпорту товарів, який має здійснюватися без залучення посередників, а постачальником виступає лише виробник товарів / послуг.

Митна вартість є важливим регулятором зовнішньоекономічної діяльності для операцій імпорту, оскільки вона є базою для нарахування адміністративних штрафів, що накладаються за вчинення адміністративних

правопорушень у сфері митної справи – порушення митних правил, передбачені ст. 472, 482–485 розділу XVIII Митного кодексу України. Експортні операції визначають митну вартість не нижчу ніж справедлива ринкова вартість, яка об'єктивно відповідає ринковій оцінці доданої вартості.

Застосовувані на сьогоднішній день методи визначення митної вартості не тільки занижують реальні платежі до бюджету, але й стимулюють корупцію на митниці. Подолання цих негараздів і закриття корупційних схем передбачає контроль митної вартості за результатами продажів для кінцевих споживачів, які і є фактичними платниками податків. Лише такий контроль забезпечує одержання належних сум платежів до бюджету.

Митну вартість товарів, що використовується для виробництва або перепродажу на митниці можна не оцінювати. На заявлену митну вартість має нараховуватися ПДВ і передбачене законодавством мито. Ці платежі сплачуються до бюджету під час митного оформлення товарів. Після митного оформлення вартість імпортних товарів має дорівнювати сумі митної вартості та сплачених податків, зборів та мита [487]:

Вартість імпорту = митна вартість + уже сплачені податки та мита.

Після митного оформлення імпортований товар підлягає до вільного обігу на внутрішньому ринку. При використанні у виробництві або при реалізації в ціну реалізації включаються складові: вартість імпорту, додана вартість створена продавцем (виробником), амортизація їх основних засобів та інші витрати. Справедлива ринкова вартість (СРВ) товарів, що включають імпортні складові, становить:

СРВ = ДВ + ПДВ + вартість імпорту + витрати продавця + амортизація,

де ДВ – додана вартість, що дорівнює сумі фонду оплати праці та прибутку продавця;

ПДВ – податок на створену додану вартість;

Витрати (витрати) продавця (виробника) – будь-які витрати, підтверджені сплатою належної суми ПДВ. Сьогодні граничні строки розрахунків за

операціями експорту / імпорту товарів визначені пунктом 14^2 постанови Правління Національного банку України від 24 лютого 2022 року № 18 «Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану» та становлять 180 календарних днів [488].

Як і раніше запропонована структура ціни не обмежує її величину. Ціна визначається ринком. Усі складові визначаються однозначно – єдиною величиною, яка забезпечує відповідність структурі, є додана вартість, створена продавцем. А нарахований на цю додану вартість ПДВ однозначно визначається ставкою податку. Застосування справедливих ринкових цін передбачає сплату належної суми податків, внесків і зборів на створену продавцем додану вартість. Додана вартість є базою оподаткування ПДВ, а її складові – базою ЄСВ, податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток і військового збору.

Запропонований метод ціноутворення діє незалежно від того, контрольована чи неконтрольована операція здійснюється. У цьому випадку ціна визначається сумою фактично сплачених податків (ПДВ, ПДФО, ПП) ЄСВ та військового збору. Для контролю за виконанням податкових зобов'язань у податковій декларації достатньо чотирьох рядків: по одному рядку для кожного податку та соціального внеску. Сума сплачених податків, ЄСВ і військового збору дозволяє розрахувати виручку від реалізації товарів/послуг. Якщо задекларований дохід не збігається з нарахованим, необхідно провести перерахунок податків, внесків і зборів або скористатися іншими способами відшкодування втрат бюджету та соціальних фондів.

Наприклад, сума виручки, що перевищує суму, з якої сплачено податки та соціальні внески, підлягає перерахуванню до бюджету або збільшує створену продавцем товару додану вартість. Ця сума включає ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток, соціальні внески і військовий збір. Зазвичай продавець обмежиться додатковим податком на прибуток, тобто до прибутку буде додана різниця між розрахунковою та фактичною ціною продажу.

Можливі випадки завищення митної вартості імпортних товарів/послуг. Справжню мету такої імпортної операції можна виявити лише шляхом аналізу ціни наступних продажів. Якщо додана вартість забезпечує розмір фонду оплати праці хоча б на рівні мінімальної заробітної плати, а прибуток забезпечує середню рентабельність, то можна вважати, що імпорт товарів пояснюється діловою метою і не пов'язаний з оптимізацією податку або з вивезенням капіталу. Якщо ціна продажу відповідає фонду мінімальної заробітної плати та декларується незначний або нульовий прибуток, або збитки, то проведена операція має сумнівну мету і підлягає ретельній перевірці податковими органами.

При застосуванні справедливих ринкових цін усі операції можна вважати контроьованими. Контрольованою повинна вважатися будь-яка іноземна компанія, бенефіціарами якої є резиденти України, резиденти невідомі або не розголошуються, незалежно від причин. Будь-які операції із залученням таких підконтрольних іноземних компаній мають оподатковуватись всіма податками, внесками і зборами в Україні.

Постановою Правління НБУ «Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану» від 24.02.2022р. №18 з 24.02.2022р. встановлено цілу низку обмежень на розрахунки у сфері зовнішньоекономічної діяльності щодо оплати некритичного імпорту.

Висновки до розділу 3

Аналізуються можливі причини, які можуть обґрунтовувати наявне постійне позитивне сальдо торговельного балансу в ЄС. Основною причиною позитивного торгового балансу в ЄС є використання шахрайських схем сплати ПДВ, особливо організованого шахрайства та карусельних схем. Проаналізовано ефективність існуючих схем протидії, досліджено їх переваги та недоліки та запропоновано шляхи вдосконалення. Виявлено недоліки податкового законодавства з ПДВ, які сприяють застосуванню схем: встановлених податкових правовідносин між платниками, застосованого порядку зарахування вхідного ПДВ та відшкодування з бюджету.

Радикальним засобом запобігання ухилення від оподаткування, оптимізації податкових платежів, незаконного відшкодування з бюджету, а також незаконного вивезення капіталу з країни є запропонована методика визначення справедливих ринкових цін на товари/послуги та встановлення їх зв'язку з базою нарахування ПДВ, податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, внесків на соціальне страхування та військового збору.

Для вирішення проблем оподаткування до Податкового кодексу України необхідно внести такі визначення понять:

- додана вартість – це факторні доходи фірми (сума фонду оплати праці і прибутку;
- додана вартість розподіляється між фондом оплати праці і прибутком, які становлять базу оподаткування військового збору, ЄСВ, ПДВ, ПДФО і ПП відповідно.
- справедлива ринкова ціна (вартість) визначаються сумою факторних доходів фірми, витрат виробництва та амортизації основних засобів;
- витрати виробництва – це сумарна додана вартість усіх попередніх стадій виробництва і розподілу, нарахований і фактично сплачений у бюджет ПДВ, амортизація основних засобів;
- непрямий метод вирахування для визначення суми ПДВ замінити на адитивний (балансовий) метод;

- скасувати податкові правовідносини між платниками та передбачити сплату ПДВ безпосередньо у бюджет або на спеціальний ПДВ-рахунок, а вартість товарів/послуг без ПДВ переводити на рахунок продавця на кожній стадії циклу виробництва і розподілу. Повна вартість товарів/послуг включно зі сплаченим ПДВ має бути зарахована покупцем виключно до витрат виробництва чи реалізації;
- скасувати електронний реєстр податкових накладних і статтю 200^1 «Електронне адміністрування податку на додану вартість».

Внесені зміни істотно спрощують податкову декларацію – до п'ятьох рядків: по одному рядку для ПДВ, ПДФО, податку на прибуток, соціальних внесків та військового збору, а створена додана вартість на кожній стадії виробництва і/або розподілу визначається сумою сплачених податків, внесків і зборів.

Застосування справедливих ринкових цін дозволяє здійснити розподіл консолідованої податкової бази МНК на основі формули, яка включає єдиний критерій – відношення фонду оплати праці до прибутку. Для більш надійної оцінки можна використовувати середні значення цього відношення, взяті для країн, у яких розміщені складові МНК.

Застосування антимонопольного законодавства на цифрових ринках вимагає уважного підходу та швидкого реагування. Прагнення змінити законодавство про конкуренцію для цифрових ринків не виправдовує відмову від основних принципів конкуренції. Насправді, багато пропозицій спрямовані не лише на кількох цифрових гравців, а мають на меті застосувати їх у широкому масштабі або в усіх сферах і змінити застосування чинного законодавства про конкуренцію. Дотримання законної процедури – далеко не найкращий спосіб економічного виправдання порушення антимонопольного законодавства. Не завжди зрозуміло, які цілі переслідують запропоновані зміни – дискримінаційні чи неконкурентні? Що є рушієм запропонованих змін – політика? соціальна інженерія? промислова політика? Також невідомо, хто буде у виграші від запропонованих змін – споживачі чи конкуренти; конкуренти чи

справжня конкуренція? Чи надійна економічна основа запропонованого підходу? Усі засоби захисту конкуренції, запропоновані досі, зокрема на цифрових ринках, здійснюються таким чином, що передбачають реагування на виклики, які виникають на ринку. Зрозуміло, що така реакція є не тільки запізнілою та неефективною, але й дуже дорогою. У кожному конкретному випадку необхідно зібрати докази, які можуть підтвердити факти порушення статей 101, 102 ДФЕС. Через брак фінансових та людських ресурсів національні антимонопольні органи спроможні забезпечити розслідування лише невеликої частини порушень антимонопольного законодавства.

Запропонований альтернативний спосіб запобігання порушенням антимонопольного законодавства передбачає:

1) застосування справедливих ринкових цін на всіх стадіях виробництва і розподілу товарів/послуг;

2) визначення у законодавстві оптимальної прогресії ставок податків (ПДВ, ПДФО, ПП) і соціальних внесків;

3) скасування податкових правовідносин між платниками ПДВ.

Застосування справедливих ринкових цін контролюється автоматично і відображається у податковому звіті платника. Оптимальна прогресія ставок податків, внесків і зборів має забезпечити ринкову рівновагу.

Основним регулятором у ринковій економіці є конкуренція, яка забезпечує інноваційно-інвестиційний розвиток економіки держави та підвищення соціальних стандартів. У XXI столітті конкуренція вийшла за межі однієї країни. Між собою конкурують не виробники окремої країни, а міжнародні мультинаціональні компанії, які борються за частку світового ринку. Антимонопольне законодавство тієї чи іншої країни практично втратило свою роль. Фактично його роль взяли на себе митне та податкове законодавство.

Враховуючи наміри України стати членом Європейського Союзу, необхідно запровадити норми вільного пересування людей, капіталу, товарів/послуг у межах ЄС, що вимагатиме уніфікації митного законодавства

України та ЄС. Тому основним засобом антимонопольного регулювання економіки залишається податкове законодавство, яке зберігає автономію всередині країни. Винятком є законодавство про непрямі податки та збори, яке також є уніфікованим у межах ЄС.

Виконання функцій антимонопольного регулювання ринку забезпечується застосуванням справедливих ринкових цін та аддитивного методу визначення доданої вартості за сумою фактично сплачених податків, внесків і зборів на кожній стадії виробництва і/або розподілу.

Важливо оптимізувати ставки оподаткування фонду оплати праці та прибутку шляхом запровадження прогресивних ставок оподаткування доданої вартості та її складових.

Глобалізація та розширення світової торгівлі породили численні схеми оптимізації податкових платежів і незаконного експорту капіталу. Для цього використовуються підконтрольні іноземні компанії, зареєстровані в офшорних юрисдикціях. Завищення цін на імпортні товари/послуги дозволяє перевести прибуток у низькоподаткові юрисдикції. Знижені ціни використовуються для зниження ПДВ і митних зборів при імпорті. Адміністративний та валютний контроль таких операцій надзвичайно складний і має високий корупційний потенціал.

У роботі запропоновано засіб ефективного контролю зовнішньоекономічних операцій шляхом автоматичного контролю структури цін. Справедлива ринкова ціна внутрішнього ринку забезпечує автоматичний контроль операцій експорту за умови стабільного та об’єктивного курсу гривні. Для контролю імпортних операцій необхідно розширити зміст поняття «справедлива ринкова вартість», включивши як окрему складову витрат виробництва і/або розподілу поняття «вартість імпорту»:

СРЦ = ДВ + ПДВ + витрати продавця + амортизація + вартість імпорту.

Вартість імпорту – це заявлена митна вартість товарів / послуг, плюс сплачений ПДВ та передбачені законом інші платежі, які здійснюються при митному оформленні товарів для вільного обігу на території України.

Такий підхід забезпечує автоматичний контроль вартості товарів послуг, що імпортуються на митну територію України для подальшого використання у виробництві і/або для перепродажу. Попутним результатом є максимальне спрощення митного контролю ціни, оскільки митне оформлення здійснюється за заявленою імпортером ціною. Якщо реалізація товарів / послуг на ринку України здійснюватиметься за справедливими ринковими цінами, можна сподіватися не тільки на обмеження корупційних потоків на митниці, але й потоку дрібних підприємців, які організовують бізнес на різниці цін.

Розділ 4 Напрями удосконалення правового регулювання системи оподаткування України

4.2 Ефективна політика оплати праці як фактор удосконалення правового регулювання системи оподаткування України

Розподіл доходів у суспільстві має визначальний вплив на платоспроможний попит на товари та послуги та може стимулювати пропозицію і зайнятість. Визначальним фактором ефективного впливу є пропорції розподілу доходів у суспільстві, а також система оподаткування. Численні недоліки податкової системи, доповнені хибними орієнтирами стратегії соціально-економічного розвитку, призводять до маргіналізації суспільства, масштабної бідності серед працюючого населення та тотальної корупції [223]. Основним джерелом коштів для соціально-економічного розвитку країни залишаються мінерально-сировинні та інші природні ресурси, що забезпечують переважну частину експортних прибутків. З метою забезпечення сталого соціально-економічного розвитку необхідно істотно удосконалити перерозподільну функцію податкової системи та створити передумови для переходу до інноваційно-інвестиційної моделі розвитку. Ми зосередимо увагу лише на одній проблемі – структурі ринкових цін на товари і послуги. Без її вирішення податкове законодавство і реальна економіка існують у паралельній реальності. Вирішення проблеми структури ринкових цін автоматично вирішить багато інших супутніх проблем.

Проблемам ціноутворення і розподілу доходів у суспільстві присвячені численні роботи вчених, зокрема автори [521] досліджують, як правила походження угоди про вільну торгівлю впливають на цінові стратегії фірм; трансфертне ціноутворення та податкову конкуренцію монополістичного МНК вивчали Дж. Чой [522]; О.М. Гаркушенко [523] вивчав податки на продажі в цифрову епоху; Т. Пікеті [524] дослідив проблеми розподілу доходів у різних суспільствах; С. Акоста [525] аналізував структуру податкових систем різних країн; С. Фуест [526] пропонує оподаткування фінансових операцій. Багато

інших вчених досліджували проблеми оподаткування, розподілу доходів, трансфертного ціноутворення та принципів оподаткування. Однак, ні науковці, ні законодавці не розглядали проблеми ціноутворення і розподілу доходів як взаємопов’язані.

Ми досліджуємо вплив розподілу доходів на платоспроможний попит і соціально-економічний розвиток та обґрунтовуємо правові засоби оптимізації розподілу доходів у суспільстві. В основу дослідження покладено системний підхід до вивчення і забезпеченням правового регулювання оподаткування, структури ринкових цін та їх вплив на соціально-економічний розвиток держави.

Класичні моделі довгострокового зростання та розподілу доходів ґрунтувалися на принципах, які передбачали встановлення тісного зв’язку між накопиченням капіталу та розподілом доходів між основними соціальними класами. Заощадження та інвестиції капіталістів тісно пов’язані зі здатністю виробництва генерувати достатній прибуток, встановлюючи в такий спосіб зворотний зв’язок між прибутком капіталу та заробітною платою працівників. Класичні економісти вважали, що капіталісти спрямовують більшу частку своїх прибутків на заощадження та інвестиції і економіка розвиватиметься швидше без будь-яких змін у розподілі доходу між заробітною платою та прибутком [527]. Проте їхні підходи не брали до уваги права профспілок і можливість ефективної зміни розподілу доходів в результаті колективних переговорів [528]. Водночас визначальні фактори довгострокового зростання пов’язувалися з наявністю пропозиції, темпами зростання робочої сили та продуктивності праці. Попри очевидність цих факторів необхідно наголосити на інші фундаментальні аспекти, які залишені без уваги. Зокрема, треба відзначити вплив коливань попиту на шлях економічного зростання. Цей вплив найбільш яскраво проявився в періоди економічної кризи 2007–2008 років та пандемії COVID-19 [529], чітко демонструючи, що слабкий сукупний попит справді впливає на потенціал зростання. Класичні економісти припускали, що вплив змін у сукупному попиті на використання ресурсів обмежений

короткостроковою перспективою, натомість у довгостроковій перспективі зміни попиту не мають ні прямого, ні навіть опосередкованого впливу на економічне зростання. Це припущення ґрунтується на впевненості, що заощадження створюють інвестиції та унеможливлюють дефіцит платоспроможного попиту, тому цей підхід зосереджується лише на стороні пропозиції [530]. У своїй теорії ефективного попиту [497] автор запропонував краще та повніше розуміння того, як сукупний попит впливає на функціональний розподіл доходу. Кейнсіанська перспектива наголошує на факторах попиту – зростання пропозиції пристосовується до зростання попиту, а не навпаки. Фактор попиту визначив новий погляд на роль заробітної плати як двигуна економічного зростання. У загальній теорії Кейнса точка рівноваги ефективного попиту залежить від зміни довгострокових очікувань агентів. Втручання уряду в економічні процеси чи то шляхом прямого впливу на інвестиційні витрати, чи то шляхом впливу на умови попиту забезпечує економічне зростання [531]. Принцип ефективного попиту, розроблений Кейнсом, похитнув переконання про те, що заощадження автоматично інвестуються, і дав поштовх для напрацювання нових моделей зростання, які зараз стали відомі як посткейнсіанські моделі. Нові моделі виявили важливий зв’язок між розподілом доходу та ефективним попитом. Більшість класично-марксистських і неокейнсіанських підходів стверджують, що технологічне вдосконалення є єдиним способом досягнення зростання, що дозволяє забезпечити справедливий розподіл доходів у суспільстві. Відтоді зв’язок між вимогами швидкого економічного зростання та перерозподілом доходу в бік прибутку викликав занепокоєння щодо наслідків нерівного розподілу доходу. А зв’язок між функціональним розподілом доходу та економічним зростанням становив предмет кількох економічних парадигм: неокласичної, кейнсіанської та посткейнсіанської. Кожна з цих парадигм віддає перевагу різному поясненню функціонального розподілу доходу. Існує глибокий поділ між ними, як і у випадку з поняттям заробітної плати. Наприклад, неокласика наголошує на стороні пропозиції, а не на стороні попиту, а роль заробітної плати

обмежується лише частиною витрат без урахування її впливу на сторону попиту. Посткейнсіанський погляд відзначає подвійну роль заробітної плати, впливаючи одночасно і на витрати, і на попит. Цей поділ необхідний для розуміння економічного зростання відповідно до посткейнсіанської моделі розвитку. З одного боку, перерозподіл доходу на заробітну плату збільшить граничну схильність споживати за рахунок заробітної плати, а отже, збільшиться попит. З іншого боку, збільшення частки заробітної плати збільшує витрати на робочу силу, що негативно вплине на конкуренцію та інвестиції.

Такий погляд є очевидним: менші затрати – вищі прибутки. Однак при більш детальному аналізі ця позиція загалом не дуже обґрунтована. Проблема у тому, що заробітну плату не варто відносити до витрат виробництва. Заробітну плату треба розглядати як фактор виробництва, який разом з капіталом дозволяє отримати дохід, тобто заробітна плата – це дохід на фактор виробництва «працю», а прибуток – це дохід на фактор виробництва «капітал» і підприємницьку здатність. Праця і капітал пов’язані нерозривно. За відсутності платоспроможного попиту пропозиція не потрібна. Якщо відсутній споживач, не потрібне і виробництво.

Неправильно також думати, що заробітна плата безпосередньо пов’язана з продуктивністю праці. Такий підхід ототожнює продуктивність праці та її інтенсивність. Можна на більшій швидкості рухати конвеєр. При цьому скоротиться час на один такт конвеєра і зросте кількість виробленого товару. Однак такий приріст отримано за рахунок інтенсифікації праці. Інтенсифікація праці не має стосунку до її продуктивності. Продуктивність праці росте при здійсненні механізації і автоматизації виробничих процесів, удосконаленні конструкції виробів і технології виготовлення, упровадження патентів тощо. А ці складові стосуються розміру капіталу, вкладеного у виробництво товару, що визначає рівень техніки і технології виробництва та інноваційність товарів, які виробляються. Вищий рівень техніки і технології виробництва потребує не тільки більших затрат капіталу, але й вищої кваліфікації робочої сили і відповідно вищих заробітних плат і вищих витрат на підготовку кадрів. Тому

темпи технічного прогресу нерозривно пов’язують працю і капітал. Тут не може бути односторонніх пріоритетів. А отже, зв’язок продуктивності праці і заробітної плати набагато складніший ніж досі прийнято було вважати.

Є ще низка показників, які визначають драйвери економічного зростання і пов’язані з інтересами держави. Це система оподаткування: об’єкти оподаткування, ставки податків, база податків і передбачені законодавством пільги. Ці фактори зростання у принципі можна врахувати та оптимізувати їх вплив на економічне зростання. З податками безпосередньо пов’язані інтереси праці і капіталу. Тут інтереси суб’єктів принципово розходяться. Держава орієнтує податкову систему на збільшення надходжень до казни. Бізнес намагається зменшити відрахування і збільшити свої доходи, застосовуючи різноманітні схеми ухилення та уникнення оподаткування, незаконний вивіз капіталу, переміщення прибутків, використовуючи прогалини в законодавстві. Значні масштаби зловживань пов’язані з податком на додану вартість, акцизним податком та податком на прибутки. У менш розвинутих економіках до них додаються ще проблеми зі справлянням податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та соціальних внесків [532]. Податкова структура відіграє важливу роль у виконанні зобов’язань держави щодо забезпечення прав людини [533].

Система оподаткування, орієнтована на зростання, передбачає прогресивні ставки основних податків. Якщо відсутні інвестиції у виробництво, не здійснюються науково-дослідні та конструкторські розробки, частка прибутку у створеній доданій вартості повинна скорочуватися, а частка фонду оплати праці збільшуватися. Для стимулювання цього напряму підвищення продуктивності праці і конкурентоспроможності товарів на внутрішньому і зовнішньому ринках необхідно внести докорінні зміни до розділу 3 «Податок на прибуток» Податкового кодексу України [46]. Розмір оподатковуваного прибутку і ставка податку мають встановлюватися залежно від напряму використання прибутків. Частина прибутку (наприклад 50%), яка інвестується у виробництво, має відраховуватися з бази оподаткування прибутку. Причому факт здійснення інвестицій повинен мати матеріальне підтвердження.

Наприклад, виражатися у збільшенні числа робочих місць, розмірів заробітної плати, обсягів виробництва, кількості та якості товарів та послуг; неінфляційному збільшенні прибутку тощо. Збільшення прибутку за рахунок інфляції до уваги не береться. Решту прибутку слід оподатковувати за значно вищою ставкою, аж до 35%, що відповідає максимально допустимій ставці, передбаченій Лаффером [534].

Інноваційна продукція передбачає додаткові затрати на освоєння нових технологічних процесів, освоєння нового обладнання, перенавчання кадрів тощо. Відповідно, конкурентоздатність інноваційних товарів на початкових етапах освоєння виробництва може бути низькою. Для підтримання конкурентоздатності інноваційних товарів на початковій стадії доцільно знизити ставку податку на додану вартість (ПДВ). Знижені ставки ПДВ передбачені директивою ЄС [60].

Сумарний дохід на працю і капітал має назву «додана вартість». А результати економічної діяльності визначаються сумарною доданою вартістю, яка підлягає розподілу між фондом оплати праці і прибутком. Пропорції розподілу доданої вартості і спосіб використання цих часток і визначають темпи економічного зростання і структуру економіки. Справедливий розподіл доходів між працею та капіталом стимулює зростання продуктивності праці, підвищує купівельну спроможність домогосподарств і забезпечує подальше економічне зростання [535]. Перерозподіл доходу у бік збільшення заробітної плати забезпечує збільшення споживання, тоді можна сказати, що попит керується заробітною платою, інакше попит орієнтований на прибуток.

У глобалізованій економіці сумарний попит має враховувати як внутрішній попит, так і попит на зовнішньому ринку (тобто можливий обсяг експорту). Одночасно, прогнозуючи пропозицію, треба також враховувати як внутрішню пропозицію, так і пропозицію зовнішнього ринку (тобто можливий обсяг імпорту). Різниця обсягів експорту-імпорту визначає платіжний баланс країни. А платіжний баланс, у свою чергу, впливає на курс національної грошової одиниці відносно курсу основних валют.

У посткейнсіанській літературі довго нехтували важливим зв’язком, який існує між рівнем реального обмінного курсу та зростанням [536]. Автори стверджували, що норма нагромадження залежить не тільки від рівня використання потужностей і частки прибутку, але й від курсу валюти. Побудувавши нелінійні макродинамічні моделі відкритої економіки, автори проаналізували взаємозв’язок між економічним зростанням, розподілом доходу та реальним обмінним курсом і дійшли висновку, що в періоди переоцінки обмінного курсу режим накопичення керувався прибутком, тоді як у період заниження обмінного курсу режим накопичення керувався заробітною платою.

В Україні обмінний курс використовують як інструмент контролю за цінами та як спосіб забезпечення принаймні нульового сальдо платіжного балансу [260]. Підвищений курс гривні сприяє експорту і знижує імпорт. В Україні експорт переважно сировинний [537]. Такий підхід не має належного обґрунтування. У момент різкого підвищення курсу гривні експорт у доларах стає дешевшим, а імпорт у гривні дорожчає. Підвищений курс гривні не тільки знижує обсяги імпорту, але зменшує реальні доходи працівників і платоспроможний попит на внутрішнього ринку. При помірному зростанні курсу виробники збільшать ціни на свої товари для підтримання маржі. Дуже швидко встановиться баланс на внутрішньому ринку, але при підвищеному обмінному курсу гривні.

Щоразу, коли проблеми в економіці намагаються вирішити коригуванням обмінного курсу, наслідком є неперервно повзуча інфляція, яка веде до підвищення обмінного курсу. З огляду на вищевикладене, стає очевидним, що курс національної валюти не можна використовувати як інструмент будь-якої політики. Курс валюти може слугувати лише індикатором проблем в економіці. А усунення виниклих проблем може здійснюватися іншими методами. Щоправда, усі інші методи мають значно вищий часовий лаг, а це означає необхідність здійснення коригування задовго до того як виникнуть проблеми. Головним правовим інструментом вирішення проблем в економіці є система

оподаткування держави. Курс валюти при цьому має бути стабільним або принаймні прогнозованим [260].

Сталий курс валюти є індикатором справедливого розподілу результатів економічної діяльності країни і визначає ефективність діяльності влади на всіх рівнях. Однак курс не слід використовувати як регулятор платіжного балансу чи конкурентоспроможності на зовнішньому ринку. Встановлення і підтримування конкурентоспроможного обмінного курсу є визначальним для стимулювання інвестицій, структурних змін та економічного зростання [538; 504].

Зазвичай оперують двома принципово різними обмінними курсами. Концепція та методологія зводяться до оцінки рахунку поточних операцій і валютного курсу промислової рівноваги для оцінки зв'язку між цими валютними розбіжностями та інвестиціями у виробництво. Розходження цих курсів впливає на інвестиційні рішення, потенційно сприяючи економічному зростанню та розвитку [539].

Як показує досвід країн, які здійснювали ринкові перетворення, успіху досягали лише ті країни, уряди яких розуміли, що не буває двох рівноважних обмінних курсів, а буває лише один реальний. Обмінний курс не може бути інструментом вирішення економічних проблем, а може бути лише індикатором, який вказує на наявні проблеми. Для вирішення виявлених проблем треба вживати інші правові інструменти, зокрема податкове право. Податки можуть забезпечити перерозподіл доходів між прибутками і заробітною платою, що може сприяти економічному зростанню.

Прийнято вважати [540], що ріст, спричинений заробітною платою, зумовлений поєднанням двох ефектів: збільшенням сукупного попиту в результаті збільшення споживання через вплив вищої реальної заробітної плати, з одного боку, та сильного прискорювального ефекту внаслідок збільшення реалізованих інвестицій, з іншого. Це дає змогу збільшити норму прибутку, незважаючи на зменшення частки прибутку.

Збільшення зовнішньої конкурентоспроможності в результаті перерозподілу доходів у бік прибутків автоматично знижує внутрішні витрати, що може мати значний позитивний вплив на торговельний баланс в результаті збільшення сукупного попиту, що може призвести до прискорення економічного зростання [541].

Емпіричні дослідження сприяли формуванню загального враження про те, що економіка країн орієнтована або на прибуток, або на зарплату. Незважаючи на значну кількість емпіричних досліджень причин сукупного попиту у різних країнах, не вдалося одержати переконливих доказів переважаючої моделі [542; 543]. У короткостроковій перспективі попит швидше за все орієнтований на прибуток, інвестиції та чистий експорт внаслідок зниження витрат на робочу силу. У той час як позитивний вплив більшої частки заробітної плати на споживання, ймовірно, буде сильнішим у довгостроковій перспективі.

Збільшення частки заробітної плати підвищить споживання і заощадження. Заощадження фізичних осіб можуть бути використані для інвестицій у привабливі сектори економіки, за умови формування ринкових інституцій, зокрема фондових бірж. В Україні єдиним засобом збереження заощаджень для більшості громадян є банківські депозити і/або облігації внутрішньої державної позики (ОВДП). Якщо б доходи від інвестицій були вищими від банківських депозитів і ОВДП, заощадження було б доцільно інвестувати у виробництво.

Немає сумніву, що прибутки спонукають до збільшення інвестицій, які забезпечують більше зростання в рамках типового бізнес-циклу. Однак у довгостроковій перспективі така політика не забезпечить зростання, оскільки зосередження на постійному збільшенні частки прибутку від доходу компенсується зменшенням частки заробітної плати, що зменшує споживання і, отже, перешкоджає росту.

Економічні науки тісно пов’язані з політикою та змінюються разом з нею. Тому не варто зосереджувати увагу на тому, як орієнтована конкретна

економіка – на заробітну плату чи на прибуток, окремо від ширшого контексту. У відповідному контексті важливо розрізняти дві концепції [544, с. 13-39]. Перша пов'язана з політикою розподілу, якої будуть дотримуватися уряди і яка є або політикою про працю, або про капітал. Друга концепція стосується структурних макроекономічних особливостей країни, які залежать від заробітної плати та прибутку. Наявність взаємодії між двома концепціями не повинна призводити до плутанини між ними. Політика розподілу є детермінантами розподілу доходу, а вплив змін у розподілі доходу на економіку визначає економічний режим.

«Орієнтованість на оплату праці та орієнтованість на прибуток не є постійними в часі: є періоди, протягом яких економіка керується заробітною платою, і є періоди, протягом яких вона орієнтується на прибуток» [545]. Збільшення частки прибутку в економіці, орієнтованій на прибуток, призводить до збільшення використання потужностей. Коли економіка орієнтується на заробітну плату, збільшення частки прибутку не призведе до збільшення використання потужностей, але зменшить приріст інвестицій у порівнянні з приростом заощаджень.

Структура податкової системи відіграє важливу роль у виконанні зобов'язань держави щодо забезпечення прав людини. Фіскальна політика може забезпечувати перерозподільну функцію для зменшення нерівності доходів. Однак система оподаткування України не передбачає виконання навіть цієї функції та ігнорує основні принципи оподаткування: вищі доходи – вищі ставки податків, як це має місце в усіх цивілізованих країнах. Формально забезпечується виконання схожого принципу оподаткування: вищі доходи – вищі суми податків, що передбачає одну податкову ставку незалежно від суми доходів. Така система особливо ганебна, коли йдеться про проблеми бідності, оскільки структура оподаткування може створювати великий тягар для найбідніших верств населення через податки на споживання [546].

Розподільча функція податкової системи має бути доповнена певними соціальними гарантіями. Основною соціальної гарантією в Україні є

прожитковий мінімум і мінімальна заробітна плата, розрахунок яких має ґрунтуватися на врахуванні факторів, передбачених ст. 3 Конвенції Міжнародної організації праці N 131, (МОП, 1972), ратифікованої Законом України N 2997-IV від 19.10.2005 р.:

а) потреби працівників та їхніх сімей з урахуванням загального рівня заробітної плати в країні, прожиткового мінімуму, допомоги з соціального забезпечення та порівняльного життєвого рівня інших соціальних груп;

б) економічні фактори, зокрема необхідні умови економічного розвитку, рівень продуктивності й бажаність досягнення та підтримання високого рівня зайнятості.

Формально ці фактори враховані в ст. 9 Закону України «Про оплату праці»: «Розмір мінімальної заробітної плати визначається з урахуванням потреб працівників та їхніх сімей, вартісної величини достатнього для забезпечення нормального функціонування організму працездатної людини, збереження її здоров'я, набору продуктів харчування, мінімального набору непродовольчих товарів та мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості, а також загального рівня середньої заробітної плати, продуктивності праці та рівня зайнятості.

Мінімальна заробітна плата встановлюється у розмірі, не нижчому від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб».

У цій статті Закону чітко не розмежовуються поняття прожиткового мінімуму і мінімальної зарплати. Між цими поняттями має бути істотна різниця: по-перше, мінімальна заробітна плата має враховувати потреби сім'ї, а прожитковий мінімум стосується окремої особи. Мінімальна заробітна плата на рівні прожиткового мінімуму узагалі не передбачає наявності сім'ї. Соціальні виплати на дітей проблеми не вирішують, оскільки виплати в Україні символічні та здійснюються лише до досягнення певного віку; розмір мінімальної зарплати (а в Україні часто і середньої) передбачає дотації на оплату житлово-комунальних послуг; для виплати пенсії працівникам треба

передбачити дотації Пенсійному фонду України, який забезпечений власними коштами менше ніж на половину; такий підхід до визначення розміру мінімальної зарплати спонукає до формального встановлення розміру прожиткового мінімуму (голосуванням у Верховній раді України).

В основу розрахунку прожиткового мінімуму покладається мінімальна вартість продуктів харчування за встановленими нормами споживання, які ґрунтуються на визначенні енергетичної цінності продуктів та не передбачають збалансованого раціону плюс 15% вартості житлово-комунальних послуг [547]. Законодавчо затверджений прожитковий мінімум мав би відповідати реальній вартості мінімального споживчого кошика.

У статті 7 Закону України «Про Державний бюджет України на 2021 рік» затверджено прожитковий мінімум на одну особу на місяць у розмірі 2189 гривень, з символічним підвищенням у липні (до 2294 грн) та грудні (до 2393 грн) [548]. Відповідно до статті 5 Закону України «Про прожитковий мінімум», Міністерство соціальної політики України визначило фактичний розмір прожиткового мінімуму у цінах вересня 2021 року у розрахунку на одну особу на місяць, що становить з урахуванням суми податку на доходи фізичних осіб та військового збору – 5011,92 грн (без урахування платежів – 4375,03 грн), що у 2,2 рази більше встановленої величини прожиткового мінімуму на вересень [549]. Для збалансування економіки України і забезпечення єдиного підходу для нарахування пенсій прожитковий мінімум повинен становити 40% мінімальної зарплати і дорівнювати мінімальній пенсії відповідно до положень Конвенції 102 МОП [550]. У вересні 2021 р. мінімальна зарплата становила 6000 грн, що забезпечує виконання положення Конвенції, але тільки тому, що встановлений прожитковий мінімум у 2,2 рази менший від фактичного.

Варто зауважити, що проблема встановлення реальних соціальних стандартів (прожиткового мінімуму) та відповідного коригування розміру зарплат в Україні є виключно політичною. Що стосується реальної спроможності економіки, то вони наявні принаймні до широкомасштабної агресії росії проти України така можливість була) [551]. З іншого боку,

незалежно від проведення воєнних дій на території України, для стимулювання платоспроможного попиту на товари та послуги та збільшення доходів бюджету соціальні стандарти і розміри заробітної плати мають бути істотно підвищені [476].

Є багато причин, чому інфляція в Україні стабільна і зазвичай двозначна. Це не має відношення до воєнного стану чи якихось інших об'єктивних причин. Такий стан економіки України спостерігається з 1991 року. Усі причини політичні. Численні недоліки Податкового кодексу України та неналежне адміністрування податків, внесків і зборів не забезпечують належного виконання положень ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». Прямим наслідком цього є масштабна тіньова економіка, яка функціонує без сплати податків і зборів [552].

Проблем дуже багато, але одна головна проблема економіки України – структура цін на товари та послуги. Якщо не вирішити цієї проблеми, то не буде вирішена жодна інша, причому незалежно від успіхів цифровізації економіки та якості роботи НАБУ, САП та інших антикорупційних органів. Коли йдеться про структуру ціни, то це не означає якийсь спосіб її регулювання, а лише про те, що кожна ціна повинна точно відповідати одержаним доходам, з яких сплачена належна сума податків, внесків і зборів. Усі антикорупційні органи повинні займатися виключно контролем відповідності витрат і сплачених податків особами, які підлягають фінансовому контролю відповідно до розділу 7 Закону України «Про державну службу» [553]. Причому такий контроль здійснюється у всьому ланцюжку, тобто якщо витрати здійснені за позичені кошти, то кожний позикодавець (власник джерела коштів) повинен довести, що він сплатив належну суму податків зі своїх доходів. Якщо система податкового контролю не буде запроваджена, то доцільність збереження антикорупційних органів практично не має.

Для забезпечення належного контролю за сплатою податків у форму е-декларації слід внести додаткові графи, в яких вказувати суми сплачених

ПДФО і ЄСВ, підтвердження повноти декларування доходів і відповідності доходів сплаченим по-даткам [554]. До числа суб'єктів е-декларування слід додати власників великих активів та запровадити додатковий податок на великі статки. Необхідно розробити перелік санкцій, які наступають у випадку виявлення неповноти сплати податків і зборів, незадекларованих активів, незалежно від місця їх фактичного знаходження та способу виявлення.

Перший крок у боротьбі з корупцією слід почати з Податкового кодексу України [46], в якому дати таке визначення ціни: ціна – це грошова оцінка величини створеної доданої вартості плюс амортизація обладнання та фактично здійснені витрати виробництва і розподілу.

У Податковому кодексі Україні поверхово визначена лише одна складова – амортизація обладнання. Додана вартість і витрати – це фактично вільні параметри, які зараз добирає платник податків залежно від бажання сплачувати податки. Для цього напрацьовано багато різноманітних схем, які дозволяють забезпечити високі ціни і нульові прибутки при символічній доданій вартості, створеній платником. Щоб перекрити усі ці канали, потрібно дати чітке визначення доданої вартості і фактично здійснених витрат: додана вартість – це сума факторних доходів фірми: фонду оплати праці і прибутку.

Фактично здійснені витрати – це вартість факторів, використаних у виробництві, при закупівлі яких фактично сплачений до бюджету податок на додану вартість. Фактично сплачений не означає наявність податкової накладної у платника, а означає наявність фактично перерахованої до бюджету суми. Лише фактична сплата ПДВ до бюджету може слугувати документальним підтвердженням витрат виробництва і розподілу.

Ці зміни до Податкового кодексу України дозволять визначати величину доданої вартості на кожній стадії виробництва за сумою сплачених податків і внесків з фонду оплати праці і прибутку, а фактично здійснені витрати визначати за сумою фактично сплаченого ПДВ до бюджету, тобто за сумою сплачених податків і внесків з фонду оплати праці і прибутку на усіх попередніх стадіях виробництва і розподілу. Принцип соціальної

справедливості при розподілі результатів спільної праці (доданої вартості) і вимоги ст. 67 Конституції України забезпечуються встановленням прогресивних ставок усіх податків і зборів.

4.1 Фінансово-правові методи забезпечення рівноваги ринку

Поняття торгового балансу має різні тлумачення. Класифікація рівноваги дозволяє встановити критерій розмежування, який обмежує межі використання цього поняття в економічних теоріях [489]. Найбільш елементарним визначенням рівноваги є рівновага сил за аналогією з гирями на терезах. Це описове значення рівноваги, яке натякає на протилежні сили попиту та пропозиції або на торговий баланс. Коли попит і пропозиція знаходяться в стабільній рівновазі, будь-яка зміна в масштабах виробництва, що порушує рівновагу, негайно викликає до дії сили, які прагнуть відновити рівновагу.

Поняття рівноваги не завжди пов’язане з гіпотезою про рівність попиту і пропозиції, так званим клірингом ринку. Є ймовірність, що система буде стабільною навіть за відсутності балансу сил. Наприклад, коли ціна будь-якого товару дорівнює сумі ренти, заробітної плати та прибутку відповідно до їхніх природних ставок, тоді товар продається за його природною ціною [457, с. 47]. Точкою рівноваги були б природні ціни товарів – тобто ціни, які в довгостроковому періоді враховували б витрати виробництва, визначені природними нормами прибутку, заробітної плати та земельної ренти. Відхилення від цієї точки тяжіння, такі як коливання ринкових цін, будуть реакцією системи на дисбаланс між силами попиту та пропозиції. «Якими б не були перешкоди, які заважають цінам осісти в цьому центрі спокою та тривалості, вони постійно прагнуть до цього» [457, с. 49].

Як методологічний інструмент, рівновага допомагає встановити причинно-наслідкові зв’язки між цікавими змінними. Застосування рівноваги як методологічного інструменту для вирішення економічних проблем набуло строгості та визнання завдяки принципам економіки Маршалла [490]. Тоді рівновага вперше з’явилася в економіці як те, що зараз називається

порівняльною статикою. Методологічний вимір розглядає баланс як метод аналізу [491].

Рівновага в конкретному середовищі може не бути остаточною за інших умов з урахуванням інших ефектів [492], і те, що традиційно вважається обходом довгострокової рівноваги, просто перетворюється на іншу короткострокову рівновагу [493]. Розрізняють короткострокову і довгострокову рівновагу. Різниця полягає в часовому горизонті економічного рішення: короткостроковий період – це час, коли за інших рівних умов фірма не може змінити свій капітал, а трудові колективи змінюються. Довгостроковий період – це час, коли фірма може змінити свій капітал, тому вибір фірми щодо максимізації прибутку може поєднувати змінну кількість праці та капіталу [494].

М. Фрідман стверджує, що довгострокова рівновага є лише умовною, її не слід сприймати як ідеальний опис реальності [495]. Ф. Мачлап так описує цей процес: «У нас є уявний експеримент, у якому перший і останній кроки, припущення початкової та кінцевої рівноваги, є методологічними пристроями, які гарантують, що крок 2 є єдиною причиною, а крок 3 містить повну послідовність ефектів. Функція початкової рівноваги полягає в тому, щоб запевнити нас, що «нічого, крім 2» не викликає зміни на кроці 3; функція остаточної рівноваги полягає в тому, щоб гарантувати, що «нічого, крім 3» не можна очікувати як ефект зміни на кроці 2» [496].

Використовуючи інструменти підтримання рівноваги на ринку, які ґрунтуються на аналізі статистичних даних, зазвичай оцінюють не результат впливу оптимальних засобів регулювання ринкового механізму, а радше показують недоліки прийнятих владою рішень для реагування виникаючих проблем.

У розділі 24 «Загальної теорії зайнятості, відсотка та грошей» Кейнс [497] проаналізував «існуючі вади економічного суспільства, які виявляються в його нездатності забезпечити повну зайнятість і справедливий розподіл багатства і доходів». Щоб виправити або якось пом’якшити ці недоліки, Кейнс передбачив

необхідність надання державі повноважень керувати економічною системою. За умови вільного функціонування ринку, економічна система і сама економічна політика (якщо між ними немає координації) сприятимуть не вирішенню, а посиленню основних проблем монетарної економіки. Для Кейнса держава повинна мати фундаментальне значення для забезпечення макроекономічної стабільності та соціального розвитку. З цією метою кейнсіанська макроекономічна політика повинна координуватися таким чином, щоб:

1) керувати фіскальною політикою, спрямованою на розширення платоспроможного попиту та зменшення соціальної нерівності;

2) використовувати більш гнучку монетарну політику для стимулювання кращих рівнів споживання та інвестицій;

3) координувати та регулювати фінансові та валютні ринки для стабілізації потоків капіталу та обмінних курсів.

У цьому параграфі маємо на меті зробити внесок у теоретичну та емпіричну літературу, яка демонструє важливість забезпечення реального обмінного курсу та прогнозованого обмінного курсу для сприяння інвестиціям та макроекономічній стабільності. Ми наголошуємо на важливості регулювання валютного курсу за допомогою податкового законодавства, яке базується на грошовій оцінці створеної доданої вартості у валютах зовнішніх торгових партнерів. Для різних галузей економіки така оцінка може давати різні значення реального валютного курсу. Вирівнювання обмінного курсу потребує використання прогресивних податкових ставок, запровадження єдиного об’єкта оподаткування для будь-яких непрямих податків (ПДВ, акцизи, податок з продажу, податок з обороту тощо) – це додану вартість, а її складові– фонд оплати праці та прибуток слід визначити об’єктами оподаткування для прямих податків (ПДФО, ПП) та ЄСВ. Для забезпечення макроекономічної стабільності важлива динамічна рентна політика, яка дозволяє автоматично відслідковувати стан світового ринку та мінімізувати його вплив на економіку країни (див. 2.3)

Обмінний курс валюти не слід розглядати як засіб здійснення будь-якої політики. Це лише показник існуючих проблем, які потребують інших шляхів

вирішення. Застосовувані засоби, як правило, опосередковано впливають на обмінний курс і забезпечують його підтримку в певному інтервалі. Результати підкріплюють аргумент на користь уникнення непередбачених коливань обмінного курсу, оскільки вони можуть погіршити інвестиції у виробництво. Існують й інші фактори, які впливають на прийняття інвестиційних рішень відповідно до галузевих особливостей господарської діяльності.

Традиційна теорія наголошує на ролі обмінного курсу як цінового якоря, і багато центральних банків використовують його як частину систем таргетування інфляції для підтримки стабільності, навіть якщо вони роблять це з деякою непослідовністю [281]. Однак курсова політика набагато складніша. Це пов'язано з розподілом доходу та впливає на інші важливі макроекономічні змінні, а саме: реальну заробітну плату, норму прибутку та реальну процентну ставку.

Традиційні теорії режимів обмінних курсів припускають, що в довгостроковій перспективі ціни на валюту визначаються відносними цінами на товари та послуги в торгівлі між країнами та припускають дотримання певної версії закону єдиної ціни, що забезпечує паритет купівельної спроможності (ПКС) або повернення фінансових активів у певній версії умов паритету відсотків (УПВ). У випадку ПКС це, по суті, розширення закону єдиної ціни, і ідея полягає в тому, що якщо абстрагуватися від транспортних витрат, торговельних обмежень та інших протиріч реального світу, ціни на ринкові товари будуть еквівалентними. Інакше, якщо певний товар деінде дешевший, то суб'єкти господарювання купують іноземну валюту, а національна валюта девальвує.

Причинно-наслідковий зв'язок йде від цін до обмінного курсу. Подібним чином УПС припускає, що рівність внутрішніх і зовнішніх активів забезпечує однаковий прибуток, коли абстрагуватися від різних профілів ризику та інших операційних витрати. Підвищення обмінного курсу спонукає вітчизняних агентів шукати іноземну валюту для зберігання фінансових активів. У цьому пошуку не шкодують жодних засобів – від фіктивного та реального експорту за

заниженими цінами до використання всіх можливих легальних та незаконних схем ухилення від сплати податків, переведення економіки в тіньовий сектор і тотальної корупції. Замість пошуку іноземної валюти з міркувань, пов'язаних зі споживанням, торгівлею чи поточним рахунком, як у випадку ПКС, економічні суб'єкти будуть керуватися фінансовими питаннями, пов'язаними з капіталом і фінансовим рахунком платіжного балансу.

Відносна доречність реальних чи фінансових компонентів у визначенні обмінного курсу не є еквівалентною. Обидві теорії пропонують щось подібне і доповнюють одна одну в контексті маржиналістичної теорії. Наприклад, якщо грошова процентна ставка нижча за природну ставку, виникне надлишок інвестицій над заощадженнями, і в економіці повної зайнятості почнеться інфляційний процес. Низька відсоткова ставка призведе до відтоку капіталу та підвищення обмінного курсу. Такий же ефект має внутрішня інфляція, яка призводить до зростання курсу, тобто порушення як ПКС, так і УПВ матимуть однаковий ефект. Хоча ПКС і УПВ впливають на обмінний курс, розумно припустити, що щоденні операції на валютному ринку понад 5 трильйонів доларів у світі забезпечать пріоритет фінансових інструментів, оскільки рух капіталу важко контролювати [498].

Рівноважний обмінний курс у маржиналістській теорії Кнута Віксела враховує попередню версію УПВ. ПКС – природний обмінний курс, еквівалентний природній відсотковій ставці Вікселля. На відміну від «природного» рівноважного обмінного курсу, який визначається умовою паритету купівельної спроможності, Верненго припускає, що більш-менш стабільні рівні обмінного курсу залежать від вибору політики [499].

Відсутність зв'язку між інтенсивністю використання капіталу та його винагородою не забезпечує належної ролі механізму розподілу ресурсів у ринковій економіці. Відносні ціни не були б результатом дефіциту чи відносного достатку, попиту та пропозиції. У цьому сенсі нормальна процентна ставка, визначена історичними та інституційними механізмами, цілком може бути такою, що економіка перебуває в рівновазі нижче рівня повної зайнятості.

Цей факт має безпосередні наслідки для теорії визначення обмінного курсу і є руйнівним для поглядів як ПКС, так і УПВ. Наприклад, збільшення грошової маси (якщо все інше є постійним) у випадку ПКС або нижча грошова процентна ставка у випадку УПВ теорії призведе до підвищення внутрішніх цін і підвищення курсу валюти.

Однак, механізм регулювання вимагав би повної зайнятості в економіці, але щоб регулювання відбувалося через зміни цін, а не кількості. У цьому випадку збільшення грошової маси або зниження процентної ставки може вплинути на рівень активності. Якщо ми припустимо, що нормальна процентна ставка екзогенно встановлюється монетарною владою, динаміку обмінного курсу можна пов’язати з різницею внутрішніх і зовнішніх процентних ставок, яка, на відміну від природної ставки, закладеної в граничній теорії, не вимагає повного використання капіталу. Таким чином, грошово-кредитний орган може певною мірою контролювати обмінний курс, керуючи процентною ставкою. Слід зазначити, що цей механізм працює лише за умови наближення процентної ставки до природної.

Номінальний обмінний курс девальвується відповідно до темпів інфляції, темпів зміни рівня цін і різниці між внутрішніми та зовнішніми процентними ставками. Реальний обмінний курс залежить від діяльності центрального банку з коригування валютного ринку для встановлення номінального обмінного курсу відповідно до змін внутрішньої інфляції та, опосередковано, від його впливу на потоки капіталу, які реагують на коригування процентної ставки. Зростання міжнародної процентної ставки та/або збільшення ризику країни призводить до номінальної девальвації, яка перетворюється на реальну девальвацію або стабільні ціни. Важливо чітко розуміти, що в глобально інтегрованій економіці обмінний курс впливає на структуру виробництва та витрати, ціни та розподіл.

Рівність сукупного попиту та пропозиції означає, що заробітна плата, прибуток, податки та імпорт, які визначають сукупну пропозицію, повинні дорівнювати сукупному попиту, який визначається споживанням, інвестиціями,

державними витратами та експортом. При фіксованому обмінному курсі між часткою прибутку в сукупному продукті та реальною заробітною платою існує зворотна залежність. Але якщо частка прибутку фіксована, то між реальним обмінним курсом і реальною заробітною платою існує зворотна залежність. Девальвований обмінний курс відповідає нижчій реальній заробітній платі (за інших рівних умов).

Очевидно, що виробники хочуть зберегти бажану норму прибутку, тому ціни зростають. Стабільність рівня інфляції зумовлена тим, що економічні агенти, намагаючись зберегти свою частку доходу, неофіційно індексують свої ціни, підвищуючи їх із запізненням [500]. Вони роблять це, тому що знають, що інші агенти зроблять те саме й неофіційно індексуватимуть їхні ціни. Вони роблять це з відставанням, а не одночасно, тому що одночасне підвищення цін відбувається лише тоді, коли проблемою є не висока інфляція, а гіперінфляція. За допомогою цього механізму асинхронного зростання цін економічні агенти просто підтверджують фундаментальний принцип економічної теорії: тенденцію до вирівнювання норм прибутку або відносної цінової рівноваги.

Наприклад, припустимо, що зовнішнє потрясіння впливає на здатність виплачувати короткостроковий зовнішній борг або в результаті підвищеного ризику, або через міжнародні процентні ставки. Центральний банк був би змушений підвищити внутрішню процентну ставку. Якщо припустити, що зростання внутрішнього обмінного курсу є недостатнім для стримування зовнішнього шоку, результатом буде вищий обмінний курс. При цьому реальний обмінний курс девальвує (знецінюється національна валюта). Амортизація передбачає збільшення витрат, зменшення частки прибутку, а разом з цим зростання цін та інфляцію. Заробітна плата скоригована, але менше, ніж зростання цін, і в новій рівновазі реальна заробітна плата нижча.

Подібний сценарій міг би статися, якби консервативний чи неоліберальний уряд вирішив зменшити реальну заробітну плату. Простим способом зробити це без прямого тиску на номінальну заробітну плату є сприяння підвищенню номінального обмінного курсу. Для цього достатньо

знизити внутрішню процентну ставку або скасувати контроль над капіталом, якщо він існує. Зниження процентної ставки та скасування контролю над капіталом призведе до втечі капіталу та девальвації обмінного курсу. Девальвація знову тисне на прибутки, а разом з нею підприємці піднімають ціни, збільшуючи інфляцію та знижуючи реальні зарплати. Це означає, що девальвація валютного курсу може бути використана як інструмент зниження реальної заробітної плати.

Політична економія обмінного курсу є набагато складнішою і, як відомо, пов'язана з впливом обмінного курсу на розподіл доходу, а через розподіл доходу може мати негативний вплив на економічне зростання. Забуті структуралістські концепції пропонують інше бачення компромісу політики обмінного курсу. Наприклад, більш низький обмінний курс, який недостатньо стимулює експорт, але зменшує зарплати та споживання, штовхає економіку до рецесії.

Розрізняють реальний ефективний і промислово-рівноважний валютні курси. Рівноважний обмінний курс поточного рахунку визначається таким чином, щоб гарантувати баланс поточного рахунку країни протягом певного часу. Дефіцит поточного рахунку відображає втрату країною міжнародної конкурентоспроможності та може призвести до обмежень платіжного балансу і навіть кризи платіжного балансу. У недавньому дослідженні зроблено припущення, що дефіцит поточного рахунку може бути джерелом фіскального дефіциту в Колумбії, а не навпаки [501].

Промисловий рівноважний обмінний курс відповідає курсу, який робить конкурентоспроможними ті компанії, які виробляють товари та послуги, які знаходять попит на міжнародному ринку. Встановлення та підтримка конкурентоспроможного обмінного курсу має вирішальне значення для стимулювання інвестицій, структурних змін та економічного зростання [502; 503; 504; 505]. Конкурентоспроможний обмінний курс забезпечує місцевим підприємцям доступ до внутрішнього та світового попиту [506; 507; 508]. Вплив обмінного курсу на інвестиції залежить від співвідношення вартості

імпорту та монопольної влади фірми [509]. Монопольна влада фірм/галузей має значний вплив на міжнародний ринок і норми прибутку, а отже, на співвідношення між обмінним курсом та інвестиціями. С. Балтар та ін. дійшли подібних висновків, вказуючи на важливість обліку галузевих відмінностей для Бразилії [510].

Взаємозв'язок між рівноважним обмінним курсом поточного рахунку, інвестиціями та зростанням на прикладі Колумбії досліджував Е. Гонсало [511]. Економічне зростання в Колумбії сильно залежить від зовнішніх факторів, оскільки понад 50 відсотків колумбійського експорту припадає на чотири види сировини (нафта, вугілля, кава та нікель), а виробничий сектор забезпечує лише 12 відсотків ВВП. Середній темп зростання за останні два десятиліття (2000-2019), включаючи фазу високих цін на сировину, становив 3,8 відсотка, але рівень безробіття був постійним і не опускався нижче 10 відсотків. Рівень бідності перевищує 40%. Колумбія є однією з країн з найвищою нерівністю доходів.

Різниця між обмінним курсом поточного рахунку та курсом промислової рівноваги впливає на інвестиційні рішення, потенційно сприяючи економічному зростанню та розвитку [512]. Теорія нового девелопменталізму зосереджується на причинно-наслідковому зв'язку між реальним обмінним курсом і зростанням.

Інвестиційні рішення залежать від очікуваної норми прибутку. Останнє залежить не тільки від платоспроможного попиту, а й від можливості доступу до нього. Доступ до існуючого попиту з боку пропозиції залежить від технічної конкурентоспроможності, відповідних можливостей інфраструктури тощо. З боку попиту доступ визначається «економічною конкурентоспроможністю», яка включає конкурентоспроможний обмінний курс і сприятливе середовище для стимулювання інвестицій та економічного зростання.

Циклічне та хронічне підвищення обмінного курсу негативно впливає на інвестиції та сприяє зміні структури виробництва країни, що розвивається [226]. З одного боку, експортери не отримують достатнього доходу в місцевій

валюті, щоб стимулювати свою конкурентоспроможність на світовому ринку. З іншого боку, експорт сировини та імпорт кінцевих споживчих товарів стають більш привабливими на внутрішньому ринку, тому місцеві виробники втрачають конкурентоспроможність. Товарні експортери стійкі до переоцінки валюти через нижчі витрати виробництва. Цей сектор має вищу норму прибутку та може співіснувати з вищим обмінним курсом без шкоди для своєї прибутковості. Сектори, які не користуються цими перевагами, а саме виробники більш складних товарів і сучасні торговельні послуги, які використовують найсучасніші технології, позбавлені цієї можливості. Це явище є так званою голландською хворобою, однією з важливих причин підвищення курсу валюти.

Обидва сектори, виробники первинних і складних товарів, страждають від зменшення прибутків через підвищення обмінного курсу. Підвищення обмінного курсу може зробити інвестиції нежиттєздатними для виробників складних товарів і послуг, хоча це не обов'язково вплине на інвестиції в первинні сектори, які мають вищу норму прибутку. У цій ситуації спостерігається тенденція до регресу виробничої структури економіки. Якщо процес «голландської хвороби» не нейтралізувати, обмінний курс може залишатися підвищеним протягом тривалого періоду і навіть забезпечить позитивне сальдо торгівлі товарами, але цей процес відбуватиметься за рахунок зниження конкурентоспроможності виробництва та інших секторів ринку з низькими нормами прибутку.

Голландська хвороба – не єдина причина оцінки завищення курсу валют в країнах, що розвиваються. Теорія нового девелопменталізму стверджує, що циклічне та хронічне підвищення обмінного курсу також спричинене трьома економічними політиками, які здійснюють уряд і Центральний банк. По-перше, стратегія зростання, що фінансується зовнішніми заощадженнями. По-друге, використання обмінного курсу як якоря для контролю над інфляцією. По-третє, звичайна практика підтримки високої процентної ставки на рівні, який значно перевищує міжнародну процентну ставку, щоб уможливити дві попередні

економічні політики та через особливості процесу фінансового поглиблення в деяких країнах, що розвиваються.

Щоб залучити в країну зовнішні ресурси, вони збільшують різницю в процентних ставках. Однак прибутки, пов'язані з цією різницею, не обов'язково будуть спрямовані на продуктивні інвестиції, а швидше за все – на фінансові програми. Приплив капіталу може спровокувати подорожчання активів, спекулятивну бульбашку, підігрів споживання через підвищення обмінного курсу та дефіцит поточного рахунку, який протягом певного періоду часу фінансується зовнішніми запозиченнями, що дозволяє подовшити період підвищеного курсу валюти. Неконтрольоване зростання зовнішнього боргу країни завершується кризою фінансового та платіжного балансу. У цей критичний момент курс зростає.

Типовим прикладом такої політики є Україна, яка переживає хронічне та циклічне підвищення обмінного курсу. Курс української валюти зріс з 1,76 гривні за долар США у 1996 році до понад 27,2 гривні за долар США у 2021 році. При цьому загальний державний борг зріс з 21,69% до 69,55% валового національного доходу (ВНД). Додана вартість у промисловості (включаючи будівництво) знизилася з 33,78% ВВП у 1996 році до 22,58% у 2019 році [513]. Реалізований варіант економічної політики визначав стратегію зростання із зовнішніми запозиченнями, а отже, з дефіцитом поточних рахунків, що обов'язково передбачало підвищення курсу, що, у свою чергу, ще більше посилювало цей вибір. «Голландська хвороба», загострена трьома економічними політиками, згаданими вище, породжує хронічне та циклічне підвищення обмінного курсу, що шкодить інвестиціям у сектори складних товарів і призводить до зміни структури виробництва.

Простий спосіб нейтралізувати голландську хворобу – запровадити ефективне імпортне мито, яке позитивно вплине на конкурентоспроможність. Ефективна ставка тарифного захисту – це співвідношення між загальними податковими надходженнями від імпорту та загальним імпортом. Але якщо такий тариф не супроводжуватиметься стимулюванням інвестиційних та

інноваційних процесів в економіці, то така політика лише прискорено поглиблюватиме негативні явища.

Вкрай невдалий приклад застосування митного тарифу можна знайти в автомобільній сфері України. Угода з автомобільним концерном ДЕУ-Ланос передбачала обмеження на ввезення автомобілів з-за кордону. Митний тариф був встановлений у розмірі понад 100% митної вартості ввезеного автомобіля. Це не зупинило імпорт автомобілів, але практично знищило автомобільну промисловість України. Така ж політика проводилася в інших секторах української економіки, доки здатність запроваджувати подібну митну політику не була суттєво обмежена існуючими торговельними угодами та організаціями, такими як СОТ, що посилює потребу думати про можливі альтернативи нейтралізації голландської хвороби. (наприклад, створення суверенних фондів багатства). Хоча в структурі економіки України значну частку займає сировинний сектор, жоден з урядів, які досить часто змінювалися, не ставив за мету створення суверенних фондів.

В якості митного тарифу, звичайно, може бути використаний курс національної валюти. Але, на відміну від митного тарифу, зміни курсу не лише обмежують імпорт товарів, а й створюють ілюзію збільшення експорту. Хоча при цьому кількісно обсяги експорту зростають, надходження валюти в країну може навіть зменшитися. Не кажучи вже про інші негативні наслідки. Наприклад, зниження реальної заробітної плати, що обмежує платоспроможний попит на внутрішньому ринку не лише на імпортні товари, а й на товари вітчизняного виробництва.

Рівноважний обмінний курс поточного рахунку – це курс, який забезпечує збалансованість поточного рахунку країни з часом. Він представляє важливу відмінність від фундаментального обмінного курсу Вільямсона, оскільки він чітко виключає «стійкий ліміт зовнішнього боргу» та розглядає рахунок поточних операцій як відповідну змінну для визначення рівня обмінного курсу. Брессер-Перейра та ін. розробили економетричну

методологію для оцінки рівноважного обмінного курсу поточного рахунку та представили оригінальні оцінки для кількох країн Латинської Америки [500].

Рівноважний обмінний курс, який використовується переважною більшістю економістів і рекомендований для країн, що розвиваються, є фундаментальним рівноважним обмінним курсом Вільямсона [514]. Це обмінний курс, сумісний з рівнем дефіциту, який призводить до збільшення зовнішнього боргу нижче темпів зростання ВВП, що забезпечує зменшення відношення зовнішнього боргу до ВВП. Теорія нового девеломенталізму критично оцінює фундаментальний обмінний курс балансу та стверджує існування двох різних рівноважних обмінних курсів. Перший, рівноважний обмінний курс поточного рахунку, забезпечує збалансованість поточного рахунку країни з часом. Другий – промислово-рівноважний валютний курс – це такий, який забезпечує достатню прибутковість ефективних виробників промисловості та сфери послуг, які використовують найсучасніші технології для ефективної конкуренції на внутрішньому та зовнішньому ринках [515; 516]. Рівень обмінного курсу дозволяє ефективним вітчизняним виробникам у середньому вирівняти свої норми прибутку з рівнем прибутку їхніх світових конкурентів.

Методологія оцінки промислового рівноважного обмінного курсу (ПРОК) була розроблена [517], який розрахував ПРОК для Бразилії з 1988 по 2011 рік. Нещодавно [504] оцінили ПРОК для 43 країн і емпірично перевірили його вплив на процес структурних змін.

Недоліком цієї методології є те, що вона використовує статистичні дані для оцінки рівноважного обмінного курсу. Слід враховувати, що статистичні дані іноді дуже сильно спотворені різноманітними маніпуляціями суб’єктів ринку, які прагнуть забезпечити собі стабільні доходи за будь-яких умов, зокрема – внаслідок мінімізації податків і внесків, переходу до тіньового сектору економіки, контрабанда, експорт-імпорт, корупція тощо. Такі дослідження не дозволяють виявити причинно-наслідковий зв’язок між

результатом і прийнятими рішеннями. Крім того, статистика – це погляд назад. Вона не дає підстав для прийняття рішень на майбутнє.

Є й інші недоліки методології оцінки валютного курсу. Застосований метод розрахунку ПРОК відповідає оцінці валютного курсу, який компенсує різницю між питомими витратами на оплату праці в країні та її конкуруючих торгових партнерах на внутрішньому та зовнішньому ринках. Абсолютну неприйнятність такого підходу можна продемонструвати на прикладі України. В Україні частка заробітної плати в ціні товару становить 20-23% [518]. Якщо взяти за основу це значення, то можна гарантувати, що достовірність (реальність) курсу становитиме 20-23%. Рівноважний обмінний курс визначається не тільки витратами на оплату праці, але більшою мірою прибутками компаній і кредитними ставками фінансових установ, тіньовою економікою, виплатою заробітної плати без оподаткування, веденням бізнесу з використанням офшорів, переведенням прибутків, ухиленням і уникнення оподаткування тощо. Офіційна статистика не виявляє впливу більшості цих складових.

Слід мати на увазі, що оплата праці є лише частиною вартості, яка повинна бути оцінена при визначенні валютного курсу. Причому в багатьох країнах, що розвиваються, вона далеко не головна. По-перше, витрати на оплату праці залежать від ефективності використовуваного обладнання, рівня техніки і технології виробництва, інноваційності товару тощо. По-друге, складовою конкурентоспроможності є також прибуток підприємств. На конкурентоспроможність впливають і амортизаційні відрахування. По-третє – логістика. По-четверте, різноманітні способи зловживань – приховування прибутків, виплата тіньової зарплати, фіктивний експорт-імпорт, вивіз капіталу, корупція тощо. Зважаючи на це, методологія розрахунку ПРОК фактично може дати лише дуже приблизну оцінку, яка не має практичної цінності взагалі.

Обґрунтовуючи свій вибір, автори визнають доречність інших виробничих витрат, але помилково вважають, що в усіх секторах і у всьому виробничому ланцюгу спостерігаються лише одиничні витрати на оплату праці,

а включення інших витрат в оцінку зробить її нежиттєздатною. Навпаки, тільки врахування всіх складових вартості дозволяє сподіватися на реальний обмінний курс.

Неправильно вважати, що єдиним елементом витрат, який слід враховувати при розрахунку валютного курсу, є витрати праці на одиницю продукції. Взагалі відносити заробітну плату до витрат недоцільно, хоча це передбачено загальноприйнятою класифікацією складових витрат. Звертаємо увагу, що при визначенні бази оподаткування ми відносимо заробітну плату не до витрат, а до доходів працівників. Праця є фактором виробництва, а заробітна плата є доходом на фактор виробництва – працю. Таким же чином прибуток є доходом на фактор виробництва – капітал та підприємницьку здатність.

Варто зазначити, що єдиним результатом будь-якої господарської (прибуткової) діяльності є додана вартість, яка дорівнює сумі заробітної плати та прибутку суб'єкта ринку. З іншого боку, існують витрати виробництва, до яких слід віднести додану вартість, створену іншими суб'єктами ринку, яка була використана у виробництві конкретного товару чи послуги.

Заробітна плата і прибуток становлять єдиний результат діяльності і визначають вартість створеного продукту або наданої послуги на конкретному етапі виробничого циклу. Собівартість реалізованої продукції/послуги зазвичай повинна включати амортизацію виробничих фондів, які забезпечили створення доданої вартості. Однак питання про включення амортизації до доданої вартості залишається предметом дискусії щодо того, чи слід включати амортизацію до об'єкта оподаткування непрямими податками.

Крім того, незалежно від того, яка система оподаткування використовується в країні, об'єктом оподаткування має бути лише додана вартість та її складові – заробітна плата та прибуток. Податок необхідно розраховувати на кожному етапі циклу виробництва та розподілу. Єдиною основою будь-яких непрямих податків (ПДВ, податку з обороту, податку з продажу, акцизного податку тощо) має бути додана вартість, а основою прямих податків є її складові – заробітна плата та прибуток. Крім того, як заробітна

плата, так і прибуток можуть становити базу кількох податків. Наприклад, заробітна плата, як правило, є базою ПДФО та соціальних внесків , а прибуток є базою соціальних відрахувань (якщо законодавство країни визначає платниками підприємців і найманих працівників) і податку на прибуток.

Використання доданої вартості як єдиного об’єкта оподаткування прямих і непрямих податків дозволяє позбутися кумулятивного ефекту в оподаткуванні і повністю виключає нарахування податків на податки. Для цього достатньо забезпечити поступове включення податку в ціну на кожному етапі циклу виробництва та/або розподілу.

Найкращою методологією для оцінки обмінного курсу є грошова оцінка доданої вартості у різних валютах, яка дає точне значення обмінного курсу. Загальна додана вартість, надана продукту на всіх етапах виробництва та розподілу, дозволяє визначити курс валюти країни. В ідеалі, щоб точно визначити курс валюти, кожен товар або послуга має продаватися як у країні походження товару, так і на ринку основних торгових партнерів. Для тих товарів, які не продаються на ринку торгових партнерів, відомими на сьогоднішній день методами обмінний курс взагалі не піддається оцінці. Проте, якщо базою є грошова оцінка доданої вартості товарів і послуг, то можна отримати об’єктивний обмінний курс для кожного товару чи послуги, навіть якщо товар не продається на ринку торгових партнерів. Базуючи розрахунок курсу валюти на величині доданої вартості, ми маємо можливість не тільки розрахувати її реальну вартість, а й забезпечити надійний спосіб утримання курсу в межах визначеного коридору.

Навіть за такої оцінки валютного курсу рівновага в економіці може не бути досягнута. Відсутність конкурентного ринкового середовища в країнах, що розвиваються, є основною передумовою порушення рівноважного співвідношення цін на товари та послуги. Є сектори економіки, в яких конкуренція неможлива в принципі – це природні монополії, сировинний сектор тощо. У цих випадках ринкова оцінка доданої вартості буде викривлена,

дозволяючи отримати вищу рентабельність капіталу, що негативно впливає на прийняття інвестиційних рішень.

Природні фактори, які спотворюють ринкову рівновагу, доповнені державною політикою, згаданою вище, унеможливлюють встановлення та підтримку ринкової рівноваги. Очевидним доказом цього є незбалансованість обмінного курсу в країнах, що розвиваються, і повзуче підвищення курсу валюти. Наслідком постійного зростання валютного курсу є переважання в економіці сировинних галузей, відсутність інвестицій у виробничу галузь з високим рівнем доданої вартості, зростання цін, зниження реальної заробітної плати та інфляція.

Без державного втручання ринок не зможе виправити ці недоліки, принаймні в розумні терміни. За відсутності державного втручання ринки, як правило, не є ні ефективними, ні стабільними. Сьогодні практично кожен уряд втручається в ринок, принаймні через встановлення процентних ставок (монетарна політика) [260]. Однак розглянуті дії уряду необхідно поширити на податкову, рентну, соціальну, митну, інвестиційну, інноваційну та інші політики.

Податкова політика має забезпечувати однакові норми прибутку та співставні доходи працівників у секторах із різною часткою доданої вартості. Залежно від структури економіки, наявності монополій тощо ринкова оцінка доданої вартості може забезпечувати істотно різні рівні заробітної плати та прибутку. Основним елементом соціальної справедливості має стати справедливий розподіл результатів спільної праці між власником засобів виробництва і працівниками [473]. Щоб оптимізувати розподіл, варто запровадити прогресивні ставки ПДФО, податку на прибуток та ЄСВ. Солідарна система пенсійного забезпечення має забезпечувати певні пропорції розміру пенсій між різними категоріями пенсіонерів, а не обмежувати розмір внеску для деяких працівників з необмеженими заробітними платами. Встановлений максимальний розмір доходу, з якого нараховується ЄСВ має бути скасований або мають бути забезпечені розумні обмеження на

максимальний розмір заробітної плати. У цьому випадку п’ятнадцять мінімальних заробітних плат – має визначатися як максимальна заробітна плата, а не як максимальна сума заробітної плати, з якої обчислюється ЄСВ. Регулятором має виступати система оподаткування і диференційовані ставки ЄСВ. Доходи (включаючи заробітну плату надбавки, премії, тощо), що перевищують встановлену суму мають оподатковуватися за ставкою 75-100%. Розмір ставок визначається соціальною політикою, яку проводить держава. Обмежуючи норми прибутку і здійснюючи виважену соціальну політику в державі, ми спрямовуємо валютний курс до його об’єктивного значення, впливаючи лише на тих суб’єктів ринку, цінова політика яких порушує еквівалентний обмін товарів на ринку.

У сировинних галузях має проводитися виважена рентна політика, розмір ренти встановлюється таким чином, щоб вирівнювати норми прибутку відповідно до результатів діяльності, тобто відповідно до величини створеної доданої вартості (див. 2.4). Прогресивні податкові ставки та рентна політика мають стати основними інструментами таргетування інфляції.

Якщо основним інструментом є ручне регулювання курсу, то проблеми в економіці вирішуються найгіршим способом. Такий регулятор пропонує нам метод Марконі [517] і використовує Національний банк України, який імпліцитно передбачає компенсацію можливої неефективності, що спостерігається в економіці, ручним коригуванням обмінного курсу, що фактично означає підтримку неефективних секторів економіки та створення додаткових перешкод для розвитку ефективних галузей, які не отримають належних доходів від зовнішньоекономічної діяльності.

Така методологія розрахунку передбачає вибір базового року, в якому спостережуваний індекс реального ефективного обмінного курсу є/був еквівалентним рівню, який є/був конкурентоспроможним для виробництва, тобто рівним рівню промислової рівноваги. Однак, навіть якщо така рівновага існувала в базовому році, вона буде порушена першим ручним коригуванням обмінного курсу. Регулювання курсу вручну може забезпечити поточний

баланс і збалансувати поточний рахунок протягом короткого періоду часу. У рік, коли виробництво країни було конкурентоспроможним, тобто спостережуваний обмінний курс знаходиться на рівні промислової рівноваги, має спостерігатися профіцит поточного рахунку. Більше того, профіцит можна створити штучно, якщо шляхом ручного регулювання валютного курсу знижувати конкурентоспроможність імпорту на внутрішньому ринку та стимулюється експорт, тобто за рахунок штучного підвищення конкурентоспроможності на зовнішньому ринку за рахунок зниження конкурентоспроможності на внутрішньому ринку.

Якщо невідомо, як встановлюється рівновага і за допомогою якого методу досягається балансування поточного рахунку, вибір базового року буде випадковим, і будь-який рік може вважатися базовим. Цей механізм часто використовують і в Україні. Одним рішенням Кабінету Міністрів України абсолютно збиткове державне підприємство «Нафтогаз» стало надзвичайно прибутковим (премії керівництва виплачувало собі мільонами гривень). Проте кількість домогосподарств, які потребували субсидій на оплату житлово-комунальних послуг, перевищила 50%. Механізм регулювання такий: формально з Держбюджету виділяються кошти на соціальні цілі, але фактично кошти передані держкомпанії. Такий же механізм регулювання економіки в більших масштабах передбачає ручне регулювання валютного курсу.

У ринковій економіці не може бути двох валютних курсів, а може бути тільки один – реальний, що відповідає зобов’язанням членів Міжнародного валютного фонду уникати множинності валютних курсів. Крім того, жодні статистичні дані не дають реального обмінного курсу. Статистика залежить від такої кількості малих і великих економічних проблем, що їх важко навіть перерахувати. З іншого боку, зміна валютного курсу порушує ринкову рівновагу – еквівалентний обмін товарів і послуг на ринку.

Під рівновагою в економіці слід розуміти стан, коли кількість товарів/послуг, що пропонуються для продажу (включаючи експорт та імпорт), та їх ціна дорівнюють кількості грошей потенційних покупців цих товарів. А це

означає, що рівновага передбачає певний розподіл доходів і прибутків, який забезпечить довгострокову підтримку рівноваги в економіці. Розподіл доходів також залежить від структури економіки та бажаного рівня соціальних стандартів.

Без такого балансу рівновага в принципі неможлива. Якщо продукція є, але платоспроможного попиту немає, виробництво доводиться скорочувати, а це автоматично збільшує витрати і знижує конкурентоспроможність. Намагаючись зберегти норму прибутку, підприємці піднімають ціни, розкручуючи маховик інфляції. Для підтримки економічного життя Нацбанк буде друкувати гроші і підвищувати курс, що призведе до скорочення внутрішнього попиту на імпортні товари. При збалансованій грошово-кредитній політиці, помірному зниженні реальних доходів встановиться рівновага на новому рівні валютного курсу. Потім настає період адаптації до нових умов, коливання валютного курсу забезпечить збереження рівноваги протягом певного часу. А потім – нове скорочення попиту, інфляція і нова девальвація національної валюти.

Варто зазначити, що такий сліпий пошук ринкової рівноваги може розтягнутися на десятиліття. В Україні це триває вже понад тридцять років (протягом усього періоду незалежності), але кінця цьому процесу ще не видно. У країнах Латинської Америки це триває вже понад 50 років. Фактичні значення валютного курсу промислової рівноваги підтверджують описаний сценарій.

Проблема полягає не в тому, як розрахувати ПРОК, а в тому, як його забезпечити та підтримувати. Ефективний валютний курс не є інструментом будь-якої політики, а лише показником, який дозволяє оцінити результати економічної політики держави, яка включає податкову, фінансову, грошово-кредитну, інвестиційну, інноваційну та інші політики.

Два рівноважних валютних курси діють у країнах, експорт яких обмежений переважно сировиною, а імпорт – промисловими товарами з високою доданою вартістю. Різниця між двома рівноважними обмінними

курсами виникає, коли країна експортує сировину за цінами світового ринку. Оскільки ці товари зазвичай отримують вигоду від додаткової ренти та/або буму попиту, виникає голландська хвороба: основним експортерам вдається бути конкурентоспроможними на зовнішньому ринку за обмінного курсу, який значно вищий, ніж необхідний для промислових і сучасних компаній сфери послуг, які використовують найкращі доступні технології, щоб бути конкурентоспроможними як на зовнішньому, так і на внутрішньому ринках. На відміну від виробництва та сучасних послуг, сектори сировинних товарів можуть досягти задовільного рівня прибутку навіть за високого обмінного курсу, враховуючи порівняльні переваги, якими вони користуються. Поточна рівновага змінюється головним чином як функція варіацій умов торгівлі, оскільки товари страждають від коливань цін, спричинених дуже значними змінами попиту та пропозиції.

Вирівняти два рівноважних обмінних курси дуже легко. Для цього різницю в ціні, розраховану на основі курсу поточного рахунку та на основі курсу промислової рівноваги, необхідно інтерпретувати як розмір ренти [519], тобто експорт сировини здійснюється за ціни зовнішнього ринку, а рента визначається різницею між виручкою та вартістю сировини, визначеною за курсом промислової рівноваги. Розмір рентної плати буде різним, але чітко відстежуватиме кон’юнктуру зовнішнього ринку, мінімально впливаючи на конкурентоспроможність сфери виробництва та послуг. У сприятливі періоди частину ренти слід зараховувати в державні фонди або один фонд. Кошти можна інвестувати в розвиток інфраструктури або на покриття дефіциту бюджету, щоб уникнути нових запозичень і не збільшувати державний борг. Певна частина коштів може бути використана для стабілізації економічної ситуації в періоди кризи тощо. Активи суверенного інвестиційного фонду (суверенних фондів) можуть включати акції державних або публічних компаній, облігації, майно, дорогоцінні метали та інші активів. У Норвегії працює один із найбільших у світі суверенних фондів – Public Pension Fund Global (GPFG). Його активи перевищують 1,1 трильйона доларів.

У цьому випадку можна забезпечити стабільність обмінного курсу або принаймні забезпечити прозорий, зрозумілий для потенційних інвесторів механізм його зміни. Звичайно, ідеальним є випадок, коли валютний курс стабільний або його відхилення не перевищують темпів зростання ВВП.

При ручному регулюванні курсу інвестиції можливі лише у виробництво товарів з низькою доданою вартістю та сферу послуг, зокрема: сировинний сектор, фінансовий сектор, виробництво алкогольних напоїв, тютюнових виробів, інтернет-торгівлю, транспортні послуги тощо. Інвестиції в промислове виробництво з високою доданою вартістю практично виключаються.

Відкритість торгівлі не обов'язково позитивно впливає на інвестиції, можливо, показуючи, що більший імпорт не обов'язково означає більший обсяг інвестицій. Очевидно, що відкритість для торгівлі має супроводжуватися іншими макроекономічними та галузевими політиками, які забезпечують глобальну конкурентоспроможність національних виробників [520]. Як підтверджує велика кількість літератури, доступ до фінансування на розумному рівні є вирішальним для прийняття інвестиційних рішень.

4.3 Правові заходи забезпечення справедливого розподілу доходів для забезпечення сталого розвитку України

Стаття 1 Конституції України передбачає: «Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава». Поняття соціальна, правова держава – це держава, яка забезпечує реалізацію економічних, соціальних і культурних прав людини з метою досягнення необхідного рівня матеріального стану особи та членів її сім'ї. Забезпечення економічних, соціальних і культурних прав людини передбачає створення умов для забезпечення сталого розвитку. Передумовою сталого розвитку є справедливий розподіл доходів у суспільстві. Сьогоднішня економічна і соціальна політика України не забезпечує ні сталого розвитку, ні справедливого розподілу доходів. А тому потребує радикальних змін.

Конституційне проголошення України соціальною державою навіть на рівні законодавства не створює передумови для забезпечення стандартів гідного життя людини в сучасному світі. Україні ще далеко до досягнення ідеалів соціальної держави – хоча б у тому вигляді, в якому вони розуміються в контексті загальновизнаних принципів і норм міжнародного права, а також соціально-економічних стандартів життя населення в розвинених країнах. До того ж, не можна навіть сказати, що Україна і справді рухається шляхом досягнення стандартів соціальності у взаєминах суспільства і держави [473]. Ставлення держави до громадян виявляється у сфері реалізації соціальних прав особистості, тобто наскільки прийняті владою рішення самі по собі відповідають конституційним цінностям, перш за все в аспекті змісту, закріпленого у Конституції України загальноправового принципу справедливості. Основним елементом соціальної справедливості має стати справедливий розподіл результатів спільної праці між власником засобів виробництва і працівниками. Принцип соціальної справедливості відображає демократизм державного ладу, цінності державного устрою [555; 556; 557; 558].

Еволюція дискусій про перерозподіл доходу від заробітної плати до прибутку та його вплив на сталий розвиток можна простежити в останні десятиліття [559]. Визначення законів, які регулюють розподіл доходу, як заявив Рікардо у своїх «Принципах політичної економії та оподаткування» [560], «є головною проблемою політичної економії». Ці питання викликають серйозне занепокоєння, однак єдиного бачення проблеми досі немає. Не видно навіть альтернативних теорій, які допомогли б зрозуміти багато аспектів, пов’язаних із питаннями розподілу доходу та економічного зростання, а також взаємозв’язку між ними. Економічні кризи почастішали, а нерівність у доходах, за багатьма показниками, погіршилася як ніколи.

Віра в те, що економічне зростання принесе користь усім верствам суспільства, стало загальноприйнятим у політичному та економічному контекстах. Як влучно зазначає Дж. Стіґліц, «приплив піднімає всі човни» [540]. Ця стратегія передбачає, що поміркований рівень заробітної плати

призведе до більш стабільної економіки та більш продуктивної економічної системи. Такі ідеї перемістили стратегії розподілу доходів у бік капіталу. Реформи та зміни в економічній політиці призвели до зниження частки заробітної плати в надії, що це зниження стимулюватиме інвестиції та призведе до прискореного зростання [544]. «Відкриття внутрішніх фінансових ринків для іноземного капіталу сприяло ерозії частки заробітної плати» [561]. Зміни в розподілі доходу призвели до зниження частки заробітної плати в Сполучених Штатах на 5 процентних пунктів і навіть більше в європейських країнах, які впали приблизно на 10 процентних пунктів [562]. Зниження заробітної плати мало важливі наслідки, які можна побачити через зв'язок заробітної плати та продуктивності та її вплив на шлях економічного зростання. Справедливий розподіл доходів між працею та капіталом веде до зростання продуктивності праці, підвищує купівельну спроможність домогосподарств і створює стимул для подальшого економічного зростання [535]. Проте протягом останніх десятиліть зростання заробітної плати відстає від зростання продуктивності [563]. Збільшення розриву між продуктивністю та заробітною платою спостерігалося у багатьох країнах, зокрема у Сполучених Штатах, Японії та, більш чітко, в Німеччині, де середня заробітна плата знизилася, незважаючи на позитивне зростання середньої продуктивності праці.

У деяких країнах (наприклад, в Україні і Бразилії) намагаються підвищити сукупний попит шляхом стимулювання експорту, що, як прийнято вважати, може забезпечити довгострокове зростання. Однак орієнтація на цю модель зростання вимагає утримання реального обмінного курсу істотно завищеним. Завищений обмінний курс автоматично знижує доходи працівників і, як наслідок, знижує продуктивність праці. З економіки вимиваються товари з високою доданою вартістю, падає кваліфікація працівників… А основним експортним товаром стає сировина. Лише багаті на сировинні ресурси країни можуть собі дозволити таку модель зростання.

Настав час переглянути обґрунтованість цієї політики розподілу капіталу та вивчити можливість альтернативного шляху, заснованого на політиці

розподілу на користь праці, що супроводжується законодавчими змінами та структурною політикою, яка сприятиме зростанню заробітної плати та забезпечить набагато більш стабільний режим зростання в майбутньому [226].

Економічне зростання та розподіл доходів були головними проблемами класичних економістів Адама Сміта та Давида Рікардо. Починаючи з робіт Джона Мейнарда Кейнса, сучасні макроекономісти (особливо прихильники «нового Кейнсіанства») свідомі того, що закон Сея застосовний лише у випадку, коли ціни цілком гнучкі. Закон Сея передбачає, що попит завжди можна задовольнити, змінюючи ціни залежно від попиту на ринку і незалежно від обсягів виробництва товарів та послуг. Фактично концепція Сея взаємозв'язку між розподілом доходу та економічним зростанням, запроваджена класичними економістами, передбачала рівність між вартістю товарів, що пропонуються до продажу, і наявною сумою грошей у покупців. Ця ідея у роботах Кейнса одержала назву «принцип платоспроможного попиту».

Закон Сея – економічний закон, за яким сукупний попит автоматично поглинає весь обсяг продукції, вироблений відповідно до існуючої технології та ресурсів в умовах економіки з гнучкими цінами. Відповідно до закону Сея попит та пропозиція завжди врівноважуються. Однак, вільні ціни можуть зрівноважити попит навіть при знижених обсягах виробництва. В Україні механізм дії цього закону можна спостерігати наочно: індексація доходів населення збільшує попит, який автоматично задовольняється підвищенням цін. Інфляційні очікування спонукають виробників підвищити ціни так, щоб зберегти і навіть збільшити свою маржу. Замість зростання виробництва маємо прискорене зростання цін, зниження обмінного курсу та повзучу інфляцію. З моменту введення в обіг української гривні у 1996 році її курс змінився з 1,76 грн за долар США до більше ніж 27,2 грн за долар США на кінець 2021 року [276]. За цей же час сукупний державний борг зріс від 21.69% до 69.55% валового національного доходу (ВНД) [277].

Технічний прогрес є як причиною, так і результатом економічного зростання, тому будь-які засоби, які стимулюють зростання, прискорюють

технічний прогрес [564]. Передбачається, що темпи зростання продуктивності праці позитивно залежать від темпів зростання капітальних фондів на одного працівника. Більша частка капіталу на одного працівника забезпечує вищу продуктивність праці, визначаючи зростання ендогенним процесом. Отже, збільшення інвестицій збільшує запаси капіталу та через кейнсіанський «мультиплікатор» стимулює економічне зростання.

Варто зауважити, що перерозподіл доходів на користь прибутків не передбачає автоматичного збільшення інвестицій і переходу до інноваційної моделі розвитку. Одночасно перерозподіл доходів на користь прибутків знижує купівельну спроможність населення, обмежує попит та стримує економічне зростання. Красномовним свідчення цього є модель економіки України, яка забезпечувала перерозподіл доходів на користь прибутків. Частка заробітної плати у створеній доданій вартості в Україні не перевищувала 23% [477]. Однак, сам собою розподіл доходів може не тільки не прискорювати економічне зростання, а навіть сповільнювати його. Усе залежить від того, для яких цілей будуть використані одержані прибутки. У табл. 1 представляємо обсяги доданої вартості, створеної промисловістю України у 1996 р. та впродовж 2018–2022 років. Обсяги промислового виробництва постійно знижувалися. Лише у 2021 році спостерігалося повернення до рівня 2018 року. Однак максимальне значення протягом 2018–2022 років на понад 10% менше рівня виробництва 1996 року. При цьому обсяги зовнішнього боргу значно перевищували встановлені нормативи, а його обслуговування потребувало близько 10% валового національного доходу (табл.).

Табл. Обсяги промислового виробництва та державних боргів [277].

	1996	2018	2019	2020	2021	2022
Промисловість (включаючи будівництво), додана вартість (% ВВП)	33.78	23.29	22.58	20.80	23.15	19.24

Обсяги зовнішнього боргу (% ВНД)	21.69	92.21	80.16	82.67	69.55	…
Загальне обслуговування боргу (% ВНД)	..	11.17	8.96	10.86	7.43	…

Постійне зниження обсягів виробництва вказує, що прибутки не інвестувалися у виробництво. Проблема у тому, що система оподаткування не передбачала інвестицій прибутків. Адже ставка податку на прибуток залишалася стабільною 18%, а розподілений прибуток оподатковувався за ставкою 5%. Тоді як інтереси держави вимагали принципово іншої податкової політики, ставка податку на прибуток мала визначатися залежно від напрямку використання коштів. Розподілений прибуток слід оподатковувати за ставкою принаймні рівною ставці ПДФО. Однак якщо метою податкової системи є прискорений розвиток, то ставка оподаткування дивідендів повинна бути не нижчою за 25%.

Навіть з цими обмеженнями напрямків використання прибутків, політика перерозподілу доходів на користь прибутків в Україні не може у принципі стимулювати ріст обсягів виробництва. Проблема не лише у тому, що Податковий кодекс України забезпечує широкі можливості для мінімізації прибутків і штучного генерування збитків, але й через надто низьку купівельну спроможність переважної більшості населення. Середній рівень доходів працівників ледве покриває фактичний прожитковий мінімум, а рівень виплат пенсіонерам не передбачає їх участі в економіці як споживачів узагалі.

Навіть за наявності зовнішніх інвестицій розвиток виробництва неможливий за відсутності споживача вироблених товарів, послуг. Єдина можливість включення громадян в економіку України як споживачів вимагає перерозподілу доходів на користь заробітної плати (за рахунок зменшення частки прибутку). Це підвищить платоспроможний попит і може, за певних

умов, стимулювати зростання. Кейнс вважав, що стимулювання попиту здатне забезпечити повну зайнятість.

З метою стимулювання сукупного попиту використовують чотири методи: дефіцитні витрати уряду; стимулювання приватних інвестицій через зниження процентних ставок; цільові податкові пільги; перерозподіл доходів від багатих до бідних, хоча це найбільш політично суперечливий варіант. В останньому випадку модель зростання фундаментально спирається на попит, стимульований зростанням реальної заробітної плати [565].

Невиважена політика уряду взагалі не передбачає ніякого економічного росту. За понад тридцять років незалежності України промислове виробництво лише знижувалося. Безальтернативним вектором розвитку є політика перерозподілу доходів на користь доходів споживачів. Оптимальні пропорції передбачають розподіл створеної доданої вартості у пропорції 50% на 50%. При цьому розділ 5 Податкового кодексу України має бути переписаний заново, починаючи від визначення об’єктів оподаткування, бази і ставок податків, порядку сплати і закінчуючи обліком і звітністю.

Об’єктом оподаткування будь яких непрямих податків (ПДВ, податок з роздрібних продажів, податок з обороту, акциз тощо) слід визначити додану вартість. Поняття доданої вартості у Податковому кодексі не визначено, що власне і забезпечує усі відомі методи ухилення, уникнення чи оптимізації оподаткування. Для усунення цих проблем в оподаткуванні додану вартість доцільно визначити як суму факторних доходів фірми – фонду оплати праці і прибутку. Таке визначення встановлює нерозривний зв’язок поняття додана вартість з об’єктами оподаткування ПДВ, ПДФО, ПП та ЄСВ. Розподілений прибуток у вигляді дивідендів підлягає додатковому оподаткуванню, а нерозподілений та передбачені законодавством пільги з податку на прибуток формують приріст капіталу. В Україні приріст капіталу включається в базу ПДФО, хоча доцільніше визначити окремий податок, який справляється практично в усіх країнах ЄС.

Запровадження справедливих ринкових цін дозволяє контролювати належну сплату податків, внесків і зборів та уникнути можливості застосування усіх напрацьованих схем оптимізації податків, незаконний вивіз капіталів за кордон (див. 3.1). На кожній стадії виробництва і розподілу створюється нова вартість, яка оцінюється ринком і являє собою суму таких складових: додану вартість, ПДВ і амортизацію.

При реалізації товару ПДВ, нарахований на створену продавцем додану вартість, має сплачуватися покупцем безпосередньо у Бюджет, а не на рахунок продавця. Решта вартості товару, що включає створену продавцем додану вартість, амортизацію і витрати виробництва повинна перераховуватись на рахунок продавця. Поступова сплата ПДВ у Бюджет на кожній стадії виробництва і розподілу виключає податкові правовідносини між платниками. Запропонований співавторами метод сплати ПДВ на спеціальні ПДВ-рахунки має ту перевагу, що різниця одержаного при продажах і сплаченого при покупках ПДВ може використовуватися для оплати ПДВ протягом податкового періоду [534]. З 2018 року запропонований авторами метод ПДВ-рахунків використовується у Польщі та Італії.

Адміністрування усіх податків, об’єктом оподаткування яких є додана вартість та її складові, фонд оплати праці і прибуток, має здійснюватися одним відділом Податкової служби. Цей відділ має здійснювати адміністрування ПДВ, єдиного соціального внеску, ПДФО, військового збору і податку на прибуток на кожній стадії виробництва і розподілу. Сума сплачених податків і внесків однозначно визначатиме ціну товару чи послуги. Ціна абсолютно вільна і визначається лише попитом на ринку, але кожній ціні, за якою реалізуються товари і/або послуги, має відповідати цілком певна сума сплачених податків, внесків і зборів, передбачених законодавством України.

Вичерпне визначення складових ціни повністю виключає можливість застосування усіх відомих методів оптимізації податкових платежів. Сформована так ціна є справедливою ринковою ціною, яка повинна

застосовуватися на всіх етапах виробничого і/або розподільчого циклів. Ніяких інших цін в економіці України бути не повинно.

Використання справедливих ринкових цін спонукатиме виробників до збільшення обсягів виробництва, покращення якості товарів і послуг як єдиного способу підвищення прибутків. Усі відомі методи накручування витрат чи маніпуляції цінами втратять сенс.

Справедливі ринкові ціни дозволять створити конкурентне ринкове середовище навіть там, де за існуючих умов конкуренція неможлива в принципі [336]. Оскільки ціна реалізації вільна (за скільки зможем продати), доходи працівників і підприємців можуть значно відрізнятися від середнього рівня в країні. Формування ефективної структури економіки передбачає вирівнювання норм прибутку від інвестицій у різних галузях економіки та оптимальний розподіл створеної доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком, а також розподіл фонду оплати праці між членами колективу, який створив цю додану вартість. Єдиним ринковим регулятором для досягнення цих пріоритетів має стати система оподаткування держави.

За існуючої структури економіки доходи різних фірм можуть значно відрізнятися, оскільки залежать від цін, що складаються на ринку. Отже, можуть значно відрізнятися доходи працівників і прибутки підприємств у різних секторах виробництва. Для вирівнювання доходів працівників і прибутків фірм у різних секторах економіки доводиться коригувати ставки податків на двох рівнях. Необхідно оптимізувати розподіл доходів між фондом оплати праці і прибутком, а також розподіл фонду оплати праці між працівниками, праця яких забезпечила отримання доходу. У Європейському Союзі додана вартість розподілена приблизно навпіл між фондом оплати праці і прибутком, але можуть відхилятися на кілька відсотків від цієї пропорції у деяких країнах [566].

Для забезпечення оптимальних пропорцій розподілу система оподаткування має використовувати фундаментальний принцип оподаткування: вищі доходи –вищі ставки податків. Ставки податків з фонду оплати праці і

прибутку мають бути встановлені так, щоб створена додана вартість розподілялася приблизно порівну між фондом оплати праці і прибутком, а розподіл фонду оплати праці між працівниками забезпечував прийнятні соціальні стандарти.

Відповідно до ст. 1 Конституції України «Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава». Соціальна держава зобов'язана забезпечити належний рівень життя своїм громадянам, а це означає певні пропорції розподілу доходів. Уявлення про соціальні орієнтири держави дає «Європейська соціальна хартія (переглянута)» [335]. Йдеться не про абсолютні величини, а лише про пропорції розподілу доходів, що забезпечують відповідність європейській хартії. Єдиним правовим засобом досягнення соціальних стандартів є система оподаткування і прогресивні ставки оподаткування доходів фізичних осіб. У всіх країнах Європейського Союзу, кандидатом у члени якого Україна стала у 2022 році, застосовуються прогресивні ставки оподаткування доходів фізичних осіб. Визначено рівень доходів, які не підлягають оподаткуванню та відповідні рівні доходів (переважно до 5 рівнів), які оподатковуються за прогресивною шкалою ставок, з найвищою ставкою 40–45%. Наприклад, у Франції прогресивна (п'ятиступенева шкала) від 14% (для окремих виплат від нуля) до 45%, депозити і дивіденди 12,8% [567].

Для вирівнювання рентабельності інвестицій та забезпечення оптимальної структури виробництва оподаткування прибутку має також здійснюватися за прогресивними ставками. Зокрема, частина прибутку, який реінвестується у виробництво, має вираховуватися з оподаткованої бази. Решта прибутку має оподатковуватися за завищеною ставкою 30-32%. Розподілений прибуток у вигляді дивідендів має оподатковуватися за прогресивними ставками ПДФО. При оподаткуванні дивідендів нульова ставка не застосовується. Доцільно також запровадити податок на приріст капіталу з невисокою ставкою 1,5-2% [568].

Якщо до Податкового кодексу України не будуть внесені зміни, які забезпечать рух у визначеному напрямку, про розвиток економіки можна забути. Уряд може формувати популістські звіти про ріст економіки на 3-4% щорічно (як це ми спостерігали в минулому багато разів), однак весь ріст буде забезпечений друкарським станком Національного банку, державними позиками (під високі відсотки) та доходами заробітчан, які вони пересилають в Україну. Інших інвестицій також не буде (принаймні у виробничий сектор).

За нинішніх умов (період воєнного стану не беремо до уваги) інвестиції здійснювалися переважно у фінансовий сектор. Споживчі кредити на імпортні товари живлять корупцію на митниці і забезпечують інвесторам вищу маржу ніж на ринках розвинутих країн, одночасно формують дефіцит платіжного балансу України. А дефіцит платіжного балансу тисне на обмінний курс, підвищуючи його. Результатом є повзуча інфляція та неперервне знецінення курсу гривні.

Розподіл спеціальних дозволів на використання мінеральних ресурсів, є дуже привабливими для інвестицій і корупції, зокрема: розлив мінеральних вод у пляшки (нечувана маржа), видобування корисних копалин, вирубки лісів. А також державні закупівлі, виробництво і реалізація різних алкогольних напоїв, тютюнових виробів і, навіть, інвестицій у сільське господарство.

4.4 Підвищення ефективності контролю за функціонуванням системи оподаткування України в умовах правового режиму воєнного стану

Реалізація правоохоронної функції держави у сфері оподаткування має найважливіше значення в процесі реформування системи адміністрування податків, зборів, платежів. Ця функція не обмежується покладанням відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. Зміст правоохоронної функції держави у сфері оподаткування набагато ширший і включає комплексне вирішення проблем правового та інституційного забезпечення її реалізації.

Функції держави визначають як основні напрямки діяльності держави, які виражають її сутність і соціальне призначення, покликані реалізовувати управління суспільством і поставлені перед ним цілі та завдання [569, с. 20]. Функції права визначають як напрями або види впливу права на суспільні відносини [570, с. 704]. Правоохоронна функція є однією з основних функцій і держави і права, а її визначення аналогічні до визначень функцій держави або функцій права і не розкривають її зміст. Правоохоронна функція – це гарантування функціонування суспільних відносин, врегульованих правом [571, с. 90; 572]; або як об'єктивно зумовлена правоохоронними потребами держави й сутністю державної влади та її діяльністю для задоволення цих потреб [573, с. 9]. Охоронна функція права має соціальне призначення і визначає напрям правового впливу для охорони загальнозначущих суспільних відносин, їх недоторканість [574, с. 51]. Правоохоронна функція є одним із напрямів діяльності держави, що спрямований на забезпечення стійкості та непорушності функціонування правовідносин і реалізується через систему права (галузі, інститути, норми права тощо), через нормативно-правові акти, договори, прецеденти та акти застосування права, а також через діяльність органів державної влади [570, с. 704].

Деякі вчені вважають, що змістом правоохоронної функції є припинення правопорушення й боротьба з ним [575, с. 955]. Визначають такі складові правоохоронної функції правової держави [576, с. 15]:

1) профілактика правопорушень, які тягнуть за собою юридичну відповідальність у сфері публічного права;

2) захист життя, здоров'я, прав, свобод та законних інтересів фізичних осіб;

3) охорона громадського порядку, громадської безпеки і власності;

4) ресоціалізація;

5) оперативно-розшукова діяльність;

6) розслідування злочинів;

7) судовий розгляд справ;

8) розгляд справ про адміністративні правопорушення;

9) розгляд справ про фінансові та адміністративно-господарські правопорушення (адміністративні правопорушення, скоєні юридичними особами або громадянами-підприємцями);

10) виконання вироків, рішень, ухвал і постанов судів, постанов органів дізнання й досудового слідства та прокурорів.

Зазначені підходи до визначення сутності правоохоронної функції держави зумовлені її ототожненням із правоохоронною діяльністю держави. Ці поняття не тотожні, а відображають родово-видові зв'язки загального та конкретного. Базовою категорією є правоохоронна функція держави, яка реалізуються у різних видах юридичної діяльності, одним з яких є правоохоронна діяльність. Правоохоронна функція не обмежується лише правозахисною діяльністю, а й створює умови для діяльності правових інститутів, забезпечення прав і свобод суб'єктів права і виконання юридичних обов'язків. Державне управління у цій сфері не зводиться до боротьби з посяганнями на правопорядок і покарання винних у його порушенні, а передбачає втілення різноманітних державних заходів для забезпечення охорони, захисту та відновлення правопорядку [577, с. 160].

Отже, правоохоронну функцію у сфері оподаткування не слід обмежувати діяльністю органів фінансових розслідувань, притягнення порушників до адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності. Застосовувані засоби впливу мають спрямовуватися як на платника податків, так і на податкові органи. Правоохоронна функція держави у сфері оподаткування проявляється у встановлених правилах поведінки учасників охоронюваних відносин, так і у владних повноваженнях державних органів. Індивідуальні приписи та організаційні заходи визначають зміст адміністративно-правового забезпечення реалізації правоохоронної функції держави.

Елементи правоохоронної функції держави у сфері оподаткування дозволяють виділяти такі структурні елементи функцій адміністративно-деліктного права: ціль, засоби і результат адміністративно-деліктного

правового регулювання. Мета (ціль) правоохоронної функції держави у сфері оподаткування – це той кінцевий результат, якого прагнуть досягти суб'єкти правотворчої діяльності, закріплюючи відповідні норми права в національному законодавстві [578, с. 4]. Мета правоохоронної функції у сфері оподаткування реалізується як суб'єктами правотворчої діяльності, так і суб'єктами правозастосування, що забезпечує реалізацію норм права уповноваженими суб'єктами. Останні не обов'язково є державними органами. На реалізацією окремих правових функцій надані повноваження банкам та іншим фінансовим установам, платникам податків. Елементами функцій адміністративно-деліктного права є первинні правові засоби (адміністративно-деліктні норми, процесуальні права й обов'язки учасників провадження у справах про адміністративні правопорушення), правові форми (підрозділи інститутів адміністративно-деліктного права) і конкретні юридичні засоби (примусу, передбачені нормами адміністративно-деліктного права), які є юридично дієвими для досягнення цілей адміністративно-деліктного права [578, с. 4].

Первинні правові засоби включатимуть норми податкового, адміністративного, фінансового та кримінального права. Для забезпечення стійких правовідносин у сфері оподаткування держава створила міжгалузевий інститут адміністрування податків, зборів, платежів та поклала відповідальність, відображену у правовому статусі платника податків, податкового органу, державної служби фінансового моніторингу України (Financial Intelligence Unit). До конкретних юридичних засобів доцільно віднести не лише заходи державного примусу (кримінального, адміністративного, податкового), але й інші засоби, які можуть бути застосовані уповноваженими суб'єктами (заохочення, переконання, координація). Результатом правоохоронної функції у сфері оподаткування є факт об'єктивної дійсності, який свідчить про досягнення чи недосягнення мети [578, с. 4].

У зв'язку з військовою агресією Російської Федерації постало питання збереження конституційного ладу в умовах воєнного стану проти України

[579]. Агресор цинічно нехтує нормами і стандартами прав людини [580]. різко ускладнилась діяльність податкових органів та нормальне функціонування економіки. Воєнний стан запроваджено на всій території України 24 лютого 2022 року Указом Президента України № 2102-IX [581]. Адаптація податкового законодавства до нових реалій, фінансовий захист і підтримка для представників бізнесу, вітчизняних споживачів, українських воїнів та всіх, хто цього потребує, є надзвичайно важливими під час війни. Податкові стимули та дерегуляція для економіки необхідні для наповнення Державного бюджету, збереження платоспроможності населення, зміцнення економічної стабільності держави, а також здатності ефективно протистояти агресору.

Для підтримки бізнесу була розроблена Державна програма «Доступні кредити 5–7–9 %». Ключові умови кредитування передбачають: під час воєнного стану й упродовж місяця після його закінчення підприємці можуть взяти кредити до 60 млн грн під «нульову» ставку, а далі – 5 % річних для кредитування інвестиційних проєктів та на рефінансування кредитної заборгованості. Відповідна угода укладається максимум на 5 років, тоді як для формування і поповнення оборотного капіталу – на трирічний період. Кредит може одержати будь-яка вітчизняна компанія, кінцевими бенефіціарами якої є громадяни України, якщо вони володіють часткою у понад 50 % [582]. Програму фінансування українського бізнесу підтримали: Рада директорів Міжнародної фінансової корпорації (IFC); Фонд розвитку підприємництва (ФРП); АБ «Укргазбанк»; ПриватБанк та ін. Багато демократичних країн світу, і зокрема Європейського Союзу, в умовах війни скасовують або мінімізують митні платежі на вироблені в Україні товари.

Україна впроваджує глобальні податкові стандарти, і платники податків мають надати свої перші звіти про контрольовані іноземні компанії (CFC) за 2022 та 2023 роки у 2024 році. Загальний стандарт звітності (CRS) для обміну податковою інформацією у 2024 році запрацює у повному обсязі.

Верховна Рада України прийняла низку Законів України про внесення змін до Податкового кодексу з метою відновлення та забезпечення ефективної

та безперебійної роботи економіки держави в умовах війни [583; 584]. Ухвалені законодавчі зміни з метою спрощення ведення бізнесу, сприяння систематичній сплаті податків, зниження податкового тиску та стимулювання ефективної економічної діяльності платників податків у воєнний час [585].

На період дії воєнного чи надзвичайного стану сільським, селищним, міським радам та радам об'єднаних територіальних громад надано право приймати рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів та податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів без застосування процедур, передбачених Законом України Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності [586].

На період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану примусове відчуження або вилучення пального для потреб держави, ЗСУ, СБУ, та інших державних структур не вважаються реалізацією пального. Встановлена нульова ставка акцизного податку на бензини моторні, інші бензини, інші нафтопродукти, важкі дистиляти (газойль), скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази, бутан, ізобутан. Законом України №2618-IX від 21.09.2022 передбачено повернення акцизів на моторне пальне з наступними ставками: для бензину і дизельного пального – EUR100 за 1000 літрів, а для скрапленого газу, бутану, ізобутану, альтернативного моторного пального і біодизеля – EUR52 за 1000 літрів. При цьому ставка ПДВ для всіх видів пального залишалася на рівні 7% [587].

Фізичні особи-підприємці – платники єдиного податку першої та другої груп, мають право не сплачувати єдиний податок і не заповнювати декларацію. З 1 серпня 2023 року ця норма стосується лише платників, податкова адреса яких знаходиться на територіях бойових дій або на тимчасово окупованих Російською Федерацією територіях України станом на дату початку бойових дій або тимчасової окупації. При цьому такими особами декларація платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця – не заповнюється за період, в якому відповідно до абзацу першого цього підпункту єдиний податок не сплачувався.

«Платниками єдиного податку третьої групи можуть бути фізичні особи-підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми. До таких осіб не застосовується обмеження щодо обсягу доходу та кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах (п.9.2 підрозділ 8 розділу XX ПК України). Відсоткова ставка єдиного податку для платників єдиного податку третьої групи встановлюється у розмірі 2% доходу, визначеного відповідно до статті 292 Податкового кодексу. Платники єдиного податку третьої групи звільняються від обов'язку нарахування та сплати податку на додану вартість, а їх реєстрація платником податку на додану вартість є призупиненою (п.9.5 підрозділ 8 розділу XX ПК України). Такі особи не можуть здійснювати певні види діяльності (п.9.3 підрозділ 8 розділу XX ПК України). Обмеження стосуються грального бізнесу, імпортерів транспортних засобів, обмінного бізнесу, виробників, експортерів та продавців підакцизних товарів, видобування і реалізації корисних копалин, фінансових установ, філій платників, які не сплачують єдиний податок, та нерезидентів.

Водночас суб'єкти господарювання, які займаються роздрібною торгівлею підакцизними товарами (наприклад, супермаркети з продажу тютюну та алкоголю), видобутком підземних і поверхневих вод для надання послуг з централізованого водопостачання можуть перейти на оподаткування податком з обороту за ставкою 2%.

Тимчасово облік ПДВ здійснюється на підставі первинних (розрахункових) документів (п. 32^2 підрозділ 2 розділу XX ПК України), складених (отриманих) платником податку за операціями з придбання товарів/послуг відповідно до Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [588].

Ця норма була введена як вимушений захід, зумовлений проблемами, які виникли у роботі ЄРПН. Автор пропонує зберегти цю норму на постійній основі та ввести необхідні зміни до ст. 198, 200^1 та 201 ПК України. Застосування первинних розрахункових документів для обліку сплаченого ПДВ

замість податкових накладних дозволить скасувати низку схем ухилення чи уникнення податку та різко обмежить можливості незаконного відшкодування податку з бюджету. Одночасно буде гарантована фактична сплата ПДВ, а платник податку зможе отримати відшкодування за рахунок сум попередньо сплаченого податку. Цими змінами визначено правило, яке встановлює право платника податку на відрахування вхідного ПДВ для зменшення свого податкового зобов'язання: платник одержує право на відрахування лише фактично сплаченого вхідного ПДВ, підтвердженого платіжним документом. Податкові накладні не можуть і не повинні використовуватися з цією метою. Відповідно відпадає потреба в доцільності реєстрації податкових накладних, а реєстр податкових накладних може бути скасований. Непотрібні також податкові перевірки для визначення сум належного платнику відшкодування з бюджету при здійсненні експортних та прирівняних до них операцій.

Багато проблем зі сплатою ПДВ створює неналежне визначення фактичного платника ПДВ, наслідком чого є встановлення податкових правовідносин між платниками ПДВ. Є різні способи скасування податкових правовідносин між платниками. Найбільш оптимальним, на наш погляд, є спосіб спеціальних ПДВ-рахунків, на яких обліковується сума фактично сплаченого ПДВ при покупках і одержаного ПДВ при продажах [249]. Платник податку позбавляється права доступу до цих рахунків. Єдиний виняток становить випадок, коли платник одержав більшу суму ПДВ при реалізації товарів/послуг, ніж сплатив своїм постачальникам при покупках. Додатна різниця одержаного і сплаченого ПДВ може бути використана для сплати ПДВ при закупівлі товарів від постачальників упродовж періоду податкової звітності. У кінці податкового періоду додатна різниця суми ПДВ, одержаного з продажів і сплаченого при покупках, зараховується до бюджету для виконання податкових зобов'язань платника.

Під час воєнного стану податкові перевірки не передбачаються, а розпочаті перевірки зупиняються, за винятком камеральних перевірок з метою відшкодування ПДВ, а також фактичних податкових перевірок у місцях

продажу [589]. Обмежені також документальні податкові перевірки щодо сплати єдиного соціального внеску на період дії воєнного стану та протягом 3 місяців після його скасування.

З 1 серпня 2023 року зазначені вище особливості оподаткування скасовуються, платники податку автоматично вважаються такими, що застосовують систему оподаткування, на якій вони перебували до обрання особливого режиму оподаткування.

Платники податків звільняються від сплати окремих податків на територіях, де велися бойові дії, а також на територіях, які тимчасово окуповані російськими військами. Пільга надається щодо таких податків [583; 584; 590]:

- екологічний податок на період з 1 січня 2022 року по 31 грудня року, в якому скасовується воєнний стан;

- податок для власників землі на 2022 та 2023 роки;

- земельний податок та плата за оренду землі за період з 1 березня 2022 року по 31 грудня року, наступного за роком скасування воєнного стану;

- податок на нерухоме майно щодо об’єктів житлової нерухомості за 2021 та 2022 роки

- податок на майно нежитлової нерухомості за період з 1 березня 2022 року по 31 грудня року, в якому скасовується воєнний стан.

Перелік територій, на яких застосовуються податкові пільги, визначається Кабінетом Міністрів України.

Упродовж періоду воєнного стану та 6 місяців після його скасування платники податків звільняються від відповідальності за несплату податків, якщо вони не можуть сплачувати податки внаслідок введення воєнного стану [591]. Штрафи та пеня за несвоєчасну сплату податків та ненарахування єдиного соціального внеску не застосовуються на час дії воєнного стану та протягом 3 місяців після його скасування

Платники податків можуть повідомити про втрату або неможливість отримати первинні документи внаслідок воєнних дій (п. 69.28 підрозділу 10 розділу ХХ ПК України). Податкові органи приймають податкові декларації,

складені на підставі таких документів, але вони будуть обмежені у проведенні податкових перевірок. Однак, якщо податкові органи зможуть довести, що втрата документів не пов'язана з воєнними діями, дії платника податків можуть кваліфікуватися як ухилення від сплати податків з покладанням відповідальності на платника.

Тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану в Україні, податкові органи здійснюють державний контроль (нагляд) та спостереження у сфері ціноутворення відповідно до Закону України «Про ціни і ціноутворення» з урахуванням особливостей, встановлених пунктом 69.27 підрозділу 10 розділу XX ПК України [592]. Податкові органи здійснюють контроль за дотриманням платниками податків вимог законодавства щодо встановлених державою фіксованих цін, граничних цін та граничних рівнів торговельної надбавки (націнки) шляхом проведення фактичних перевірок.

Тимчасово, з 1 грудня 2023 року, діє мораторій на проведення документальних або фактичних перевірок платників (пункт 69.35^1. підрозділу 10 розділу XX ПК України) [593]:

1) єдиного податку першої та другої груп;

2) податкова адреса яких станом на дату початку тимчасової окупації є тимчасово окупованою Російською Федерацією територією України;

3) податкова адреса яких станом на дату початку бойових дій є територія, на якій ведуться активні бойові дії, – до останнього числа місяця, в якому було завершено бойові дії на відповідній території;

4) податкова адреса яких станом на дату початку можливих бойових дій є територія можливих бойових дій, – до останнього числа місяця, в якому була припинена можливість бойових дій на відповідній території;

Установити, що з 1 грудня 2023 року по 31 грудня 2024 року до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на цей період можуть бути включені лише виключно за умови відповідності платника умовам, передбаченим пунктом 69.35^2 підрозділу 10 розділу XX ПК України.

Верховна Рада ухвалила податковий законопроєкт, яким передбачено підвищення ставки податків для суб'єктів господарювання, які мають економічні зв'язки з державою-агресором [594]. Законопроєкт включено до порядку денного № 3562-IX від 06.02.2024 для голосування в другому читанні. Законопроєктом пропонується збільшити ставки податків на прибуток підприємств, екологічний податок, орендну плату і податок на майно в 1,5 рази для юридичних осіб, які мають економічні зв'язки з росією. Підвищені ставки податку діятимуть для компаній, які належать резиденту росії або є учасником групи компаній, яка отримує доходи з росії або економічно підтримує росію. Підвищені ставки податку не застосовуватимуться, якщо господарська діяльність компанії має соціальне, гуманітарне чи економічне значення для України. Критерії оцінки визначаються Кабінетом Міністрів України.

Нинішні законодавчі зміни є відображенням воєнного стану в Україні, а податкова політика спрямована на максимальне відновлення господарської діяльності та сприяння розвитку малого та середнього бізнесу. Удосконалення механізмів фіскального регулювання інвестиційної діяльності в Україні є дуже важливим. Податкова політика у сфері інвестиційної діяльності має бути максимально адаптованою та спрямованою на впровадження законодавчих та організаційних новацій з метою створення комфортних умов для відкриття бізнесу в Україні. Іноземні інвестиції мають велике значення для відновлення економіки України. Тому головним завданням для України залишається створення сприятливих умов для інвесторів. На інвестиційну привабливість суттєво впливає не лише загальний стан економіки нашої країни, а й передумови для ведення бізнесу, зокрема система оподаткування та основні напрямки податкової політики.

Пошук шляхів нівелювання негативного впливу складових фіскального механізму на інвестиції підприємств України вимагає вивчення та використання досвіду країн ЄС щодо реалізації різноманітних податкових пільг, які стимулюють інвестиційну активність суб'єктів господарювання. Організаційно-правові та фінансові засади державної підтримки інвестиційних

проєктів з метою створення сприятливих умов для залучення значних інвестицій до України (внутрішніх та зовнішніх), створення нових робочих місць, стимулювання економічного розвитку регіонів та підвищення конкурентоспроможності економіки України визначаються Законом України «Про державну підтримку інвестиційних проектів із залученням значних інвестицій в Україні» [595]. Створена в Україні інвестиційна платформа Advantage Ukraine має сприяти залученню інвестицій для найважливіших галузей економіки: оборонно-промисловий комплекс; металургія та металообробка; енергія; агропромисловий комплекс; енергетика; фармацевтика; природні ресурси; логістика та інфраструктура; меблева та деревообробна промисловість; інноваційні технології; промислове виробництво [596].

Регулювання нових економічних відносин потребує податкової політики, яка могла б оптимізувати інтереси держави з інтересами іноземних інвесторів, що передбачає дотримання прав і законних інтересів платників податків та забезпечення їх захисту, ефективної взаємодії з органами влади. Податкова політика є основним найефективнішим інструментом державного регулювання економіки, який забезпечує стимулювання розвитку виробництва, сприяє прискореному зростанню основних галузей порівняно з іншими, зміні інвестиційного клімату та здійсненню структурних реформ.

Висновки до розділу 4

Неефективний розподіл доходів у суспільстві породжує низку проблем, основні з яких наступні: затверджені соціальні стандарти принаймні у два рази нижчі за фактичну вартість мінімального споживчого кошика; половина доходів Пенсійного фонду формується за рахунок дотацій, а половина домогосподарств країни потребує дотацій на оплату житлово-комунальних послуг. Як наслідок – на ринку відсутній платоспроможний попит на товари та послуги, що гальмує соціально-економічний розвиток держави. Проаналізовано драйвери економічного зростання на основі заробітної плати і/або прибутків підприємств. Орієнтація на заробітну плату підвищує платоспроможний попит і може стимулювати ріст пропозиції товарів та послуг. Орієнтація на прибутки може стимулювати інвестиції у виробництво, використання потужностей і зайнятість. Однак жодна із можливостей не буде реалізована за відсутності стабільного або принаймні прогнозованого обмінного курсу гривні, прогресивної системи оподаткування доходів і прибутків та справедливих ринкових цін.

Основним показником ринкової рівноваги є еквівалентний обмін товарів/послуг на ринку, який забезпечується за наявності стабільного або принаймні прогнозованого рівноважного обмінного курсу. Обґрунтовується висновок про те, що валютний курс не можна використовувати як інструмент підтримки ринкової рівноваги. Це лише індикатор, який розкриває проблему та вказує на необхідність прийняття рішень для її подолання. Єдиний рівноважний валютний курс одночасно забезпечує рівновагу платіжного балансу і промислову рівновагу. З метою автоматичного підтримання ринкової рівноваги та рівноважного валютного курсу пропонується застосування справедливих ринкових цін в економіці, забезпечення оптимального розподілу доходів у суспільстві шляхом встановлення прогресивних податкових ставок прямих і непрямих податків. Ренту плату слід визначати як різницю вартості одиниці товару відповідно на світовому ринку та вартості їх видобування в Україні.

Рентна плата буде змінюватись залежно від кон'юнктури світового ринку та гірничо-геологічних умов видобування.

Слід оптимізувати розподіл доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком, а фонду оплати праці – між працівниками, якими вона була створена. Така оптимізація має забезпечуватися прогресивними ставками ЄСВ, ПДВ, ПДФО і податку на прибуток. Ставка оподаткування дивідендів має дорівнювати ставці ПДФО і навіть вище. При оподаткуванні дивідендів нульова ставка не застосовується.

Загальноприйняте трактування заробітної плати як витрати виробництва не відповідає змісту цього поняття. Заробітну плату і прибуток слід відносити до факторів виробництва. Заробітна плата – це дохід на фактор виробництва – працю, так само як прибуток – це дохід на фактор виробництва – капітал і здатність до підприємства. Уточнено зміст поняття «продуктивність праці». Ототожнення поняття «продуктивність праці» з інтенсивністю праці не дозволяє запровадити оптимальний розподіл доходів і стримує соціально-економічний розвиток держави. Продуктивність праці визначається в основному рівнем техніки і технології виробництва, прогресивністю технологічних процесів, використанням інноваційних матеріалів, упровадженням патентів і know-have тощо, що передбачає вищу кваліфікацію кадрів і вищу оплату праці. А рівень техніки і технології виробництва визначається напрямком використання одержаних прибутків та залученням інвестицій. Регулятором використання прибутків є система оподаткування і прогресивні ставки оподаткування. Ставка податку на прибуток має визначатися напрямком його використання. Частина інвестованого у виробництво прибутку може оподатковуватися за нульовою ставкою, а решта – за істотно вищою. Запропоновано зміни до Податкового кодексу України, які забезпечать вирішення поставлених завдань.

Досліджено взаємозв'язок між розподілом доходів та соціально-економічним розвитком держави. Встановлено, що традиційні методи розподілу доходів не передбачають сталого розвитку та не відповідають

Конституції України, яка проголошує Україну соціальною державою. Основним регулятором розподілу доходів є Податковий кодекс України. На жаль, діючий Податковий кодекс України узагалі не передбачає справедливий перерозподіл доходів та не стимулює інвестиції у сектори виробництва, але спонукає до створення різноманітних корупційних схем ухилення та уникнення оподаткування, що включає масштабну тіньову економіку, незаконний вивіз капіталів, контрабандний імпорт та експорт. Запропоновано правові методи подолання усіх проблем і забезпечення прискореного розвитку – встановлення справедливих ринкових цін, розподіл доходів у суспільстві на основі Європейської соціальної хартії (переглянутої) і встановлення прогресивних ставок оподаткування доходів фізичних осіб і прибутків підприємств.

Правоохоронна функція держави у сфері оподаткування спрямована на забезпечення належного функціонування податкових правовідносин і реалізується системою таких елементів: мета, правові засоби (норми права, правовий статус учасників охоронних відносин, правові та організаційні форми і методи діяльності уповноважених суб'єктів), юридичний результат (юридичний факт, виникнення, зміна, припинення правовідносин, перешкоджання виникненню прав і обов'язків учасників охоронюваних відносин). З початком повномасштабної війни росії проти України пріоритети податкової політики змінюються. Нові виклики потребують системного підходу до вибору конкретних інструментів удосконалення податкового законодавства: стимулювання українського виробництва і споживчого попиту, інноваційної та інвестиційної активності, а також посилення регулюючої та контрольної функцій держави щодо сплати податків. Органи державної влади приймають оперативні рішення щодо підтримки фінансової стабільності країни з метою забезпечення ефективного функціонування бюджетно-податкової сфери. Податкова політика України потребує ухвалення обґрунтованих рішень щодо зниження податкового навантаження на суб'єктів господарювання, покращення податкового клімату, державної підтримки інвестиційних проєктів з метою створення сприятливих умов для залучення в Україну значних інвестицій,

створення нових робочих місць, стимулювання економічного розвитку регіонів та економіки України.

Висновки

На основі теоретичного осмислення наукових праць з права, економіки, соціології, філософії та інших галузей знань, аналізу зарубіжного та національного законодавства, практики його застосування зроблено теоретичне узагальнення і запропоновано наукове вирішення організаційно-правових проблем системи оподаткування України як фактору соціально-економічного розвитку, орієнтуючись на перспективи вступу України до Європейського Союзу, що передбачає гармонізацію норм податкового законодавства України до права ЄС для попередження можливих проблем у системі оподаткування при усуненні митних кордонів та застосуванні норм Союзного договору про вільне переміщення капіталів, товарів та людей.

Запропоновано авторське бачення основоположних висновків, визначень, змін і доповнень до чинного законодавства у сфері забезпечення соціально-економічного розвитку, спрямованих на вирішення окреслених завдань. До найбільш суттєвих результатів можна віднести такі:

1. Визначено детермінанти соціального призначення системи оподаткування у сучасній демократичній правовій державі, до яких віднесено: обумовленість рівнем розвитку податкової та правової культури платників податків; вплив процесів глобалізації та вільного руху капіталів, товарів та послуг; втечу капіталу, податковий демпінг і конкуренцію (переміщення бізнесу); зменшення влади політичних партій і профспілок; подолання нерівності у розподілі суспільних благ. Стратегічне завдання законодавця полягає у пошуку компромісу між державою, громадянином, підприємством та передбачає формування системи оподаткування як функціонального правового, економічного та соціально-політичного цілого.

2. Обґрунтовано мету правового регулювання системи оподаткування, що передбачає удосконалення декількох важливих функцій для належного функціонування економіки: фіскальної, перерозподільної та стимулюючої, виконання яких здійснюється на правовій базі, відповідає принципам справедливості, рівності та прогресивності оподаткування, які є продуктом

правових, економічних, інституційних, політичних, структурних і соціальних процесів та участі в економічному і/або валютному союзі. Глобалізація, цифровізація, офшорні юрисдикції, контрольовані іноземні компанії (КІК), міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування, та принципи оподаткування мультинаціональних компаній різко ускладнили розподіл податкових повноважень між державами, засоби та інструменти правового регулювання оподаткування.

3. Проаналізовано основні принципи оподаткування, що визначають права та обов'язки платників, пов'язані зі справлянням податків; викладено міркування щодо напрямів удосконалення матеріального та процесуального податкового права. Висловлені пропозиції спрямовані на застосування в системі оподаткування України, однак пропозиції щодо визначення поняття резиденції та оподаткування за принципом джерела доходу зачіпають керівні принципи ~~і~~ міжнародної і територіальної систем оподаткування. Особливу увагу приділено принципам оподаткування ПДВ та способам забезпечення нейтральності податку у транскордонній торгівлі.

4. Виявлено особливості правового регулювання в країнах-членах ЄС і з'ясовано проблеми міжнародної системи оподаткування, що виникли у зв'язку зі змінами в технологіях, організації бізнесу, в процесах глобалізації та цифровізації. Відображенням цих проблем є постійне позитивне сальдо в торгівлі між країнами, пов'язане з оподаткуванням доданої вартості, переміщенням прибутків, податковою конкуренцією між країнами і «гонкою на дно». Практичні пропозиції можливого удосконалення системи оподаткування стосуються трьох основних підходів:

1) уточнення визначення джерела так, щоб гарантувати право країни на отримання інвестиційного доходу та право на оподаткування приросту капіталу від бізнес-активів, цінних паперів і нерухомого майна;

2) визначення структури ринкових цін для реалізації принципу «витягнутої руки»;

3) подолання податкової конкуренції і переміщення прибутків, не порушуючи принцип незалежності податкових систем країн-членів ЄС.

5. Проаналізовано правові засади визначення об’єктів оподаткування та надано їх класифікацію залежно від правових підстав встановлення, способів та інструментів регулювання, наявності міжнародних зобов’язань України у сфері оподаткування та з урахуванням виконуваних ними функцій: фіскальної, регулюючої та розподільчої. Виокремлено об’єкти, в основі яких лежать результати економічної діяльності; власність фізичних і юридичних осіб; власність народу України; об’єкти, призначені для регулювання споживання окремих типів товарів та забезпечення розподільчої функції; об’єкти, призначені для забезпечення належних умов життєдіяльності людей та попередження кліматичних змін. Обґрунтовано принципи побудови системи оподаткування України з урахуванням визначеної класифікації об’єктів оподаткування.

6. Відзначено недоліки визначення об’єкта оподаткування екологічним податком, який не забезпечує збереження природного навколишнього середовища, придатного для нормального життя людей та попередження кліматичних змін. Для досягнення зазначеної мети податок має стимулювати впровадження передових технологій, а об’єктом оподаткування може бути лише надлишок викидів шкідливих речовин, що перевищує обсяги, які можна досягнути застосуванням сучасних передових технологій. Для стимулювання впровадження інновацій джерелом сплати екологічного податку визначено прибуток платника, який залишається після сплати усіх податків, внесків і зборів, передбачених законом. Екологічний податок не слід покладати на споживачів (включати до ціни) і він не повинен виконувати лише фіскальну функцію. Запропоновано внести зміни до ст. 242 Податкового кодексу України та визначити об’єктом оподаткування екологічного податку надлишок викидів забруднюючих речовин, що перевищують обсяги, досяжні при застосуванні сучасних передових технологій.

7. Обґрунтовано правові заходи щодо реалізація права власності українського народу на мінерально-сировинні ресурси та запропоновано альтернативний метод визначення розміру рентної плати і напрямів використання рентних платежів. Рента – це особливий вид податку, який ґрунтується виключно на правах власності і передбачає певні особливості визначення його розміру. Вибір об'єкта рентної плати має забезпечувати вилучення повної вартості ресурсу, який знаходиться в межах території України і на правах власності належить народу України відповідно до положень ст. 13 Конституції України. Розмір рентної плати одиниці реалізованого ресурсу запропоновано визначати як різницю його вартості на світовому ринку і справедливої ринкової вартості його видобування. Окреслено переваги єдиного підходу до визначення розміру ренти незалежно від виду мінерально-сировинних ресурсів та особливостей їх видобування. Для всіх ресурсів має встановлюватися єдина ціна світового ринку, яка складається на момент реалізації. Сплачена видобувними компаніями рентна плата використовується для надання субсидій захищеним споживачам індивідуально за результатами приладів обліку, а решта розподіляється між Пенсійним фондом України, спеціально створеним суверенним національним фондом та бюджетом. Запропоновано внести зміни до ст. 252 Податкового кодексу України, зокрема визначити об'єктом оподаткування мінерально-сировинні ресурси, які відповідно до положень ст. 13 Конституції України належать народу України на правах власності, базою рентної плати – повну вартість видобутого відповідного ресурсу, визначивши її як різницю вартості відповідного ресурсу на світовому ринку і справедливої вартості видобування на кожній ділянці надр, та встановити ставку рентної плати 100%.

8. Виявлено особливості оподаткування фінансових установ та обґрунтовано необхідність радикальної зміни монетарної політики Нацбанку з метою забезпечення належного виконання положень ст. 99 Конституції України та ст. 6 Закону України «Про Національний банк України». Монетарну політику НБУ слід спрямувати на підтримку реального сектора економіки, що

передбачає: встановлення облікової ставки до 5% та досягнення цільового орієнтира 2% зі встановленням конкретних термінів та етапів її досягнення, ставки депозитних сертифікатів НБУ -2% (мінус 2%) та здійснювати регулювання обсягу застави банків залежно від одержаних ними збитків за операціями, не пов'язаними з фінансуванням реального сектора економіки. Одночасно слід внести зміни до ст. 136, 140 Податкового кодексу України з метою запровадження прогресивних ставок оподаткування прибутків фінансових установ з максимальною ставкою 35% та обмежити їх право на відрахування збитків з бази оподаткування прибутків, що виникли за рахунок непогашених споживчих кредитів.

9. Здійснено класифікацію податків та обов'язкових платежів, спільною базою яких є додана вартість, обґрунтовано структуру доданої вартості як суму факторних доходів – фонду оплати праці і прибутку. Складові доданої вартості – фонд оплати праці і прибуток визначають об'єкти податків: на доходи фізичних осіб (ПДФО), на прибуток (ПП), соціального внеску (ЄСВ) та військового збору. Структура доданої вартості дозволяє обґрунтувати принципи розподілу податкових повноважень країн на основі місця фактичного отримання доходу (за принципом джерела доходу) – додана вартість створена там, де виплачена заробітна плата і одержаний прибуток, де фактично розміщені і використані основні фонди та інші активи. Наголошено на подвійній природі об'єкта оподаткування акцизним податком залежно від виконуваних функцій. Виконання розподільчої функції забезпечує вибір доданої вартості як об'єкта оподаткування підакцизних товарів. Для виконання регулюючої функції об'єктом оподаткування доцільно визначити обсяги споживання шкідливих товарів (наприклад, тютюнових виробів, алкогольних напоїв тощо). Запропоновано оптимальні методи визначення доданої вартості та спільне адміністрування податків, внесків і зборів, базою яких є додана вартість і її складові. Запропоновано внести зміни до Податкового кодексу України та визначити: у пп. 178 п.1 ст. 14 додану вартість як суму факторних доходів – фонду оплати праці і прибутку; у ст. 185 додану вартість об'єктом

оподаткування; у ст. 189 базу оподаткування як суму фонду оплати праці і одержаного прибутку, з яких фактично сплачені податки на доходи фізичних осіб, на прибуток, єдиний соціальний внесок та військовий збір;

10. Проаналізовано правові підстави, передбачені міжнародними угодами, що стосуються визначення права країни на оподаткування доходів. З'ясовано недоліки визначення правового статусу суб'єктів оподаткування і поняття «резидент» та застосування принципу резиденції при розподілі доходів у порівнянні з принципом джерела доходу. Основним і єдиним критерієм визначення поняття «резидент» є громадянство фізичної особи. Правовий статус резидента юридичної особи визначається статусом фізичних осіб, що є бенефіцарними власниками юридичної особи. Причому, якщо бенефіцарні власники невідомі або не розкриваються на запит податкових органів України незалежно від причин, така юридична особа вважається резидентом України, а розподілений такій особі прибуток (після оподаткування в Україні) додатково оподатковується (дивіденди, відсотки, роялті тощо). Якщо фізична особа є особою без громадянства чи має громадянство іншої країни (наприклад, надає послуги особисто), її правовий статус резидента повинен визначатися за місцем отримання доходів, так як і для юридичних осіб-резидентів. Такі критерії є об'єктивними і однозначними. Запропоноване визначення поняття «резидент» щодо фізичних і юридичних осіб та здійснення оподаткування за джерелом автоматично скасовують теоретичну можливість подвійного оподаткування чи подвійного не оподаткування і фактично скасовують потребу в податкових угодах між країнами. Проведений аналіз угод про уникнення подвійного оподаткування показав їх цілковиту неприйнятність для України. Зроблено висновок про необхідність денонсування всіх угод про уникнення подвійного оподаткування, які порушують принцип оподаткування за джерелом та/або використовують інші критерії для визначення поняття «резидент» чи «нерезидент». Запропоновано внести зміни до Податкового кодексу України: до ст. 13, запровадивши оподаткування на основі принципу джерела: оподаткування здійснюється там, де отримані доходи, виплачена заробітна

плата, фактично розміщені і/або використані основні фонди, що автоматично усуває подвійне оподаткування; дивіденди, проценти і роялті, виплачені резиденту з джерела за межами України, включаються до оподатковуваного доходу резидента в Україні; у ст. 14 (пп. 122 п.1) визначити поняття «нерезиденти» – це фізичні особи або юридичні особи, бенефіціарні власники яких не є громадянами України; у ст. 14 (пп. 213 п. 1) єдиним критерієм поняття «резидент» визначити громадянство фізичної особи і громадянство бенефіціарних власників для юридичної особи; у ст. 15 визначити поняття «платник податку»: будь-яка особа, яка отримує дохід в Україні або розподілений дохід з джерелом за межами України; у ст. 103 визначити порядок оподаткування доходів за принципом джерела, а оподаткування дивідендів, процентів і роялті за принципом резиденції; у ст. 3 вилучити чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, зі складу податкового законодавства України.

11. Досліджено ефективність діючої системи адміністрування ПДВ, що ґрунтується на використанні податкових накладних, електронного реєстру податкових накладних, електронної системи адміністрування ПДВ та вільних ринкових цін. Проаналізовано чинники та наслідки ухилення від оподаткування, що включають: невизначеність поняття «додана вартість» у Податковому кодексі України; застосування непрямого методу вирахування для визначення податкових зобов’язань; сплата ПДВ між платниками; використання вільних цін; незалежне визначення податкової бази основних податків, внесків і зборів, об’єктом оподаткування яких є додана вартість або її складові. Для усунення виявлених проблем оподаткування запропоновано вилучити з Податкового кодексу України ст. 198, 199, 200^1; у ст. 200 використовувати балансовий метод обчислення доданої вартості та визначити її величину за сумою сплачених податків, внесків і зборів та їх ставок; у ст. 200^2 запровадити роздільну сплату ПДВ: сума ПДВ сплачується на спеціальний ПДВ-рахунок платника, а решта вартості (сума без ПДВ) – на звичайний рахунок платника. Баланс спеціального ПДВ-рахунку однозначно вказує суму

до сплати податку або суму до відшкодування, яка нараховується лише за операціями, пов’язаними з експортом і прирівняними до нього операціями. Сплата податку до бюджету і/або відшкодування здійснюється автоматично.

12. На підставі аналізу сплачених і відшкодованих сум ПДВ, судових рішень щодо відшкодування виявлено невідповідність відшкодованого і сплаченого ПДВ як за сумою, так і за часом, що є наслідком невідповідності закріпленого законодавством права на відшкодування, яке не передбачає аналогічного обов’язку щодо сплати податку до бюджету. Для усунення зазначених проблем запропоновано скасувати поняття «звичайна ціна», вилучивши з Податкового кодексу України пп. 71 п. 1 ст. 14, а у ст. 39 визначити поняття «справедлива ринкова вартість» (ціна) як суму створеної доданої вартості, нарахованого на неї ПДВ, амортизації і фактично понесених витрат на кожній стадії виробництва і/або розподілу та застосовувати його як єдину альтернативу звичайних і трансфертних цін; розкрити зміст поняття «фактично понесені витрати» – будь-які витрати, при здійсненні яких сплачена належна сума ПДВ або до бюджету або на спеціальні ПДВ-рахунки. Запропонована структура ринкових цін забезпечує однозначну оцінку доданої вартості і бази ПДВ на кожній стадії виробництва і/або розподілу, яка має дорівнювати сумарній базі податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, єдиного соціального внеску і військового збору. Сума фактично сплачених податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, єдиного соціального внеску і військового збору та їх ставки дозволяють однозначно визначити додану вартість – базу ПДВ на кожній стадії виробництва і/або розподілу. Аналогічні розрахунки для підакцизних товарів визначають базу акцизного податку – додану вартість підакцизних товарів. Запропоновано правові засоби, які дозволяють скасувати або різко обмежити відшкодування з бюджету при здійсненні експортних операцій, що передбачають: застосування різних ставок ПДВ для операцій бізнес-бізнес та бізнес-споживач та методу взаємозаліку ПДВ між країнами як альтернативи бюджетного відшкодування.

13. Виявлено альтернативні правові засоби антимонопольного регулювання та попередження зловживання монопольним становищем на ринку, включаючи і цифрові платформи. Запропоновані засоби орієнтовані на захист конкуренції, а не конкурентів та ґрунтуються на стандарті добробуту споживачів, здорових економічних принципах, процесуальній справедливості, прозорості та недискримінаційному ставленні. Проаналізовано елементи концепції узгоджених дій та відзначено складність їх доведення. Підсумовуючи аналіз законодавчих ініціатив ОЕСР, Європейської Комісії, Федеральної торгової комісії США, Суду Європейського Союзу, зроблено висновок, що антимонопольне законодавство має бути зосереджене на застосуванні справедливих ринкових цін, які встановлюють однозначну і точну відповідність ціни і доданої вартості, створеної на всіх стадіях виробництва і/або розподілу, а засобом правового регулювання є оптимально встановлені ставки податків, внесків і зборів. Саме ці заходи забезпечують досягнення основної мети – добробут споживачів.

14. Досліджено методи правового регулювання ринків, які традиційно пов’язуються з наявністю конкуренції, яка не може бути забезпечена автоматично в перехідних економіках, де наявна велика кількість природних монополій, а держава сама монополізує окремі сфери діяльності та використовує для регулювання монополій найгірший із можливих методів. Запропоновано найбільш ефективний засіб регулювання монополій – застосування «справедливих ринкових цін» як грошовий вираз доданої вартості, створеної на всіх етапах циклу виробництва, розподілу та збуту товарів/послуг, який забезпечує виникнення конкуренції незалежно від ступеня монополізації економіки, а роль регулятора виконує система оподаткування, в якій оптимально підібрані прогресивні ставки основних податків, внесків і зборів. Використання справедливих ринкових цін в економіці держави усуває прогалини законодавчого регулювання організаційно-правових відносин у сфері публічних закупівель; забезпечує належний контроль використання бюджетних коштів, включаючи ефективну боротьбу з корупцією та

шахрайством; формує конкурентне ринкове середовище у монополізованій економіці України та дозволяє адаптувати законодавство України до права ЄС у сфері публічних закупівель.

15. Запропоновано альтернативу трансфертного ціноутворення – справедливі ринкові ціни, які автоматично забезпечують застосування єдиних цін для всіх операцій платників незалежно від їх взаємопов'язаності, а система оподаткування, побудована на принципі джерела, дозволяє переміщення лише доданої вартості, яка у новій юрисдикції буде зарахована до витрат, тобто маємо гарантію, що у ціну товарів буде включена лише додана вартість, створена у кожній юрисдикції окремо, і лише на неї буде нарахований ПДВ. Застосування справедливих ринкових цін дозволяє запропонувати єдиний об'єктивний критерій розподілу консолідованої бази прибутку між юрисдикціями, в яких здійснюють діяльність мультинаціональні компанії – відношення фонду оплати праці до прибутку у кожній юрисдикції. Заміна трансферних цін на справедливу ринкову ціну та застосування оподаткування на принципі джерела є найкращим вирішенням усіх проблем плану BEPS, до того ж в автоматичному режимі. З Податкового кодексу України доцільно виключити зміни, які були введені у зв'язку з імплементацією плану BEPS, зокрема передбачені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020.

16. Обґрунтовано механізм державно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності, що охоплює систему правових засобів і інструментів правового характеру та включає, крім правових засобів, економічні (зокрема податкові), політичні, фінансові та адміністративні інструменти. Відзначено специфіку експортно-імпортних операцій, зумовлену відсутністю чітких критерії контролю за цінами, отже і за сплатою належної суми податків і зборів. Для контролю цін імпорту запропоновано розширити зміст поняття «справедлива ринкова ціна», визначивши у ст. 190 Податкового

кодексу України додаткову складову витрат – вартість імпорту – це заявлена митна вартість товарів / послуг плюс сплачений ПДВ та передбачені законом інші платежі, які сплачуються при митному оформленні для вільного обігу товарів/послуг на території України, тобто замість контролю митної вартості здійснюється контроль застосування справедливих ринкових цін.

17. Проаналізовано фінансово-правові методи забезпечення рівноваги ринку. Основним індикатором та основним засобом регулювання макроекономічної стабільності є еквівалентний обмін товарів/послуг на ринку, який забезпечується застосуванням справедливих ринкових цін, стабільним обмінним курсом валюти, застосуванням прогресивних ставок основних податків, визначенням доданої вартості за сумою фактично сплачених податків з фонду оплати праці і прибутку та здійсненням обґрунтованої рентної політики, яка встановлює розмір рентної плати залежно від світових цін на мінерально-сировинні ресурси та вартості їх видобування в Україні. Однак обмінний курс не слід використовувати як інструмент регулювання ринкової рівноваги, оскільки це суперечить нормам ст. 6 Закону України «Про Національний банк України» та ст. 99 Конституції України, яка визначає основною функцією Національного банку забезпечення стабільності гривні. Запропоновано внести зміни до ст. 36 Закону України «Про Національний банк України»: «Національний банк забезпечує стабільність офіційного курсу гривні до іноземних валют».

18. Здійснено аналіз правових засобів впливу на платоспроможний попит, зайнятість і пропозицію товарів / послуг. При застосуванні справедливих ринкових цін основним регулятором є пропорції розподілу доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком. Фонд оплати праці формує платоспроможний попит, а прибуток – власні інвестиційні ресурси. Віднесення фонду оплати праці до витрат виробництва створює хибні орієнтири економічної політики держави. Фонд оплати праці запропоновано трактувати як дохід на фактор виробництва – праця або людський капітал за аналогію з прибутком – доходом на капітал. Оптимальне співвідношення доходів на

фактори виробництва – праця і капітал – визначає темпи соціально-економічного розвитку держави. Основним правовим інструментом досягнення оптимального розподілу є система оподаткування: об’єкти оподаткування, ставки податків, база податків і передбачені законодавством пільги. Система оподаткування, орієнтована на зростання, передбачає прогресивні ставки основних податків та належний контроль за їх сплатою відповідно до положень ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов’язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». Запропоновано внести зміни до ст. 136 Податкового кодексу України, передбачивши прогресивні ставки оподаткування прибутків залежно від напрямів їх використання; у ст. 167 встановити прогресивні ставки ПДФО з максимальною ставкою до 40%.

19. Досліджено правові заходи розподілу доходів, які повинні забезпечити не тільки справедливий розподіл доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком, але й розподіл фонду оплати праці між працівниками, колективною працею яких створена додана вартість. Підвищення розміру заробітних плат не слід обумовлювати лише ростом продуктивності праці, що є хибною стратегією соціальної та економічної політики держави. Уточнено зміст поняття «продуктивність праці», яка визначається в основному рівнем техніки і технології виробництва, прогресивністю технологічних процесів, використанням інноваційних матеріалів, патентів, ліцензій, know how тощо, тобто напрямками використання одержаних прибутків і можливостями залучення інвестицій чи кредитів під прийнятні 5-6 відсотків. А ці передумови визначаються прогресивними ставками оподаткування доходів підприємств і особливо фінансових установ (комерційних банків) та стабільністю курсу гривні. Основним правовим засобом регулювання є система оподаткування, орієнтована на соціально-економічний розвиток і досягнення прийнятних соціальних стандартів життя, передбачених ст.48 Конституції України «Кожен має право на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї, що включає достатнє харчування, одяг, житло». Першим кроком у цьому напрямку є ратифікація усіх положень «Європейської соціальної хартії (переглянутої)»,

зокрема необхідно ратифікувати п.1 ст. 4: «1. Визнати право працівників на таку винагороду, яка забезпечує їм і їхнім сім'ям достатній життєвий рівень».

20. Аналіз правових заходів підвищення ефективності контролю за функціонуванням системи оподаткування України в умовах правового режиму воєнного стану, викликаного війною росії проти України, дозволив уточнити пріоритети податкової політики та вибір конкретних інструментів удосконалення податкового законодавства з метою забезпечення фінансового захисту і підтримки як представників бізнесу, так і вітчизняних споживачів, українських воїнів та всіх, хто цього потребує, підтримки фінансової стабільності країни та ефективного функціонування бюджетно-податкової сфери. Проаналізовано внесені зміни до податкового законодавства, спрямовані на спрощення ведення бізнесу, сприяння систематичній сплаті податків, зниження податкового тиску та стимулювання ефективної економічної діяльності платників податків у воєнний час. Значна кількість заходів у сфері застосування податкових інструментів, які мали дерегуляційний характер, поступово скасовувалася через їх негативний вплив на ефективність системи оподаткування в умовах адаптації фінансового сектора до новосформованих умов функціонування. Не втрачають свою актуальність проблеми реалізації податкової політики, які існували у довоєнний період, вирішенню яких присвячена дисертація. Реалізація податкової політики в період воєнного стану має забезпечити вирішення першочергових завдань протидії російській агресії, що і визначає пріоритети держави на період воєнного стану. Відзначено доцільність збереження деяких змін, вимушено запроваджених на початку війни і після закінчення воєнного стану, зокрема щодо обліку ПДВ на основі платіжних документів.

Список використаних джерел

1. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 22 JULY 2010 URL: https://tpadvice.com/wp-content/uploads/2016/09/OECD-TP-Guidelines-June-2010.pdf
2. Pyroha Serhii, Perezhniak Boris, Vasylchuk Larysa, Bevz Tetiana, Batan Yurii. Digitization process in the local self-government: International-legal experience. *Amazonia Investiga*. 2022. V. 11(59). P. 79–85. DOI: https://doi.org/10.34069/AI/2022.59.11.7
3. Авер'янов В.Б., Дерець В.А., Школик А.М. та ін. Державне управління: європейські стандарти, досвід та адміністративне право. К.: Юстиніана, 2007. 288 с.
4. Kendra H. Asher. Moderation and the liberal state: David Hume's history of England. *Journal of Economic Behavior & Organization*. 2021. Volume 184. P. 850–859. DOI: https://doi.org/10.1016/j.jebo.2020.08.027 .
5. Leroy, M. (2002). La sociologie de l'impôt. Paris : Presses universitaires de France. ⟨hal-01933459⟩.
6. Franks J., Barkbu B., Blavy R., Oman W. and Schoelermann H. Economic Convergence in the Euro Area: Coming Together or Drifting Apart? IMF Working Papers, January 2018.
7. Scheinert C., Vicious circles: The interplay between Europe's financial and sovereign debt crises, EPRS, European Parliament, June 2016.
8. Szczepanski, M. (2019, October). A Decade on from the Crisis: Main Responses and Remaining Challenges (European Parliamentary Research Service, PE 642.253).
9. Federico Maria Ferrara and Hanspeter Kriesi. Crisis pressures and European integration. *J Eur Public Policy*. 2022. V. 29(9). P. 1351–1373. Doi: 10.1080/13501763.2021.1966079

10. Anne Skevik Grødem. Scandinavian Social Democrats Facing The 'Progressive Dilemma': Immigration and Welfare States In Left-of-Centre Party Programs. *NGMR*. 2022. Vol.13. Issue. 2. P. 223–239. DOI: 10.33134/njmr.351
11. Beramendi, P., and D. Rueda. (2007). Social Democracy Constrained: Indirect Taxation in Industrialized Democracies. *British Journal of Political Science*. Vol. 37(4). P. 619–641. DOI: 10.1017/S0007123407000348
12. Steinmo, S. (2003). "The Evolution of Policy Ideas: Tax Policy in the 20th Century. *British Journal of Politics and International Relations*. Vol. 5 (2). P. 206–236.
13. Bay, A-H., and A. W. Pedersen. (2006). The Limits of Social Solidarity. *Acta Sociologica*. Vol. 49 (4). P. 419–436. DOI : 10.1177/0001699306071682
14. Feldman, S., and M.R. Steenbergen. (2001). "The Humanitarian Foundation of Public Support for Social Welfare". *American Journal of Political Science*. Vol. 45 (3). P. 658–677. DOI: 10.2307/2669244
15. Brooks, C., and J. Manza. (2006). Why Do Welfare States Persist ?. *The Journal of Politics*. Vol. 68 (4). Vol. 816–827. DOI: 10.1111/j.1468-2508.2006.00472.x
16. Sen, A. (1999). Development as Freedom. Oxford: Oxford University Press.
17. Musgrave, R.A. (1959). The Theory of Public Finance. New York: Mc Graw-Hill.
18. Faulk, D. (2002.) Do State Economic Development Incentives Create Jobs? An Analysis of State Employment Tax Credits. *National Tax Journal*. Vol. 55 (2). P. 263–280. DOI: 10.17310/ntj.2002.2.04
19. Mann, F.K. (1943). The Sociology of Taxation. *The Review of Politics*. Vol. 5. P. 225–235. DOI: 10.1017/S0034670500048609
20. Berliant, M., and P. Rothstein. (2003). Possibility, Impossibility, and History in the Origins of the Marriage Tax. *National Tax Law*. Vol. 6(2). P. 303–317. DOI: 10.17310/ntj.2003.2.01
21. Johnson, C.M., and K.J. Meier. (1990). The Wages of Sin: Taxing America's Legal Vices. *Western Political Quartely*. Vol. 43 (3). P. 577–595. DOI: 10.2307/448705

22. Paton, D., D.S. Siegel, and L.V. Williams. (2004). Taxation and the Demand for Gambling: New Evidence from the United Kingdom. *National Tax Journal*. Vol. 57 (4). P. 847–864. DOI: 10.17310/ntj.2004.4.04
23. Lerou M. Fiscalite et patrimoine culturel: des incitations controlees. *Droit fiscal*. 1997. № 31–36. P. 1016 – 1022.
24. Kemp, S. (2002). Public Goods and Private Wants. Cheltenham: Edward Elgar. 208 p.
25. OECD/EC-JRC (2021). Access and Cost of Education and Health Services: Preparing Regions for Demographic Change, OECD Rural Studies. OECD Publishing. Paris. DOI: https://doi.org/10.1787/4ab69cf3-en.
26. Kirchler, E., B. Maciejovsky, and F. Schneider. (2003). Everyday Representations of Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter. *Journal of Economic Psychology*. Vol. 24 (4). P. 535–553.
27. Becker, G.S. (1968). Crime and Punishment: An Economic Approach. *The Journal of Political Economy*. Vol. 76 (2). P. 169–217. DOI: 10.1086/259394
28. Olson, M. (1966). The Logic of Collective Action. Cambridge: Harvard University Press. DOI: 10.2307/j.ctvjsf3ts
29. Віхляєв М. Ю., Пилипенко Ю.П. Оподаткування релігійних організацій в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку. *Київський часопис права*. 2024. № 2. С. 39–145.
30. Grasmick, H.G., R.J. Bursk, and J.K. Cochran. (1991). Render unto Caesar what is Caesar's: Religiosity and Taxpayers' Inclinations to Cheat. *The Sociological Quarterly*. Vol. 32 (2). P. 251–266. DOI: 10.1111/j.1533-8525.1991.tb00356.x
31. Torgler, B. (2003). To Evade or Not To Evade: That Is the Question. *Journal of Socio-Economics*. Vol. 32. P. 283–302.
32. Alex Mengden. Top Personal Income Tax Rates in Europe, 2024. URL: https://taxfoundation.org/data/all/eu/top-personal-income-tax-rates-europe-2024/.
33. Ambrosio, F. (2020) Principles of Taxation in the United States: Theory, Policy, and Practice 1st Edition. 396 p.

34. Damirchyiev, M., & Kobylnik, D. (2022). Principles of taxation and their economic and legal nature. *Law and innovative society*. Vol. 1(18). P 57–65. DOI: https://doi.org/10.37772/2309-9275-2022-1(18)-5.
35. Rodrigo Ormeño-Pérez, Lynne Oats. The making of problematic tax regulation: A Bourdieusian perspective. Critical Perspectives on Accounting. 2024. Vol. 99. P. 102663. DOI: https://doi.org/10.1016/j.cpa.2023.102663.
36. Шопіна І.М. Підходи до розуміння мети правового регулювання. *Право і суспільство*. 2011. №4. С. 45–48.
37. Правове регулювання управлінської та правоохоронної діяльності у сфері оподаткування: колективна монографія / за заг. ред. проф. О. П. Рябченко. Х.: Панов, 2016. 472 с.
38. Sawyer, A. J. (2019) *Principles and Frameworks for Evaluating Tax Systems: A New Zealand Perspective*. Retrieved from. URL: https://ir.canterbury.ac.nz/handle/10092/17672.
39. Савченко, Л. А. Фінансово-контрольне право: становлення та розвиток: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2017. 400 с.
40. Кушнарьова Т.Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин: автореф. дис…канд. юрид. наук. Харків, 2002. 19 с.
41. Греца С. М., Греца Я. В. Механізм правового регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія: ПРАВО*. 2022. Випуск 69. С. 255–259.
42. Усенко Є. А. Правова природа податкового конфлікту. *Проблеми законності*. 2010. Вип. 111. С. 182–190.
43. Кучерявенко М. П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 Теорія управління, адміністративне право і процес, фінансове право / Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. Харків: б. в., 1997. 370 с.
44. Покатаєва О.В. Теоретичні засади правового регулювання загальнодержавних податків і зборів в Україні : монографія. Запоріжжя: КПУ, 2011. 300 с.

45. Шопіна І.М. Щодо концептуальних підходів до визначення поняття правового регулювання. *Форум права*. 2011. №2. С.1055–1061.
46. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text
47. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: монографія. Харків: Право, 2009. 320 с.
48. Albert P. Blaustein & Gisbert H. Flanz eds. Constitutions of the Countries of the World. New York: Oceana Publications, 2007.
49. International Fiscal Association, Advance Rulings: Practice and Legality (1994); Jason Chang et al. Private Income Tax Rulings: A Comparative Study, 10 Tax Notes Int'l 738 (1995).
50. Бевзенко В. М. Суб'єкти владних повноважень у адміністративному процесі. *Актуальні питання цивільного та господарського права*. 2007. № 4–5. С. 11–15.
51. Положенні про реєстрацію платників податку на додану вартість. Наказ Міністерства фінансів України № 1130 від 14.11.2014. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17 листопада 2014 р. за № 1456/26233. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14#Text
52. Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків. Наказ Міністерства фінансів України № 822 від 29.09.2017. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 2017 р. за № 1306/31174. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1306-17#Text
53. Кримінальний кодекс України № 2341-III від 05.04.2001 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text
54. Кодекс про адміністративні правопорушення України № 80731-X від 07.12.1984 (статті1-21224). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text ; статті 213-330: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80732-10#Text

55. Сакали М. Я. Види заходів відповідальності, які застосовуються за вчинення податкових правопорушень юридичними особами. *Митна справа*. 2011. № 2 (74), ч. 2. С. 163–167.
56. State and Local Fiscal Assistance Act. Pub. L. No. 92-512, Title I, 86 Stat. 919 (1972).
57. International Tax Program, Harvard Law School, World Tax Series: Taxation in Italy 65–66 (1964).
58. Hiromitsu Ishi, The Japanese Tax System 256–59 (1993).
59. Sixth Council Directive 77/388 of May 17, 1977, on the Harmonisation of Laws of Member States Relating to Turnover Tax – Common System of Value Added Tax Uniform Basis of Assessment. 1977 O.J. (L 145) 1.
60. Consolidated text: Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/2024-01-01
61. Council Directive 90/434 of July 23, 1990 on the Common System of Taxation Applicable to Mergers, Divisions, Transfers of Assets and Exchanges of Shares Concerning Companies of Different Member States, 1990 O.J. (L 225) 1
62. Council Directive 90/435 of July 23, 1990 on the Common System of Taxation Applicable in the Case of Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States, 1990 O.J. (L 225) 6.
63. Commission of the European Communities, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (1992).
64. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, 2013. URL: http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en
65. Правове регулювання економічної системи: інституції, правила, процедури : монографія / за ред. проф. М. В. Савчина. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2021. 830 с.
66. Форсюк В. Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування: дис…. канд. юрид. наук. 12.00.07. Київ: Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2021. 201 с.

67. Пацурківський П. Світоглядні проблеми науки фінансового права. *Фінансове право*. 2010. №1. С. 52–59.
68. Const. art. 53, cl. 1 (ITA), translated in IX Constitutions of the Countries of the World (Albert P. Blaustein & Gisbert H. Flanz eds., 1987).
69. Const. art. 31, § 1 (ESP), translated in XVIII Constitutions of the Countries of the World (Albert P. Blaustein & Gisbert H. Flanz eds., 1991).
70. Генеральна угода з тарифів і торгівлі (ГАТТ 1947) № 995_264 від 15.04.1994 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_264#Text
71. Угода про заснування Світової організації торгівлі № 995_342 від 27.11.2014 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_342#Text; Протокол про вступ України до Світової організації торгівлі. Женева, 5 лютого 2008 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_049#Text
72. International Monetary Fund, Selected Decisions and Selected Documents of the International Monetary Fund 354, 366-68 (20th issue 1995).
73. Treaty Establishing the European Economic Community [EEC Treaty].
74. Адам Сміт. Дослідження про природу і причини багатства народів / Пер. з англ. О. Васильєв, М. Межевікіна, А. Малівський. Київ: «Наш формат», 2018. 755 с.
75. OECD (2001). Taxation and Electronic Commerce-Implementing the Ottawa Framework Conditions, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi. org/10.1787/9789264189799-en.
76. OECD (2011), "Taxing Consumption" in Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2010-en
77. Пирога І. С. Правові та організаційні засади реформування податкової системи України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. К.: Держ. НДІ МВС, 2012. 203 с.
78. Schon, W. (2010). Persons and territories: on international allocation of taxing rights. *British Tax Review*. P. 554–562.
79. Beale, J.H (1935). A Treatise on the Conflict of Laws. Vol. 1. P. 275.

80. Hellerstein, W. (2009). Jurisdiction to Impose and Enforce Income and Consumption Taxes: Towards a Unified Conception of Nexus in Value Added Tax and Direct Tax: Similarities and Differences. IBFD, the Netherlands.
81. Пирога С.С. Правовий статус поняття «резидент»: критерії ідентифікації. *Соціальне право*. 2023. №3. С. 75–83. DOI:10.32751/2617-5967-2023-03-1.
82. Пирога С.С. Особливості правового регулювання контрольованих іноземних компаній в Україні. *Європейські перспективи*. 2024. №1. С. 150–157. DOI: https://doi.org/10.32782/ep.2024.1.21.
83. Пирога С.С. Податкова система, заснована на принципі джерела. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія:Право.* 2023. №80. Ч.1. С. 523–530. https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.80.1.80.
84. Пирога С.С. Правова оцінка чинних угод про уникнення подвійного оподаткування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право 2024. №82. Ч2. С. 238– 244. https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.82.2.38.
85. Cockfield, A. et al. (2013), Taxing Global Digital Commerce, Kluwer Law International BV, the Netherlands.
86. Ebrill. L. et al. (2001), The Modern VAT, International Monetary Fund, Washington, DC.
87. OECD (2014), International VAT/GST Guidelines, OECD, Paris.
88. OECD (2003), Consumption Taxation of Cross Border Services and Intangible Property in the context of E-commerce, Guidelines on the Definition of Place of Consumption, OECD, Paris.
89. Lamensch, M. (2012), "Are 'reverse charging' and the 'one shop scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?" in World Journal of VAT Law, Vol 1, Isssue 1.
90. Kormych B. The Modern Trends of Foreign Trade Policy Implementation: Implications for Customs Regulations. *Lex Portus*. 2018. 13–27

91. European Commission. Structure of European Union Taxation Systems 2010–2019. European Commission Luxembourg: European Commission Taxation and Customs Union – EUROSTAT.
92. European Commission. Taxation Trends in The European Union. Publications Office of the European Union Commission. Luxembourg 2012–2019.
93. Податкове право Європейського Союзу як цінність : колективна монографія / Р. О. Гаврилюк, П. С. Пацурківський, В. В. Хохуляк та ін.; за ред. проф. Гаврилюк Р. О. Чернівці: Чернівец. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2024. 808 с.
94. Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of transfers of profits between associated enterprises. OJ L 225, 20.8.1990. Pp. 10–24.
95. Latkovska T., Latkovskyi P., Podolska A. (2020). Legal ways of double taxation resolving. *Amazonia Investiga*. Vol. 9 (26). P. 365–371.
96. Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises. OJ C 322, 30.12.2009, p. 1–10.
97. Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. OJ L 265, 14.10.2017. Pp. 1–14.
98. Рядінська В. О. Податкове резиденство фізичних осіб: зарубіжний досвід та розвиток в Україні. *Наук. вісн. Міжнар. гуманіт. ун-ту. Серія: Юриспруденція.* 2014. № 12. Т. 1. С. 108 – 111.
99. Bradley J. W. The States' Multiple Taxation of Personal Income. Case Western Reserve Law Review 2020; 71(1): 5-9.
100. Cullen B., Gordon R. Taxes and Entrepreneurial Activity: Theory and Evidence for the U.S. NBER Working Paper 2002; 9015: 1-56.
101. Wołowiec. T. Wybrane zagadnienia harmonizacji opodatkowania osób fizycznych. *Finansowy Kwartalnik Internetowy «e-Finanse».* 2011.V. 7. No. 2. Pp. 34–52.
102. Pieter Van Cleynenbreugel. Regulating Tax Competition in the Internal Market: Is the European Commission Finally Changing Course? *European Papers.* 2019. No.4(1). P. 225, 226.

103. Michael P. Devereux and Clemens Fuest. Corporate income tax coordination in the European Union. *Transfer, The European Review of Labour and Research 2010.* Vol. 16, Is. 1. https://doi.org/10.1177/1024258909357699 .
104. Álvarez-Martínez, M.T. at al. Falling Corporate Tax Rates in the EU: Is there a case for harmonization? JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms No 4/2016, JRC104157/ European Commission, Joint Research Centre, Seville. https://joint-research-centre.ec.europa.eu/system/files/2016-12/jrc104157.pdf
105. Cristina Enache. Corporate Tax Rates around the World, December 13, 2022. URL: https://taxfoundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/
106. A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action, European Commission (2015). 302 final. Brussels, 17.6.2015.
107. Cobham Alex, and Petr Janský. Global Distribution of Revenue Loss from Corporate Tax Avoidance: Re-estimation and Country Results. *Journal of International Development* 2018. No. 30. Pp. 206–232.
108. Measuring and Monitoring BEPS, Action 11:2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.
109. Tørsløv T., L. Wier, and Gabriel Zucman. The Missing Profits of Nations. *NBER Working Paper 24701* / National Bureau of Economic Research. Cambridge, MA 2018.
110. Reforming International Investment Governance: World Investment Report 2015. / United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). Geneva, Switzerland: United Nations, 2015.
111. Crivelli Ernesto, Ruud de Mooij and Michael Keen. Base Erosion, Profit Shifting, and Developing Countries. *FinanzArchiv*. 2016. No.72. Pp. 268–301.
112. Mintz J. M. and Smart M. Income Shifting, Investment, and Tax Competition: Theory and Evidence from Provincial Taxation in Canada. *Journal of Public Economics*. 2004. No. 88. Pp. 1149–1168.
113. Sorensen P. B. International tax coordination: regionalism versus globalism. *Journal of Public Economics*. 2004. No. 88. Pp. 1187–1214.

114. Brochner J., Jensen J., Svensson P. and Sorensen P.B. The dilemas of tax coordination in the enlarged European Union. *CESifo Economic Studies.* 2007. No. 53. Pp. 561–595.
115. Implementing the Community Lisbon Programme: Progress to Date and Next Steps Towards a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM(2006) 157 final.
116. Bob van der Made. EU: Full tax harmonisation under the new Von der Leyen Commission? ITR, August 29, 2019. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a3fyxmbn9tsrpjmyo0/eu-full-tax-harmonisation-under-the-new-von-der-leyen-commission>.
117. Council Directive (EU) 2016/1164 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [2016] OJ L193/1; Council Directive (EU) 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC [2011] OJ L64/1.
118. Pasquale Pistone and Rita Szudoczky, Coordination of Tax Laws and Tax Policies in the EU. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation* / eds Michael Lang at al. 5th edn, Spiramus Press, 2019.
119. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Гармонізація податкового законодавства України із законодавством Європейського Союзу про акцизне оподаткування. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки.* 2020. Том 31(70). № 3. С. 120–124. DOI: https://doi.org/10.32838/TNU-2707-0581/2020.3/21
120. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС: монографія / за ред. А.М. Соколовської. К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2017. 448 с.
121. Монаєнко А.О., Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави : монографія. Одеса : Гельветика, 2022. 276 с.

122. Clement-Wilz L. Reforming Europe Transformation of EU Competence in the Field of Economics with the Anti-crisis Measures. Revue de L'OFCE, Debates and policies. 2014. No. 134. Pp. 99–110.
123. Mortensen J. Economic Policy Coordination in the EMU: From Maastricht via SGP to the Fiscal Pact. *CASE Network Studies*. 2013. Iss. 459. Pp. 1–33.
124. Shikwati J. Towards African Tax Policy: Coordination, Rationalization or Harmonization? The African Executive. [online] 2012. URL: http://www.africanexecutive.com/modules/magazine/articles.php?article=6673
125. Mitchell A. et al. No Accounting for Tax Havens. Basildon: Association for Accountancy & Business Affairs. 2002. 68 p. URL: https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/AABA.pdf .
126. Kubatova K. Typologizace daňových mixů v zemích OECD. *Littera Scripta*. 2012. Vol. 5, iss. 2. Pp. 75–82.
127. Zodrow G. R. Tax competition and tax coordination in the European Union. *International tax and public finance*. 2003. Vol. 10, iss. 6. Pp. 651–671.
128. Edwards C., De Rugy V. International Tax Competition: A 21st-Century Restraint on Government / Cato Institute Policy Analysis. 2002. No. 431.
129. Taxation and Customs Legislation /European Commision. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/legislation_en
130. Regulation (EU) 952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code.
131. Court of Justice, judgment of 14 February 1995, case C-279/93, Schumacker, paras 30–31. URL: https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOId=4452183&fileOId=4452185
132. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32006L0112 .

133. Court of Justice, judgment of 9 March 1999, case C-212/97, Centros, para. 27 ; Court of Justice, judgment of 5 November 2002, case C-208/00, Uberseering, para. 94; judgment of 30 September 2003, case C-167/01, Inspire Art, para. 105.
134. Court of Justice, judgment of 12 September 2006, case C-196/04, Cadbury Schweppes [GC], para. 50, and references included therein.
135. Lena Boucon. EU Law and Retained Powers of Member States. *The Question of Competence in the European Union* / ed. Loïc Azoulai. Oxford University Press, 2014. 171 p.
136. Towards a More Efficient and Democratic Decision Making in EU Tax Policy. COM(2019)8 final. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:52019DC0008
137. Edoardo Traversa and Pierre M. Sabbadini, State-Aid Policy and the Fight Against Harmful Tax Competition in the Internal Market: Tax policy in Disguise? *EU Tax Law and policy in the 21st Century* / eds. Werner Haslehner, Georg Kofler and Alexander Rust. Kluwer Law International, 2017. Pp. 107–134.
138. Edoardo Traversa and Pierre M. Sabbadini. State-Aid Policy and the Fight Against Harmful Tax Competition in the Internal Market: Tax policy in Disguise? *EU Tax Law and policy in the 21st Century* / eds. Werner Haslehner, Georg Kofler and Alexander Rust. Kluwer Law International, 2017. Pp. 107–134.
139. Oates W. Fiscal Federalism. New York: Harcourt, 1972. 256 p.
140. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD Publishing, 1998.
141. A package to tackle harmful tax competition in the European Union. European Parliament Resolution C4-0333/98 of 18 June 1998 on the Commission Communication.
142. Communication From the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee / COM(2001) 582 final. URL: https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:en:PDF
143. Proposal for a Council Directive on a common consolidated corporate tax base (CCCTB), COM(2011) 121, 16 March 2011.

144. European Parliament, Legislative resolution of 19 April 2012 on the proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, COM2011/0058 (CNS)
145. European Commission, Work Programme 2017, Annex IV: Withdrawals, COM(2016) 710.
146. Proposal for a Council directive on a common corporate tax base / COM(2016) 685, 25 October 2016
147. Proposal for a Council directive on a common consolidated corporate tax base (CCCTB) / COM(2016) 683, 25 October 2016.
148. Daniel Phillip, Michael Keen and Charles McPherson. The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice. Washington, DC: Routledge, 2010.
149. McLure Charles E. Jr. The Elusive Incidence of the Corporate Income Tax: The State Case. *Public Finance Review*. 1981. No. 9(4). Pp. 395–413.
150. Devereux Michael and Simon Loretz. The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues. *Fiscal Studies*. 2008. No. 29. Pp. 1–33.
151. Gupta Sanjay and Mary Ann Hofmann. The Effect of State Income Tax Apportionment and Tax Incentives on New Capital Expenditures. *Journal of American Taxation Association*. 2003. No. 25 (1). Pp. 1–25.
152. Riedel Nadine. The Downside of Formula Apportionment: Evidence on Factor Demand Distortions. *International Tax and Public Finance*. 2010. No. 17. Pp. 236–258.
153. Fuest Clemens, Thomas Hemmelgarn and Fred Ramb. How Would the Introduction of an EU-Wide Formula Apportionment Affect the Distribution and Size of the Corporate Tax Base? An Analysis Based on German Multinationals. *International Tax and Public Finance*. 2007. No. 14(5). Pp. 627–629.
154. Corporate Taxation in the Global Economy: IMF Policy Paper. Washington, DC: IMF, 2019.
155. Nielsen Søren Bo, Pascalis Raimondos-Møller and Guttorm Schjederup. Company Taxation and Tax Spillovers: Separate Accounting versus Formula Apportionment. *European Economic Review*. 2010. No. 54. Pp. 121–132.

156. Pethig Rudiger and Andreas Wagener. Profit Tax Competition and Formula Apportionment. *International Tax and Public Finance*. 2007. No. 14(6). Pp. 631–655.
157. Disclosure of Payments by Resource Extraction Issuers / US Securities and Exchange Commission. 2012. URL: https://www.sec.gov/info/smallbus/secg/resource-extraction-small-entity-compliance-guide.htm
158. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. *Public Consultation Document, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OECD, 2019
159. Toward Tax Coordination in the European Union – A Package to Tackle Harmful Tax Competition in the European Union. (Communication) / COM (1997) 495 final.
160. Commission, Taxation in the European Union – Discussion Paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers SEC (1996) 487 final.
161. The Contribution of Public Finances to Growth and Employment: Improving Quality and Sustainability (Communication) / COM (2000) 846 final, 30.
162. Conclusions of the Ecofin Council Meeting on 1 December 1997 Concerning taxation policy [1998] OJ C2/1
163. Annex 1, Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, Meeting Within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation, lett A and B. *Official Journal C 002 ,* 06/01/1998 P. 0001–0006.
164. Bratton W.W., Mccahery J.A. Tax Competition and Tax Coordination in the European Union. Evaluating the Code of Conduct on Business Taxation. *Common Market Law Review*. 2001. P. 677 et seq.
165. European Parliament Resolution C4-0333/98, cit., point D; Council Conclusions of 1 December 1997, cit., points C and D a contrario.
166. Patterson B., Martina Serrano A. Tax Competition in the European Union, cit., p. 20. URL: https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/105_en.pdf

167. Commission. Notice on the Application of the State Aid Rules to Measures Relating to Direct Business Taxation. [1998] OJ C384/3.
168. Report on the Implementation of the Commission Notice on the Application of the State Aid rule to Measures Relating to Direct Business Taxation. (Communication) COM (2004) 434.
169. Notice on the Notion of State Aid as Referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union. (Communication) COM (2016) 2946, para 170.
170. Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. URL: www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf.
171. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Anti-Tax Avoidance Package: Next Steps Towards Delivering Effective Taxation and Greater Tax Transparency in the EU, COM(2016) 23 final (2016), URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0023&from=EN.
172. Emily Forrester Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition? *EC Tax Review*. 2018. No. 27(1). P. 19, 31.
173. Alfonso Lamadrid de Pablo and José Luis Buendía. State Aid Asymmetries and the Covid-19 Outbreak-An Update and an Offer. (Chillin'Competition, 19 May 2020. URL: https://chillingcompetition.com/2020/05/19/state-aid-asymmetries-and-the-covid-19-outbreak-an-update-and-an-offer/
174. Commission notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union, cit., para. 68. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016XC0719%2805%29
175. Joined cases T 778/16 and T 892/16, Ireland v European Commission, ECLI: EU: T: 2020:338, para. 182. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/ALL/?uri=CELEX:62016TJ0778
176. Case C-88/03 Portuguese Republic v Commission of the European Communities ECLI:EU:C:2006:511; Joined Cases C-428/06 to C434/06 Unión General de

Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) and Others v Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya and Others ECLI:EU:C:2008:488; Case C-487/06 P British Aggregates Association v Commission of the European Communities and United Kingdom ECLI:EU:C:2008:757; Case C-279/08 P European Commission v Kingdom of the Netherlands ECLI:EU:C:2011:551; Case C-169/08 Presidente del Consiglio dei Ministri v Regione Sardegna ECLI:EU:C:2009:709; Joined cases C-106/09 P and C107/09 P European Commission and Kingdom of Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, ECLI:EU:C:2011:732; Case C-20/15 P European Commission v World Duty Free Group SA and Others ECLI:EU:C:2016:981.

177. The European Commission's Recent State Aid Investigation of Transfer Pricing Rulings. *U.S Department of the Treasury White Paper* of 24 August 2016. P. 9 URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/WhitePaper-EU-State-Aid-8-24-2016.pdf
178. Andréas Kallergis. La Competence Fiscal. Paris: Dalloz, 2018.
179. Cases C-182/03 and C-217/03 Kingdom of Belgium (C-182/03) and Forum 187 ASBL (C-217/03) v Commission of the European Communities, ECLI:EU:C:2006:416, para 81. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62003CJ0182
180. Commission, Package for Fair and Simple Taxation. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_1334
181. Communication on Tax Good Governance (n 28) 3. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_1334
182. Catherine Barnard. Fifty Years of Avoiding Social Dumping? The EU's Economic and Not So Economic Constitution. *50 Years of the European Treaties: Looking Back and Thinking Forward* / eds. Michael Dougan and Samantha Currie. Hart Publishing 2009. 438 p. P. 311
183. Моца А.А., Бєлов Д.М., Бисага Ю.М. Теоретико-правові засади європейської інтеграції України: монографія Ужгород: Ліра. 2015.

184. Council conclusions on the reform of the Code of Conduct for Business Taxation. Brussels, 8 November 2022 14452/22 FISC 214 ECOFIN 1131. URL: https://www.consilium.europa.eu/media/59966/st14452-en22.pdf
185. Commission Report on the Implementation of the Commission Notice on the Application of the State Aid rule to Measures Relating to Direct Business Taxation, COM (2004) 434, para 64-67.
186. Juho Mäki-Lohiluoma. The CCCTB Initiative as a Possible Solution to the Conflict Between the Internal Market and National Tax Autonomy. *Helsinki Law Review*. 2019. No. 1. P. 150, 154. DOI: https://doi.org/10.33344/vol13iss1pp150-179
187. European Parliament, Resolution on the new multiannual financial framework, own resources and recovery plan. 2020/2631(RSP), para 9. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52020IP0124
188. A French-German Initiative for the European Recovery from the Coronavirus Crisis. URL: https://www.elysee.fr/en/emmanuel-macron/2020/05/18/french-german-initiative-for-the-european-recovery-from-the-coronavirus-crisis
189. The European Commission Europe's Moment: Repair and Prepare for the Next Generation URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_940
190. Consolidated text: Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/463/EEC). ELI: http://data.europa.eu/eli/convention/1990/436/2014-12-14
191. Preface of OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing, 2010
192. Operationalizing Global Transfer Pricing. 2016–17 Transfer Pricing Survey Series. London: Ernst and Young, 2016.
193. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. К.: «Правова єдність», 2008. 699 с.
194. Shaviro, D. (2014) The Economics of Tax Law. New York. University Public Law and Legal. Theory Working Papers.

195. Пирога С.С. Особливості визначення об’єктів оподаткування. *Правничий часопис Донецького національного університету імені Василя Стуса*. 2023. №2. С. 142–150. https://doi.org/10.31558/2786-5835.2023.2.16
196. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов`язкове державне соціальне страхування: Закон України №2464-VI від 08.07.2010 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text
197. Пирога С.С. Реалізація положень статті 13 конституції України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Серія: «Юридичні науки».* 2024. Випуск 11. №41. С. 270–276. https://doi.org/10.23939/law2024.41.270
198. Музика-Стефанчук О.А., Якимчук Н.Я. Сучасне фінансове право. Право публічних фінансів: підручник. Київ: АртЕк, 2024. 656 с
199. Музика-Стефанчук О.А., Поляничко О.А. Принцип податкового права України: проблеми визначення та реалізації: монографія. Кам’янець-Подільський: ТО «Друкарня «Рута», 2015. 212 с.
200. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 21 березня 2014 року та 27 червня 2014 року {Угоду ратифіковано із заявою Законом № 1678-VII від 16.09.2014}. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#n2820
201. Адаптація національного законодавства відповідно до Угоди про асоціацію з Європейським Союзом. Наукова монографія / За ред. О.В. Кузьменко. К: Видавничий центр «Кафедра», 2019. 678 с.
202. Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну. Статус Конвенції див. (897_002). { Конвенцію ратифіковано Законом N 3534-IV (3534-15) від 15.03.2006 }. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897_001#Text
203. Pyroha S.S., Pyroha I.S. Conceptual shortcomings of the legislation on value added tax and ways to eliminate them. *Vestnik of St. Petersburg State University. Law.* 2017. T. 8. Issue. 3. Pp. 297–305.

204. Пирога С. С. Інноваційний шлях розвитку України: правове забезпечення: монографія. Луцьк: ПП Іванюк В.П., 2010. 308 с.
205. David Ricardo. On the Principles of Political Economy and Taxation. Cambridge University Press, 2015. https://doi.org/10.1017/CBO9781107589421
206. Бригінець О.О. Правове регулювання фінансової безпеки України: монографія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. 362 с.
207. Бліхар М., Савченко Л., Комарницька І. Strategic orientaries of legalization of the economy of Ukraine: economic and legal aspects *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики.* 2019. №2. С. 101–112.
208. Emerging from the shadows: The shadow economy to 2025. URL: http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/Future/pi-shadow-economy.pdf
209. Слово і діло. Аналітичний портал. Як змінювався рівень тіньової економіки в Україні. https://www.slovoidilo.ua/2021/12/07/infografika/ekonomika/yak-zminyuvavsya-riven-tinovoyi-ekonomiky-ukrayini#google_vignette
210. Суворова С., Кульганік О. Тіньова економіка в Україні: стан та шляхи подолання. *Цифрова економіка та економічна безпека.* 2023. № 8(08). С. 168–172. https://doi.org/10.32782/dees.8-28
211. Трудові мігранти торік переказали в Україну рекордну суму. Економічна правда. URL: https://www.epravda.com.ua/news/2022/02/7/682160/
212. World Economic Outlook Supporting Studies. Washington: IMF, 2000. P. 35.
213. Пирога І.С. Оптимізація податкової системи України. *Науковий вісник публічного та приватного права.* 2017. Випуск 6. Том 2. С. 74–79.
214. Пирога І.С. Податкова політика як інструмент забезпечення соціально-економічного розвитку України: теоретико-правові питання: дис… д-ра юрид. наук. Ужгород, 2019. 426 с.
215. Чайка В.В. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія. Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. 348 с.
216. National Accounts of OECD Countries. Paris, OECD (for 1970–2005 p.).

217. Чуй І.Р. Фіскальна ефективність податкових систем. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. 2015. Випуск 1 (111). С. 106–110.
218. Пирога С.С. Особливості застосування податкового кредиту. *Науковий вісник Ужгородського національного університету: Серія:Право*. 2012. № 19. Т.3. С. 189–192.
219. Пирога С.С. Сутність бюджетного відшкодування ПДВ. *Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. Серія «Право та державне управління».* 2013. № 1. С. 117–122.
220. Пирога І. С. Структура доданої вартості та оптимізація податкової бази. *Актуальні проблеми держави і права*. 2019. № 83. С. 59–62. DOI https://doi.org/10.32837/apdp.v0i83.129
221. Кредити в пов'язаних нерезидентів замість залучення інвестицій. URL: https://buh.ligazakon.net/news/167521_krediti-v-povyazanikh-nerezidentv-zamst-zaluchennya-nvestitsy .
222. Пирога С.С., Пирога І. С. Податок на виведений капітал чи амністія тіньових доходів. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2024. Т. 31. № 3. С. 85–99. https://doi.org/10.31359/1993-0909-2024-31-3-85
223. Пирога С.С. Ефективна політика в галузі заробітної плати як складова стратегії держави. *Journal «Science Rise: Juridical Science»*. 2023. №4(26). С. 27–32. DOI: http://doi.org/10.15587/2523-4153.2023.294285
224. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення» від 11 жовтня 2016 р. № 780. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/780-2016-%D0%BF#Text
225. Pyroha S.S., Pyroha I.S. Self-Regulation of the Tax Burden on Labour and Capital *Business Law Review*. 2022. V.43. N3. P. 126–132. URL: https://doi.org/10.54648/bula2022018
226. Пирога С.С. Правові заходи забезпечення справедливого розподілу доходів для забезпечення сталого розвитку України. *Вісник Харківського*

національного університету внутрішніх справ. 2024. № 1(104). С.124–135. DOI: https://doi.org/10.32631/v.2024.1.11.

227. Волощук М. Г., Петріченко О. О.,. Білаш О. В, Карабін Т. О. Менджул М. В. Податкове право країн ЄС: посібник. Ужгород: Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 141 с.
228. Максимальна та мінімальна ставка податку на доходи фізосіб в країнах світу. *Слово і діло.* 26.01.2024. URL: https://www.slovoidilo.ua/2024/01/26/infografika/ekonomika/maksymalna-ta-minimalna-stavka-podatku-doxody-fizosib-krayinax-svitu
229. Пирога С.С. Вплив глобалізації на податкову систему країн. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія:Право*. 2024. №81. Ч. 2. С. 196–202. DOI: https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.81.2.30
230. Пирога С.С. Правовий статус поняття «резидент»: критерії ідентифікації. *Соціальне право.* 2023. №3. С. 75–83. DOI:10.32751/2617-5967-2023-03-10
231. Chapter 8 Are Tax Treaties Worth It for Developing Economies? URL: https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781513511771/ch008.xml
232. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи. №196_016 від 08.011.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/196_016#Text
233. Bondarenko I.M., Burdin M.Y., Kaganovska T.Y., Latkovska TA, ... (2019) Peculiarities of tax residency of individuals in modern conditions. *Journal of Advanced Research in Law and Economics.* Vol.10. No. 8 (46)). Pp. 2277–2281.
234. Пирога С.С. Нормативно-правове регулювання публічних закупівель в Україні. *Публічне право.* 2023. №4(52). С. 23–31 DOI: 10.32782/2306-9082/2023-52-3
235. Пирога С.С., Пирога І.С. Публічні закупівлі: нормативно-правове регулювання. *XII Наукова конференція «Наукові підсумки 2023 року»: збірка наукових праць.* Харків: Технологічний центр, 2023. 98 с. e-ISBN 978-617-8360-00-9.

236. Шопіна І. М. Правове забезпечення фінансового контролю у сфері публічних закупівель: вектори удосконалення *Юридичний науковий електронний журнал.* 2021. №2. С. 541–543.
237. Пирога С.С. Трансфертне ціноутворення нематеріальних активів: проблеми правозастосування. *Journal «Science Rise: Juridical Science»*. 2024. №1 (27). С. 4–9. DOI: https://doi.org/10.15587/2523-4153.2024.301253
238. Пирога С.С., Пирога І.С. Особливості трансфертного ціноутворення сектору фінансових послуг. *Integration of Education, Science and Business in Modern Environment: Winter Debates:* Proceedings of the 5th International Scientific and Practical Internet Conference (February 8–9, 2024). Dnipro: FOP Marenichenko V.V. 249 p.
239. Про ринки капіталу та організовані товарні ринки: Закон України №3480-IV від 23.02.2006. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15#Text
240. Цивільний кодекс України №435-IV від 16.03.2003. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. №№ 40–44. Ст.356.
241. Пирога С.С., Пирога І.С. Цифровізація як зміна парадигми. *Сектор безпеки України: актуальні питання науки та практики*: матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 2–21 червня 2022 року). Харків, 2022, С. 34–37.
242. Лабадін В. І., Дмитренко Е. С. Особливості виникнення правовідносин щодо оподаткування електронних послуг за участю нерезидента – платника податку на додану вартість. *Актуальні проблеми держави і права.* 2023. № 2. С. 87–92. https://doi.org/10.32782/apdp.v99.2023.12 .
243. Pyroha Serhii, Perezhniak Boris, Vasylchuk Larysa, Bevz Tetiana, Batan Yurii. Digitization process in the local self-government: International-legal experience. *Amazonia Investiga.* 2022. V. 11(59), P. 79–85. https://doi.org/10.34069/AI/2022.59.11.7
244. Pyroha Serhii, Boris Perezhniak, Larysa Vasylchuk,Tetiana Bevz, Oleksiy Ulianov. Local Self-Government in the Conditions of Digitization: International-Legal Experience IJCSNS. *International Journal of Computer Science and*

Network Security. Vol. 22. No 10. October 2022. P. 165–170. https://doi.org/10.22937/IJCSNS.2022.22.10.21

245. Tait A. Value Added Tax: International Practice and Problems. IMF, Washington DC, 1988.
246. Молдован О. ПДВ – податок для обраних? *Економічна правда:* проект «Української правди», присвячений бізнесу та економіці. 07.04.2010. URL: http://www.epravda.com.ua/publications/4bbc95b55790b
247. Катеринчук М. Податкова система: якою вона може бути. *Податкове планування*. 2007. №9 (83). С.18–26.
248. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика : монографія. Ужгород: ТОВ «РІК-У», 2020. 420 с.
249. Пирога І. С., Пирога С. С. Державне регулювання економіки: від противаг до консенсусу: монографія. Луцьк, 2003. 206с.
250. Берлач А., Пирога І. Удосконалення адміністрування ПДВ як захід протидії податковим правопорушенням. Право України. 2010. №1. С. 95–100.
251. Дана Гордійчук. Тіньовий сектор в Україні сягає 31% ВВП за неповний 2021 рік. *Економічна правда*, 10.02.2022 р.
252. Конституція України 254к/96-ВР від 28.06.1996 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text
253. Легеза Ю.О. Публічне управління у сфері використання природних ресурсів: адміністративно-правові засади: монографія. Харків: Гельветика, 2017.
254. Тарифи на газ для населення / Мінфін. URL: https://index.minfin.com.ua/tariff/gas/
255. Скільки газу вже накопичила Україна у підземних сховищах – відповідь ОГТСУ. *Слово і діло*, 31.08.2022 р.
256. Pyroha S.S. (2023). Legal problems caused by deficiencies in the tax legislation of Ukraine. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*. Vol. 30(4). P. 228–240. DOI: https://doi.org/10.31359/1993-0909-2023-30-4-228.

257. Пирога С.С., Пирога І.С. Податкові аспекти ціноутворення. *Молодий вчений*. 2015. № 2. С. 826–829.
258. Бисага Ю.М., Бєлов Д.М., Берназюк І.М., та ін. Корупція як цивілізаційний феномен: причини та шляхи подолання. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика. 2016.
259. Про розмір прожиткового мінімуму в Україні 2023 / Мінфін. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/labour/wagemin/
260. Пирога С.С. Монетарна політика Національного банку України: потрібні радикальні зміни. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. №5. С. 176–181.
261. Національний Пенсійний фонд Норвегії. URL: https://www.ukrinform.ua/rubric-uarazom/3664071-najbilsij-u-sviti-suverennij-fond-zbilsit-vitrati-zaradi-dopomogi-ukraini.html
262. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. …канд. юрид. наук. Харків, 2001. 184 с
263. Serhii S. Pyroha, Bohdana B. Shandra, Ruslana P. Naturkach, Maryna G. Kohut. Constitutional and legal status of the subject during biomedical research. *Wiadomości Lekarskie Medical Advances*. 2024. Vol. LXXVII. Issues 3. P. 566–571.
264. Byelov D., Hromovchuk M., Berlinger D. Modern doctrine of constitutionalism and classification of human and civil rights and freedoms: some aspects. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2021. No 3. P. 34–37.
265. Shliakhtun, P. P. Konstytutsiine pravo: slovnyk terminiv. Kyiv: Lybid, 2005. 568 c.
266. Мацелик Т.О., Стріяшко Г.М. Класифікація суб'єктів податкового права. *Ірпінський юридичний часопис*. 2019. №1. С. 102–108.
267. Воронова Л.К., Пришва Н.Ю., Якимчук Н.Я. та ін. Фінансове право України: навчальний посібник / за загальною редакцією проф. Пришви Н.Ю. Київ: Видавництво Ліра-К, 2018. 380 с.

268. Музика-Стефанчук О.А. Фінансове право: навч. посіб./ ДПА України, Академія правових наук України, НДІ Фінансового права. К.: Атака, 2007. 263 с.
269. Берназюк Я. О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин: дис…. канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2004. 215 с
270. Перепелиця М.О. Поняття та види суб'єктів фінансового права: монографія. Харків: Право, 2012. 272 с.
271. Становлення та розвиток податкової системи України: монографія / М. Г. Волощук, І. І. Матьола, Т. О. Карабін, О. В. Білаш. Ужгород: Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 172 с.
272. Пирога С.С. Правовий статус поняття «резидент»: критерії ідентифікації. *Соціальне право.* 2023. №3. С. 75–83. DOI:10.32751/2617-5967-2023-03-10
273. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 Теорія управління, адміністративне право і процес, фінансове право /Акад. держ. податк. служби України. Ірпінь. 2002. 455 с.
274. Соколовська А. М. Політичний фіскальний цикл: концептуальні засади та українські реалії. *Фінанси України*. 2019. № 9. С. 7–26.
275. Про Національний банк України: Закон України №679-XIV від 20.05.1999 року. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 29. Ст.238.
276. Архів валютних курсів /Офіційний сайт Мінфіну. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/exchange/archive/
277. DataBank. World Development Indicators. The world Bank. URL: https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators
278. Пирога С.С., Пирога І.С. Правові засоби та інструменти регулювання економічних відносин в Україні. *Аналітично-порівняльне правознавство.* 2021. №2. С. 45–50. DOI https://doi.org/10.24414/2788-6018.2021.02.8.
279. Заробітчани в 2021 перевели в Україну 15 мільярдів доларів. *Слово і діло*, 02.02.2022 р. URL: https://www.slovoidilo.ua/2022/02/02/novyna/finansy/zarobitchany-2021-perevely-ukrayinu-15-milyardiv-dolariv

280. Конвертер долара в польський злотий / Мінфін (2008–2023). URL: https://minfin.com.ua/currency/converter/usd-pln/
281. Pérez Caldentey, E. and Vernengo, M. Wage-led, Debt-led Growth in an Open Economy. *Review of Keynesian Economics*. 2017. V. 5(3). P. 307–335.
282. Подмарьов О.Ю. Податкове регулювання інвестиційної діяльності в Україні: автореф. дис. … екон. наук. Суми, 2021. 23 с.
283. Сергій Головньов. Сировинна економіка. *Бізнес цензор.* URL: https://biz.censor.net/resonance/3310713/syrovynna_ekonomika_scho_kupuvala_i_prodavala_ukrayina_v_2021_rotsi.
284. Депозитні сертифікати НБУ: навіщо вони потрібні. URL: https://finance.ua/ua/credits/depozytni-sertyfikaty-nbu
285. Combining negative rates, forward guidance and asset purchases: identification and impacts of the ECB's unconventional policies / Rostagno M. at. al. *Working Paper Series:* ECB, 2021. No 2564.
286. European Central Bank. *Financial Stability Review:* Frankfurt am Main. May 2018.
287. Hartwig B. and Lieberknecht P. Monetary policy, firm exit and productivity. *Discussion Paper:* Deutsche Bundesbank, 2020. No 61.
288. ECB Occasional Paper Series No 278. September 2021. URL: https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scpops/ecb.op278~a1ca90a789.en.pdf?f7eb7e959d0a797ec11cc20220315a09
289. Monetary policy statement: Press conference. Frankfurt am Main, 27 July 2023. https://www.ecb.europa.eu/press/pressconf/2023/html/ecb.is230727~e0a11feb2e.en.html
290. Gros D. Is Germanys current account surplus bad for the world economy? CEPS Commentary. 27 July 2017. URL: https://aei.pitt.edu/88453/1/DG_GermanyCurrentAccountSurplus_Banner.pdf
291. Martin T. Braml & Gabriel J. Felbermayr. The EU self-surplus puzzle: an indication of VAT fraud? *International Tax and Public Finance*. 2022. Vol. 29. Pp. 1075–1097. https://link.springer.com/article/10.1007/s10797-021-09713-x .

292. According to Eurostat's nominal GDP figures for 2018. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/sdg_08_10/default/table .
293. Current account balance, 2023. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Balance_of_payment_statistics .
294. Rahul Mehrotra, Gilles Carbonnier. Abnormal pricing in international commodity trade: Empirical evidence from Switzerland Resources Policy. Vol. 74, December 2021. P. 102352. DOI: https://doi.org/10.1016/j.resourpol.2021.102352
295. Braml M.T., Felbermayr G.J. The EU self-surplus puzzle: an indication of VAT fraud? *Int. Tax Public Finance*. 2022. No. 29. Pp. 1075–1097. URL: https://doi.org/10.1007/s10797-021-09713-x
296. Vézina P.-L. Illegal trade in natural resources: Evidence from missing exports. *International Economics*. 2015. N 142. Pp. 152–160.
297. Implementing the destination principle to intra-EU B2B supplies of goods. Final report. 2015 / Fearing A. at. al. TAXUD/2013/DE/319.
298. VAT Gap in the EU-28 Member States 2020. Final Report. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2020. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-09/vat-gap-full-report-2020_en.pdf
299. Fedeli S., Forte F. Models of cross-border VAT fraud. *University of Rome La Sapienza Working Paper*. 2009. No. 123.
300. Cristina Enache. 2023 VAT Rates in Europe. https://taxfoundation.org/data/all/eu/value-added-tax-2023-vat-rates-europe/#:~:text=Luxembourg%20levies%20the%20lowest%20standard,rate%20required%20by%20EU%20regulation.
301. Morrow P., Smart M. & Swistak A. VAT compliance, trade, and institutions. *CESifo Working Paper*, 2019. No. 7780.
302. Braml, M. T. & Felbermayr G. J. What do we really know about the transatlantic current account? *CESifo Economic Studies*.2019. No. 65(3). Pp. 255–274.
303. Borselli F., Fedeli S. & Giuriato L. Digital VAT carousel fraud: A new boundary for criminality? *Tax Notes International*. 2015. No.77(8). Pp. 707.

304. Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC / Council of the European Union (Brussels, 9 June 2017). URL: https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10041-2017-INIT/en/pdf
305. Frunza Marius. Cost of the MTIC VAT Fraud for European Union Members (April 4, 2016). DOI: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2758566
306. Cristina Enache. VAT Expansion and Labor Tax Cuts. Tax Foundation January 10, 2023. URL: https://taxfoundation.org/vat-tax-expansion-and-labor-tax-cuts/
307. European Commission, EU spending and revenue: data 2000–2021. URL: https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/spending-and-revenue_en.
308. Daniel Bunn, Cristina Enache, Ulrik Boesen. Consumption Tax Policies in OECD Countries. Tax Foundation. *FISCAL FACT*. Jan. 2021. No. 741. URL: https://files.taxfoundation.org/20210225102600/Consumption-Tax-Policies-in-OECD-Countries1.pdf
309. KPMG, Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland: 2019 Results, June 18, 2020. 7, 10. URL: https://www.stopillegal.com/docs/defaultsource/external-docs/kpmg-report---2019-results/kpmg-report-illicit-cigarette-consumption-in-the-eu-uk-norway-and-switzerland-2019-results.pdf.
310. Consumption Tax Trends: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Paris: OECD Publishing, 2020.
311. OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Paris: OECD, July 2020. URL: http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2020.pdf.
312. New VAT rules for online purchases brought €1.9 billion in revenues for Member States in their first six months alone / European Commission, March 2022. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/new-vat-rules-online-purchases-brought-eu19-billion-revenues-member-states-their-first-six-months-2022-03-15_en.
313. Michael Keen, The Anatomy of the VAT, *IMF Working Paper WP13/111*. 2013.

314. Edward Christie and Mario Holzner. What explains tax evasion? An empirical assessment based on European data. *WIIW Working Paper*. 2006. No. 40.
315. The concept of Tax Gaps Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies. FISCALIS 2020 Tax Gap Project Group, subgroup VAT fraud (FPG/041) November 2018. DOI: http://dx.doi.org/10.2778/418684 .
316. European Court of Auditors. Fighting fraud in EU spending: action needed. 2019. URL: https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/fraud-1-2019/en/
317. Легеза Є.О., Бєлов Д.М., Деякі особливості правового регулювання статусу державної служби фінансового моніторингу України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: ПРАВО.* 2022. Випуск 73: частина 2. С. 1–56.
318. Van der Paal Johan et al. Protection of EU financial interest on customs and VAT: cooperation of national tax and customs authorities to prevent fraud / Policy Department D for Budgetary Affairs, 2019. URL: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/636470/IPOL_STU(2019)636470_EN.pdf
319. Ainsworth R. T. VAT fraud: MTIC & MTEC-THE tradeable service problem / Boston University School of Law. Boston. USA. *Working Paper*. 2010. No. 10–39.
320. Ainsworth, R. T. Tackling VAT Fraud: Thirteen Ways Forward / Boston University School of Law, Boston, USA. *Working Paper*. 2013. No. 13–36. URL: https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2436&context=faculty_scholarship
321. Bukhsh F.A. and H. Weigand. VAT Fraud: Possible Technical and Ontological Solutions / Tilburg University, 2014. URL: https://vmbo2015.blogs.dsv.su.se/files/2015/02/VMBO2015_submission_14.pdf
322. Walpole M. Tackling VAT Fraud. International VAT Monitor. September/October 2014. P.268–263.
323. Van der Hel-van Dijk L. and M. Griffioen. Tackling VAT-Fraud in Europe: A Complicated International Puzzle. *Intertax*. 2016. Vol. 44. No. 4, 6 and 7.

324. Frunza M. Cost of the MTIC VAT Fraud for European Union Members, Schwarzthal Kapital. Paris, April 2016.
325. Jack Malan and Ivan Bosch Chen. Centre for Strategy & Evaluation Services (CSES). Possible Solutions for Missing Trader Intra-Community Fraud. URL: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/731902/IPOL_STU(2022)731902_EN.pdf
326. Barbone L., Bird M. and Vazquez-Caro J. Cost of VAT: A review of the Literature. Case Network Reports 2012. No. 106.
327. Campio Group Law and Consulting. Чорний список ЄС. URL: https://www.campiogroup.com/ukraine/blacklicst-eu/
328. Пирога І. С. Усунення правовідносин між платниками податку: нові методи адміністрування ПДВ. *Visegrad Journalon Human Rights*. 2016. № 6. Ч. 3. С. 83–87.
329. Pyroha S.S. Peculiarities of tax credit application. *Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University: Law Series*. 2012. V.3. Issue 19. P. 189–192.
330. Pyroha S.S, Pyroha I.S. Legal insignificance of VAT legal regulation in Ukraine. *Law Review of Kyiv University of Law*. 2021. N4. P. 67–72. DOI: 10.36695/2219-5521.4.2021.12 .
331. Про засади державної антикорупційної політики на 2021–2025 роки: Закон України від 20 червня 2022 р. № 2322-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2322-20#Text
332. Deloitte (2017). Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method. Final Report. Executive Summary. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-01/split_payment_report_execsummary_2017_en.pdf
333. By Jean Baptiste Say. A treatise on political economy; or The production, distribution, and consumption of wealth. Ontario, Canada: Batoche Books South Kitchener, 2001. URL: https://socialsciences.mcmaster.ca/econ/ugcm/3ll3/say/treatise.pdf

334. OECD (2014), “Fundamental principles of taxation”, in Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing, Paris. https://doi.org/10.1787/9789264218789-5-en
335. Європейська соціальна хартія (переглянута) № 994_062 від 3 травня 1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_062#Text
336. Пирога С.С. Реформи трансфертного ціноутворення в контексті BEPS: проблеми залишаються. *Право і безпека*. 2024. № 92(1). С. 163–172. DOI: https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15.
337. VAT Gap Report 2023 / European Commission. Taxation and Customs Union. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en
338. Гетманцев, Д. О., Коваль, Ю. А., Нечай, М. В. Адміністрування податкових платежів: проблеми теорії та практики : наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2017. 778 с.
339. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Федчишин Ю.А. та ін. Непряме оподаткування: правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ: Юрінком Інтер, 2016. 592 с.
340. Левицька С.О., Осадча О.О. Ризико-орієнтований підхід у системі податкового менеджменту. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка».* 2022. № 24(52). С. 39–47. DOI: 10.25264/2311-5149-2022-24(52)-39-47
341. Bilous V., Ternushchak M., Starodub D. (2018). Improvement of the procedure for providingadministrative services to taxpayers in the context of public administration reform. *Baltic Journal of Economic Studies*. Vol. 4. No. 4. P..45–49. DOI: http://dx.doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-4-45-49 .
342. Пирога І.С. Податкова політика як інструмент забезпечення соціально-економічного розвитку України: теоретико-правові питання: автореф. д-ра юрид. наук: 12.00.07. Ужгород, 2019. 36 с.
343. Пирога С.С., Пирога І.С. Автоматизована система нарахування, сплати і відшкодування ПДВ. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право.* 2011. № 14. Ч. 1. С. 37– 45.

344. Гетманцев Д. О. До питання про основні напрями розвитку податкового законодавства України. *Держава і право. Юридичні і політичні науки*: зб. наук. пр. К.: Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2013. Вип. 60. С. 306–313.
345. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between Member States COM/2018/329 final.
346. Serhii Pyroha, Ihor Pyroha, Bahruz Muslumov. Peculiarities of antitrust regulation of markets in the monopolized economy (including criminal-legal aspect): on the example of Ukraine. *Journal of Law and Political Science.* 2024. *Journal of Law and Political Science*. 2024. Vol. 42. Issues 2. P. 295–316.
347. Пирога С.С. Проблеми правової регламентації тонкої капіталізації в Україні. *Проблеми законності.* 2024. Т. 1. № 164. С. 120–134. DOI: https://doi.org/10.21564/2414-990X.164.296330
348. Пирога С.С., Пирога І.С. Особливості реалізації накопичувальної моделі пенсійного страхування в Україні. *Часопис Київського університету права.* 2021. №2. С. 159–162. DOI: https://doi.org/10.36695/2219-5521.2.2021.31
349. Жернаков В.В. Пенсійне забезпечення. Харків: Академія України ім. Ярослава Мудрого, 2013.
350. Friedrich A. Hayek. The Meaning of Competition. *Individualism and Economic Order*. Chicago: University of Chicago Press, 1948. Pp. 92–106. URL: https://competitionandappropriation.econ.ucla.edu/wp-content/uploads/sites/95/2018/06/HayekMeaningOfCompetition.pdf
351. J. Gregory Sidak, David J. Teece Dynamic Competition In Antitrust Law. *Journal of Competition Law & Economics*. 2009. Vol. 5. Iss. 4.. Pp. 581–631, https://doi.org/10.1093/joclec/nhp024
352. Thomas O. Barnett. Maximizing Welfare through Technological Innovation / Department of justice. Washington, DC. October 31, 2007.

353. Nathan Rosenberg. Inside The Black Box: Technology and Economics. https://doi.org/10.1017/CBO9780511611940.
354. Christopher Freeman. The Economics Of Industrial Innovation / Indiana State University. 2d ed. 1982. 250 p.
355. Giovanni Dosi. Sources, Procedures and Microeconomic Effects of Innovation. *J. Econ. Lit.* 1988. No. 26. P. 1120.
356. Charles Lincoln, Is Incorporation Really Better Than Central Management and Control for Testing Corporate Residency? An Answer to Corporate Tax Evasion and Inversion. *Ohio N.U.L. Rev.* 2017. Vol. 43. P. 359, 370.
357. Стефанчук Р. О. До питання про кодифікацію законодавства у сфері інтелектуальної власності. *Право України.* 2016. № 11. С. 86–91.
358. Addressing base erosion and profit shifting. Paris: OECD Publishing, 2013. URL: https://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm
359. Limiting base erosion involving interest deductions and other financial payments. Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. URL: https://www.oecd.org/tax/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report-9789264241176-en.htm
360. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. *Official Journal of the European Union*. L 193/1 – L193/
361. Møen J., Schindler D., Schjelderup G. & Bakke J. International debt shifting: The value-maximizing mix of internal and external debt. *International Journal of the Economics of Business*. 2019. Vol. 26. Pp. 431–465.
362. Schindler D. & Schjelderup G. Multinationals and income shifting by debt. *International Journal of the Economics of Business*. 2016. Vol. 23. Pp. 263–286.
363. Mardan M. Why countries differ in thin capitalization rules: The role of financial development. *European Economic Review*. 2017. Vol. 91. Pp. 1–14.

364. Gresik T. A., Schindler D. & Schjelderup G. Immobilizing corporate income shifting: Should it be safe to strip in the harbor. *Journal of Public Economics*. 2017. Vol. 152. Pp. 68–78.
365. Goerdt G., Eggert W. Substitution across profit shifting methods and the impact on thin capitalization rules. *Int. Tax Public Finance*. 2022. Vol. 29. Pp.581–599.
366. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України № 466-IX від 16 січня 2020 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n406
367. Dmitry Erokhin. Tax effects on foreign direct investment–Just a rerouting. *The World Economy*. 2023. V. 46. Iss. 9. Special Issue: New Challenges in International Economics and Finance. Pp. 2808–2834. DOI: https://doi.org/10.1111/twec.13465
368. Anindita, R. I., Irawan, F., Firmansyah et al. (2022). The impact of thin capitalization rules on capital structure and tax avoidance. *Journal of Governance & Regulation. V. 46. No 11*(2). P. 8–14. DOI: https://doi.org/10.22495/jgrv11i2art1
369. Ruud de Mooij and Li Liu. At a Cost: The Real Effects of Thin Capitalization Rules. *Economics Letters*. March 2021. V. 200. DOI: https://doi.org/10.1016/j.econlet.2021.109745
370. Valeria Merlo, Nadine Riedel, Georg Wamser. The impact of thin-capitalization rules on the location of multinational firms' foreign affiliates. *Review of International Economics*. February 2020. V. 28. Iss.1. P. 35–61. DOI: https://doi.org/10.1111/roie.12440
371. Sienna C. White. Cost Sharing Agreements & the Arm's Length Standard: A Matter of Statutory Interpretation? *Fla Tax Rev*. 2016. Vol. 19. Pp. 191, 195– 196.
372. W. Schön. Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan. *Bulletin for International Taxation*. 2020 Vol. 74. No. 4/5.
373. Hopland A. O., Lisowsky P., Mardan M. and Schindler D. Flexibility in Income Shifting under Losses. *The Accounting Review*. 2018. Vol. 93. No. 3.

374. Buettner T., Overesch M. & Wamser G. Anti profit-shifting rules and foreign direct investment. *Int Tax Public Finance*. 2018. Vol. 25. Pp. 553–580. DOI: https://doi.org/10.1007/s10797-017-9457-0
375. Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2016-June 2017. OECD 2017. URL: https://www.oecd.org/tax/BEPS/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf
376. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing, 2022. DOI: https://doi.org/10.1787/0e655865-en.
377. Reuven S. Avi-Yonah & Haiyan Xu. Evaluating BEPS: A Reconsideration of the Benefits Principle and Proposal for UN Oversight. 6 *Harv. Bus. L. Rev.* 2016. Vol. 6. Pp. 185, 225.
378. Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD, 2018. URL: www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profitsplit-method-beps-action-10.pdf
379. Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to Value Intangibles – BEPS Actions 8-10, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD, 2018. URL: www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-tohard-to-value-intangibles-BEPS-action-8.pdf
380. Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10. Paris: OECD, 2020. URL: www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8- 10.htm.
381. Inclusive Framework on BEPS Progress report September 2021-September 2022. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2021-september-2022.htm

382. Савченко, Л. А. Взаємодія органів державної податкової служби з платниками податків / Донецький інститут внутрішніх справ МВС України. *Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності.* 2000. № 2. Ч. 1. С. 96–98.
383. Vatamanyuk O. S. Foreign experience of accompanying large taxpayers and its relevance for Ukraine. *Journal of Zhytomyr State Technological University*. 2016. No. 4 (78). Pp. 211–218.
384. Socio-economic situation of Ukraine for January–May 2017. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/soc_ek/2017/publ_05_2017_u.html
385. Maria Andrea Latapie Aldana, Natalia Patricia Patino Espinosa. Digital Transformation, Retail and Regulatory Challenges in Mexico. *CPI Antitrust Chronicle June 2022*. URL: https://www.antitrustinstitute.org/wp-content/uploads/2022/07/CPI_Market-Power-Supply-Chains_6.22.pdf
386. Congress gov. S.2992 – American Innovation and Choice Online Act. URL: https://www.congress.gov/bill/117th-congress/senate-bill/2992
387. Congress gov. S.2710 – Open App Markets Act. URL: https://www.congress.gov/bill/117th-congress/senate-bill/2710
388. Digital Markets Act: rules for digital gatekeepers to ensure open markets enter into force / European Commission. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_22_6423
389. Join TechCrunch+Germany's antitrust probe of Google products steps up a gear. URL: https://techcrunch.com/2022/01/05/germany-fco-google-decision/ .
390. Robert H. Bork & Ward S. Bowman. The Goals of Antitrust: a Dialogue on Policy. *Columbia Law Review*. 1965. Vol. 65. No. 3. Pp. 363–376. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/72833722.pdf
391. OECD, Competition on the Merits, DAF/COMP (2005) 27, 9, https://www.oecd.org/competition/abuse/35911017.pdf.
392. Guidance on the Commission's Enforcement Priorities in Applying Article 82 of the EC Treaty to Abusive Exclusionary Conduct by Dominant Undertakings, [2009] OJ C45/7, para. 6.

393. DG Competition Discussion Paper on the Application of Article 82 of the Treaty to Exclusionary Abuses (Brussels, December 2005), 4.
394. Brunswick Corp. v. Pueblo Bowl-O-Mat, Inc., (1977) 429 U.S. 477, 488 (quoting Brown Shoe Co. v. United States, 370 U.S. 294, 320 (1962)).
395. United States v. Grinnell Corp., (1966) 384 U.S. 563, 571.
396. International Competition Network, ICN Unilateral Conduct Workbook, Chapter 2–Analytical Framework For Evaluating Unilateral Exclusionary Conduct (May 2017), para. 25. URL: https://www.internationalcompetitionnetwork.org/wp-content/uploads/2018/07/UCWG_UCW_Ch2.pdf
397. OECD, Recommendation of the Council on Competitive Neutrality, OECD/LEGAL/0462 (May 2021.) URL: https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0462 .
398. Bennett Cyphers and Cory Doctorow. Privacy Without Monopoly: Data Protection and Interoperability. Electric Frontier Foundation (12 February 2021) URL: https://www.eff.org/wp/interoperability-and-privacy.
399. Maureen K. Ohlhausen. Privacy and Competition: Friends, Foes, or Frenemies? /CPI Antitrust Chronicle (February 2019) URL: https://www.competitionpolicyinternational.com/wpcontent/uploads/2019/02/CPI-Ohlhausen.pdf .
400. Jorge Padilla, Joe Perkins and Salvatore Piccolo. Self-Preferencing in Markets with Vertically-Integrated Gatekeeper Platforms. *CSEF Working Papers 582*. 2020. URL: http://www.csef.it/WP/wp582.pdf .
401. How Platforms Create Value For Their Users: Implications For the Digital Markets Act (12 May 2021) URL: https://www.oxera.com/wp-content/uploads/2021/05/How-platforms-create-value.pdf
402. D. Bruce Hoffman and Garrett D. Shinn. Self-Preferencing and Antitrust: Harmful Solutions for an Improbable Problem. CPI Antitrust Chronicle (June 2021. URL: https://www.clearygottlieb.com/-/media/files/cpi--hoffman--final-pdf.pdf
403. Sam Bowman and Geoffrey Manne. Platform Self-Preferencing Can Be Good for Consumers and Even Competitors. Truth on the Market (4 March 2021). URL:

https://truthonthemarket.com/2021/03/04/platform-self-preferencing-can-be-good-for-consumers-and-even-competitors/

404. U.S. Department of Justice and Federal Trade Commission. Antitrust Guidelines For International Enforcement and Cooperation (13 January 2017), 37. URL: https://www.justice.gov/atr/internationalguidelines/download

405. U.S. Department of Justice and Federal Trade Commission. Commentary on the Horizontal Merger Guidelines 2006. Part 17. URL: https://www.justice.gov/atr/file/801216/download .

406. U.S. Department of Justice. Merger Remedies Manual 2020. 2 https://www.justice.gov/atr/page/file/1312416/download .

407. Council Regulation (EC) No 1/2003 of 16 December 2002 on the implementation of the rules on competition laid down in Articles 81 and 82 of the Treaty (Text with EEA relevance). ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2003/1/oj .

408. Mario Monti. EU Competition Policy After May 2004: Fordham Annual Conference on International Antitrust Law and Policy (New York, 24 October 2003). https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_03_489 .

409. The Evolving Concept of Market Power in the Digital Economy. OECD Competition Policy Roundtable Background Note. OECD, 2022. URL: www.oecd.org/daf/competition/the-evolving-concept-ofmarket-power-in-the-digital-economy-2022.pdf.

410. Neelie Kroes. Preliminary Thoughts on Policy Review of Article 82 / Fordham Corporate Law Institute. New York, 23 September 2005. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_05_537

411. Case C-413/14 P, *Intel v. Comm'n*, EU:C:2017:632, paras 138–139.

412. Herbert Hovenkamp. Whatever Did Happen to the Antitrust Movement?' *Notre Dame L. Rev.* 2019. Vol. 94. Pp. 583, 585–586.

413. Frederic Jenny. Competition Law and Digital Ecosystems: Understanding the Issues, Facing the Challenges and Moving Forward. *Concurrences*. 2021. N°3, para. 177. URL: https://www.concurrences.com/en/review/issues/no-3-2021/articles/frederic-jenny

414. American Innovation and Choice Online Act, S. 2992, 117th Congress sec 2(a) (2021). URL: https://www.congress.gov/bill/117th-congress/senate-bill/2992/text
415. A New Pro-Competition Regime for Digital Markets. CP 489 (2021), para. 82 https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1003913/Digital_Competition_Consultation_v2.pdf
416. Douglas H. Ginsburg and Taylor Owings. Due Process in Competition Proceedings. *Competition Law International.* April 2015. Vol. 11. No 1.
417. ICN Members. https://www.internationalcompetitionnetwork.org/members/
418. ICN Framework for Competition Agency Procedures (CAP). International Competition Network. URL: https://www.internationalcompetitionnetwork.org/frameworks/competition-agency-procedures/
419. CAP Templates. International Competition Network. URL: https://www.internationalcompetitionnetwork.org/frameworks/competition-agency-procedures/cap-templates/
420. ICN Guiding Principles for Procedural Fairness in Competition Agency Enforcement. International Competition Network. 2018. URL: https://www.internationalcompetitionnetwork.org/wp-content/uploads/2018/09/AEWG_GuidingPrinciples_ProFairness.pdf
421. ICN Recommended Practices for Investigative Process. International Competition Network. 2019. URL: https://www.internationalcompetitionnetwork.org/wp-content/uploads/2019/05/RPs-Investigative-Process.pdf
422. United Nations Conference on Trade and Development, The United Nations Set of Principles and Rules on Competition. U.N. Doc. TD/RBP/CONF/10/Rev.2 (2000) 15. URL: https://unctad.org/system/files/official-document/tdrbpconf10r2.en.pdf.
423. Mullane v. Central Hanover Bank & Trust Co., (1950) 339 U.S. 306, 314.
424. Goldberg v. Kelly (1970) 397 U.S. 254, 267 (quoting Grannis v. Ordean (1914), 234 U.S. 385, 394 and Armstrong v. Manzo, 380 U.S. 545, 552 (1965)).
425. Trust-Busting for the Twenty-First Century Act, S.1074, 117th Congress (2021) URL: https://www.congress.gov/bill/117th-congress/senate-bill/1074

426. Directive (EU) 2019/1 of the European Parliament and of the Council of 11 December 2018 to empower the competition authorities of the Member States to be more effective enforcers and to ensure the proper functioning of the internal market (Text with EEA relevance.) PE/42/2018/REV/1 OJ L 11, 14.1.2019, p. 3–33. ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2019/1/oj .
427. Charter of Fundamental Rights of the European Union OJ C 202, 7.6.2016, p. 389–405 (EN). ELI: http://data.europa.eu/eli/treaty/char_2016/oj .
428. International Competition Network, Merger Remedies Guide. 2016. Part 3. URL: https://www.internationalcompetitionnetwork.org/wp-content/uploads/2018/05/MWG_RemediesGuide.pdf
429. International Chamber of Commerce, Recommended Framework For International Best Practices In Competition Law Enforcement Proceedings. 2010. Part 8. URL: https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2017/06/ICC-International-Due-process-08-03-10.pdf
430. Deborah L. Feinstein. The Significance of Consent Orders in the Federal Trade Commission's Competition Enforcement Efforts GCR Live. New York, 17 September 2013. URL: https://www.ftc.gov/news-events/news/speeches/significance-consent-orders-federal-trade-commissions-competition-enforcement-efforts-gcr-live
431. Ford Motor Co. v. United States (1972) 405 U.S. 562, 575 (citing Int'l Salt Co. v. United States (1947), 332 U.S. 392, 401).
432. U.S. Department of Justice, Antitrust Division, Antitrust Policy Guide to Merger Remedies. October 2004. Part 3-4. URL: https://www.justice.gov/atr/page/file/1175136/download .
433. Ian Conner. Fixer Upper: Using the FTC's Remedial Toolbox to Restore Competition GCR Live. 9th Annual Antitrust Law Leaders Forum, Miami, 8 February 2020. Part 3. URL: https://www.ftc.gov/system/files/documents/public_statements/1565915/conner_gcr_live_conduct_remedies_2-8-20.pdf .

434. OECD, Recommendation of the Council on Competitive Neutrality. OECD/LEGAL/0462. May 2021. URL: https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0462
435. Robert Pitofsky. The Political Content of Antitrust. *Penn. L. Rev*. 1979. Vol. 127. Pp. 1051, 1058.
436. Letter from Lina M. Khan to Brian Deese (25 August 2021). URL: https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2021/08/Letter-to-Director-Deese-National-Economic-Council.pdf .
437. Holly Vedova. Making the Second Request Process Both More Streamlined and More Rigorous During this Unprecedented Merger Wave. Federal Trade Commission. 28 September 2021. URL: https://www.ftc.gov/news-events/blogs/competition-matters/2021/09/making-second-request-process-both-more-streamlined
438. Jennifer Huddleston. The Digital Markets Act: A Primer. American Action Forum (7 April 2021). URL: https://www.americanactionforum.org/insight/the-digital-markets-act-a-primer/ .
439. Sec. Raimondo Remarks on the Digital Markets Act. YouTube (26 January 2022) URL: https://www.youtube.com/watch?v=O2D1DG0m0g4 .
440. Frederic Jenny. Competition Law and Digital Ecosystems: Learning To Walk Before We Run. *Industrial and Corporate Change*. 2021. Vol. 30. P. 1143–1167. https://doi.org/10.1093/icc/dtab047
441. State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion. Commission Press Release. 30 August 2016, IP/16/2923. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/ en/IP_16_2923.
442. Joined cases T 778/16 and T 892/16, Ireland v European Commission, ECLI:EU:T:2020:338, para. 182.
443. Directive 2014/24/EU of the European Parliament and of the Council of 26 February 2014 on public procurement and repealing Directive 2004/18/EC [2014]. *OJ* L 94/65.

444. Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFEU [2016]. *OJ* C 262/1, para 169.
445. Special Committee on Tax Rulings and Other Measures Similar in Nature or Effect. Motion for a European Parliament Resolution on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI)) (5 November 2015) para 109. URL: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0317_EN.html
446. O. O'Neill. Linking Trust to Trustworthiness. *International Journal of Philosophical Studies.* 2018. Vol. 26. Pp. 293, 298.
447. M. Devereux and J. Vella. Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century? *Fiscal Studies.* 2013. Vol. 35. Pp. 449, 462.
448. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC [2011] *OJ* L 64/1, as amended by Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation [2015] *OJ* L 332/1, Arts 8b(2), 21(5) and 23a(1).
449. Pietro Crocioni, Liliane Giardino-Karlinger. Predation as a Leveraging Abuse – Filling the Gap Between Economic Theory and Antitrust Enforcement? CPI, January 5, 2022.
450. Gregory Gundlach, Riley Krotz. Insights from Marketing and Supply Chain Management: Implications for Competition policy and Antirust Law. CPI, April 27, 2022.
451. Damiano Canapa. Non-binding 'recommended price' as concerted practices – The Federal Supreme Court of Switzerland rules on recommended prices that are communicated electronically to retailers *Journal of European Competition Law & Practice*. September 2022. Vol. 13, Iss. 6. Pp. 435–440. https://doi.org/10.1093/jeclap/lpac024
452. Directive (EU) 2019/1 of the European Parliament and of the Council of 11 December 2018 to empower the competition authorities of the Member States to be more effective enforcers and to ensure the proper functioning of the internal

market (Text with EEA relevance.) PE/42/2018/REV/1 *OJ* L 11, 14.1.2019. Pp. 3–33. URL: http://data.europa.eu/eli/dir/2019/1/oj

453. Stephen Daly. The OMC, Intelligent Accountability and the Monitoring of National Tax Authorities. *Modern Law Review*. 2022. Vol. 5. https://doi.org/10.1111/1468-2230.12730
454. European Commission. Tax Rulings. URL: https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html .
455. European Commission Decision in Google Shopping (AT.39740), 27 June 2017, para 275. URL: https://ec.europa.eu/competition/antitrust/cases/dec_docs/39740/39740_14996_3.pdf.
456. Calvano E. and M. Polo Market power, competition and innovation in digital markets: A survey. *Information Economics and Policy*. 2021. Vol. 54. https://doi.org/10.1016/j.infoecopol.2020.100853 .
457. Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Chicago: Chicago University Press, 2009.
458. Friedman M. Capitalism and Freedom. Chicago: The University of Chicago Press, 1982.
459. Donald S. Clark. The Robinson-Patman Act: Annual Update. Forty-Sixth Annual Spring Meeting. Section of Antitrust Law. Washington, D.C. April 2, 1998. URL: https://www.ftc.gov/news-events/news/speeches/robinson-patman-act-annual-update
460. Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями. № 994_b06 від 30.03.2010 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text
461. Про природні монополії: Закон України № 1682-III від 20 квітня 2000 р. *Відомості Верховної Ради України*. №30. Ст. 238.

462. Зведений перелік суб'єктів природних монополій станом на 31.08.2024. URL: https://amcu.gov.ua/napryami/konkurenciya/arhiv-zvedenogo-pereliku-prirodnih-monopolij/zvedenyi-perelik-pryrodnykh-monopolii-2024
463. Про Антимонопольний комітет України: Закон України від 3659-XII від 26.11.1993 р. *Відомості Верховної Ради України.* 1993. № 50. Ст. 472.
464. Програма субсидій – головний механізм соціального захисту людей в умовах підвищення цін і тарифів на житлово-комунальні послуги / Міністерство соціальної політики. 12.01.2021 р. URL: https://www.msp.gov.ua/news/19554.html
465. Про оплату населенням житлово-комунальних послуг у січні 2021 року / Державна служба статистики. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2021/03/26.pdf
466. Про державну допомогу суб'єктам господарювання: Закон України № 1555-VII від 01.07.2014 р. *Відомості Верховної Ради*. 2014. № 34. Ст.1173.
467. Про захист економічної конкуренції: Закон України №2210-III від 11.01.2011 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2210-14#Text
468. Про захист від недобросовісної конкуренції: Закон України від 07.06.1996 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 36. Ст.164.
469. Lerner A. P. The Concept of Monopoly and the Measurement of Monopoly Power. *Review of Economic Studies.* 1934. No.1. Pp. 157–175.
470. Herfindahl-Hirschman index. The United States Department of Justice (2021, may 19). URL: https://www.justice.gov/atr/herfindahl-hirschman-index
471. Economic analysis of law: questions of theory, methodology, law enforcement: monograph / eds. Shablova E. G. & Shibina A. V. Yekaterinburg, 2013.
472. Kasianenko, L. Shopina, I. Karmalita, M. Muliavka D. (2020) Interest in the context of tax relations: traditional approach and trends of tax management development. *Juridical Tribune Journal= Tribuna Juridica*. Vol. 10 (1). P. 56–68.
473. Пирога С.С., Пирога І.С. Юридичні інструменти забезпечення економічних і соціальних прав в Україні. *Український часопис конституційного права.* 2022. №1. С. 35–45. doi.org/10.30970/jcl.1.2022.3

474. Emerging from the shadows: The shadow economy to 2025. URL: http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/Future/pi-shadow-economy.pdf
475. Жаліла Ю. А. Виведення капіталу з України: масштаби та напрями запобігання: аналітична доповідь. Київ: Національний інститут стратегічних досліджень, 2013.
476. Пирога С.С., Пирога І.С. Соціальні стандарти як основа соціальної політики України. *Порівняльно-аналітичне право*. 2020. №2. С. 97–100.
477. Пирога І. С. Єдина тарифна сітка: орієнтири соціальної політики. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2018. №14. С. 65–73.
478. Про валюту і валютні операції: Закон України № 2473-VIII від 21.06.2018. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text
479. Інструкція про порядок здійснення банками валютного нагляду за дотриманням резидентами строків розрахунків за операціями за експорт та імпорт товарів. Постанова Правління Національного банку України № 7 від 02.01.2019. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0007500-19#Text
480. Савченко Л. А., Сірош М. В. Правові проблеми реалізації принципів фінансового контролю у фінансово-контрольному процесі: монографія. Київ: Центр учб. літ., 2016. 192 с.
481. Lazur Y., Karabin T., Martyniuk O, at al. Ensuring a balance between public and private interests in the implementation of quarantine measures. *Revista de Derecho*. 2020. Vol. 9 (2). P. 317–340.
482. Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004–2013. Global Financial Integrity, 2015.
483. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України № 959-XII від 16.04.1991 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text
484. Митний кодекс України №4495-VI від 13.03.2012 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text

485. Пирога І. С. Цільовий характер рентної плати за користування надрами. *Право та державне управління.* 2018. №1(30). С. 157–163.
486. Оніщик Ю.В. Митні платежі як системоутворювальні категорії митного законодавства України та Європейського Союзу. *Нове українське право*. 2022. №2. С. 86–90.
487. Pyroha S.S. Effective means of legal regulation of foreign trade. «*Journal Science Rise: Juridical Science*», 2023. №3(25). P. 64–71. DOI: https://doi.org/10.15587/2523-4153.2023.286749
488. Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану: Постанова Правління Національного банку України від 24 лютого 2022 року № 18. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0018500-22#Text
489. Braz Douglas Dias and Fabio Bittes Terra. On the Semantic and Methodological Dimensions of Equilibrium in Economics. *Brazilian Journal of Political Economy*. 2022. Vol. 42(2). Pp. 327–344.
490. Marshall A. Principles of Economics. Londres: Macmillan, 2013.
491. Düppe T. Equilibrium: History of the Concept. International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences. 2015. Vol. 7. Pp. 912–917.
492. Chick V. Equilibrium in economics: some concepts and controversies. *Mosini V. Equilibrium in Economics: Scope and Limits.* Oxon: Routledge, 2007. Pp. 224–239.
493. Milgate M. Equilibrium: development of the concept. *EATWELL, J. E*. 1991.
494. Boland L. Equilibrium Models in Economics: Purposes & Critical Limitations. Oxford: Oxford University Press, 2017.
495. Friedman M. Comments on the critics. *Journal of Political Economy*. 1972. V. 80(5). Pp. 906–950.
496. Machlup F. Equilibrium and disequilibrium: misplaced concreteness and disguised Politics. *The Economic Journal*. 1958. V. 68 (269). Pp. 124.
497. Keynes J. M. The General Theory of Employment, Interest and Money. London: Palgrave Macmillan, 2007. 372 p.

498. Fiorito Alejandro and Matías Vernengo. A Note on the Political Economy of Exchange Rates in Argentina: New and Classical Developmentalism Re-Evaluated. *Brazilian Journal of Political Economy*. 2022. V. 42 (4). Pp. 835–852.
499. Vernengo M. Foreign Exchange, Interest and Prices: The Conventional Exchange Credit. *Interest Rates and the Open Economy* / eds. Rate Rochon L. and Vernengo M. Cheltenham: Edward Elgar, 2001.
500. Bresser-Pereira L. C. et al. The Current Account Equilibrium Exchange Rate: Methodology and estimations for LA countries. *Brazilian Journal of Political Economy*. 2022. V. 42 (4).
501. Garrido-Tejada D., Restrepo-Ángel S. and Rincón-Castro H. Déficit gemelos en Colombia: existen? Qué causa qué? Cuál es el grado de impacto? *Borradores de Economía.* 2021. No 1186.
502. Ferrari M. A. R., Freitas F. N. P. and Barbosa Filho N. A taxa de câmbio real e a restrição. *Revista de Economia Política*. 2013. V. 42(4).
503. Guzman M., Ocampo J. A. and Stiglitz J. E. Real exchange rate policies for economic development. *World Development.* 2018. V. 110. Pp. 51–62.
504. Marconi N. et al. The relationship between exchange rate and structural change: an approach based on income elasticities of trade. *Cambridge Journal of Economics*. Oxford University Press (OUP). 2021. V. 45(6). P. 22. DOI: https://doi.org/10.1093/CJE/BEAB039
505. Missio F. et al. Real Exchange Rate and Economic Growth: New Empirical Evidence. *Metroeconomica*. 2015. V. 66(4). Pp. 686–714.
506. Rodrik D. The Real Exchange Rate and Economic Growth. *Brookings Papers on Economic Activity*. 2008. No 2. Pp. 365–412.
507. Gala P. Real exchange rate levels and economic development: theoretical analysis and econometric evidence. *Cambridge Journal of Economics*. 2008. V. 32. Pp. 273–288.
508. Rapetti M., Skott P. and Razmi A. The real exchange rate and economic growth: are developing countries different? *International Review of Applied Economics*. 2012. V. 26(6). Pp. 735–753.

509. Li G., Li J. and Wu Y. Exchange rate uncertainty and firm-level investment: Finding the Hartman–Abel effect. *Journal of Comparative Economics*. 2019. V. 47(2). Pp. 441–457.
510. Baltar C. T., Hiratuka C. and Lima G. T. Real exchange rate and investment in the Brazilian manufacturing industry. *Journal of Economic Studies*. 2016. V. 43(2). Pp. 288–308.
511. Hernández Gonzalo. Current Account Equilibrium Exchange Rate in Colombia (2000-2020). *Brazilian Journal of Political Economy*. 2022. V. 42 (4). Pp. 902–913.
512. Marconi Nelson, Tiago Couto Porto and Eliane Araujo. The Impact of Exchange Rate Misalignments on Manufacturing Investment in Brazil. *Brazilian Journal of Political Economy*. 2022. V. 42 (4). Pp. 853–875.
513. The world Bank «DataBank» *World Development Indicators.* 1996–2021. URL: https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators
514. Williamson J. Estimates of FEERS. Estimating equilibrium exchange rates. Institute for International Economics. Washington, DC, 1994. V. 177. P. 245.
515. Bresser-Pereira L. C., Oreiro J. L. and Marconi N. Developmental Macroeconomics: New Developmentalism as a Growth Strategy. London: Routledge, 2014.
516. Bresser-Pereira L. C. B. and Marconi N. Existe doença holandesa no Brasil? *Doença holandesa e indústria. 1st editio* / ed. Bresser-Pereira L. C. Editora FGV, 2010. Pp. 207–230.
517. Marconi N. The industrial equilibrium exchange rate in Brazil: an estimation. *Brazilian Journal of Political Economy*. 2012. V. 32(4). Pp. 656–669.
518. Pyroha I. S. Pension provision in Ukraine. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2018. N 3. Pp.146–151
519. Pyroha I. S. Target nature of the rent for the use of subsoil. *Law and public administration.* 2018. V. 1 (30). Pp. 157–163.

520. Bresser-Pereira L. C., Araújo E. C. de and Peres S. C. An Alternative to the Middle-Income Trap. *Structural Change and Economic Dynamics*. 2020. V. 52. Pp. 294–312.
521. Mukunoki H. & Okoshi H. Rules of origin and consumer-hurting free trade agreements. *The World Economy*. 2021. V. 44(8). Pp. 2303–2318.
522. Choi J. P., Furusawa T. & Ishikawa J. Transfer pricing regulation and tax competition. *Journal of International Economics*. 2020. V. 127. P. 103367.
523. Гаркушенко, О. М. Податки на продажі в цифрову епоху: уроки для України: науково-аналітична доповідь. К: НАН України, Ін-т економіки пром-сті, 2018.
524. Piketty T. Capital and ideology. *Harvard University Press*, 2020.
525. Acosta-Ormaechea S., Sola, S. & Yoo. Tax composition and growth: A broad cross-country perspective. *German Economic Review*. 2019. V. 20. Pp. e70–e106.
526. Fuest C. & Pisani-Ferry J. Financing the EU: New Context, New Responses. EconPol POLICY REPORT. Munich: Ifo Institute, 2020.
527. Blecker R. A. & Setterfield M. H. Macroeconomics: Models of Demand, Distribution and Growth. New York: Edward Elgar Publishing, 2019.
528. Lavoie M. & Stockhammer E. Wage-led growth: Concept, theories and policies. *Wage-led growth*. Geneva: ILO, 2012.
529. The outlook is uncertain again amid financial sector turmoil, high inflation, ongoing effects of Russia's invasion of Ukraine, and three years of COVID. IMF. 2023. https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2023/04/11/world-economic-outlook-april-2023?cid=ca-com-homepageslider-WEOCH1-SM2023
530. Setterfield M. The economics of demand-led growth. New York: Edward Elgar Publishing, 2002.
531. Setterfield M. Expectations, path dependence and effective demand: a macroeconomic model along Keynesian lines. *Journal of Post Keynesian Economics*. 1999. Pp.479–501.

532. Rossi P., Gonçalves R. & Zhang, P. Progressivity and distributive impacts of personal income tax: the case of China and Brazil. *Revista de Economia Política*. 2022. Pp. 998–1013.
533. Feital T. A. Tax regressivity as indirect discrimination: An analysis of the Brazilian tax system in light of the principle of non-discrimination. *Revista De Informação Legislativa.* 2021. *Vol. a58* (230). Pp. 219–243. URL: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/58/230/ril_v58_n230.pdf
534. Пирога І. С., Пирога С. С. Державне регулювання економіки: від противаг до консенсусу: монографія (вид. 2-ге, стереот.). Луцьк: «Вежа», 2012. 201с.
535. Global Wage Report 2012/2013: Wages and equitable growth. Geneva: International Labor Organization, ILO. 2013.
536. Oreiro L. & Araujo E. Exchange Rate Misalignment, Capital Accumulation and Income Distribution Theory and Evidence from the Case of Brazil. *Panoeconomicus, Savez ekonomista Vojvodine*. 2013. Vol. 60(3). Pp. 381–396. URL: https://ideas.repec.org/a/voj/journl/v60y2013i3p381-396.html
537. Сировинна економіка / Бізнес цензор, 2021. URL: https://biz.censor.net/resonance/3310713/syrovynna_ekonomika_scho_kupuvala_i_prodavala_ukrayina_v_2021_rotsi
538. Guzman M. Ocampo J. A. & Stiglitz J. E. World Development. 2018. DOI: https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2018.05.017
539. Nelson M., Porto T. C. & Ara, E. The Impact of Exchange Rate Misalignments on Manufacturing Investment in Brazil. *Brazilian Journal of Political Economy*. 2022. Vol. 42(4). Pp. 853–875. DOI: https://doi.org/10.1590/0101-31572022-3435
540. Stiglitz, J. E. Inequality and economic growth. *Rethinking Capitalism.* / In M. Jacobs, & M. Mazzucato. Wiley/Political Quarterly, 2016. Pp. 134–155.
541. Blecker R. A. Distribution, demand and growth in neo-Kaleckian macro-models. The Economics of Demand-led Growth. Cheltenham: Edward Elgar, 2002.
542. Onaran Ö., Stockhammer E. & Grafl L. Financialisation, income distribution and aggregate demand in the USA. *Cambridge Journal of Economics*. 2011. Pp. 637–661.

543. Naastepad C. M. & Storm S. OECD demand regimes (1960–2000). *Journal of Post-Keynesian Economics*. 2006. Pp. 211–246.
544. Lavoie M. & Stockhammer E. Wage-led growth: Concept, theories and policies. Wage-led growth. London: Palgrave Macmillan, 2013.
545. Nikiforos M. Distribution-led growth in the long run. *Review of Keynesian Economics*. 2016. Vol. 4(4). Pp. 391–408.
546. Lustig N. Fiscal Policy. Income Redistribution and Poverty Reduction in Low and Middle Income Countries. Washington: Center for Global Development, 2017.
547. Пирога І. С. Мінімальний споживчий бюджет: нормативно-правове визначення. *Актуальні проблеми правознавства*. 2018. № 2(14). С. 59–64.
548. Про розмір прожиткового мінімуму в Україні 2023. (б.д.) / Мінфін. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/labour/wagemin/
549. Прожитковий мінімум у цінах вересня 2021 року (б.д.). / Профспілка працівників освіти і науки. URL: https://pon.org.ua/novyny/9047-prozhytkovyi-minimum-u-cinakh-veresnia-2021-roku.html
550. Конвенція про мінімальні норми соціального забезпечення №993_11. (б.д.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_011#Text
551. Пирога І. С. Конституційні гарантії соціальних стандартів та спроможність економіки. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2018. № 1. С. 149–154.
552. Тенденції тіньової економіки. / Міністерство економіки України, 2021. URL: https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki
553. Про запобігання корупції: Закон України №1700-VII від 14.10.2014 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#n2
554. Пирога С.С., Пирога І.С. Правові засоби забезпечення ефективності податкового контролю. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право.* 2022. Вип. 69. С. 311–316. DOI https://doi.org/10.24144/2307-3322.2021.69.52
555. Пирога С.С., Пирога І.С. Пропорційна виборча система в одномандатних округах. *Вісник центральної виборчої комісії*. 2014. №3 (30). С. 66–71.

556. Пирога С.С., Пирога І.С., Гомонай В.В. Оптимізація виборчої системи України: способи забезпечення. *Порівняльно-аналітичне право*. 2020. № 4. С. 85–92.
557. Пирога С.С., Пирога І.С., Кадебська Е.В. Політичні права в системі конституційних прав і свобод людини і громадянина. *Конституційно-правове регулювання прав і свобод громадян в Україні:* міжнародна колективна монографія / за заг. ред. Пирогт І.С., Бисаги Ю.М. Братислава – Луцьк. Луцьк: Вежа-Друк, 2023. 466 с. Розділ 5. С. 192–289.
558. Пирога С.С. Реалізація конституційного права на житло в Україні. *Проблеми забезпечення прав і свобод людини*: VII Міжнародна науково-практична конференція (м. Луцьк, 11 грудня 2020 р.). Луцьк: Вежа, 2020. С. 97–99.
559. Nofal Sulafa. An Assessment of the Debates over Income Distribution and Growth in the Neo-Kaleckian Literature. *Brazilian Journal of Political Economy*. 2021. Vol. 41(4). Pp. 782–796.
560. Ricardo D. Principles of political economy and taxation. Kitchener: Batoche Books, 2001.
561. Kohler K., A. Guschanski & E. Stockhammer. The impact of financialisation on the wage share: a theoretical clarification and empirical test. *Cambridge Journal of Economics.* 2019. Vol. 43(4). Pp. 937–974.
562. Stockhammer E. Rising inequality as a cause of the present crisis. *Cambridge Journal of Economics.* 2015. Vol. 39(3). Pp. 935–958.
563. Заробітна плата у світі в 2020–2021 роках: заробітна плата і мінімальна заробітна плата у період пандемії COVID-19. Женева: МБП. 2020.
564. Oreiro J. L. Macrodinâmica pós-keynesiana: crescimento e distribuição de renda. Alta Books, 2018.
565. Baccaro L. & J. Pontusson. Rethinking comparative political economy: the growth model perspective. *Politics & Society.* 2016. Vol. 44(2). Pp. 175–207.
566. ILOSTAT. SDG indicator 10.4.1 – Labour income share as present of GDP (%) Annual. *ILO.* 2010–2020. URL:

https://www.ilo.org/shinyapps/bulkexplorer17/?lang=en&id=SDG_1041_NOC_RT_A .

567. Податки в Україні vs ЄС: де платять більше? Ціна держави. 2019. URL: https://cost.ua/714-podatky-v-ukrayini-vs-krayiny-eu-de-platyat-bilshe/ .

568. Пирога І. С. Податки на вивіз капіталу і на великі статки. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право.* 2018. № 51. Т. 2. С. 22–25.

569. Марущак О.А. Функції держави: визначення поняття. *Держава та регіони. Серія: Право.* 2019. № 3. С. 17–21.

570. Функції права. Юридична енциклопедія: у 6 т. / С. Шемшученко (відп. ред.) К.: Українська енциклопедія ім. М.П. Бажана, 2004. Т. 6: Т – Я. 768 стор.

571. Осадчий В.І. Правоохоронні органи як суб'єкти кримінально-правового захисту. *Право України*. 1997. № 11. С. 71–75.

572. Holovko K, Levchenko S., Dubinskiy O. Subjects of public administration: reforming the concept in Ukraine. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2020. V. 6 (1). Pp. 35–4.1

573. Онопенко П.В. Правоохоронні функції української держави: автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.01. Київ, 2005. 18 с.

574. Крегул Ю.І. Адміністративне право і процес: навч. посібник. Київ, 2012. 223 с.

575. Ковбасюк Ю.В., Михненко А.М. Функції держави. *Енциклопедія державного управління*: у 8 т. К.: НАДУ, 2011. Т. 1. 1290 с.

576. Шай Р.Я. Правоохоронна функція правової держави: теоретико-практичні аспекти: автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.01. Львів, 2012. 20 с.

577. Ботвінов Р. Особливості реалізації правоохоронної функції держави в сучасному українському суспільстві. *Ефективність державного управління*. 2016. Вип. 4 (49). Гл. 1. С. 156–163.

578. Миколенко О.М. Функції адміністративно-деліктного права (теоретико-правовий аспект): дис. … д-ра. юрид. наук. Одеса-Запоріжжя, 2018. 484 с.

579. Пирога С.С., Пирога І.С. Інструментарій збереження конституційного ладу в умовах воєнного стану. *Функціонування Конституції в умовах війни: теоретичні засади та практичні реалії*: матеріали міжнародного круглого столу (м.Ужгород, 27 червня 2022 р.). Ужгород, 2022. С. 78–86.
580. Пирога С.С., Пирога І.С., Продан В.І. Міжнародні стандарти прав людини у мирний та воєнний час. *Конституційно-правове будівництво на зламі епох: пошуки оптимальних моделей:* матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 30 червня 2023 р.). Ужгород: Ужгородський національний університет, 2023. 209 с. С. 140–152.
581. Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні»: Закон України № 2102-IX від 24 лютого 2022 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text
582. Огляд інструментів підтримки бізнесу в період воєнного стану в Україні (грудень 2022). Київ: Національний інститут стратегічних досліджень, 2023. URL: https://niss.gov.ua/en/node/4794.
583. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України № 2120-IX від 15 березня 2022 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text
584. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України № 2142-IX від 24.03.2022. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text
585. Новицький А.М., Новицька Н.Б. Правове забезпечення фінансового контролю в умовах військового стану. *Журнал східноєвропейського права.* 2024. № 121. С. 32–39.
586. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності: Закон України №1160-IV від 11.09.2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text

587. Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану: Закон України №2618-IX від 21.09.2022. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2618-20#Text
588. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text
589. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України № 3219-IX від 30.06.2023. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#n82
590. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно: Закон України №3050-IX від 11.04.2023. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-20#Text
591. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо вдосконалення онлайн-комунікації з платниками податків та уточнення окремих положень законодавства: Закон України № 3603-IX від 23.02.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3603-20#n145
592. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України № 2173-IX від 01.04.2022. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#n45
593. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок: Закон України № 3453-IX від 09.11.2023. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3453-20#n17
594. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування суб'єктів господарювання, пов'язаних економічними зв'язками з державою-

агресором: Проект Закону № 7232 від 30.03.2022. URL: https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39323

595. Lesia Vaolevska, Nadiia Moskaliuk, Oksana Kvasnytsia та ін. (2023). Impact of the War on the Formation and Implementation of Tax Policy in Ukraine. *Cuestiones Políticas*. V. 41, Nº76. Pp. 627–640. DOI: 10.46398/questpol.4176.37

596. Advantage Ukraine. Найбільша можливість у Європі з часів Другої світової війни. URL: https://advantageukraine.com/ua/

ДОДАТОК

СПИСОК ПРАЦЬ, ОПУБЛІКОВАНИХ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, у яких опубліковані основні результати дисертації:

Монографії:

1. Пирога С. С. Інноваційний шлях розвитку України: правове забезпечення: монографія. Луцьк: ПП Іванюк В.П., 2010. 308 с.
2. Пирога І. С., Пирога С. С. Державне регулювання економіки: від противаг до консенсусу: монографія. Вид. 2-ге, стереот. Луцьк: РВВ «Вежа», 2012. 201 с.
3. Пирога С. С., Пирога І. С., Кадебська Е.В. Політичні права в системі конституційних прав і свобод людини і громадянина. *Конституційно-правове регулювання прав і свобод громадян в Україні:* міжнародна колективна монографія / за заг. ред. Пироги І. С., Бисаги Ю. М. Братислава – Луцьк. Луцьк: Вежа-Друк, 2023. 466 с. Розділ 5. С. 192–289.

Статті в періодичних фахових наукових виданнях України:

4. Пирога С.С., Пирога І.С. Пропорційна виборча система в одномандатних округах. *Вісник центральної виборчої комісії*. 2014. №3 (30). С. 66–71.
5. Пирога С.С., Пирога І.С. Податкові аспекти ціноутворення. *Молодий вчений*. 2015. № 2. С. 826–829
6. Пирога С.С., Пирога І.С. Соціальні стандарти як основа соціальної політики України. *Порівняльно-аналітичне право.* 2020. №2. С.97–100.
7. Пирога С.С., Пирога І.С., Гомонай В.В. Оптимізація виборчої системи України: способи забезпечення. *Порівняльно-аналітичне право*. 2020. № 4. С.85–92.
8. Пирога С.С., Пирога І.С. Особливості реалізації накопичувальної моделі пенсійного страхування в Україні. *Часопис Київського університету*

права. 2021. №2. С. 159–162. DOI: https://doi.org/10.36695/2219-5521.2.2021.31

9. Пирога С.С., Пирога І.С. Правові засоби та інструменти регулювання економічних відносин в Україні. *Аналітично-порівняльне правознавство.* 2021. №2. С. 45–50. DOI https://doi.org/10.24414/2788-6018.2021.02.8
10. Pyroha Serhii, Pyroha Ihor. Legal insignificance of VAT legal regulation in Ukraine. *Law Review of Kyiv University of Law.* 2021. N4. P. 67–72. DOI: https://doi.org/10.36695/2219-5521.4.2021.12.
11. Пирога С.С., Пирога І.С. Правові засоби забезпечення ефективності податкового контролю. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія Право.* 2022. Вип. 69. С. 311–316. DOI: https://doi.org/10.24144/2307-3322.2021.69.52
12. Пирога С.С., Пирога І.С. Юридичні інструменти забезпечення економічних і соціальних прав в Україні. *Український часопис конституційного права.* 2022. №1. С. 35–45. DOI: https://doi.org/10.30970/jcl.1.2022.3
13. Пирога С.С. Особливості визначення об'єктів оподаткування. *Правничий часопис Донецького національного університету імені Василя Стуса* 2023. №2. С. 142–150. DOI: https://doi.org/10.31558/2786-5835.2023.2.16
14. Pyroha S.S. Effective means of legal regulation of foreign trade. «*Journal Science Rise: Juridical Science*». 2023. №3(25). P. 64-71 DOI: https://doi.org/10.15587/2523-4153.2023.286749
15. Пирога С.С. Ефективна політика в галузі заробітної плати як складова стратегії держави. «*Journal Science Rise: Juridical Science*». 2023. №4(26). С. 27–32. DOI: http://doi.org/10.15587/2523-4153.2023.294285
16. Пирога С.С. Монетарна політика Національного банку України: потрібні радикальні зміни. *Аналітично-порівняльне правознавство.* 2023. № 5. С. 176–181. DOI: https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.05.30
17. Пирога С.С. Податкова система, заснована на принципі джерела. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету Серія*

«Право». 2023. № 80. Ч.1. С. 530–536. DOI: https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.80.1.81

18. Pyroha S.S. Legal problems caused by deficiencies in the tax legislation of Ukraine. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*. 2023. Vol. 30(4).P. 228–240. DOI: https://doi.org/10.31359/1993-0909-2023-30-4-228
19. Пирога С.С. Правовий статус поняття «резидент»: критерії ідентифікації. *Соціальне право.* 2023. №3. С. 75–83. DOI: 10.32751/2617-5967-2023-03-10
20. Пирога С.С. Нормативно-правове регулювання публічних закупівель в Україні. *Публічне право*. 2023. №4(52). С. 23–31 DOI: 10.32782/2306-9082/2023-52-3
21. Пирога С.С. Реалізація положень статті 13 Конституції України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Серія: «Юридичні науки».* 2024. Випуск 11. №41. С. 270–276. https://doi.org/10.23939/law2024.41.270
22. Пирога С.С. Вплив глобалізації на податкову систему країн. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету Серія «Право».* 2024. №81. Ч. 2. С. 196–202. DOI https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.81.2.30
23. Пирога С.С. Проблеми правової регламентації тонкої капіталізації в Україні. *Проблеми законності.* 2024. Т. 1. № 164. С. 120–134. DOI: https://doi.org/10.21564/2414-990X.164.296330
24. Пирога С.С. Правова оцінка чинних угод про уникнення подвійного оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету Серія «Право».* 2024. №82. Ч. 2. С. 238– 244. DOI: https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.82.2.38
25. Пирога С.С. Особливості правового регулювання контрольованих іноземних компаній в Україні. *Європейські перспективи.* 2024. № 1. С. 150–157. DOI: https://doi.org/10.32782/ep.2024.1.21
26. Пирога С.С. Правові заходи забезпечення справедливого розподілу доходів для забезпечення сталого розвитку України. *Вісник Харківського*

національного університету внутрішніх справ. 2024. 104 (1, Part 1). С. 124–135 DOI: https://doi.org/10.32631/v.2024.1.11

27. Пирога С.С. Реформи трансфертного ціноутворення в контексті BEPS: проблеми залишаються. *Право і безпека*. 2024. 92(1). С. 163–172. DOI: https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15.
28. Пирога С.С. Трансфертне ціноутворення нематеріальних активів: проблеми правозастосування. «*Journal Science Rise: Juridical Science*». 2024. №1 (27). С. 30–35. DOI: https://doi.org/10.15587/2523-4153.2024.301253
29. Пирога С.С., Пирога І. С. Податок на виведений капітал чи амністія тіньових доходів. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2024. Т. 31. № 3. 85–99. https://doi.org/10.31359/1993-0909-2024-31-3-85

Статті в зарубіжних наукових виданнях:

30. Pyroha Serhii, Pyroha Ihor. Self-Regulation of the Tax Burden on Labor and Capital. *Business Law Review*. 2022. Vol.43. No 3. P.126–132. URL: https://doi.org/10.54648/bula2022018
31. Pyroha Serhii, Boris Perezhniak, Larysa Vasylchuk, Tetiana Bevz, Oleksiy Ulianov. Local Self-Government in the Conditions of Digitization: International-Legal Experience IJCSNS. *International Journal of Computer Science and Network Security*. Vol. 22. No10. October 2022. P. 165–170 URL:https://doi.org/10.22937/IJCSNS.2022.22.10.21

Статті в періодичних наукових виданнях, які індексуються в наукометричних базах Web of Sciences та Scopus:

32. Pyroha Serhii, Perezhniak Boris, Vasylchuk Larysa, Bevz Tetiana, Batan Yurii. Digitization process in the local self-government: International-legal experience. *Amazonia Investiga*. 2022. V. 11(59). P. 79–85. URL:https://doi.org/10.34069/AI/2022.59.11.7

33. Serhii Pyroha, Ihor Pyroha, Bahruz Muslumov. Peculiarities of antitrust regulation of markets in the monopolized economy (including criminal-legal aspect): on the example of Ukraine. *Journal of Law and Political Science.* 2024. Vol. 42. Issues 2. P. 269–289.
34. Serhii S. Pyroha, Bohdana B. Shandra, Ruslana P. Naturkach, Maryna G. Kohut. Constitutional and legal status of the subject during biomedical research. *Wiadomości Lekarskie Medical Advances*. 2024. Vol. LXXVII. Issues 3. P. 566–571. DOI: https://doi.org/10.36740/WLek202403127

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

35. Пирога С.С. Реалізація конституційного права на житло в Україні. *Проблеми забезпечення прав і свобод людини*: VII Міжнародна науково-практична конференція (м. Луцьк, 11 грудня 2020 р.). Луцьк: Вежа. С. 97–99.
36. Пирога С.С., Пирога І.С. Цифровізація як зміна парадигми. *Сектор безпеки України: актуальні питання науки та практики*: матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції. (м. Харків, 19-20 травня 2022 року). Харків, 2022, С. 76–79.
37. Пирога С.С., Пирога І.С. Інструментарій збереження конституційного ладу в умовах воєнного стану. *Функціонування Конституції в умовах війни: теоретичні засади та практичні реалії*: матеріали міжнародного круглого столу (м. Ужгород, 27 червня 2022 р.). Ужгород, 2022. С. 78–86.
38. Пирога С.С., Пирога І.С., Продан В.І. Міжнародні стандарти прав людини у мирний та воєнний час. *Конституційно-правове будівництво на зламі епох: пошуки оптимальних моделей:* матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 30 червня 2023 р.). Ужгород: Ужгородський національний університет, 2023. 209 с. С. 140–152.
39. Пирога С.С., Пирога І.С. Публічні закупівлі: нормативно-правове регулювання. *XII Наукова конференція «Наукові підсумки 2023 року»:*

збірка наукових праць. Харків: Технологічний центр, *2023. 98 с. e-ISBN* 978-617-8360-00-9.

40. Пирога С.С., Пирога І.С. Особливості трансфертного ціноутворення сектора фінансових послуг. *Integration of Education, Science and Business in Modern Environment: Winter Debates:* Proceedings of the 5th International Scientific and Practical Internet Conference (February 8-9, 2024). Dnipro: FOP Marenichenko V.V.139-142 p.