

The background is a vibrant blue gradient. It features several abstract financial graphics: a candlestick chart in the upper right, a line graph with multiple peaks and valleys in the middle, and a 3D bar chart in the lower half with bars of varying heights. The text is overlaid on these graphics.

ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА В УМОВАХ МАКРОЕКОНОМІЧНОЇ СТАБІЛІЗАЦІЇ

2018

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ



ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА В УМОВАХ МАКРОЕКОНОМІЧНОЇ СТАБІЛІЗАЦІЇ

Збірник матеріалів
III науково-практичного інтернет-семінару до Дня науки
(Ірпінь, 15–22 червня 2018 року)

Мережеве електронне видання

**Ірпінь
2018**

УДК 336.221.4(063)
ББК 65.261.4я431
Ф 63

*Рекомендовано до друку як електронне видання
Вченою радою Науково-дослідного інституту фіскальної політики
(протокол № 6 від 13.09.2018)*

Редакційна колегія:

Коротун В. І., к.е.н., с.н.с. (голова); **Брехов С. С.**, к.е.н. (заступник голови); **Нагорічна О. С.**, к.пед.н., с.н.с. (заступник голови); **Тимченко Л. Д.**, д.ю.н., професор; **Білецька Г. М.**, к.ю.н.; **Кармаліта М. В.**, к.ю.н., доцент; **Новицька Н. В.**, к.е.н.; **Трубіна М. В.**, к.ю.н.; **Федчук С. І.**, к.ю.н., с.н.с.; **Ковтунович Н. Л.**; **Габорах Т. А.**; **Гороховець Є. В.**

Ф 63 Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації: збірник матеріалів III науково-практичного інтернет-семінару, 15–22 червня 2018 року. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2018. 76 с.

Збірник містить матеріали III науково-практичного інтернет-семінару «Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації», який був присвячений Дню науки та проходив 15–22 червня 2018 року.

У збірнику розкрито концептуальні засади розвитку фіскальної політики в умовах євроінтеграції, досліджено проблеми та напрями вдосконалення системи адміністрування податків і зборів в Україні, а також проаналізовано міжнародний досвід із запобігання корупції у фіскальній сфері та можливість упровадження зарубіжних методик у діяльність фіскальних органів України.

Видання розраховане на науковців, викладачів, працівників органів державної влади, студентів та аспірантів, а також усіх, хто цікавиться окресленою проблематикою.

**Редакційна колегія не завжди поділяє позицію авторів.
За точність викладеного матеріалу відповідальність покладається на авторів.**

УДК 336.221.4(063)
ББК 65.261.4я431

Наукове видання

4,5 умовн.-друк. арк. Об'єм файлу – 1,5 МБ.

Виготовлювач

08200, Науково-дослідний інститут фіскальної політики, вул. Університетська, 31.
тел.: (04597) 604-75.

© Науково-дослідний інститут фіскальної політики, 2018
© Університет державної фіскальної служби України, 2018

ЗМІСТ

ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ III НАУКОВО-ПРАКТИЧНОГО ІНТЕРНЕТ-СЕМІНАРУ	6
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ	6
Задорожня Ліна Адамівна РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У 2014–2016 рр.	6
Кармаліта Марія Володимирівна МЕХАНІЗМ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ З ВИКОРИСТАННЯМ ВЗАЄМОУЗГОДЖУВАЛЬНОЇ ПРОЦЕДУРИ	10
Костіна Олександра Євгеніївна МИТНІ ПРАВОВІДНОСИНИ В УКРАЇНІ: РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ	12
Філіпович Ірина Олександрівна ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВІДНОСИН У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ: ОСНОВНІ ТЕНДЕНЦІЇ У КОНТЕКСТІ ОНОВЛЕНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ	14
Фрадинський Олександр Анатолійович, Бундак Марія Миколаївна ВРЕГУЛЮВАННЯ ПИТАНЬ ЗДІЙСНЕННЯ ПОШТОВИХ ВІДПРАВЛЕНЬ У МІЖНАРОДНІЙ КОНВЕНЦІЇ ПРО СПРОЩЕННЯ І ГАРМОНІЗАЦІЮ МИТНИХ ПРОЦЕДУР 1973 РОКУ	17
ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ.....	20
Білецька Ганна Миколаївна, Ковтунович Наталія Леонідівна МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКОВИХ АУДИТОРСЬКИХ ФАЙЛІВ	20
Дейнека Вікторія Феліксівна ВИКОРИСТАННЯ БІЗНЕСОМ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ ГОСПОДАРЮВАННЯ В ІНОЗЕМНИХ ЮРИСДИКЦІЯХ ДЛЯ УНИКНЕННЯ СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК (КОРПОРАТИВНОГО ПОДАТКУ)	23
Єфіменко Людмила Леонідівна ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ СТРОКІВ ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ ПІД ЧАС МИТНОГО КОНТРОЛЮ	26

Касперович Юлія Володимирівна ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВО-МИТНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ.....	29
Коротун Володимир Іванович ОПТИМІЗАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОТИДІЇ НЕЛЕГАЛЬНОМУ ОБІГУ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ В УКРАЇНІ	33
Моргуненко Артем Сергійович ТЕНДЕНЦІЇ ТА УМОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ МИТНОЇ ПОЛІТИКИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ	36
Райчева Аліна Олександрівна УДОСКОНАЛЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ В УМОВАХ АКТИВНОГО РОЗВИТКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН	38
Селезень Павло Олександрович ЗАКРИТИЙ ХАРАКТЕР ЯК ФАКТОР ПРИ ПРОВЕДЕННІ ВЗАЄМОУЗГОДЖУВАЛЬНОЇ ПРОЦЕДУРИ ЩОДО ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ З ПРИВОДУ ТЛУМАЧЕННЯ ТА ЗАСТОСУВАННЯ ДОГОВІРНИХ СПОРІВ: ДОСВІД КАНАДИ.....	41
Трубіна Марина Володимирівна ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРИЗНАЧЕННЯ ЕКСПЕРТИЗ В МИТНІЙ СПРАВІ.....	43
Федчук Світлана Ігорівна ЩОДО УЧАСТІ ЕКСПЕРТА З ПИТАНЬ ПРАВА У ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У ПОРЯДКУ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА.....	46
Шавло Ірина Анатоліївна ОКРЕМІ ПІДХОДИ ДО ВИЯВЛЕННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ	48
Шкуренко Наталія Григорівна ДЕЯКІ АСПЕКТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК ФІСКАЛЬНИМИ ОРГАНАМИ.....	51
Яроцька Тетяна Ростиславівна, Царенко Тетяна Борисівна АНАЛІЗ ПРОПОЗИЦІЙ НА РИНКУ КОНСАЛТИНГОВИХ ПОСЛУГ ЯК МЕТОД ВИЗНАЧЕННЯ ІНОЗЕМНИХ ЮРИСДИКЦІЙ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ МОЖУТЬ ВИКОРИСТОВУВАТИСЯ ЯК ІНСТРУМЕНТИ МІНІМІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ	53

СТАН ТА ТЕНДЕНЦІЇ ПРОТИДІЇ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У ФІСКАЛЬНІЙ СФЕРІ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА УКРАЇНА	57
Бабенко Борис Іванович ЩОДО НАПРЯМІВ З ЗАПОБІГАННЯ ТА ПРОТИДІЇ ТАЄМНОМУ БЕЗМИТНОМУ ПЕРЕМІЩЕННЮ ТЮТЮНОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	57
Борейко Наталія Миколаївна, Борейко Олександр Юрійович ДОСВІД ФІСКАЛЬНИХ ОРГАНІВ КРАЇН-ЧЛЕНІВ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ЩОДО ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	60
Кошук Тетяна Василівна МОЖЛИВОСТІ ЗАПОЗИЧЕННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДОСВІДУ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАГЛЯДУ ЩОДО ОПЕРАЦІЙ З АЛКОГОЛЬНИМИ НАПОЯМИ В УКРАЇНІ	63
Криницький Ігор Євгенович ПРО КОРЕКТНІСТЬ ДЕФІНІЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ ЗА ЧИННИМ ПОДАТКОВИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ	66
Лисецька Неля Миколаївна АНАЛІТИЧНА СКЛАДОВА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ В УКРАЇНІ З УРАХУВАННЯМ ДОСВІДУ МІЖНАРОДНОЇ ВЗАЄМОДІЇ ЩОДО ПИТАНЬ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БОРОТЬБИ З ЛЕГАЛІЗАЦІЄЮ ДОХОДІВ ЗЛОЧИННОГО ПОХОДЖЕННЯ	69
Оришук Ірина Олександрівна НЕЗАКОННЕ ПЕРЕМІЩЕННЯ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН УКРАЇНИ: ІНСТРУМЕНТИ ПРОТИДІЇ	72
Сластьоненко Оксана Олександрівна, Якимчук Людмила Леонтіївна ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА	74

ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ ІІІ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОГО ІНТЕРНЕТ-СЕМІНАРУ

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Задорожня Ліна Адамівна,
к.е.н., старший науковий співробітник,
НДІ фінансової політики
Університету ДФС України

РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У 2014–2016 рр.

Податкова політика щодо оподаткування доходів фізичних осіб є динамічним інструментом удосконалення елементів податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) та засад адміністрування ПДФО в Україні. З огляду на це метою нашого дослідження є аналіз змін двох елементів ПДФО (ставок податку та пільг щодо нього).

Період 2014–2016 рр. був достатньо насиченим у контексті реформування оподаткування доходів фізичних осіб, які, з одного боку, були спрямованими на підвищення фінансової ефективності ПДФО, а з іншого – на детінізацію доходів населення. Як наслідок, зміни були внесені не лише до елементів ПДФО, а й до процедур оподаткування відпускних та лікарняних, що проаналізували К. Ю. Луценко та Г. М. Фадєєва [1]. При цьому у 2017 р. та протягом 5 місяців 2018 р. кількість змін була значно меншою і вносилися вони в редакції 4 законів та 1 рішення Конституційного Суду України (законами № 1910-VIII від 23.02.2017, № 1989-VIII від 23.03.2017, № 2176-VIII від 07.11.2017, № 2245-VIII від 07.12.2017, та рішенням Конституційного Суду України № 1-р/2018 від 27.02.2018).

Протягом досліджуваного періоду було внесено зміни до розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб» ПКУ у редакції 13 законів (рис. 1). Зокрема, 5 законів було прийнято у 2014 р., 6 законів – у 2015 р. і 2 закони – у 2016 р. Не завжди ці зміни законодавства можна трактувати як позитивні, оскільки були випадки нівелювання норми ст. 4 ПКУ щодо стабільності податкового законодавства (відповідно до норм ПКУ, «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року»).

Зміни податкових ставок впливають на платників податків при дотриманні ними норм податкового законодавства. Імовірно, підвищення податкових ставок стимулюватиме до зниження рівня дотримання податкового законодавства, якщо гранична вигода від недотримання перевищуватиме граничні втрати. Це часто може бути проявом низької податкової культури. Зниження податкових ставок не завжди призводитиме до підвищення рівня слідування податкового законодавства, особливо в умовах його частішої зміни (тому що низький рівень довіри до владних рішень).

Якщо екстраполювати це на різні види доходів, то можемо припустити, що доходи від капіталу більш чутливі до зміни податкових ставок, ніж трудові доходи.

2014	2015	2016
<ul style="list-style-type: none"> • Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні (№ 1166-VII від 27.03.2014) • Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо пасивних доходів (№ 1588-VII від 04.07.2014) • Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення оборонно-мобілізаційних питань під час проведення мобілізації (№ 1275-VII від 20.05.2014) • Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо деяких питань оподаткування благодійної допомоги (№ 1668-VII від 02.09.2014) • Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи (№ 71-VIII від 28.12.2014) 	<ul style="list-style-type: none"> • Про внесення змін до Податкового кодексу України (№ 211-VIII від 02.03.2015) • Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо кредитних зобов'язань (№ 321-VIII від 09.04.2015) • Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів, отриманих нерезидентами за борговими зобов'язаннями (№ 482-VIII від 22.05.2015) • Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування неприбуткових організацій (№ 652-VIII від 17.07.2015) • Про внесення зміни до статті 164 Податкового кодексу України щодо оподаткування пенсій інвалідів війни та деяких інших категорій осіб (№ 653-VIII від 17.07.2015) • Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році (№ 909-VIII від 24.12.2015) 	<ul style="list-style-type: none"> • Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування пенсій (№ 1411-VIII від 02.06.2016) • Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році (№ 1791-VIII від 20.12.2016)

Рисунок 1 – Нормативно-правові акти, згідно з якими було внесено зміни до у розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб» Податкового кодексу України у 2014–2016 рр.

Джерело: складено автором за даними [2].

Відповідно до дослідження МВФ щодо змін у податковій політиці в розвинених економіках та економіках, що розвиваються, зміни ставок персонального прибуткового податку становили майже 30 % усіх змін моделі податку [3, с. 19]. В Україні зміна ставок ПДФО у 2014–2016 рр. також відзначалася динамічністю. Зокрема, якщо розглядати зміну ставок на піврічній основі, то кількість ставок, що були визначені законодавством, варіювалася від 3 до 8. Вичерпний перелік ставок наводиться у ст. 167 ПКУ із 2016 р. (із внесенням ставки 0 %).

Станом на 01.01.2014 застосовувалося 6 ставок: 15 % (базова ставка), 17 % (ставка, що застосовувалася до середньомісячного річного доходу, який перевищував десятикратний розмір мінімальної заробітної плати), 5 % (застосовувалася до відсотків, дивідендів та інших пасивних доходів, визначених п. 167.2 ПКУ), 30 % (для оподаткування вигравів і призів), 10 % (застосовувалася для оподаткування заробітної плати шахтарів) та 0 % (для спадщини та дарунків від родичів першого ступеня споріднення). Уже на 01.07.2014 кількість ставок зростає до 8 за рахунок застосування прогресивної шкали оподаткування до перераховуваного доходу у вигляді відсотків, дивідендів, роялті та інвестиційного прибутку. Зокрема, такий дохід розміром до 204 прожиткових мінімумів оподатковувався за ставкою 15 %; частина доходу, що становила 204–396 прожиткових мінімумів, оподатковувалася за

ставкою 20 %, а сума, що перевищувала 396 прожиткових мінімумів, підлягала оподаткуванню за ставкою 25 %.

Із 01.01.2015 оподаткування доходів фізичних осіб було спрощене за рахунок зменшення кількості ставок ПДФО до 5. При цьому базовою залишилася ставка 15 %, проте до перевищення десятикратного розміру мінімальної заробітної плати застосовувалася ставка 20 %. Було вилучено норму про оподаткування трудового доходу шахтарів за зниженою ставкою розміром 10 %. Відбулися зміни й в оподаткуванні пасивних доходів, залежно від виду пасивного доходу застосовувалися ставки 5 % або 20 %. Позитивним було те, що ці ставки діяли протягом року, тобто було забезпечено стабільність податкового законодавства, визначену ст. 4 ПКУ.

2016 р. ознаменувався спрощенням законодавства щодо оподаткування доходів фізичних осіб, зокрема й через зменшення кількості ставок ПДФО. Станом на 01.01.2016 їх кількість становила 4, а вже за півроку була зменшена до 3. При цьому у першому півріччі 2016 р. для цілей оподаткування пенсій застосовувалася ставка 15 %, у другому півріччі – 18 %. Також у 2016 р. було знижено ставку, що використовувалася до пасивних доходів, у тому числі у вигляді дивідендів за акціями, інвестиційними сертифікатами, які виплачуються інститутами спільного інвестування, із 20 до 18 % (відповідно до ст. 167 ПКУ).

Варто зазначити, що у 2014–2016 рр. також вносилися зміни і до визначення доходів, що не входять до загального оподатковуваного доходу, які визначені ст. 165 ПКУ. Зокрема, вносилися зміни до п. 165.1 ст. 165 ПКУ щодо невнесення до оподатковуваного доходу визначеної суми пенсії (відповідно до пп. 164.2.19 ст. 164 ПКУ). Також у 2015 р. було додано підп. «и» п. 165.1 ст. 165 ПКУ, у якому грошова допомога фізичним особам або членам їхніх сімей (діти, дружина, батьки), військовослужбовцям, призваним на військову службу за призовом у зв'язку з мобілізацією, відповідно до Закону України «Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей», та/або компенсаційні виплати з бюджету в межах середнього заробітку працівників, призваних на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період не входять до оподатковуваного доходу.

2015 р. ознаменувався змінами підп. 165.1.19 (деталізовано підстави, за якими допомога на лікування не входить), підп. 165.1.29 (щодо оподаткування купленого права вимоги на депозит (вклад), підп. 165.1.46 (вилучено норму щодо призів у державній грошовій лотереї розміром до 50 мінімальних заробітних плат, які не підлягали оподаткуванню) ст. 165 ПКУ. Також було додано підп. 165.1.53 (щодо ненарахованих відсотків за кредитом), підп. 165.1.54 (щодо благодійної допомоги), пп. 165.1.55 (щодо суми прощеного боргу) ст. 165.

У 2016 р. було внесено зміни до підп. 165.1.2 (щодо неоподаткування доходу у вигляді відсотків за державними цінними паперами, облігаціями тощо нерезидентами), підп. 165.1.16 (щодо уточнення про невнесення до оподатковуваного доходу доходів від реалізації заставного майна за договором кредиту (позики), за умови, що таке майно було придбано за рахунок такого кредиту (позики), підп. 165.1.55 (щодо суми прощених відсотків за прощеним боргом) ст.

165 ПКУ. А також було додано підп. 165.1.56 (щодо суми благодійної допомоги, наданої благодійними організаціями фізичним особам, що мешкали чи мешкають на території антитерористичної операції або мешкали на території Автономної Республіки Крим та вимушено покинули місце проживання у зв'язку з тимчасовою окупацією території України), підп. 165.1.57 (щодо коштів, які надаються міжнародною фінансовою організацією і використовуються на підвищення енергоефективності та енергозбереження), підп. 165.1.59 (щодо прощеної суми зобов'язань громадян за кредитами в іноземній валюті за іпотечними кредитами) ст. 165 ПКУ.

Отже, частина змін щодо визначення доходів, які не входять до загального оподаткованого доходу, була спрямована на підвищення фіскальної ефективності персонального прибуткового оподаткування (зокрема, щодо норм, які стосувалися пенсій та лотерей), інші передбачали підвищення регулятивної ефективності ПДФО та соціального захисту фізичних осіб. Загалом динамічність змін податкового законодавства не може позитивно впливати на підвищення рівня податкової культури.

Список використаної літератури

1. Луценко К. Ю., Фадєєва Г. М. Реформування податку на доходи фізичних осіб. *Вісник НТУ «ХПІ»*. Серія: *Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства*. Харків: НТУ «ХПІ», 2016. № 24 (1196). С. 64–67.
2. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.06.2018).
3. Amaglobeli D., Crispolti V., Dabla-Norris E., Karnane P., Misch F. Tax Policy Measures in Advanced and Emerging Economies: A Novel Database *International Monetary Fund*. 2018. № 18/110. P. 60.

Кармаліта Марія Володимирівна,
к.ю.н., доцент, завідувач відділу,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

МЕХАНІЗМ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ З ВИКОРИСТАННЯМ ВЗАЄМОУЗГОДЖУВАЛЬНОЇ ПРОЦЕДУРИ

Двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування (далі – податкові угоди) відіграють важливу роль у забезпеченні іноземного інвестування. Відповідно до закріплених положень договірні держави визначають основні принципи правового режиму, який держава зобов'язується надати іноземним суб'єктам незалежно від наявності відповідної норми у національному законодавстві. Таким чином, держави-сторони податкової угоди намагаються за допомогою договірних норм створити сприятливі умови для іноземного інвестування та економічного розвитку. Оцінюючи податкові угоди в цілому, мова йде про домовленості у врегулюванні питань оподаткування під час експорту чи імпорту капіталу між державами.

Співробітництво сторін у цій сфері спирається на міцний фундамент принципів міжнародного права, які так чи інакше видозмінюються, ураховуючи специфіку відносин. Серед таких принципів виокремлюється принцип взаємного узгодження [1, с. 122]. Як правило, цей принцип включається до податкових угод у вигляді окремої статті та сприяє вирішенню податкових спорів, що виникають між договірними державами в межах взаємоузгоджувальної процедури.

В усіх договорах про уникнення подвійного оподаткування, які зазвичай відповідають моделі ОЕСР та певним вимогам мінімального стандарту, стаття 25 надає можливість платникам податків ініціювати взаємоузгоджувальну процедуру (MAP) у разі, коли є підстави вважати, що дія податкового законодавства однієї або обох договірних держав призводить до оподаткування, яке не відповідає положенням договору, або з метою однозначного тлумачення та застосування положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, а також щодо вирішення проблеми подвійного оподаткування у випадках, якщо така ситуація безпосередньо не охоплена дією договірних норм.

Узгодження інтересів як взаємодія платників податків і контролюючих органів на основі координації дій та довіри – регламентована правом можливість, на думку Ю. Захарової, може вважатися міждержавною медіацією, оскільки має на меті досягнення компромісу щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між двома державами-учасниками у випадку, якщо спірне питання не вирішується на національному рівні [2].

І якщо загальну схему проведення MAP уявити можна (подання заяви до контролюючого органу → розгляд заяви та визначення обґрунтованості претензій платника податків контролюючим органом → залучення контролюючого органу договірної держави у випадку, якщо претензії платника податків обґрунтовані та компетентний орган держави заявника не може задовольнити їх в односторонньому порядку → проведення перемовин та вирішення /невирішення спору), то після

завершення взаємоузгоджувальної процедури відкритим залишається питання імплементації рішення двох держав на національному рівні і що робити у випадку недосягнення згоди.

В Україні чіткої процедури MAP не передбачено, однак питання удосконалення правового регулювання відносин, що виникають у сфері уникнення подвійного оподаткування, активно ініціюються.

Кількість укладених Україною договорів про уникнення подвійного оподаткування свідчить про прагнення скоординувати дії контролюючих органів та уникнути в майбутньому конфліктів, що виникають у результаті виконання обов'язку зі сплати податків у більш ніж одній державі. У більшості податкових угод, що відповідають моделі ОЕСР або ООН, стаття 25 надає можливість платникам податків ініціювати взаємоузгоджувальну процедуру у випадку, якщо є підстави вважати, що дія податкового законодавства однієї або обох договірних держав призводять до оподаткування, яке не відповідає положенням договору.

У контексті проведення вітчизняної реформи у сфері оподаткування, що має на меті перехід від суто фіскальної функції до сервісної, є можливість переглянути та оновити існуючі інструменти вирішення податкових спорів, у т. ч. через використання потенціалу взаємоузгоджувальної процедури. Такий крок сприятиме поліпшенню інвестиційного клімату, встановленню балансу публічного та приватного інтересу у сфері оподаткування та ефективному використанню ресурсів як платника податків, так і контролюючого органу.

Список використаної літератури

1. Мингазова И. В. Право собственности в международном праве. Москва: Волтерс Клувер, 2007. 320 с.
2. Захарова Ю. С. Взаимосогласительные процедуры по применению соглашений об избежании двойного налогообложения. Налоговед. № 9. 2015. С. 19–27. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=24297047> (дата обращения: 15.06.2018).

Костіна Олександра Євгеніївна,
Студентка ННІ економіки ОПМС
Університету ДФС України.
Науковий керівник: к.е.н. Новицька Н. В.

МИТНІ ПРАВОВІДНОСИНИ В УКРАЇНІ: РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Економічні відносини між країнами щодо торгівлі та обміну товарами, які сформувалися історично та набувають актуальності у зв'язку з глобалізацією світової торгівлі, знаходять закріплення в нормах права. А суспільні відносини, що визначаються соціально-економічною сутністю держави та виникають з приводу переміщення товарів та предметів через державний кордон, є митними відносинами, для яких все більшого значення набуває досконала правова регламентація.

Узагальнюючи погляди науковців щодо визначення місця митного права в системі права України, варто погодитися з Т. О. Коломоєць, Г. С. Журавльовою, що «митне право – галузь права, що являє собою систему правових норм, які регулюють суспільні відносини, пов'язані з переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон» [2, с. 41].

Ураховуючи те, що предметом нашого дослідження є правове забезпечення митних відносин необхідно проаналізувати їх сучасний стан, адже саме аналіз чинного митного законодавства дозволяє виявити недоліки сучасного правового регулювання митних відносин та запропонувати шляхи та перспективи їх удосконалення.

Основним нормативно-правовим актом, що регулює митні правовідносини в Україні, є Митний кодекс України, нова редакція якого була прийнята Верховною Радою України 3 листопада 2011 року [3]. За оцінкою експертів, нова редакція Митного кодексу України є, безумовно, кроком уперед у нормативному забезпеченні митних відносин, спрощенням процедури проходження митних формальностей та оптимізацією правового поля до європейських стандартів. До позитивних аспектів Кодексу потрібно віднести запровадження «інституту уповноваженого економічного оператора», нормативне забезпечення використання інформаційних технологій у митній діяльності, запровадження компромісу в митній справі та ін. Важливим є саме охоплення правовим забезпеченням значного масиву митних відносин, які не були врегульовані Митним кодексом України 2002 року, та урахування перспективних напрямів митної регламентації.

Погоджуючись з Приймаченком Д. В., д.ю.н. та Федотовою І. О., недоліками нової редакції Митного кодексу України можна вважати такі : порушення правил законодавчої техніки, наявність логічних та стилістичних помилок, відсутність єдності термінології як з національним, так і міжнародним законодавством, наявність значної кількості відсильних норм у тексті документа [6].

До перспектив розвитку митних правовідносин в Україні, на думку Мазур А. В. варто віднести такі [5, с. 32]:

– вироблення сучасної митної ідеології та формування сучасної митної політики з урахуванням світового досвіду;

- реформування та вдосконалення правового забезпечення митних відносин має відповідати принципам та засадам адміністративної реформи [6];
- правове забезпечення митних відносин повинно враховувати вимоги часу та відповідати визнаним у світі стандартам митної діяльності;
- розроблення наукових методик, правове та організаційне забезпечення оптимізації структури державного управління митною справою, удосконалення кадрового потенціалу із використанням сучасних методів підвищення кваліфікації працівників митних органів;
- вдосконалення та спрощення проходження суб'єктами транскордонного переміщення митних формальностей за умови створення механізмів захисту економічних інтересів України, прав, свобод та законних інтересів громадян;
- широке запровадження в митну діяльність інформаційних технологій, у тому числі електронного декларування, та закріплення в Митному кодексі України та правових актах митних відносин, що виникають під час здійснення процедур проходження митних формальностей із застосуванням інформаційних технологій;
- удосконалення кодифікованих актів законодавства (Податкового кодексу України, Митного кодексу України), законних та підзаконних нормативних, що регулюють митні відносини;
- створення ефективних механізмів попередження правопорушень у сфері митних відносин;
- удосконалення правового та організаційного забезпечення наукових розробок у галузі митного права.

Проведення подальшої роботи щодо вдосконалення правового регулювання митних відносин забезпечить приведення їх до європейських стандартів, створить умови для реалізації прав суб'єктами транскордонного переміщення та громадянами України, захистить національні інтереси України.

Список використаної літератури

1. Алексеев С. С. Общая теория права: учеб. Изд. 2-е, перераб. и доп. Москва: Проспект, 2009. 576 с.
2. Коломоєць Т. О. Митне право як складник системи новітнього публічного права України. *Митна справа*. № 2. 2006. С. 39–42.
3. Проект закону про внесення змін до Митного кодексу України та інших законодавчих актів України (нова редакція) за номером 8130, зареєстрований у 18.02.2011 у Верховній раді України. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. Приймаченко Д. В., Федотова І. О. Сучасний стан та перспективи розвитку митних правовідносин в Україні. *Вісник Запорізького національного університету*. 2012. URL: <http://212.1.86.13/jspui/bitstream/123456789/1950/1.pdf>.
5. Мазур А. В. Основний кодифікований акт у галузі митної справи (пошук нормативно-правової моделі). *Митна справа*. № 6. 2010. С. 32–38.
6. Про проект Концепції реформування діяльності митної служби України «Обличчям до людей»: Рішення Колегії ДМСУ від 29.10.2010. URL: www.customs.gov.ua.

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВІДНОСИН У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ: ОСНОВНІ ТЕНДЕНЦІЇ У КОНТЕКСТІ ОНОВЛЕНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

Як відомо однією з форм державної фінансової політики є правова форма. Податкове законодавство (у широкому розумінні та відповідно до статті 3 Податкового кодексу України) є одним із засобів реалізації державної фінансової політики.

На думку М. М. Карасьова, основною, але не єдиною, формою реалізації податкової політики є законодавство про податки і збори. Політику у сфері оподаткування можна розглядати як передумову виникнення податкових правовідносин [1].

Невикористання правових форм під час втілення задуманого унеможливило досягнення таких цілей, як найбільш повне забезпечення інтересів держави, реалізація та захист прав платників податків, зміцнення фінансової дисципліни, законності і правопорядку у сфері оподаткування тощо.

Як зазначає В. В. Чайка у своїй дисертаційній роботі, правові форми є лише інструментом та об'єктивно необхідною передумовою реалізації державної податкової політики. Також вона зауважує, що сутність правового регулювання, що виражається в конкретних правових формах, полягає у наділенні владних суб'єктів повноваженнями у цій сфері; ефективність і результат використання таких інструментів залежить від того, хто наділений правом від імені держави реалізувати податкову політику [2, с. 109].

Таким чином, державна фінансова політика та податкове законодавство взаємопов'язані настільки, що неможливо визначити первинність одної категорії щодо іншої. Безумовно, правові акти є засобом фіксування або формалізації нормативних фактів в особливих юридичних документах, водночас політика держави має здійснюватися на основі правового закону.

В умовах модернізаційних перебудов інститутів громадянського суспільства, органів державної влади і місцевого самоврядування, євроінтеграційного розвитку Української держави, а також комп'ютерних технологій та наукового технічного прогресу правове регулювання відносин у сфері оподаткування намагається швидко адаптуватися до нововведень та забезпечити належний рівень реалізації можливостей. Сьогодні так само мова йде про три основні способи правового регулювання: дозволи (надання суб'єктам права на активні дії); заборони (покладання на суб'єктів обов'язку утримуватися від вчинення певних дій); зобов'язання (покладання на осіб обов'язків певної поведінки). Водночас прийняті останнім часом концептуальні документи (Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр., схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р., Стратегічні ініціативи розвитку ДФС до 2020 р., схвалені Наказом ДФС України від 27.12.2017 № 877, Стратегія

сталого розвитку «Україна – 2020», схвалена Указом Президента України від 12.01.2015 № 5/2015, План законодавчого забезпечення реформ в Україні, схвалений Постановою Верховної Ради України від 04.07.2015 № 509-VIII) свідчать про прагнення нормотворця переосмислити та оновити правовий інструментарій, що використовується з метою економічного зростання нації та соціального добробуту.

Нововведення у податковому законодавстві можуть бути відповіддю на новели трансфертного ціноутворення, BEPS та деофшоризацію, фіскальне регулювання діяльності транснаціональних корпорацій, недобросовісне використання спеціальних податкових режимів, отримання доходу від електронних грошей тощо. У дорожній карті реформ щодо вдосконалення податкових відносин, на думку фахівців з податкового права, мають знайти своє місце cooperative compliance, загальне декларування доходів фізичних осіб та амністія капіталів [3].

Крім того, європейський вектор у реформуванні українського податкового законодавства вимагає зміцнення зв'язків між законами та міжнародними договорами України у сфері оподаткування. Каталізатором змін у правовому регулюванні відносин з іноземним елементом виступає ОЕСР (Організація економічного розвитку та співробітництва), яка наданими рекомендаціями експертів та доповідями вказує на необхідність у запровадженні тих чи інших заходів на шляху до вдосконалення соціально-економічної політики.

Відомі економісти також указують на те, якою має бути податкова політика і податкове законодавство, зокрема З. С. Варналій ще у 2014 році наполягав на тому, що у сучасних умовах вітчизняна податкова політика повинна бути спрямована на мінімізацію тіньового сектору шляхом створення сприятливих умов для залучення тіньових капіталів у легальну економіку. Детінізація має відбуватися шляхом упровадження таких заходів, як «амністія» капіталів некримінального походження, передусім тих, що спрямовуються в інноваційну сферу й інші суспільно значущі та пріоритетні сектори; звуження фінансової бази тіньового господарювання через зменшення рівня оподаткування фізичних осіб на величину документально підтверджених коштів, витрачених на розвиток людського капіталу; спрощення погоджувальних і дозвільних процедур щодо здійснення підприємницької діяльності; обов'язкове обґрунтування джерел походження коштів при купівлі товарів, вартість яких перевищує певну заздалегідь визначену суму (житла, земельних ділянок, транспортних засобів і предметів розкоші); залучення до реалізації стратегії детінізації спеціалістів міжнародних організацій, що спеціалізуються на протидії тіньовому господарюванню, і представників громадянського суспільства [4, с. 52].

Ураховуючи викладене потрібно резюмувати, що і далі триває системна робота з удосконалення правового регулювання відносин у сфері оподаткування. У контексті податкової політики варто посилювати заходи щодо формування суспільної довіри та громадянського обов'язку сплати податків. Правовий інструментарій мобілізації фінансових ресурсів необхідно постійно оновлювати за рахунок інформаційних технологій та інфраструктури, кадрового потенціалу та міжнародного співробітництва.

Список використаної літератури

1. Карасев М. Н. Вопросы реализации налоговой политики в российском законодательстве о налогах и сборах: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2005. 239 с.
2. Чайка В. В. Правові форми реалізації державної податкової політики України: дис. ... д-ра юр. наук. Ірпінь, 2018. 490 с.
3. Гетманцев Д. Україна повинна прийняти дорожню карту щодо вдосконалення податкових відносин – вчений. *Дзеркало тижня*. 2017. 19 грудня. URL: https://translate.google.com.ua/translate?hl=ru&sl=uk&u=https://dt.ua/ECONOMICS/ukrayina-povinna-priynyati-dorozhnyu-kartu-schodo-vdoskonalennya-podatkovih-vidnosin-vcheniy-262840_.html&prev=search (дата звернення: 15.06.2018)
4. Варналій З. Теоретичні засади детінізації економіки України. *Вісник Вінницького політехнічного інституту*. 2014. № 1. С. 46–53.

Фрадинський Олександр Анатолійович,
к.е.н., доцент, с.н.с., завідувач відділу;
Бундак Марія Миколаївна,
молодший науковий співробітник,
НДІ фіскальної політики УДФСУ

ВРЕГУЛЮВАННЯ ПИТАНЬ ЗДІЙСНЕННЯ ПОШТОВИХ ВІДПРАВЛЕНЬ У МІЖНАРОДНІЙ КОНВЕНЦІЇ ПРО СПРОЩЕННЯ І ГАРМОНІЗАЦІЮ МИТНИХ ПРОЦЕДУР 1973 РОКУ

Одним із пріоритетних завдань, які стоять перед Державною фіскальною службою України, є вдосконалення механізму проведення митного контролю, поліпшення наявної нормативно-правової бази здійснення митних процедур та її гармонізація з нормами міжнародного митного права.

На сьогодні найбільш значимим міжнародним нормативно-правовим документом, на який орієнтуються митні адміністрації, є Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) від 18.05.1973 (далі – Конвенція). Україна приєдналася до неї та всіх її додатків відповідно до Закону України «Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у змінений редакції згідно з Додатком I до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур» від 05.10.2006 № 227-V, але для усунення певних процедурних невідповідностей 15.02.2011 Верховною Радою України до цього Закону були внесені зміни, які остаточно усунули перешкоди у наданні Україні повноцінного статусу договірної сторони оновленої Кіотської конвенції. Остаточно конвенція набула чинності для України з 15 вересня 2011 року.

Питанням митного врегулювання здійснення поштових відправлень присвячено розділ 2 спеціального Додатка J Конвенції, який називається «Поштові відправлення» та складається із 4 пунктів («Визначення», «Оформлення поштових відправлень», «Транзитні поштові відправлення», «Стягнення мита та податків»). Цей Додаток передбачає систему положень, що застосовуються до одного чи декількох митних правил та процедур, згаданих у Конвенції, та складається із стандартних та рекомендованих правил. Стандартне правило – положення, застосування якого визнається необхідним для досягнення гармонізації та спрощення митних правил і процедур. Рекомендоване правило – положення спеціального додатка, визнане таким, що сприяє досягненню мети гармонізації та спрощення митних правил і процедур, якомога ширше застосування якого вважається бажаним.

Для уникнення термінологічних розбіжностей базових понять у сфері митного регулювання переміщення міжнародних поштових відправлень Конвенція містить 5 визначень:

- CN22/23 – форми спеціальної декларації для поштових відправлень, опис яких можна знайти в чинних актах Всесвітнього поштового союзу;
- митні формальності щодо поштових відправлень – усі операції, здійснювані зацікавленою стороною та митною службою щодо поштових відправлень;

– поштові відправлення – листи та бандеролі, опис яких міститься в чинних актах Всесвітнього поштового союзу і які доставляються поштовими службами або для поштових служб;

– поштова служба – державний або приватний орган, уповноважений урядом надавати міжнародні послуги, які регулюються чинними актами Всесвітнього поштового союзу;

– Всесвітній поштовий союз – міжурядова організація, заснована у 1874 році відповідно до Бернського договору як Об'єднаний поштовий союз, який у 1878 році був перейменований у Всесвітній поштовий союз (ВПС) та який з 1948 року є спеціалізованою установою ООН.

Митні формальності щодо поштових відправлень регулюються положеннями розділу 2 Додатка J Конвенції та настільки, наскільки це може бути застосовано, – положеннями Загального додатка. Національне законодавство встановлює коло відповідальності й обов'язки митної служби та поштової служби у зв'язку з митною процедурою щодо поштових відправлень.

Оформлення поштових відправлень здійснюється у найкоротший термін. Вивезення товарів у поштових відправленнях дозволяється незалежно від того, чи перебувають ці товари у вільному обігу або чи поширюється на них якийсь митний режим. Ввезення товарів у поштових відправленнях дозволяється незалежно від того, чи призначені ці товари для випуску для вільного обігу або розміщення під який-небудь інший митний режим.

Митна служба сповіщає поштову службу про поштові відправлення, які повинні бути пред'явлені їй для цілей митного контролю, а також про способи такого пред'явлення.

Митна служба не вимагає пред'явлення їй поштових відправлень, що вивозяться, для цілей митного контролю, якщо ці відправлення не містять:

- товарів, вивезення яких повинне бути підтверджене;
- товарів, що підпадають під заборони або обмеження на вивезення, або які обкладаються вивізними митами та податками;
- товарів, вартість яких перевищує суму, встановлену національним законодавством; або товари, відібрані для митного контролю на підставі вибірових або випадкових перевірок.

Митна служба зазвичай не повинна вимагати пред'явлення їй таких категорій ввезених поштових відправлень: поштових листівок та листів суто особистого характеру; літератури для сліпих; друкованих матеріалів, не оподатковуваних ввізними митами та податками.

Якщо всі дані, запитувані митною службою, містяться у формі CN22 або CN23 та у підтвердних документах, форма CN22 або CN23 вважається декларацією на товари, за винятком таких випадків (у яких потрібна окрема декларація на товари):

- вартість товарів перевищує суму, встановлену національним законодавством;
- товари підпадають під заборони або обмеження або обкладаються вивізним митом та податками;
- вивезення товарів повинне бути підтверджене;

– ввезені товари призначені до поміщення під інший митний режим, ніж випуск для вільного обігу.

Митні формальності не застосовуються до транзитних поштових відправлень. Митна служба передбачає заходи для максимально можливого спрощення процедури стягнення мита та податків щодо товарів, які містяться в поштових відправленнях.

Список використаної літератури

1. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція). URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_643 (дата звернення: 12.06.2018).

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ

Білецька Ганна Миколаївна,
к.ю.н., завідувач відділу;
Ковтунович Наталія Леонідівна,
старший науковий співробітник,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКОВИХ АУДИТОРСЬКИХ ФАЙЛІВ

На сьогодні спільною тенденцією здійснення е-аудиту є використання відповідного інформаційно-технологічного середовища для взаємодії фіскальних органів з платниками податків через електронні форми податкової звітності, документообіг та відповідні комп'ютеризовані програми аналізу даних і файлів бухгалтерського обліку, що реалізується завдяки введенню до методології й процедури перевірки податкового аудиторського файлу (SAF-T).

Більшість країн-членів Європейського Союзу у процесі розроблення та впровадження в діяльність фіскальних органів подання платниками податків SAF-T брали за основу рекомендації ОЕСР, а саме версію SAF-T 2.0, яка оприлюднена у квітні 2010 року Комітетом з фіскальних питань. Але є ряд країн, що розробили та використовують власний формат подання електронних даних бухгалтерського обліку до фіскальних органів, серед них: 1) Німеччина – E-Bilanz; 2) Нідерланди – XML Auditfile Financieel (XAF); 3) Швеція – SIE XML (Standard Import Export); 4) Франція – FEC (Fichier des Ecritures Comptables).

Першою країною, уряд якої прийняв рішення про розроблення власного формату аудиторського файлу, була Німеччина. Так, у 2011 році стартував пілотний проект E-Bilanz, а вже у 2013 році він став обов'язковим для всіх платників податків, які формують фінансову звітність в електронному вигляді [1].

До структури E-Bilanz входить таке: 1) E-Bilanz for Germany – Versions Taxonomy (таксономія); 2) E-Bilanz Sheet – надбудова, призначена для проведення первинного аналізу фінансової звітності платника податків в електронному вигляді щодо правильності складання та достовірності наданих даних.

Формування фінансової звітності та передача даних за допомогою E-Bilanz відбувається на основі стандарту XBRL. Починаючи з 2017 року фінансові звіти в електронному вигляді, що підлягають поданню до фіскальних органів, формуються за допомогою таксономії (Версія 0.7). Особливістю цього формату є те, що великі платники податків, які мають філії або дочірні підприємства, зобов'язані формувати додаткові файли в їх розрізі та надавати до фіскальних органів як окремі записи E-Bilanz.

Наступними зарубіжними країнами, що прийняли рішення про розроблення власного формату SAF-T, були Нідерланди, Швеція та Франція. Так, у 2014 році контролюючими органами Нідерландів був розроблений та впроваджений файл фінансового аудиту – XML Auditfile Financieel (XAF), який є обов'язковим для всіх платників податків. Чинним законодавством Нідерландів не встановлено уніфікований спосіб ведення та відображення у фінансовій звітності головних фінансових категорій. Отже, голландські компанії самостійно можуть обирати стандарти для ведення обліку господарських операцій, а саме: МСФЗ, GAAP або поєднувати МСФЗ та GAAP. Також цікавим є той факт, що у Нідерландах вимоги до фінансової звітності, яка надається до фіскальних органів у форматі XML Auditfile Financieel (XAF), залежать від класифікації платника податків, а аналіз цих даних здійснюється з урахуванням виду економічної діяльності суб'єкта господарювання.

Аналізуючи досвід Швеції, доцільно зазначити, що її податкова система є найбільш прозорою та ефективною. Але водночас повноваження податкових органів Швеції значно розширені, адже вони вирішують питання не тільки оподаткування, але й ведуть акти цивільного стану, здійснюють перепис населення, сприяють забезпеченню загальних виборів тощо [2]. З урахуванням цих особливостей урядом Швеції було запропоновано та впроваджено власний формат надання електронних даних платника податків – SIE XML (Standard Import Export), який призначений для формування та експорту фінансової звітності суб'єкта господарювання. Сформований файл, крім фіскальних органів, можна надавати іншим зацікавленим особам, яким необхідно ознайомитися з фінансовим становищем даного підприємства.

Стандартний файл бухгалтерських записів, що надається платниками податків безпосередньо до фіскальних органів Франції має назву Fichier des Ecritures Comptables (FEC). З 1 січня 2013 року введено в дію єдиний формат та структуру даного файлу. Відповідно до правил формування FEC основними складовими файлу є такі: 1) обов'язкові облікові реєстри (реєстраційний журнал, головна книга, касова книга тощо); 2) рекомендаційні реєстри (складський облік, рахунки з постачальниками, облік платежів тощо). Кількість та форма облікових реєстрів залежить від облікової політики та виду діяльності господарюючого суб'єкта.

Також доцільно зазначити, що у Франції, на відміну від України, формування фінансової звітності платника податків за допомогою спеціалізованих комп'ютерних бухгалтерських програм визначається не як автоматизована форма обліку, а як метод опрацювання даних.

З огляду на зазначене, можна зробити висновок, що масштабне впровадження податкового аудиторського файлу (у т. ч. його похідних) у більшості європейських країн свідчить про перспективність його використання як універсального аналітичного інструменту. Але враховуючи той факт, що Україна робить тільки перші кроки до впровадження в діяльність фіскальних органів е-аудиту, доцільно у процесі

розроблення пілотного проекту SAF-T дотримуватися рекомендацій ОЕСР щодо його структури та наповнення.

Список використаної літератури

1. E-Bilanz. URL: <https://www.datev.de/web/de/top-themen/steuerberater/weitere-themen/e-bilanz/> (дата звернення: 02.05.2018).
2. Податкова система Швеції. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/shvetsia> (дата звернення: 12.06.2018).
3. Сопко В., Андрос С. Фінансові звіти у системі управління: досвід Франції. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2010. № 690. С. 720–726.

Дейнека Вікторія Феліксівна
старший науковий співробітник
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ВИКОРИСТАННЯ БІЗНЕСОМ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ ГОСПОДАРЮВАННЯ В ІНОЗЕМНИХ ЮРИСДИКЦІЯХ ДЛЯ УНИКНЕННЯ СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК (КОРПОРАТИВНОГО ПОДАТКУ)

Відплив капіталу за межі економічної юрисдикції будь-якої країни є негативним явищем сьогодення. Швидкі глобалізаційні процеси, зростання кількості корпорацій та фінансово-промислових груп свідчать про значні переміщення товарів і грошових потоків до низькоподаткових юрисдикцій (офшорні та оншорні юрисдикції) для зменшення податкового навантаження (мінімізації), або і взагалі до не оподаткування податком на прибуток (корпоративним податком) капіталів.

Механізм проведення цих операцій, як правило, проходить таким чином, що компанія резидент продає товар пов'язаній компанії-посереднику, яка перебуває в офшорній (оншорній) юрисдикції за заниженими цінами. Пов'язана компанія вже продає товари, або проводить операції з надання послуг (роялті, виплата відсотків за користування коштами), в інші країни за договірними, ринковими цінами. Тобто товари до офшорних країн фактично не переміщуються, що дає можливість основну частину прибутку залишати в юрисдикціях, де ставка податку на прибуток значно менша за податкове навантаження у країні виробника товару або такий податок взагалі відсутній. Ці операції призводять до розмивання податкової бази та виведення прибутків з-під оподаткування.

Такий перерозподіл оподаткованого прибутку корпораціями сприяє веденню пошуку шляхів урегулювання цього питання на національному та міждержавному рівнях.

З огляду на розвиток торговельних та економічних відносин Україна у цьому контексті не є винятком. Так, за статистичними даними, у 2016 році суб'єктами господарювання за непрямыми контрактами експортовано товарів понад 20 мільярдів доларів США до країн, що використовуються бізнесом для зменшення бази оподаткування. Це становить близько 63 % суми експорту в ці країни. Зважаючи на імпорту товарів в Україну, з низькоподаткових юрисдикцій імпортуються нові технології, продукція машинобудування, легкої промисловості, медикаменти, продукти харчування тощо [1].

Виходячи з цього, можна припустити, що у значній кількості цих юрисдикцій існують ризики неналежного використання ОПФ СГ.

У зв'язку з чим Україна, з метою виявлення господарських операцій, які здійснюються через організаційно-правові форми господарювання, що дозволяють не сплачувати податок на прибуток, прийняла ряд законодавчих та нормативно-правових актів, згідно з якими операції визнаються контрольованими. Так, ст. 39 Податкового кодексу України регулюються питання забезпечення трансфертного ціноутворення, критерії для визнання операцій контрольованими тощо. На виконання п. 39.2.1.2 ст. 39 ПКУ Кабінет Міністрів України постановою від 4 липня 2017 року № 480 затвердив

перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, у якій вони зареєстровані як юридичні особи [2].

До переліку увійшли 26 держав і територій та 93 організаційно-правові форми господарювання іноземних юрисдикцій.

Відповідно до Постанови КМУ до найбільш поширених організаційно-правових форм господарювання, які уникають сплати податку на прибуток (корпоративного податку) в указаних юрисдикціях, належать такі:

- товариство з обмеженою відповідальністю, Приватне Акціонерне товариство – Publik Limited Company (PLC)
- повне партнерство – General Partnership (GP);
- партнерство з обмеженою відповідальністю – Limited Partnership (LP, LLP);
- просте партнерство – Civil Law Partnership (GesnbR);
- командитне партнерство – Limited Partnership (KG);
- командитне комерційне партнерство – Limited Commercial Partnership (KEG);
- компанія у формі партнерства з обмеженою відповідальністю – Limited Partnership Company;
- компанія у формі партнерства з необмеженою відповідальністю – Unlimited Partnership Company;
- приховане партнерство – Hidden Partnership
- акціонерне партнерство з обмеженою відповідальністю - Partnership Limited by Shares;
- спляче партнерство – Silent Partnership
- інвестиційний фонд – Investment Fund;
- траст – Trust; International Business Company,
- міжнародна бізнес-компанія – International Business Company (IBC);
- асоціація – Association;
- компанії вільної економічної зони – Free Zone Company та ін.

З метою виокремлення специфічних ознак і критеріїв ОПФ, що дозволяють мінімізувати або взагалі не сплачувати податок на прибуток (корпоративний податок) необхідно більш детально проводити аналіз діяльності таких ОПФ СГ, вивчати умови і мету їх створення, їхню організаційно-правову форму, вимоги до статутного капіталу, наявності банківської таємниці, наявності відкритих реєстрів про акціонерів/бенефіціарів, відповідальність партнерів один перед одним їх вкладом у капіталі та бюджетом, вимоги до офісу/фізичної присутності, а також особливості систем оподаткування юрисдикцій, у яких дозволені такі ОПФ, стан співпраці та обміну інформацією між фіскальними органами, укладання та перегляд угод про уникнення подвійного оподаткування, заходи, які здійснюються країною для протидії уникненню від сплати податків тощо. За результатами такого аналізу доцільно ініціювати питання внесення змін до переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які мінімізують або зовсім не сплачують податки до бюджету.

Список використаної літератури

1. Національний інститут стратегічних досліджень. Аналітична записка. URL : <http://www.niss.gov.ua/articles/739> (дата звернення: 11.06.2018).
2. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 № 480. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/480-2017> (дата звернення: 11.06.2018).

Єфіменко Людмила Леонідівна,
к.ю.н., старший науковий співробітник,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ СТРОКІВ ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ ПІД ЧАС МИТНОГО КОНТРОЛЮ

З метою здійснення митного контролю та митного оформлення товарів митним органом за вмотивованим письмовим розпорядженням керівника відповідного митного органу або його заступника можуть братися проби та зразки зазначених товарів для дослідження (аналізу, експертизи). Відповідний порядок урегульовано МК України (ст. 356, 357, 517) та наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взаємодії структурних підрозділів та територіальних органів Державної фіскальної служби України із Спеціалізованою лабораторією з питань експертизи та досліджень ДФС під час проведення досліджень (аналізів, експертиз), Нормативів взяття проб (зразків) товарів для проведення дослідження (експертизи), форм акта про взяття проб (зразків) товарів та висновку» № 1058 від 02.12.2016. Важливим аспектом у процесі одержання проб та зразків для проведення експертизи є строки, у межах яких повинна здійснюватися відповідна процедура. На жаль, у сучасних законодавчих актах спостерігаються певні невідповідності та упущення з боку законодавця щодо строків взяття проб (зразків) товарів, зокрема тих, на ефективність яких може впливати як складність дослідження з урахуванням експертного навантаження фахівців керівником експертної установи (або заступником керівника чи керівником структурного підрозділу), так і складність самої процедури, яка охоплює певні етапи проведення.

Строки, протягом яких проводяться дослідження (аналізи, експертизи) проб (зразків) товарів відповідно до МК України, відображено на рис 1.

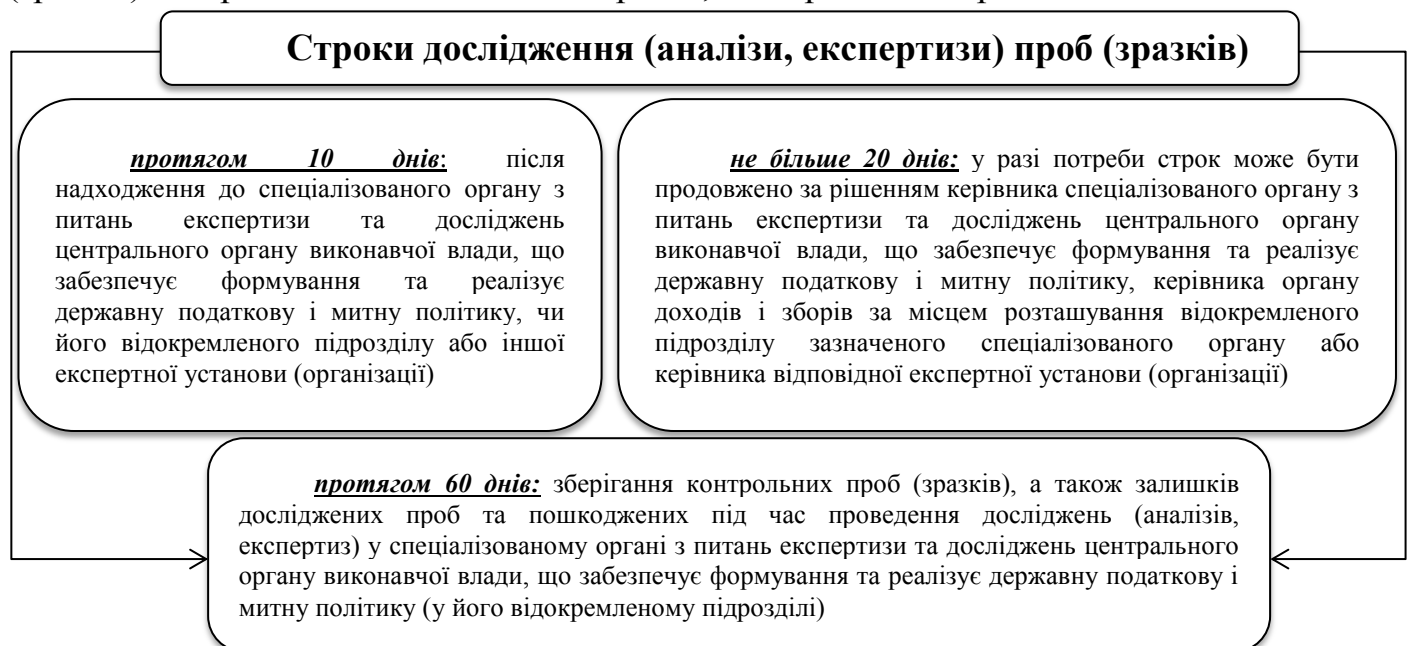


Рисунок 1 – Строки дослідження (аналізи, експертизи) проб (зразків) товарів

Якщо проаналізувати зазначені строки на рівні МК України та наказу Міністерства фінансів України № 1058, то можна спостерігати упущення з боку законодавця, зокрема в ч. 14 ст. 357 МК України зазначається, що контрольні проби (зразки), а також залишки досліджених проб та пошкоджені під час проведення досліджень (аналізів, експертиз) зразки зберігаються у спеціалізованому органі з питань експертизи та досліджень центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику (у його відокремленому підрозділі) протягом 60 днів з дня їх надходження. Протягом цього строку декларант або уповноважена ним особа має право оскаржити рішення органу доходів і зборів, прийняте на підставі результатів проведеного дослідження (аналізу, експертизи). Натомість в наказі Міністерства фінансів України № 1058 не зазначено подальших процесуальних дій та строків у випадку, якщо декларант або уповноважена ним особа оскаржить рішення органу доходів і зборів, яке ухвалене на підставі результатів проведеного дослідження (аналізу, експертизи). Потрібно зазначити, що часткову відповідь на обґрунтування цієї проблематики можна знайти в ч. 8 розділу V наказу № 1058, де встановлено, що для продовження строку проведення дослідження (аналізу, експертизи) керівник самостійного структурного підрозділу з питань експертизи та досліджень готує клопотання на ім'я керівника СЛЕД ДФС, у якому обґрунтовує причину необхідності у продовженні строку проведення дослідження (аналізу, експертизи). У даному випадку після погодження керівником СЛЕД ДФС відповідного клопотання можуть бути проведені подальші процесуальні дії щодо оскарження декларантом рішення органу доходів і зборів та в результаті цього взято контрольні проби (зразки) товарів. Знову-таки в повному обсязі цю проблему не вирішено, оскільки залишається неврегульованим питання строку проведення зазначеної процедури, яке в обов'язковому порядку повинно бути зазначено в наказі № 1058.

Неузгодженням на належному рівні залишається також складання нормативного документа щодо взяття проб (зразків) товарів. Зокрема, наголошуємо, що в наказі № 1058 та МК України (ч. 17 ст. 356 МК України) зазначається, що про взяття проб (зразків) товарів складається акт, у тому числі чітко прописано структуру відповідного документа. Натомість у ч. 6 ст. 517 МК України встановлено, що про взяття проб та зразків складається протокол. Що стосується загальних вимог, структури та наступної правової регламентації відповідного документа, то вони на сьогодні на законодавчому рівні не прописані. Таким чином, потрібно констатувати той факт, що складання протоколу щодо одержання проб та зразків для проведення експертизи оформлюється на загальних засадах, які, на жаль, у структурному вигляді не прописані в чинному законодавстві.

У зв'язку з такими тенденціями та деякими неузгодженостями між чинними нормативно-правовими актами, вважаємо, існує нагальна потреба в усуненні зазначених упущень з боку законодавця, що, у свою чергу, мінімізує негативні наслідки під час процедури взяття проб (зразків) товарів та дає можливість створити єдину структуровану базу нормативних документів, які видаються за результатами проведення цієї процедури.

Список використаної літератури

1. Митний кодекс України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1693-16> (дата звернення: 14. 06. 2018).

2. Про затвердження Порядку взаємодії структурних підрозділів та територіальних органів Державної фіскальної служби України із спеціалізованою лабораторією з питань експертизи та досліджень ДФС під час проведення досліджень (аналізів, експертиз), Нормативів взяття проб (зразків) товарів для проведення дослідження (експертизи), форм акта про взяття проб (зразків) товарів та висновку: наказ Міністерства фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1693-16> (дата звернення: 14. 06. 2018).

Касперович Юлія Володимирівна,
к.е.н., головний консультант
відділу фінансової безпеки,
Національний інститут стратегічних досліджень

ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВО-МИТНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

Вітчизняна економіка для підвищення конкурентоспроможності та добробуту громадян потребує прискорення розвитку. Із 2014 р. після Революції гідності вона ступила на складний шлях реформ, які торкнулися всіх функцій держави. В основі найбільш значущих реформ лежить зміна фінансових механізмів бюджетного регулювання. Така зміна може бути повною (фіскальна децентралізація, відміна спеціального режиму ПДВ із переходом на бюджетну підтримку аграріїв) або їх істотним коригуванням (осучаснення пенсій, монетизація субсидій). Найбільш успішними стають зміни, коли відбувається одночасне спрощення та підвищення прозорості механізму за допомогою інноваційних інформаційних технологій (Система публічних електронних закупівель «ProZorro» та Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ, Єдиний веб-портал використання публічних коштів «E-data», Електронний кабінет платника податків, «Єдине вікно» на митниці).

Важливо, що у більшості реформ ключовим постає утвердження соціальної справедливості, зокрема: запроваджено транспортний податок на дорогі автомобілі та оподаткування доходів від депозитів як елементи оподаткування розкоші, а також не дозволяється застосувати пільгові площі при сплаті податку на велике та комерційне нерухоме майно; розширено коло отримувачів субсидій з підвищенням ціни на газ до ринкового рівня; змінено фінансування стипендій з поділом на академічні та соціальні тощо. Крім того, у 2018 р. уперше запроваджено проведення огляду видатків бюджету в окремих сферах. Оновлені у процесі реформ механізми бюджетного регулювання доводять свою ефективність і тим самим вже забезпечили економічне відновлення навіть в умовах гібридної війни.

Фіскальна політика активно підтримує реалізацію реформ. Але водночас і сама вона потребує їх для підвищення власної дієвості. Успішність її першочергового вдосконалення зможе пожвавити просування реформ в інших сферах. У лютому 2017 р. була затверджена Стратегія реформування системи управління державними фінансами України на 2017–2020 роки. З урахуванням положень документа та з метою прискорення економічного зростання фіскальну політику доцільно підкріплювати рядом заходів.

1. Затвердження Стратегії реформування податкової системи, узгодженої між зацікавленими сторонами. Тривалий час на порядку денному перебуває ряд складних питань оподаткування, які потребують комплексного вирішення: пошук компенсаторів втрат доходів бюджету від запровадження податку на виведений капітал; одноразове зниження вартості розмитнення автомобілів з іноземною реєстрацією (найчастіше, на польських та литовських «єврономерах»), які перебувають в Україні з порушенням термінів, та наступним збільшенням штрафів

для їх власників; паралельна деофшоризація та унеможливлення зловживань спрощеною системою оподаткування з боку великого бізнесу; розширення сфери використання касових апаратів із здешевленням та спрощенням вартості їх обслуговування; проведення всезагального декларування із подальшим застосуванням непрямих методів контролю витрат; звільнення ринку від незаконного обігу контрабанди та фальсифікату підакцизної продукції та ін. Результати міжнародного оцінювання у травні цього року з використанням Діагностичного інструменту оцінки податкової адміністрації TADAT указують, зокрема, на необхідність у розробленні інтегрованого плану поліпшення добровільності сплати податків. На всі відкриті питання має відповісти нова Стратегія, розроблення якої передбачено Стратегією реформування СУДФ на 2017–2020 роки. Під час роботи над довгостроковими стратегіями важливо застосовувати безпековий підхід, який передбачає аналіз загроз, викликів та ризиків, використання всіх потенційних та наявних ресурсних можливостей для реалізації національних інтересів.

2. *Створення Національного бюро фінансової безпеки України.* Податкова міліція користується слабкою довірою у суспільстві та бізнес-середовищі. Президентом України у квітні 2018 р. законопроект про НБФБ визначено як невідкладний. Сильною стороною законопроекту є врегулювання інформаційного забезпечення НБФБ базами даних державних органів, що гарантуватиме перехід від карально-силової до аналітичної моделі роботи. Новий Закон має увібрати все найкраще з двох попередніх законопроектів про Службу фінансових розслідувань та Фінансову поліцію. Передбачається централізація функції з розслідування фінансових злочинів із виокремленням невластивих повноважень від СБУ та МВС. Критично важливо уникнути конфліктів підслідності новоствореного органу за рядом статей Кримінального кодексу із НАБУ. НБФБ буде підзвітним Верховній Раді України та Президенту України для забезпечення належного контролю діяльності Кабінету Міністрів України.

3. *Зосередження зусиль ДФС на розвитку ІТ-складової фіскального адміністрування та контролю.* Державною фіскальною службою України розроблені і на початку 2018 р. представлені Стратегічні ініціативи розвитку до 2020 року. З урахуванням викликів сучасності та потреб платників податків серед 9 стратегічних напрямів найпершим та найбільш пріоритетним було визначено ІТ. Серед цілей напряму передбачені автоматизація внутрішніх процедур діяльності ДФС (передусім камеральних перевірок); розбудова сучасної, стабільної та захищеної ІТ-інфраструктури за результатами аудиту інформаційних систем та аналізу основних функцій. Упродовж 2017 р. уже відбулося якісне розширення функціональних можливостей Електронного кабінету платників податків, яке було високо оцінене користувачами. На сьогодні він забезпечує 95 % послуг для більшості категорій платників податків. На початку червня цього року ДФС анонсовано нову інформаційну систему реєстрації та обліку реєстраторів розрахункових операцій E-Receipt, яка передбачає виключно online-реєстрацію пристрою через Електронний кабінет та передачу (отримання) даних. Система покликана спростити підприємцям використання касових апаратів, допомогти

державі у боротьбі з «сірим» імпортом, контрабандою та нелегальною торгівлею. Доцільним також є розширення технічної спроможності контакт-центру ДФС для підвищення відсотка відповідей на дзвінки платників податків.

У частині спрощення адміністрування податків та зборів серед найбільш актуальних ініціатив ДФС передбачено запровадження єдиного рахунку для сплати податків та зборів, консолідацію ПДФО та ЄСВ (запровадження їх об'єднаної звітності підтримує майже 76 тис., або 99,3 %, опитаних на сайті ДФС платників податків), удосконалення процедур супроводження скарг платників податків. Необхідно відзначити, що, незважаючи на найбільшу серед державних органів кількість скарг, ДФС демонструє дуже високий рівень виконання рекомендацій Ради бізнес-омбудсмена. У 2017 р. він сягнув рекордних 93 % (745 з 800), що на 2 в.п. більше 2016 р. Цього розвитку ДФС, то важливою є мотивація, професійний розвиток та навчання персоналу. З метою реалізації стратегічних ініціатив та підвищення заробітної плати у Державному бюджеті України на 2018 р. за бюджетною програмою «Керівництво та управління у сфері фіскальної політики» передбачено істотне збільшення фінансування до 11,6 млрд грн, що на 3,4 млрд грн, або на 41,1 %, більше фактичного фінансування у 2017 р. (8,2 млрд грн). ДФС є лідером за кількістю оприлюднених наборів відкритих даних і має продовжувати їх розширювати.

У митному напрямі наприкінці 2017 р. схвалено Стратегію розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 р., якою, зокрема, серед іншого передбачено доопрацювання відповідних програмно-інформаційних комплексів. З 4 травня цього року 100 % митних декларацій у режимах «експорт» та «імпорт» оформлюються за принципом «єдиного вікна», що відповідає найкращій світовій практиці. Встановлення комплексних скануючих систем для огляду вантажних транспортних засобів та контейнерів у пунктах пропуску прискорить процедури митного контролю для сумлінного бізнесу та дозволить ефективно протидіяти проникненню контрабандних вантажів на митну територію України. У квітні розпочато тендерні процедури на закупівлю 10 одиниць на загальну суму 1,3 млрд грн за рахунок перевиконання у минулому році показників із забезпечення надходжень митних платежів до бюджету. ДФС розробляє програмний продукт для контролю за поставками через поштові та експрес-відправлення на виконання норми щодо обмеження кількості поштових пересилань, які людина має право отримувати без сплати податків. Міжнародний аналіз засвідчує, що впровадження цифрових інструментів може збільшити збір непрямих податків на кордоні до 1–2 % ВВП на рік [1]. Перспективним є налагодження повноцінного інформаційного обміну з прикордонною та митними службами зарубіжних країн. Станом на кінець травня 2018 р. у 40 пунктах пропуску вже відбувається інформаційний обмін з Державною прикордонною службою України, а його розширення забезпечить повний контроль переміщення фізичних осіб. Інтеграції України зі спільним європейським транзитним простором сприятиме приєднання до Міжнародної системи обміну інформацією про товари та транспортні засоби, що переміщуються через митні кордони (NCTS).

4. Виконання плану BEPS, у т. ч. шляхом налагодження автоматичного обміну податковою інформацією із компетентними органами зарубіжних країн. Мінімальний стандарт виконання Плану BEPS передбачає обов'язкову реалізацію 4 з 15 заходів. Зокрема, Україна повинна налагодити на міжнародному рівні автоматичний обмін податковою інформацією. Такому процесу має передувати підписання та ратифікація до кінця 2018 р. двох міжнародних угод ОЕСР: Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін глобальними звітами з трансфертного ціноутворення (CbC MCAA) та інформацією про фінансові рахунки нерезидентів (CRS MCAA). Підписання третьої угоди – Багатосторонньої конвенції щодо угод про оподаткування (MLI) дасть змогу одночасно внести зміни в усі чинні угоди про уникнення подвійного оподаткування з метою унеможливлення зловживань їх окремими положеннями. Законопроект на виконання Плану дій BEPS, який також охоплює і запровадження правил контрольованих іноземних компаній, підготовлений робочою групою на виконання Указу Президента України від 28.04.2016 № 180/2016.

Упроваджено і має продовжуватися ряд реформ у фінансовій політиці. Усі вони спрямовані на реалізацію принципів рівності та справедливості, невідворотності покарання за вчинені порушення. Успішність реалізації реформ є протидією популізму. За таких умов удосконалення податково-митного адміністрування ставатиме каталізатором економічного зростання держави.

Список використаної літератури

1. Fiscal Monitor: Capitalizing on Good Times. International Monetary Fund. Washington: April, 2018. P. 43. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2018/04/06/fiscal-monitor-april-2018>

Коротун Володимир Іванович,
к.е.н., с.н.с., в.о. директора
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ОПТИМІЗАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОТИДІЇ НЕЛЕГАЛЬНОМУ ОБІГУ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ В УКРАЇНІ

Ринок підакцизних товарів є одним із найбільш складних об'єктів державного регулювання в Україні. Специфіка цього об'єкта управління зумовлена тим, що ця сфера має різний рівень державного впливу – від державної монополії у спиртовій промисловості до регламентації конкретних напрямів діяльності приватних виробників підакцизної продукції, суб'єктів оптової та роздрібної торгівлі, адже останні є економічно й організаційно відокремленими від держави. Відповідно, цій сфері державного регулювання притаманний цілий комплекс проблем, які мають перманентний характер [1, с. 272]. До них потрібно віднести такі: наявність значної частки нелегального обігу товарів підакцизної групи; низьку ефективність реалізації заходів податкового регулювання якісних та кількісних параметрів розвитку ринку підакцизних товарів, а також недостатню ефективність використання спеціальних інструментів контрольно-наглядової діяльності.

Водночас на сьогодні функції з реалізації державного контролюючого впливу на ринку підакцизних товарів досить розпорошені. Указана ситуація склалася історично, адже система суб'єктів контрольно-наглядової діяльності на ринку підакцизних товарів трансформувалася разом зі зміною функціонального призначення відповідних державних інституцій.

Необхідно зазначити, що світовий досвід організаційного забезпечення контролю за обігом підакцизних товарів (особливо це стосується алкогольних напоїв та тютюнових виробів) не дозволяє робити висновок про ефективність якоїсь однієї моделі. Так, у країнах ЄС та ОЕСР основними контролюючими органами, що реалізують функції, пов'язані з контролем за повнотою сплати акцизного податку та протидією нелегальному обігу товарів підакцизної групи (алкогольних напоїв та тютюнових виробів), є податкові та митні органи, уповноважені правоохоронні органи (тобто поліція, федеральні агентства і т. д.), підрозділи фінансової розвідки тощо. Також застосовуються моделі контролю зі створенням спеціального уповноваженого органу [2, с. 42]. Зокрема, у США контроль за виробництвом та обігом спирту етилового, алкогольної продукції та тютюнових виробів, а також повнотою сплати акцизу до бюджету США на федеральному рівні здійснює Бюро з оподаткування та обігу алкогольних напоїв і тютюнових виробів (The Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau, TTB).

У країнах ЄС, як правило, підрозділи, що здійснюють адміністрування акцизних податків, функціонують разом з митним підрозділами. Наприклад, у Німеччині у процесах адміністрування акцизних податків задіяне одне з управлінь Міністерства фінансів, Генеральна митна дирекція, головні митниці та митні інспекції. Схожа практика притаманна і Чехії, де, як і в Німеччині, адміністрування акцизів здійснюють митні органи.

Власний досвід організаційного забезпечення реалізації контрольної функції держави на алкогольному та тютюновому ринку мають пострадянські країни ЄС, зокрема Латвія та Естонія. У цих країнах контроль за обігом алкоголю і тютюну та, зокрема, їх ліцензування покладено на митно-податкові органи, які перебувають під адміністративним наглядом Міністерства фінансів.

Загалом оцінювання світової практики забезпечення реалізації державної політики у сфері контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів дозволяє констатувати різноманітність застосовуваних підходів, що викликано як історичними обставинами формування та реалізації акцизної політики, так наявними інтеграційними процесами і, відповідно, уніфікацією підходів до реалізації державного контролюючого впливу на ринку товарів підакцизної групи [2, с. 53]. Для України пошук власної моделі є вкрай актуальним у світлі здійснюваних інституціональних трансформацій у сфері державного управління.

На сьогодні функції з реалізації державного контролюючого впливу на ринку підакцизних товарів досить розпорошені. Так, відповідно до положень п. 19¹.1 ст. 19¹ ПКУ на органи ДФС України покладені функції, які безпосередньо стосуються до проблематики ефективного формування та реалізації державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів:

- ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва таких товарів, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами й контроль за таким виробництвом;
- контроль у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням;
- реалізація заходів, спрямованих на запобігання та виявлення порушень законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; боротьбу з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- міжгалузева координація у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів [3].

Поряд з основними контрольно-наглядовими завданнями нині спеціалізовані підрозділи ДФС здійснюють суміжні функції, без яких неможливе виконання поставлених завдань, зокрема, пов'язаних з таким: організацією роботи щодо замовлення марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків з метою проведення експертизи щодо автентичності та здійснення контролю за наявністю цих марок на пляшках під час транспортування, зберігання і реалізації алкогольних напоїв, тютюнових виробів; ліцензуванням діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами; погодженням стандартів, технічних умов, рецептур, регламентів, технологічних інструкцій та інших нормативних документів на виробництво спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Окрема роль у здійсненні контролю за ринком підакцизних товарів була відведена податковій міліції, створення якої стало необхідною умовою забезпечення

економічної безпеки держави. Поряд із спеціалізованими податковими підрозділами, митними органами, а також підрозділами по боротьбі з економічними злочинами Міністерства внутрішніх справ податкова міліція стала частиною системи державних інститутів, які повинні були забезпечувати протидію нелегальному обігу підакцизних товарів. Однак на сьогодні правовий статус підрозділів податкової міліції є невизначеним, що суттєво ускладнює здійснення заходів з попередження та протидії правопорушенням на ринку підакцизних товарів.

Тому основним напрямом розбудови комплексної системи протидії тінізації ринку підакцизних товарів повинно бути власне оптимізація організаційного (інституціонального) забезпечення реалізації державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом товарів підакцизної групи. Також подальшого розвитку потребує і інструментарій реалізації державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Ураховуючи специфіку об'єкта контрольної діяльності, доречним є додаткове застосування у контрольно-наглядовій діяльності органів ДФС України спеціальних методів, які використовуються у практичній діяльності податкових органів провідних країн світу, зокрема це стосується інструментарію податкового нагляду.

У зв'язку з цим доцільним вбачається зосередження в єдиному законодавчому акті кодифікованого характеру, зокрема ПКУ, Законі України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», присвячених висвітленню понять, ознак, видів, засад здійснення перевірок, обстеження, нагляду та моніторингу як методів контрольно-наглядової діяльності органів ДФС України у сфері обігу підакцизних товарів з детальним визначенням методик кожного методу контролю.

Список використаної літератури

1. Трансформація акцизної політики в Україні: монографія / Коротун В. І. та ін. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 404 с.
2. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ: Алерта, 2017. 66 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Офіційний вісник України*. 2010. № 92. Ст. 3248. URL: www.rada.gov.ua.

Моргуненко Артем Сергійович,
студент групи ОБА-15-1,
Університет ДФС України.
Науковий керівник: к.е.н. Новицька Н. В.

ТЕНДЕНЦІЇ ТА УМОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ МИТНОЇ ПОЛІТИКИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ

На сучасному етапі розвитку економіки актуальним є формування національної політики, спрямованої на економічне піднесення держави. У зв'язку з цим питання необхідності у підвищенні ефективності митної політики країни набуває першочергового значення. Це стосується, зокрема, упровадження сучасних електронних систем, визначення доцільності зовнішньоекономічних операцій, розвитку контролю міжнародних вантажних товарних потоків тощо.

В Україні від масштабів експортно-імпортних операцій залежить не тільки фінансове благополуччя, а й обсяг фінансових втрат у результаті тіньових операцій, що значно звужують базу оподаткування. Разом з тим порушення митних правил відбувається не тільки через економію при сплаті митних платежів під час оформлення товарів у митному відношенні, а й через те, що доволі часто суб'єктам ЗЕД не зрозумілі деякі аспекти митного законодавства. Розглядаючи нагальне питання фіскальних втрат у результаті заниження податкових зобов'язань, бачимо необхідність у підвищенні прозорості процесу митного оподаткування під час митного оформлення товарів.

Питання митного оподаткування досліджували, як відчизняні так і зарубіжні фахівці: В. Андрущенко, Р. Войткович, Є. Волков О. Гребельник, І. Дюмулен, А. Дрига, П. Пашко, І. Луніна, В. Суторміна, В. Федоров, Н. Фролов та інші.

Незважаючи на значні здобутки науковців, більш ґрунтовного вивчення потребує питання протидії нелегальним експортно-імпортним операціям, ефективного виконання головних функцій мита в фіскальній практиці, а також впливу митної політики на цінову політику. У зв'язку з цим метою дослідження є аналіз тенденцій та умов функціонування митної політики в сучасних умовах економічного розвитку.

Економічна інтеграція є найбільш складним і важливим процесом об'єднання держав у єдину глобальну модель розвитку, оскільки вона визначає всі інші типи інтеграції. Вона передбачає формування єдиного економічного простору, у межах якого долаються торговельний та митні бар'єри, здійснюється вільний товарообіг та обмін капіталом.

Як зазначає П. Пашко, «найбільш оптимальною моделлю взаємовідносин України зі світовим економічним простором є політика помірною протекціонізму: рух у напрямі політики «вільної торгівлі» з точковим використанням інструментарію протекціонізму, зокрема митних регуляторів, функціонування і розвиток яких пов'язані з обслуговуванням усього комплексу економічних відносин, що складаються між окремими країнами, суб'єктами, господарської діяльності та приватними особами у сфері міжнародних економічних відносин» [1].

Митна політика спрямована на регулювання експортно-імпортних операцій. У 2016 р. імпорт товарів через митний кордон України, порівняно з 2015 р., зріс на

6,3 %, а експорт знизився на 4,7 %. Зростання обсягу імпорту свідчить про потребу у підвищенні ефективності митного контролю для України. Протягом 2016 року відбулися значні позитивні зрушення в напрямі вдосконалення національної митної політики [3].

По-перше проводилася робота щодо впровадження сучасних електронних систем і технологій під час здійснення митних формальностей, що дозволяє скоротити час проходження товарів та зменшити кількість бюрократичних процедур.

По-друге, забезпечено системне вивчення зовнішньоекономічних операцій і визначення їх доцільності, відстеження маршрутів руху товарів, посилення контролю за здійсненням зовнішньоекономічних операцій з окремими високоліквідними товарами.

Вітчизняний учений О. П. Гребельник вважає, що «суттєве зростання обсягів зовнішньоторговельного обороту та зміцнення цих тенденцій вимагає якісно нового підходу до здійснення контролю міжнародних вантажних потоків, та зростання товаропотоків висвітлює такі проблеми митного контролю, як суттєві часові витрати проведення митних процедур та застарілі фіскальні механізми». Про значну недосконалість митної політики України свідчить таке: значний вміст товарів, що переміщуються контрабандним шляхом; збереження загрозової ситуації з контрабандою наркотичних засобів та зброї; скоєння правопорушень у сфері інтелектуальної власності та тощо» [2].

Крім того до недосконалості митної політики варто віднести також збереження тенденцій щодо кількісно зареєстрованих в Україні учасників зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) та їх фактичної активності у сфері зовнішньої торгівлі.

У зв'язку з цим ми підтримуємо думку Артеменко Д. В., Бабенко Л. Г., Гавриленко Б. В. та інших вчених [4] стосовно того, що пріоритетами підвищення ефективності митної політики в сучасних умовах економічного розвитку має стати підвищення рівня захисту національних інтересів держави з одночасним упровадженням міжнародних вимог та стандартів, спрощення митних процедур, створення оптимального середовища для учасників ЗЕД.

Список використаної літератури

1. Пашко П. В., Пісной П. Я. Митна політика та митна безпека України. *Фінанси України*. 2009. № 1. С. 74–79.
2. Гребельник О. П. Місце і роль митних платежів у системі оподаткування зовнішньоекономічної діяльності підприємств. *Освіта, менеджмент і бізнес: світовий вимір*. 2011. № 2. С. 4–8.
3. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 р. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf>
4. Артеменко Д. В., Бабенко Л. Г., Гавриленко Б. В. і ін. Торгівля через офшорні зони: раціональна необхідність чи перепона для розвитку України. *Спільне*. 2016. URL: <http://commons.com.ua/uk/torgivlya-cherez-ofshorni-zoni-ratsionalna-neobhidnist-chi-perepona-dlya-rozvitku-ukrayini/>

Райчева Аліна Олександрівна,
студентка III курсу групи МEB-15-1
ННІ ЕОМС Університету ДФС України.
Науковий керівник: к.е.н. Новицька Н. В.

УДОСКОНАЛЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ В УМОВАХ АКТИВНОГО РОЗВИТКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН

В умовах націленості Української держави на інтегрування зі світовою спільнотою, реформування органів державної влади є важливим фактором прискорення цього процесу. Фіскальні органи є складовою органів державної влади, а їх реформування є досить обговорюваним питанням у суспільстві. Посилення ролі зовнішньоекономічної діяльності вимагає адаптації національного законодавства до міжнародних стандартів. У митній сфері держави – це спрощення і прискорення виконання митних процедур, яке, у свою чергу, потребує запровадження нових підходів до здійснення державної митної справи. У країнах з розвинутою економікою фіскальні органи для ефективного виконання свого мандату активно підтримують розвиток зовнішньоекономічної діяльності, захищаючи митні інтереси країни, модернізуючи митні процедури, в основному спрощуючи їх та роблячи доступними для наступного застосування.

Для адаптації системи державного митного регулювання необхідно насамперед зробити її ефективною, а також підтримувати взаємодію з іншими митними адміністраціями та інституціями [1].

За час свого існування митна служба України пережила значну кількість реформуваль. Вона була як окремою інституцією у підпорядкуванні Мінфіну, так і складовою Міністерства доходів і зборів та ДФС України. Протягом цього періоду було розроблено значну кількість концепцій щодо реалізації державної митної політики, багато з цілей яких були досягнені, інші перенесені в наступні концепції. Результати дослідження щодо їх виконання поданні в таблиці 1.

Аналізуючи інформацію, подану в таблиці 1, можна констатувати, що завдання та цілі, які були поставлені у Концепції 2010–2015 рр., не були досягнені, тому більшість з них були повторно задекларовані у затвердженому наказом ДФС України від 12.02.2015 № 80 Стратегічному плані розвитку ДФС України на 2015–2018 роки, який, по суті, є планом діяльності на визначений період. Головним завданням для української влади щодо вдосконалення митної сфери діяльності є реалізація цього стратегічного плану, який розроблений відповідно до міжнародних принципів та стандартів, закріплених СОТ. Стратегічний план чітко окреслює актуальні проблеми у сфері митного регулювання та шляхи їх розв'язання.

Згідно зі Стратегічним планом основними напрямками реформування є такі:

- створення нової або вдосконалення чинної нормативно-правової бази у митній сфері України, яка відповідає міжнародним стандартам;
- підвищення ефективності створення управління діяльністю митної служби України з урахуванням іноземного досвіду;

– спрощення і прискорення виконання митних процедур, підвищення ефективності їх здійснення та контролю за здійсненням;

– митна інфраструктура також повинна відповідати міжнародним принципам і стандартам, а саме вона повинна забезпечувати ефективну зовнішньоекономічну діяльність, запобігати контрабанді та митним правопорушенням, взаємоузгоджувати роботу митного персоналу та забезпечувати сталий розвиток наукової діяльності у сфері митного законодавства.

До цілей реформування митної служби України належать насамперед такі: дотримання нормативно-правових актів митного законодавства, забезпечення прозорості і чесності у прийнятті рішень, рівність усіх користувачів послуг митної сфери, запобігання контрабанді та тероризму, зменшення фінансового тягара на населення від митних процедур, а також зменшення часу проведення митних процедур.

Таблиця 1 – Концепції реалізації державної митної політики*

Концепції	Основні завдання концепцій	
	Виконані	Невиконані
Концепція створення, впровадження й розвитку системи аналізу та керування ризиками	<ul style="list-style-type: none"> - партнерство у відносинах митних органів із суб'єктами ЗЕД; - при виборі форм митного контролю використовується система керування ризиками; - скорочення часу митного оформлення 	<ul style="list-style-type: none"> - прозорість і передбачуваність роботи митних органів для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (далі – суб'єкти ЗЕД); - недосконалість системи керування ризиків, адже кількість митних правопорушень не змінилася
Концепція модернізації діяльності митної служби України (до 2009 р.)	<ul style="list-style-type: none"> - нормативно-правова база з усіх напрямів діяльності митної служби України; - ефективна система роботи з персоналом митної служби; - розвинена система наукових досліджень 	<ul style="list-style-type: none"> - ефективний механізм управління діяльністю митної служби; - прості та ефективні митні процедури і технології контролю на кордоні та всередині держави; - дійові механізми сприяння зовнішньоекономічній діяльності; - ефективна система протидії контрабанді та порушенням митних правил
Концепція створення багатофункціональної комплексної системи «Електронна митниця» (до 2013 р.)	<ul style="list-style-type: none"> - підвищити ефективність та скоротити час митного контролю та митного оформлення; - запровадити електронне декларування; - підвищити ефективність боротьби з контрабандою, шахрайством, організованою злочинністю і тероризмом; - підвищити ефективність управління митною службою 	<ul style="list-style-type: none"> - забезпечити повноту сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), інших надходжень до бюджету; - оперативно забезпечувати державні органи влади всіх рівнів актуальною і достовірною статистичною інформацією; - забезпечити дієвий контроль за додержанням передбачених законодавством заборон та обмежень щодо переміщення окремих товарів через митний кордон, захист інтелектуальної власності та культурної спадщини України
Концепція реформування митної системи «Обличчям до людей» (до 2015 р.)	<ul style="list-style-type: none"> - скорочення переліку документів, що подаються до митного оформлення; - скорочення часу митного контролю у пунктах пропуску; - зменшення кількості митних процедур; - скорочення переліку документів, що подаються до митного оформлення 	<ul style="list-style-type: none"> - делегування начальникам митних постів повноважень щодо прийняття рішень з питань митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів; - спрощення і адаптація до правил ЄС реекспорту, реімпорту; - декриміналізація товарної контрабанди

*Джерело: складено автором на основі [2].

Також Стратегічним планом було окреслено основні практичні напрями діяльності митної служби:

- підвищення ефективності використання транзитного потенціалу України для збільшення конкурентоспроможності товарів національного виробництва;
- об'єднання українських та міжнародних правових інституцій для миттєвої протидії митним правопорушенням, а також для зменшення їх загальної кількості;
- формування такої нормативно-правової бази, яка зможе чітко делегувати повноваження працівників митної служби;
- подальша модернізація митного регулювання через інформаційні технології, що зможе значно прискорити проведення митних процедур [3].

Отже, аналізуючи реалізацію митного законодавства України, можна стверджувати, що процес реформування, на жаль, був непослідовним. Проте митна система відкрита, еволюціонує у відповідь на виклики сучасності. Україна має Стратегічний план реформування митної системи, який відповідає всім міжнародним стандартам. Тому основною метою митної політики нашої держави повинна бути реалізація цього плану, а також підпорядкування митної політики України зовнішньоекономічній політиці держави з метою досягнення економічної стабільності та прогресу.

Список використаної літератури

1. Бережнюк І. Актуальні питання теорії та практики митної справи : монографія / за заг. ред. І. Г. Бережнюка. 2013. 427 с.
2. Наказ № 485, Наказ № 895, Розпорядження Кабінету Міністрів № 1236, Рішення колегії Державної митної служби України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>
3. Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015–2018 роки/ URL: <http://www.kh.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/184732.html>

Селезень Павло Олександрович,
к.ю.н., с.н.с.,
провідний науковий співробітник,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ЗАКРИТИЙ ХАРАКТЕР ЯК ФАКТОР ПРИ ПРОВЕДЕННІ ВЗАЄМОУЗГОДЖУВАЛЬНОЇ ПРОЦЕДУРИ ЩОДО ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ З ПРИВОДУ ТЛУМАЧЕННЯ ТА ЗАСТОСУВАННЯ ДОГОВІРНИХ СПОРІВ: ДОСВІД КАНАДИ

На стадії проведення перемовин між компетентними органами платник податків безпосередньо не залучається до взаємоузгоджувальної процедури і фактично відіграє пасивну роль, оскільки не має повної інформації ні про зміст позицій сторін, ні про конструктивність їх діалогу. Як зазначається у п. 36 Настанови щодо сприяння компетентного органу в межах міжнародних податкових договорів Канади від 01.01.2005 71-17R5 (далі – Настанова) [1], «Обговорення в рамках взаємоузгоджувальної процедури між компетентними органами Канади та іншої договірної держави є міжурядовим процесом, в якому за загальним правилом не передбачається безпосередньої участі платника податків. У такому випадку участь платника податків у взаємоузгоджувальній процедурі обмежується представленням його поглядів та сприянням у встановленні фактів без участі у процесі перемовин. Разом з тим платники податків можуть бути запрошені зробити презентацію компетентним органам, у разі необхідності, для забезпечення спільного розуміння фактів конкретної справи».

Такий підхід зумовлює критичні зауваження з огляду на забезпечення інтересів платників податків, зокрема у Дж. Тернера. Він указував на відсутність гарантій у платника податків стосовно того, що запропоноване йому вирішення спору за результатами взаємоузгоджувальної процедури не є запорукою домовленостей між компетентними органами тих самих договірних держав, але в межах спорів з іншими платниками податків, які теж перебувають на стадії проведення взаємоузгоджувальної процедури. На думку дослідника, «прагматичний» підхід, якому, зокрема, надає перевагу компетентний орган США, може викликати стурбованість щодо того, що інтересами конкретного платника податків може бути пожертвовано компетентним органом заради вирішення спору з компетентним органом тієї самої договірної держави, але щодо іншого платника податків, за результатами «торгу» (*horse-trading*). Така стурбованість посилюється за відсутності письмових причин в обґрунтуванні вирішення спору, підготовлених компетентними органами, для ознайомлення з ними платника податків з метою визначення ним підстав досягнутої домовленості між відповідними компетентними органами [2, с. 1229].

Варто зауважити, що, на нашу думку, певні можливості для захисту прав платників податків під час перемовин між компетентними органами при проведенні взаємоузгоджувальної процедури все-таки зберігаються. Підтвердженням цього є спроба платника податків у рішенні Сі-Джі-Ай «Холдинг Ел-Ел-Сі проти Міністерства національних доходів Канади» оскаржити поведінку компетентного

органу при проведенні взаємоузгоджувальної процедури, посилаючись на порушення прав щодо процедурної справедливості (*procedural fairness*) [3].

Одним з аргументів платника податків стало те, що його начебто не було повідомлено про переконаність Агентства доходів Канади у відсутності повного та належного оподаткування в США, а також обґрунтованої ділової цілі при проведенні корпоративного реструктурування (параграфи 52, 58 рішення). Визнаючи свою юрисдикцію щодо розгляду справи, суд, зокрема, виокремив і власну роль: «... роль суду на стадії судового розгляду полягає в перегляді загальної законності того, що було здійснено тим, хто приймав відповідні рішення. Судовий розгляд є форумом для повторного перегляду по суті, а не форумом для встановлення фактів» (параграф 31 рішення). Суд встановив, що платник податків був повідомлений про наявність відповідних підозр та мав можливість надати необхідну інформацію Агентству доходів Канади для того, щоб їх усунути, а тому жодних підстав, які б вказували на порушення вимог процедурної справедливості у цьому випадку немає (параграф 61 рішення). Хоча за таких обставин спроба платника податків оскаржити поведінку компетентного органу Канади і не була успішною, але вона, на нашу думку, все-таки свідчить про наявність обмеженого, але доступного набору процедурних можливостей для оскарження дій компетентних органів у контексті проведення взаємоузгоджувальної процедури.

Таким чином, юридична природа взаємоузгоджувальної процедури як міжурядового процесу об'єктивно детермінує обмеженість участі платника податків у її проведенні. Разом з тим, як свідчить досвід Канади, існують процесуальні можливості захисту прав платника податків у разі відсутності належного розгляду наданої ним інформації та відмови у наданні йому інформації про стан проведення перемовин. Ураховуючи необхідність у імплементації вимог мінімального стандарту кампанії анти-БЕПС у частині забезпечення ефективності взаємоузгоджувальної процедури, вважаємо, що в Україні доцільним є запозичення підходу Канади, зокрема, шляхом закріплення права платника податків звертатися до компетентного органу за інформацією про стан проведення взаємоузгоджувальної процедури на стадії перемовин між компетентними органами та отримувати таку інформацію.

Список використаної літератури

1. Guidance on Competent Authority Assistance Under Canada's Tax conventions, 71-17R5, 01.01.2005. URL: <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/ic71-17r5/ic71-17r5-e.pdf> (Last accessed: 23.05.2018).
2. Turner, G. Canada-U.S. Competent Authority MOU: First Steps to Mandatory Arbitration? Tax Notes International. 2005. Vol. 13. № 13. Pp. 1223–1236.
3. CGI Holding LLC v. the Minister of National Revenue, 2016 FC 1086, 27.09.2016 / Federal Court of Canada. URL: <https://decisions.fct-cf.gc.ca/fc-cf/decisions/en/item/180623/index.do> (Last accessed: 23.05.2018).

Трубіна Марина Володимирівна,
к.ю.н., провідний науковий співробітник,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРИЗНАЧЕННЯ ЕКСПЕРТИЗ В МИТНІЙ СПРАВІ

Необхідність у здійсненні ефективного митного контролю та митного оформлення зростаючих обсягів товарів, номенклатура яких постійно розширюється, ставить перед фіскальними органами та їх посадовими особами завдання, які неможливо вирішити без застосування спеціальних знань, залучення експертів та спеціалістів.

У вітчизняній правовій науці питання митної експертизи розглядається у криміналістичному аспекті або щодо вирішення справ про адміністративні правопорушення. Водночас робиться акцент на специфіці митної справи, у межах якої переважна частина експертиз визначається як елемент забезпечення реалізації правомірної поведінки учасників митних відносин: проведення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, надання дозволів на переміщення через митний кордон певних категорій товарів, правильна класифікація товарів згідно з УКТЗЕД, встановлення країни походження тощо [1].

Відповідно до пункту 1 статті 515 Митним кодексом України від 13.03.2012 № 4495-VI (далі – МК України) у разі, якщо для з'ясування питань, які виникають у справі про порушення митних правил, з'являється потреба у спеціальних знаннях з окремих галузей науки, техніки, мистецтва, релігії тощо, призначається експертиза. Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взаємодії структурних підрозділів та територіальних органів Державної фіскальної служби України із Спеціалізованою лабораторією з питань експертизи та досліджень ДФС під час проведення досліджень (аналізів, експертиз), нормативів взяття проб (зразків) товарів для проведення дослідження (експертизи), форм акта про взяття проб (зразків) товарів та висновку» від 02.12.2016 № 1058 (далі – наказ № 1058) передбачено призначення експертизи у справах про порушення митних правил та у межах податкового контролю, проведення дослідження (аналізу, експертизи) під час здійснення митного контролю та митного оформлення. На нашу думку, у статті 515 МК України залишається невизначеним призначення дослідження під час митного оформлення та митного контролю. Зауважимо, що вперше особі, щодо якої порушено справу зазначеної категорії, надано право на проведення незалежної експертизи (частина 2 статті 515 МК України).

Окремим залишається питання встановлення МК України випадків, за яких може бути призначена повторна експертиза та повторне і додаткове дослідження. Так, згідно з підпунктами 11–13 статті 357 МКУ у разі недостатньої ясності та повноти висновку експерта може бути призначено додаткове дослідження (аналіз, експертиза), яке доручається тому самому або іншому експертові. У разі необґрунтованості висновку або виникнення сумнівів у його правильності може

бути призначено повторне дослідження (аналіз, експертиза), проведення якого доручається іншому експерту.

Крім того, пунктами 7 та 8 наказу № 1058 передбачено, якщо при розгляді висновку експерта виникла потреба в отриманні додаткових відомостей щодо досліджуваної проби (зразка) товару, то може бути призначено додаткове дослідження (аналіз, експертиза), яке доручається тому самому або іншому експерту. У разі наявності підстав вважати висновок необґрунтованим або виникнення сумнівів у його правильності може бути призначено повторне дослідження (аналіз, експертиза), проведення якого доручається іншому експерту.

Рішення про призначення додаткового або повторного дослідження (аналізу, експертизи) під час здійснення податкового контролю, митного контролю та митного оформлення оформлюється уповноваженою посадовою особою органу ДФС у вигляді запиту про проведення дослідження (аналізу, експертизи). Рішення про призначення повторної експертизи у справі про порушення митних правил оформлюється посадовою особою органу ДФС, у провадженні якої перебуває справа про порушення митних правил, у вигляді постанови про призначення експертизи у справі про порушення митних правил.

Поряд з цим, згідно з пунктами 2 та 3 наказу 1058, експертиза призначається у справах про порушення митних правил та у межах податкового контролю. Тому необхідно внести відповідні зміни до пункту 9 та пункту 10 наказу № 1058 у частині визначення проведення саме повторної експертизи під час здійснення податкового контролю з оформленням рішення про її проведення у вигляді запиту. Зазначимо, що законодавець передбачив тільки здійснення повторної експертизи, не вказавши на можливість проведення додаткової експертизи.

Призначення повторної експертизи в разі неналежної якості або повноти висновку експерта, проведення якої доручається іншому експертові (експертам) передбачено частиною 6 статті 515 МК України.

Крім того, С. А. Дуженко зауважує, що і в останній нормі МК України має місце очевидний недолік, який дещо нівелює зміст цієї норми [2].

Для з'ясування її належного змісту звернемося до положень процесуальних кодексів України, що регулюють аналогічні правовідносини. Так, відповідно до частини 1 статті 111 Кодексу адміністративного судочинства України, якщо висновок експерта буде визнано неповним або неясним, суд може призначити додаткову експертизу, яка доручається тому самому або іншому експертові (експертам). Аналогічна норма закріплена у частині 1 статті 113 Цивільного процесуального кодексу України.

Якщо висновок експерта буде визнано необґрунтованим або таким, що суперечить іншим матеріалам справи чи викликає сумніви в його правильності, суд може призначити повторну експертизу, яка доручається іншому експертові (експертам) (частина 2 статті 111 КАСУ, частина 2 статті 113 ЦПК України).

Таким чином, помилка законодавця очевидна та підлягає усуненню шляхом внесення відповідних змін. Ураховуючи, що основною підставою для призначення нової експертизи, відповідно до частини 6 статті 515 МК України, є

все-таки її неналежна якість і неповнота, слово «повторна» необхідно замінити на «додаткова» [2].

Зазначимо, що нормативно-правові акти, які регулюють суспільні відносини в податковій та митній сферах, не містять норм, які визначають процедуру проведення повторних та додаткових експертиз/досліджень, лише в пункті 13 статті 357 МК України законодавець зазначив, що додаткові та повторні дослідження (аналізи, експертизи) призначаються на загальних підставах.

Крім того, наказ № 1058 передбачає проведення часткового дослідження (аналізу, експертизи) у разі ненадання додаткових матеріалів. Така сама норма міститься у пункті 6 статті 357 МК України: «У разі ненадання додаткових матеріалів у зазначений строк керівник спеціалізованого органу з питань експертизи та досліджень центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, керівник органу доходів і зборів за місцем розташування відокремленого підрозділу зазначеного спеціалізованого органу або керівник відповідної експертної установи (організації) приймає рішення про проведення часткового дослідження (аналізу, експертизи) або про відмову у проведенні дослідження (аналізу, експертизи)».

Вважаємо за доцільне доповнити абзац 3 пункту 11 розділу V наказу № 1058 та викласти його в такій редакції: «У разі ненадання додаткових матеріалів у зазначений строк приймається рішення про проведення часткового дослідження або вирішення окремих питань у повному обсязі за наявними пробами (зразками) товарів або про відмову у його проведенні».

Список використаної літератури

1. Карпенко Г. Л. Організаційно-правовий механізм митних експертиз. *LEX PORTUS*. 2017. № 6. С. 105–111.
2. Дуженко С. А. Правовий статус експерта у провадженні у справах про порушення митних правил. *Вісник Академії митної служби України*. 2014. № 2. С. 161–166.

Федчук Світлана Ігорівна,
к.ю.н., с.н.с., завідувач відділу,
НДІ фіскальної політики
Національного університету ДФС України

ЩОДО УЧАСТІ ЕКСПЕРТА З ПИТАНЬ ПРАВА У ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У ПОРЯДКУ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА

Нововведення у вітчизняному процесуальному законодавстві, запроваджені наприкінці 2017 року, стосуються, зокрема, введення поняття «експерт з питань права» та регламентації питань його участі у судовому процесі [1]. Зокрема, ст. 69 КАСУ встановлено, що як експерт з питань права може залучатися особа, яка має науковий ступінь та є визнаним фахівцем у галузі права. Рішення про допуск до участі у справі експерта з питань права та долучення його висновку до матеріалів справи ухвалюється судом.

Зміст висновку експерта у галузі права регулюється ст. 112 КАСУ, у якій передбачено, що учасники справи мають право подати до суду висновки експерта у галузі права щодо: 1) застосування аналогії закону чи аналогії права; 2) змісту норм іноземного права згідно з їх офіційним або загальноприйнятим тлумаченням, практикою застосування, доктриною у відповідній іноземній державі. Висновок експерта у галузі права не може містити оцінки доказів, вказівок про достовірність чи недостовірність того чи іншого доказу, про переваги одних доказів над іншими, про те, яке рішення має бути прийнято за результатами розгляду справи. Відразу звертаємо увагу на змістові розбіжності в тлумаченні понять «експерт з питань права» та «експерт в галузі права», що може викликати труднощі у правозастосуванні. Але щодо сутності розглядуваного питання, як слушно зауважив О. В. Констатий, така новація є, по суті, початком імплементації в адміністративну юстицію в Україні загальновідомої правосуддю в розвинених демократичних країнах практики, розрахованої на сприяння ухваленню суддями авторитетних, доктринально мотивованих судових рішень у найбільш важливих та принципових з позицій права справах [2, с. 97].

Запровадження інституції експерта з питань права та можливість розгляду його висновку в адміністративному судочинстві кореспондує з вимогами Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, адже у практиці Європейського суду з прав людини рішення правозастосовних органів держави, якщо вони є бездоказовими, вважаються порушенням права людини на справедливий суд, що відобразилося у його рішеннях, у тому числі прийнятих проти України. Таким чином, зазначені зміни дають змогу використовувати висновки експертів у галузі права, підготовлені на замовлення учасників справи (за умови дотримання встановлених вимог).

Відповідно до ч. 4 ст. 6 КАСУ, «забороняється відмова в розгляді та вирішенні адміністративної справи з мотивів неповноти, неясності, суперечливості чи відсутності законодавства, яке регулює спірні відносини». Тобто саме висновки експертів у галузі права можуть застосовуватися як дієвий інструмент вирішення

податкових спорів в умовах постійної динамічності й колізійності податкового законодавства.

До запровадження правового інституту експерта з питань права у вітчизняній практиці в судових процесах використовувалися висновки за результатами науково-дослідних експертних досліджень, підготовлених за зверненнями сторін відповідно до Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність», але в адміністративному судочинстві таке джерело доказів не набуло особливого поширення.

Водночас до експертних висновків авторитетних фахівців звертаються судові органи багатьох країн світу та міжнародних судових організацій. Наприклад, у США та Великобританії діють так звані «amicus curiae» (з лат. «друг суду») – фізичні або юридичні особи, які не є стороною у справі, а залучаються до неї безпосередніми учасниками, мають високий рівень компетенції та сприяють роботі суду, надаючи відповідні висновки (amicus curiae brief).

Виходячи з положень ч. 9 ст. 1 КАСУ, «розгляд і вирішення справ в адміністративних судах здійснюються на засадах змагальності сторін та свободи в наданні ними суду своїх доказів і у доведенні перед судом їх переконливості», застосування висновків експертів у галузі права у податкових спорах сприятиме забезпеченню змагальності й рівності сторін у процесі з'ясування всіх обставин кожного податкового спору.

Список використаної літератури

1. Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів: Закон України від 03.10.2017. *Відомості Верховної Ради України*. 2017. № 48. С. 5 (стаття 436). URL: www.rada.gov.ua

2. Констатий О. В. «Amicus curiae» в адміністративному судочинстві України: проблеми впровадження. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 1. С. 97–100.

Шавло Ірина Анатоліївна,
науковий співробітник,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ОКРЕМІ ПІДХОДИ ДО ВИЯВЛЕННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ

Для виявлення контрольованих операцій, що здійснюються через іноземні юрисдикції, контролюючі органи повинні працювати з інформаційними джерелами і базами, що містять відомості, які дають змогу провести аналіз та виявити можливі ризики щодо повного відображення платником податку інформації про контрольовані операції.

Відповідно до настанов ОЕСР існують різні джерела інформації, які можуть бути використані для ідентифікації контрольованих операцій, серед них основними вважаються такі [1]:

1. Комерційні бази даних, створені особами, які збирають інформацію, що надсилається компаніями до відповідних адміністративних органів, та надають їх в електронному форматі, зручному для проведення пошуків та статистичного аналізу.

2. Іноземні джерела, якщо здійснюється пошук ознак порівняння по кожній країні окремо, у випадках, коли на національному рівні про платника податків доступною є невелика частина даних, а також коли декілька господарських підрозділів групи ТНК мають зіставні функціональні аналізи.

3. Інформація, яка не розголошується платникам податків. Тобто органи податкової служби можуть мати інформацію, яку вони отримують з податкових перевірок платника податків або з інших джерел, яка не може бути розголошена платнику податків. Проте використання податковим органом такої інформації може бути несправедливим щодо платника податків, згідно з національними вимогами до конфіденційності.

4. Використання даних третіх сторін, що не належать до операцій. У настановах зазначено, що наявні дані третьої сторони зазвичай є агрегованими даними на загальнофірмовому рівні або на рівні підрозділів залежно від бухгалтерських стандартів, що застосовуються. Тому при використанні податковими органами даних третіх сторін, які не належать до операцій, необхідно впевнитися, що ці дані мають надійні ознаки порівняння для контрольованих операцій платника податків.

У національному законодавстві враховано напрацювання ОЕСР у сфері використання джерел інформації для пояснення контрольованої операції. При цьому існують різні джерела, які можуть бути використані для ідентифікації контрольованих операцій, серед них можна виокремити такі:

1) податкова звітність платника податку (декларації з податку на прибуток, звіт про контрольовані операції, декларації з ПДВ, Єдиний реєстр податкових накладних);

2) митні декларації;

3) фінансова звітність платника податку, яка подається до фіскальних органів разом з відповідною декларацією;

4) статистична звітність.

З метою виявлення операцій, що здійснюються через нерезидентів, організаційно-правові форми яких дозволяють не сплачувати податок на прибуток, необхідно проводити детальний аналіз показників та даних, відображених у перелічених інформаційних джерелах.

Крім того, для виявлення інформації про контрольовані операції необхідно також використовувати таке:

- комерційні інформаційні бази даних;
- сайти публічних компаній;
- сайти платників податків;
- загальнодоступну інформацію про платника податків, у тому числі інтернет-ресурси;
- аналітичні звіти щодо цінних паперів;
- інформацію, отриману в межах міждержавного обміну інформацією;
- інформацію щодо пов'язаності осіб;
- результати попередніх перевірок платника податків.

При виявленні контрольованих операцій, що здійснюються через іноземні юрисдикції, ураховуючи вимоги підп. 39.5.3 п. 39.5 ст. 39 Податкового кодексу [2], контролюючі органи зіставляють комерційні та фінансові умови операцій. При цьому для зіставлення умов контрольованих операцій з умовами неконтрольованих операцій з метою оподаткування фіскальні органи зобов'язані використовувати тільки загальнодоступну інформацію.

Загальнодоступними інформаційними джерелами в Україні, які можуть використовувати органи фіскальної служби для отримання інформації про контрольовані операції платників податків, у цьому випадку визначенні такі:

1) Бюлетень ДП «Держзовнішінформ» «Огляд цін українського та світового товарних ринків» та «Інформаційно-аналітичний продукт «Товарний монітор. Україна», у яких відображені дані про основні групи товарів, ціни на які сформувалися на світових та українському товарних ринках;

2) інформаційно-аналітичний продукт «Дайджест цін товарів на світових ринках» ДП «Укрпромзовнішекспертиза» – дані про товари промислового сектору;

3) офіційні сайти Аграрної біржі щодо сільськогосподарської продукції (зернові культури та продукти їх переробки), Міністерства регіонального розвитку будівництва та житлово-комунального господарства – інформація про будівельні матеріали, вироби та конструкції, Міністерства аграрної політики та продовольства – інформація про товари аграрного сектору.

4) Комерційні бази даних компаній Bureau Van Dijk (Orbis, Amadeus, RUSLANA), Інтерфакс (Спарк), ThomsonReuters, Bloomberg, які містять інформацію про фінансові дані компаній, ставки роялті, процентні ставки за фінансовими інструментами тощо [3].

Таким чином, використовуючи зазначені вище джерела, контролюючі органи насамперед мають можливість здійснювати контроль за трансфертним ціноутворенням та визначати платників податків, які не надають звітність за контрольованими операціями або надають її не в повному обсязі.

Список використаної літератури

1. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. URL: <http://minrd.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf> (дата звернення: 05.06.2018).
2. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 05.06.2018).
3. Щодо використання джерел інформації для цілей трансфертного ціноутворення: Лист Державної фіскальної служби України від 29.10.2015 № 22908/6/99-99-19-02-02-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/.../64833.html> (дата звернення: 05.06.2018).

Шкуренко Наталія Григорівна,
науковий співробітник
НДІ фінансової політики
Університету ДФС України

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК ФІСКАЛЬНИМИ ОРГАНАМИ

Адміністрування податків і зборів, що здійснюється контролюючим органом, який реалізує державну податкову та митну політику, забезпечує надходження до бюджетів усіх рівнів. Поряд з цим виникає потреба у податковій звітності та її контролі. Тому на законодавчому рівні визначено обов'язок фіскальних органів проводити податковий контроль, однією із форм здійснення якого є перевірка.

У Звіті про результати діагностичної оцінки системи податкового адміністрування ДФС України з використанням інструменту TADAT визначено деякі основні напрями, які передбачають певні вдосконалення, зокрема системи управління ризиками. У зв'язку з цим існує необхідність у створенні структурованої системи управління ризиками дотримання податкової дисципліни, зниження рівня податкової заборгованості (понад 12 місяців), удосконаленні моніторингу та заходів щодо запобігання отриманню недостовірної звітності, проведення широкомасштабної автоматизованої перехресної звірки з інформацією від банків, фінансових установ або роботодавців тощо [1].

Упровадження у діяльність Державної фіскальної служби України порядку управління податковими ризиками має на меті виявлення та оцінювання податкових ризиків, що дасть змогу розробити заходи щодо їх попередження та мінімізації при адмініструванні податків і зборів фіскальними органами. Прогнозування потенційного збитку та ймовірності реалізації ризикової події дозволяє учасникам присвоїти ризикам відповідні рівні, зосередивши увагу на ризиках з найвищими ступенем загрози несплати податків і зборів. З метою забезпечення ефективності зазначеного процесу вбачається доцільним упровадження у діяльність фіскальних органів профілю податкового ризику. Для належного формування профілю податкового ризику необхідно враховувати, зокрема при податковому аудиті, специфіку податку чи збору та діяльності суб'єкта господарювання [2].

Ключкова Т. І., розглядаючи поняття, що входять до понятійно-категоріального апарату ризик-менеджменту, виділяє профіль ризику та зазначає, що його побудова дозволяє чітко сформулювати пріоритетні напрями щодо управління ризиками, встановити найбільш ефективні методи контролю. Разом з тим науковцем виокремлено ряд визначень, що застосовуються у зарубіжних наукових джерелах для розкриття змісту поняття «профіль ризику», а саме:

- сукупність відомостей про сфери ризику, індикатори ризику, а також вказівки про застосування необхідних заходів щодо запобігання або мінімізації ризику;

- наперед визначена комбінація індикаторів ризику, що ґрунтується на зібраній, проаналізованій та упорядкованій інформації;

- визначена кількість ризиків, типи ризиків та можливі наслідки ризиків [3].

Потрібно підкреслити, що у митній сфері питання управління ризиками нормативно врегульоване та реалізоване на практиці. Так, наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків,

розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю» від 31.07.2015 № 684 встановлено єдиний підхід до здійснення органами Державної фіскальної служби України (їх структурними підрозділами) аналізу та оцінювання ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю шляхом застосування системи управління ризиками, поліпшення ефективності роботи фіскальних органів під час митного контролю та митного оформлення із використанням інформаційних технологій [4]. Зазначені умови забезпечуються за рахунок наповнення профілю ризику, який може бути використаний у документальному або в електронному вигляді, а також поданий у формі паспорта профілю ризику і програмного коду профілю ризику. У свою чергу, паспорт профілю ризику формується для документальних та електронних профілів ризику й використовується для документального опису профілю ризику; містить перелік сфер ризику, індикаторів ризику, заходів, необхідних для запобігання або мінімізації ризиків. При цьому програмний код профілю ризику формується лише для електронних профілів ризику та імплементується у програмні модулі автоматизованої системи аналізу та управління ризиками [5].

Проте варто наголосити, що здійснення аналізу та оцінювання податкових ризиків мінімізації сплати податків і зборів фіскальними органами визначено та нормативно врегульовано лише з ПДВ. Зважаючи на це та досвід митної сфери щодо митного контролю, вбачається доцільним визначити порядок формування профілю податкового ризику, що створить передумови до ефективного проведення документальної перевірки ризикових суб'єктів господарювання.

Отже, ураховуючи наведене вище, важливо впровадити у діяльність ДФС України профіль податкового ризику шляхом побудови логічної та ефективної його структури, спрямованої на вдосконалення організаційних засад проведення документальних перевірок фіскальними органами.

Список використаної літератури

1. Звіт про результати діагностичної оцінки системи податкового адміністрування ДФС з використанням інструменту TADAT. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentrl/novini/340103.html> (дата звернення: 14.06.2018).
2. Скопенко Н. С., Євсєєва І. В., Москаленко В. О. Управління ризиками в проектному менеджменті. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. № 24. С. 43.
3. Клочков Т. І. Менеджмент ризиків у вищій освіті: характеристика понятійно-термінологічного апарату дослідження. *Педагогічні науки: теорія, історія, інноваційні технології*. 2014. № 10 (44). С. 35–36.
4. Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю: наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015 № 684. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1021-15> (дата звернення: 14.06.2018).
5. Туржанський В. А. Підхід до розробки інструментарію поглибленого аналізу зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2015. Вип. 27. С. 85.

Яроцька Тетяна Ростиславівна,
к.е.н., с.н.с.;
Царенко Тетяна Борисівна,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

АНАЛІЗ ПРОПОЗИЦІЙ НА РИНКУ КОНСАЛТИНГОВИХ ПОСЛУГ ЯК МЕТОД ВИЗНАЧЕННЯ ІНОЗЕМНИХ ЮРИСДИКЦІЙ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО- ПРАВОВИХ ФОРМ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ МОЖУТЬ ВИКОРИСТОВУВАТИСЯ ЯК ІНСТРУМЕНТИ МІНІМІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ

Бізнес-консалтинг є одним із видів бізнесу, що активно розвивається. В Україні працює кілька сотень консалтингових фірм. Компанії, що надають консультаційні послуги на вітчизняному ринку, можна розподілити на такі групи:

- філіали великих іноземних багатофункціональних фірм, які надають консультаційні послуги українським державним установам з питань оподаткування, бюджетного регулювання, а також обслуговують спільні та іноземні компанії в Україні, банківські структури. Такі компанії зазвичай мають власні офіси у понад 150 країн світу, у тому числі в офшорних країнах (територіях).

- іноземні консультаційні фірми, що працюють за програмами донорських організацій та надають технічну допомогу з питань управлінського консультування у пріоритетних галузях народного господарства (енергетика, транспорт, зв'язок, сільське господарство тощо);

- національні консультаційні фірми, які спеціалізуються на наданні послуг з питань приватизації підприємств, включаючи оцінювання майна, підготовку документального супроводження процесу приватизації тощо;

- спеціалізовані консалтингові фірми, які надають консультаційні послуги щодо окремих напрямів управлінського консультування (бізнес-планування, фінансове оцінювання, маркетинг, податкове планування, митне регулювання та інше) [1].

Консалтингові компанії пропонують суб'єктам господарювання різні методи податкової оптимізації, зокрема мінімізацію податку на прибуток підприємств, що активно використовуються бізнесом в Україні. Транскордонні схеми мінімізації оподаткування є привабливими, насамперед для великого бізнесу, проте вимагають кваліфікаційного супроводу. Міжнародні консалтингові фірми мають можливість визначати особливості оподаткування різних національних податкових систем та пропонують власним клієнтам індивідуальні схеми структурування бізнесу та податкового планування. У ході аналізу офіційних веб-ресурсів вітчизняних консалтингових, аудиторських та юридичних компаній було виявлено широкий спектр пропозицій щодо надання послуг з реєстрації офшорних та оншорних компаній, підтримки та супроводження діяльності таких компаній для цілей податкового планування.

Основними критеріями при виборі юрисдикції є можливість мінімального, іноді нульового оподаткування, а також вартість реєстрації та обслуговування

компаній. Не менш важливими факторами є мета реєстрації, вид діяльності та роль компанії при структуруванні бізнес-процесів: трейдингова компанія, патентна компанія, холдингова компанія, компанія-гаманець, трасти та фонди тощо.

Крім того, істотну роль для вибору тієї чи іншої юрисдикції відіграє ряд таких факторів:

- проходження аудиту у цій юрисдикції;
- здійснення валютного контролю;
- рівень присутності та управління компанією з території юрисдикції;
- вимоги до резидентності керівників та засновників;
- вирішення питань конфіденційності бізнесу: чи є в реєстрі інформація про директорів, акціонерів і бенефіціарів, чи ні, наскільки вона відкрита;
- можливість відкривати рахунки за кордоном;
- форма випуску акцій, мінімальний розмір статутного фонду і порядок, обов'язковість його внесення;
- наявність прийнятних умов конвенцій про уникнення подвійного оподаткування з Україною та іншими юрисдикціями, які залученні в бізнес-процеси.

Таблиця 1 – Пропозиції щодо реєстрації компаній для цілей податкового планування, які надаються консалтинговими компаніями у 2018 р. [2; 3]

Назва організаційно правової форми (далі – ОПФ)	Країна	Переваги для ведення бізнесу	Специфіка оподаткування	Недоліки для ведення бізнесу	Особливості застосування	Примітка
Різні ОПФ	Швейцарія	Наявність вигідної для податкового планування конвенції про уникнення подвійного оподаткування	Федеральний податок на прибуток – 8,5 %, є також кантональне оподаткування	Одна з найвищих вартостей реєстрації та обслуговування.	Цю юрисдикцію використовують з різною метою (холдинг, торгівлі компанії тощо)	Країну вилучили з Переліку КМУ № 1045. Окремі ОПФ є в Переліку КМУ № 480
Ltd та інші ОПФ	Кіпр	Вигідна двостороння конвенція про уникнення подвійного оподаткування. Не оподатковуються вхідні дивіденди; відсутній податок на репатріацію	Ставка податку на прибуток 12,5 %	У 2018 р. припинено банківське обслуговування окремих офшорних компаній	Кіпр є популярною юрисдикцією для організації бізнесу через вигідні умови конвенції про уникнення подвійного оподаткування. Типова структура для мінімізації оподаткування: компанію зареєстровано в офшорній юрисдикції (наприклад, в БВО), а холдингову компанію зареєстровано на Кіпрі	Країна є в Переліку КМУ № 1045
Різні ОПФ	Велика Британія	Вигідна двостороння конвенція про уникнення подвійного оподаткування. Респектабельна юрисдикція, захист прав власності	Ставка податку на прибуток 19 %	Відносно висока ставка податку на прибуток	Партнерство у Великій Британії з учасниками нерезидентами, зареєстрованими в офшорних юрисдикціях (наприклад, Беліз, БВО), за певних умов може не оподатковуватися	Країна відсутня в Переліку КМУ № 1045. Окремі ОПФ є в Переліку КМУ № 480
B.V. та інші ОПФ	Нідерланди	Вигідна двостороння конвенція; дивіденди та дохід від приросту капіталу можуть бути звільнені від оподаткування	Ставка податку на прибуток 20 %, 25 %	Висока вартість реєстрації та обслуговування компанії	Компанії у формі B.V. часто є власниками/співвласниками українських підприємств	Країна відсутня у переліку КМУ № 1045. Окремі ОПФ є в переліку КМУ № 480.
Різні ОПФ	Мальта	Вигідний холдинговий режим, набрання чинності двосторонньої конвенції з Україною, немає правил щодо ТЦО	Ставка податку на прибуток 35%, однак за рахунок режиму повернення податку, ефективна ставка податку може бути 5 %	Помірна вартість реєстрації та обслуговування компанії	Дану юрисдикцію використовують з різною метою, зокрема, і для реєстрації компаній-судновласників	Країна відсутня у переліку КМУ № 1045. Окремі ОПФ є в Переліку КМУ № 480

Джерело: складено авторами.

Популярністю користуються як офшорні, так і он-шорні компанії. В багатьох випадках заснування офшорних компаній дозволяє ефективно вирішувати питання корпоративних прав, користуватися безподатковим режимом, зокрема мінімізувати оподаткування в транскордонній торгівлі вітчизняних підприємств.

Популярними офшорними або низькоподатковими країнами серед вітчизняних консалтингових компаній є такі: Кіпр, Британські Віргінські Острови, Беліз, Гонконг, Сейшельські Острови, Панама, ОАЕ, Багамські Острови, Сінгапур, Гонконг, Кайманові Острови та ін. Також пропонуються такі оншорні юрисдикції, як Швейцарія, Велика Британія, Нідерланди, Данія, Естонія, Латвія, Люксембург, США, Мальта, Словаччина, Болгарія, Чехія, Естонія та ін.

У ході аналізу пропозицій з податкового планування на ринку консалтингових послуг ми дослідили окремі країни щодо мінімізації сплати податку на прибуток підприємств (див. табл. 1), а також країни – сусіди України, які теж пропонують привабливі умови оптимізації оподаткування (див. табл. 2).

Таблиця 2 – Пропозиції реєстрації компаній в країнах – сусідах України в цілях податкового планування, що надаються консалтинговими компаніями у 2018 р. [2; 3]

Назва ОПФ	Країна	Переваги для ведення бізнесу	Специфіка оподаткування	Недоліки для бізнесу	Особливості застосування	Примітка
Korlátolt Felelősségű Társaság (KFT, товариство з обмеженою відповідальністю) та інші ОПФ	Угорщина	Наявність двосторонньої конвенції про уникнення подвійного оподаткування	Ставка податку на прибуток 9 %, муніципальний податок на прибуток 0–2 %	Відкритий реєстр і власників і керівників	Згідно з конвенцією про уникнення подвійного оподаткування, може бути знижено податкову ставку на репатріацію дивідендів до 5 %	Країну вилучили з Переліку КМУ № 1045, також відсутня в Переліку КМУ № 480.
Різні ОПФ	Латвія	Холдинговий режим – прибуток, одержаний від дочірніх підприємств, не оподатковується, податок на репатріацію дивідендів – 0 % (крім офшорів)	Відсутній податок на прибуток	20 % – податок на розподілений прибуток	Банківські установи не здійснюють перекази для офшорних компаній	Країна відсутня в переліках КМУ № 1045 та № 480
Різні ОПФ	Естонія	Немає податку на репатріацію та на вхідні дивіденди, крім тих, що одержані з офшорних юрисдикцій	Відсутній податок на прибуток.	14–20 % – податок на виведений капітал	Банківські установи не здійснюють перекази для офшорних компаній	Країна вилучена з Переліку КМУ № 1045. Окрема ОПФ є в Переліку КМУ № 480
Різні ОПФ	Болгарія	Низькі ставки податку на репатріацію дивідендів	Ставка податку на прибуток 10 %	Малий досвід використання	Податкове законодавство часто змінюється	Країна відсутня в Переліку КМУ № 1045 та 480
Різні ОПФ	Грузія	Податок на репатріацію дивідендів – 5 %	Відсутній податок на прибуток	15 % – податок на розподілений прибуток	Банківські установи здійснюють перекази для офшорних компаній	Країну вилучили з Переліку КМУ № 1045, не входить в Перелік КМУ № 480

Джерело: складено авторами.

Таким чином, невід’ємним аспектом експертного оцінювання країн щодо податкового планування для мінімізації податку на прибуток підприємств є вивчення пропозицій консалтингових компаній не тільки в добре відомих податкових юрисдикціях, а також і у країнах, які нещодавно значно зменшили рівень податкового навантаження на бізнес, зокрема, і у країнах – сусідах України.

Список використаної літератури

1. Брінцева О. Г. Методи оцінки економічної та соціальної ефективності консалтингових послуг з управління персоналом. *Україна: аспекти праці*. 2009. № 8. С. 34–38.
2. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 статті 39 Податкового кодексу України: Постанова КМУ від 27 грудня 2017 р. № 1045, зі змінами.
3. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи: Постанова КМУ від 4 липня 2017 р. № 480.

СТАН ТА ТЕНДЕНЦІЇ ПРОТИДІЇ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У ФІСКАЛЬНІЙ СФЕРІ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА УКРАЇНА

Бабенко Борис Іванович,
к.т.н., доцент, науковий співробітник,
НДЦ митної справи НДІ фінансової політики
Університету ДФС України

ЩОДО НАПРЯМІВ З ЗАПОБІГАННЯ ТА ПРОТИДІЇ ТАЄМНОМУ БЕЗМИТНОМУ ПЕРЕМІЩЕННЮ ТЮТЮНОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

У процесі презентації Державної митної служби України в Європейській Комісії (05.12.2005) окрему увагу було звернено на питання незаконного переміщення тютюнової продукції, оскільки суттєва різниця в цінах на внутрішньому й світовому ринках давала можливість кримінальним угрупованням і недобросовісним підприємцям її збувати [1–3]. За інформацією про затримання тютюнових виробів при імпорті/експорті на кордоні України, серед затриманих предметів на кордоні у період з 1998 р. – за 10 місяців 2002 р. найбільша питома вага належала контрабандним (далі – КБ) тютюновим виробам, яка становила з 105 млн штук сигарет і понад 200 тонн тютюну [1].

Протягом 2015–2016 років КБ українських сигарет у ЄС зросла більш ніж у 10 разів, вони, як правило, вивозилися з метою збуту фізичними особами – безробітними мешканцями прикордонних районів – у невеликій кількості, а юридичними особами – здебільшого, великими партіями, що становило біля 67 % [4]. Потім легально вироблені в Україні сигарети реалізовувалися в більшості країн ЄС. Міжнародна митна організація неодноразово визначала Україну серед країн, які є найбільшими джерелами КБ сигарет у світі [4].

Незважаючи на те, що тютюн не є необхідним засобом підтримки життя, а джерелом задоволення, на сьогодні Україна належить до країн, з яких надходить значна кількість КБ тютюнової продукції, що є однією з актуальних загроз і для її економічної безпеки. За даними ДФС (рис. 1), найбільше зростання надходжень акцизного податку в розрізі видів підакцизних товарів у 2017 році, порівняно з 2016 роком, відбулося за рахунок реалізації тютюнових виробів (7,5 млрд грн), а беручи до уваги, що з 01.01.2017 були збільшені ставки акцизного податку на 40 %, обсяги з реалізації тютюнових виробів в Україні скоротилися на 10,6 % (у 2017 році мінімальна ставка акцизу на 1 000 сигарет становила в Україні – 20 євро, у ЄС – 90 євро) [5].

За результатами дослідження за темою «Теоретичні та історичні аспекти формування протидії переміщенню через митний кордон тютюнових виробів» автором встановлені характерні особливості стосовно (період з другої половини XVII ст. і до тепер) [6]:

– реалізації митної політики в Русі – Україні, зокрема: з формування митної справи, митних установ, порядку та організації переміщення через її державний (митний) кордон товарів і предметів, у тому числі і тютюнових виробів;

– формування системи протидії незаконному переміщенню тютюнової продукції через її державні та митні її кордони;

– шляхів зростання професіоналізму митників (корчемних команд, корчемних варт, які проіснували до 1918 року), зокрема з питань припинення спроб незаконного ввезення (вивезення) тютюнової продукції, удосконалення митного законодавства, підвищення якості здійснення митного контролю та припинення КБ;

– уявлень про хитрощі контрабандистів, які пов'язувалися з використанням спеціальних тайників або інших, які ускладнювали їх виявлення, зокрема: приховування у пустотах і порожнинах транспортних засобів, багажу, шинх коліс і між колесами автомобілів, за внутрішньою обшивкою вагонів, літаків, вертольотів; у тюках вовни і бавовни, у порожнечах, створених при складуванні лісоматеріалів, металопрокату, контейнерів, природних порожнинах людини тощо; подання митному органу підроблених документів, не дійсних та отриманих незаконним шляхом або таких, які містять недостовірні відомості, або належать до інших товарів і транспортних засобів; недекларування або недостовірне декларування товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України; незаявлення за встановленою формою достовірних відомостей або заявлення недостовірних відомостей про товари, транспортні засоби та їх митні режими тощо.

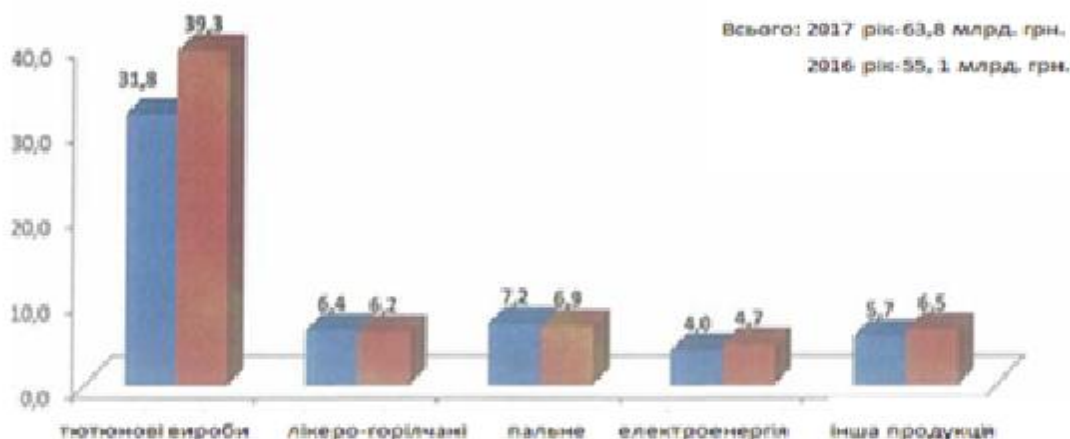


Рисунок 1 – Динаміка надходжень акцизного податку на відповідні види підакцизних товарів у 2016–2017 роках [5]

Але і на сьогодні КБ тютюнових виробів залишається одним із провідних видів транснаціональної економічної злочинності, яка підвищує суспільну небезпеку, оскільки посягає на встановлений порядок переміщення через митний кордон, у тому числі і тютюнової продукції, завдає збитків економіці держави, сприяє розширенню тіньового сектору економіки, а в окремих випадках поєднується з скоєнням інших тяжких злочинів [7].

Отже, виходячи з того, що запобігання та протидія таємному безмитному переміщенню тютюнової продукції через митний кордон України є одним з важливих напрямів у діяльності ДФС, автором запропоновано шляхи з посилення цієї діяльності за умови [1–7; 8, п. 2.10 ст. 544]: узгодження митної нормативно-

законодавчої бази України з вимогами митного законодавства ЄС, зокрема, за рахунок негайної ратифікації Протоколу про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами та реалізації комплексу заходів, передбачених цим «протоколом»; виконання вимоги Директиви Ради Європейського Союзу 2011/64/ЄС та статті 352 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, яка визначає співробітництво у боротьбі з контрабандою підакцизних товарів. Водночас із зростанням рівня акцизів на тютюнові вироби відповідно до рівня ЄС, необхідно не допускати скорочення виробництва тютюнової продукції в Україні; уникати процесів гальмування та толерування постачальникам контрабандних сигарет в Європу; створювати спеціалізовані контролюючі і правоохоронні структури; відродити тютюнництво в Україні, що дозволить забезпечити тютюнову сировинну незалежність держави; внести відповідні зміни до Митного кодексу України щодо врахування в повному обсязі кількісних обмежень на імпорт підакцизних товарів, а саме тютюнових виробів тощо.

На сьогодні ДФС продовжує посилювати відповідальність за своєчасне запобігання та протидію таємному безмитному переміщенню тютюнової продукції через митний кордон України та відновлення довіри до митних органів.

Список використаної літератури

1. Каленський М. М. Презентація Державної митної служби України в Європейській Комісії. ДМСУ від 05.12.2002. (дата звернення: 12.06.2018).
2. Про структуру та ставки акцизів, що застосовується до тютюнових виробів: Директива Ради Європейського Союзу 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року. URL: old.minjust.gov.ua/file/32687 (дата звернення: 12.06.2018).
3. Звіт Маркетингової агенції KPMG. URL: <http://tobaccocontrol.org.ua/news/ukrayina-stala-naibil-shim-kontrabandistom-sighariet-u-ies> (дата звернення: 13.06.2018).
4. Експерти з ЄС радять Україні ратифікувати Протокол про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами. URL: <https://www.prostir.ua/?news=eksperty-z-es-radyat-ukrajini-ratyfikuvaty-protokol-pro-likvidatsiyu-nezakonnoji-torhivli-tyutyunovymy-vyrobamy> (дата звернення: 13.06.2018).
5. Звіт роботи Державної фіскальної служби України за 2017 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html> (дата звернення: 11.06.2018).
6. Бабенко Б. І. Історичні засади формування системи протидії незаконному переміщенню тютюнової продукції через митний кордон. *Збірник наукових праць Національної академії Державної прикордонної служби України*. Хмельницький: Видавництво НАДПСУ, 2018. № 2 (76).
7. Звіт про виконання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським союзом (статті 352) у 2017 році. URL: https://eu-ua.org/sites/default/files/imce/layout_16_02_final.pdf (дата звернення: 13.06.2018).
8. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI (редакція станом на 04.04.2018). URL: zakon.rada.gov.ua/go/4495-17 (дата звернення: 18.04.2018).

Борейко Наталія Миколаївна,
к.е.н., старший науковий співробітник
НДІ фіскальної політики;
Борейко Олександр Юрійович,
студент ННІ фінансів, банківської справи
Університету ДФС України

ДОСВІД ФІСКАЛЬНИХ ОРГАНІВ КРАЇН-ЧЛЕНІВ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ЩОДО ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

У більшості країн світу увага фіскальних органів спрямована на протидію ухиленню від сплати податків, зборів (інших обов'язкових платежів), оскільки суб'єкти господарювання, з метою зниження податкових зобов'язань, порушують податкове законодавство та вдаються до застосування численних схем уникнення та ухилення від сплати податків, тим самим завдаючи значної шкоди бюджету країни. Суб'єкти господарювання, ухиляючись від сплати податків, формують тіньовий сегмент економіки, що, за оцінкою фахівців, у багатьох країнах перевищує обсяги офіційного валового внутрішнього продукту. Особливо велика кількість зловживань пов'язана зі сплатою податку на додану вартість (далі – ПДВ). Адже загальновідомо, що цей податок є складним у частині адміністрування, сплати та відшкодування.

У цьому дослідженні пропонується розглянути досвід країн-членів Європейського Союзу (далі – ЄС), адже, як свідчить аналіз наукових публікацій, фіскальним органам цих країн вдалося досягти вагомих результатів з питань протидії ухиленню від сплати ПДВ.

Варто зазначити, що система адміністрування ПДВ у Європейському Союзі, як і в інших країнах світу, також вразлива до шахрайства і потребує суттєвого контролю з боку податкового управління. Порушення здійснюються як при сплаті вихідного, так і вхідного ПДВ. Зокрема, при здійсненні операцій експорту платники податків вдаються до таких зловживань: 1) фіктивні, звільнені від оподаткування експортні поставки/поставки в межах ЄС; 2) неправильне застосування зниженої ставки ПДВ; 3) часткове зазначення обороту тощо. Найбільш поширеними схемами у цьому випадку є повністю відсутнє або неповне декларування обороту, особливо підприємствами, що здійснюють оборот, спрямований на кінцевого споживача (наприклад, ресторани, продавці продуктів харчування, надавачі послуг кінцевим споживачам (солярії, будівельні послуги тощо)). У разі виявлення таких схем контролюючі органи роблять звірку вхідного та вихідного оборотів, порівнюють діяльність підприємства з іншими підприємствами відповідної галузі (збірка індикативних показників), а також перевіряють рахунок грошового обігу суб'єкта господарювання [1].

Система адміністрування ПДВ вразлива також і при здійсненні операцій імпорту, оскільки призводить до шахрайства з податковим кредитом, а саме: підприємствами виставляються фіктивні рахунки після виставлення яких підприємство-постачальник «зникає». Для виявлення таких маніпуляцій контролюючі органи перевіряють підприємства, що виставляють рахунки, за допомогою баз даних. Також подаються заявки на отримання інформації від інших

органів влади, у т. ч. запити до податкових відомств інших країн-членів ЄС. Перевіряються шляхи постачання товарів (робіт, послуг).

Незалежно від того, що в ЄС приділяється значна увага врегулюванню проблем у частині сплати ПДВ, досі залишається напруженим питання вимоги неперешкоджання вільному руху товарів та послуг у межах ЄС, з одного боку, та дієвого контролю з метою запобігання шахрайства з ПДВ – з іншого. Законодавчі заходи щодо протидії шахрайству у сфері ПДВ у ЄС спрямовані на запровадження такою [1]: 1) реверсної сплати податку для певних видів обороту (будівельні послуги, клінінгові послуги, мобільні телефони); 2) неочікуваного контролю ПДВ; 3) обов'язкової перевірки новостворених підприємств за допомогою списку контрольних запитань; 4) щомісячного декларування ПДВ новоствореними підприємствами; 5) покращення співробітництва між державами-членами та спрощення процедури обміну інформацією.

Особлива увага звертається на розроблення заходів щодо посилення співпраці між країнами-членами у частині обміну інформацією про суб'єктів господарювання, покращання організації роботи податкових органів країн-членів ЄС та рівня добровільного дотримання податкового законодавства.

Зокрема, нещодавно Європейською комісією оголошено про запуск онлайн-системи, яка дасть змогу країнам-членам ЄС швидко обмінюватися податковою інформацією, що дозволить податковим відомствам оперативно реагувати на спроби суб'єктів господарювання порушити податкове законодавство, швидко отримувати та обробляти необхідну фінансову інформацію, що, у свою чергу, сприятиме запобігання застосуванню шахрайських схем з ПДВ. Крім того, сторони матимуть змогу бачити процес міжнародних фінансових розслідувань, брати в ньому участь і одночасно надавати інформацію, яка може бути корисною для слідчих дій [2].

Застосування зазначеної онлайн-системи дозволяє двом і більше офіційним представникам податкових органів країн-членів ЄС проводити спільний аудит, створювати єдину аудиторську групу для протидії шахрайству та обмінюватися інформацією в режимі реального часу. Розроблена система дає змогу здійснювати обмін інформацією між кількома органами влади, зокрема Європейським поліцейським офісом (Європол), Європейським бюро по боротьбі з шахрайством та Європейською прокуратурою. Основною перевагою вказаної онлайн-системи є те, що віднині інформація щодо всіх товарів, які перетнули кордон ЄС, миттєво потраплятиме до системи і поширюватиметься серед податкових органів усіх країн-членів ЄС, а це, у свою чергу, унеможливить будь-які маніпуляції з ПДВ.

Також з метою підвищення рівня адміністративного співробітництва податкових органів країн-членів ЄС у боротьбі з організованим шахрайством з ПДВ, зокрема карусельного, розроблено механізм Eurofisc. Останній є мережею для оперативного обміну інформацією щодо шахрайства з ПДВ між країнами-членами ЄС, у якій відповідна інформація, отримана податковими органами однієї країни, може швидко поширюватися податковим органам інших країн-членів Співтовариства.

Крім того, у ЄС розроблено систему автоматизованого аналізу даних (electronic transaction network analysis and ranking tool (TNA), отриманих від

компаній, які заявляють суму сплаченого ПДВ до відшкодування. Ця система охоплює розроблення спільної мережі для країн-членів ЄС, де б розміщувалася інформація щодо транзакцій і поданих декларацій (звітів) у режимі реального часу. Така система відстежує будь-які відмінності у покупках і продажах між продавцями та покупцями, а також інші розбіжності між задекларованою інформацією про відшкодування ПДВ [3].

Таким чином, на підставі вивчення світового досвіду встановлено, що проблематика виявлення ризикових платників податків надзвичайно гостро постає у практиці ЄС. З'ясовано, що вдосконалення аудиту ризикових платників податків у ЄС спрямоване на розроблення заходів щодо посилення співпраці між країнами-членами в частині обміну інформацією про суб'єктів господарювання, покращання організації роботи податкових органів країн-членів ЄС та рівня добровільного дотримання податкового законодавства. Інформаційним забезпеченням при проведенні аудиту платників податків слугує обмін інформацією між платниками податків та контролюючими органами.

Вивчення позитивного світового досвіду з досліджуваної проблематики сприятиме напрацюванню пропозицій щодо вдосконалення процедур аудиту ризикових платників податків в Україні.

Список використаної літератури

1. Дрост М. Система відшкодування податкового кредиту. ПДВ та боротьба з податковим шахрайством у сфері ПДВ в Європейському Союзі (System der Vorsteuererstattung, Umsatzsteuer und Umsatz Steuerbetrugs Bekämpfung in der Europäischen Union). Київ. 2015. 19 с.

2. ЄС бореться з ухиленням від сплати податків. *Юридична газета он-лайн*. 06.12.2017 URL: <http://yur-gazeta.com/golovna/es-boretsya-z-uhilennyam-vid-splati-podatktiv.html>

3. Як в ЄС борються з ухиленням від сплати ПДВ. 2016. URL: <https://taxlink.ua/ua/news/jak-v-s-borjatsja-iz-uhilennjam-vid-splati-pdv.htm>

Кошук Тетяна Василівна,
к.е.н., провідний науковий співробітник,
Науково-дослідний фінансовий інститут
ДННУ «Академія фінансового управління»

МОЖЛИВОСТІ ЗАПОЗИЧЕННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДОСВІДУ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАГЛЯДУ ЩОДО ОПЕРАЦІЙ З АЛКОГОЛЬНИМИ НАПОЯМИ В УКРАЇНІ

Особливий інтерес для нашої держави становить європейський досвід податкового нагляду за справлянням акцизів зі спирту та алкогольних напоїв (передусім перевірок платників податків без попередження). У цьому питанні практика податкових органів істотно відрізняється залежно від країни ЄС, як це характерно для більшості національних механізмів податкового адміністрування, наразі не охоплених вимогами податкової гармонізації. На нашу думку, зважаючи на вітчизняну специфіку проблем ухилення від акцизного оподаткування є сенс розглядати насамперед досвід так званого жорсткого податкового нагляду і робити висновки щодо того, чи (за яких умов) можна використати відповідну європейську практику в Україні.

Рівень охоплення таким видом податкового контролю в Україні, а також обсяг і глибина контрольних дій мають залежати від рівня ризику платника податків щодо зловживань у сфері акцизного оподаткування (як у Ірландії, де проводиться оцінювання рівня податкового ризику суб'єкта господарювання і його коригування протягом року). Можливе встановлення як мінімальних стандартів, так і обмежень щодо наглядової діяльності (у т. ч. мінімальної та максимальної кількості наглядових візитів у визначеному періоді; «верхньої межі» – з метою запобігання зловживанням з боку співробітників податкових органів). Також стосовно України доцільним буде використання ірландського досвіду внесення деталізованої інформації про контрольно-наглядові дії щодо платників акцизного податку в реєстри (їх облікові картки) та запозичення німецької практики заміни співробітників податкових органів для проведення податкового нагляду.

Звісно, запровадження в Україні наглядових візитів без попередження щодо обігу підакцизних товарів важливо здійснювати одночасно з дієвими антикорупційними заходами. Крім того, можна спочатку впровадити такі перевірки щодо певних операцій з підакцизними товарами. Наприклад, оптової та/або роздрібною торгівлі алкогольними напоями. Якщо досвід здійснення таких заходів податкового нагляду виявиться позитивним, можна буде поширити застосування зазначеного контрольного механізму на інші операції з підакцизними товарами.

Прийнятним для умов України є впровадження практики Ірландії та/або Німеччини щодо: механізмів і напрямів податкового контролю, процедур проведення наглядових дій, а також обставин (питань), значущих з погляду оподаткування, які мають перевірятися. Зокрема, доцільно встановити вимогу, що під час податкового нагляду співробітник податкового органу повинен пересвідчитися у такому: забезпечено безпеку приміщень та підакцизних товарів на податковому складі; зберігання та переміщення підакцизних товарів у складі

здійснюється у належний спосіб; усі операції з підакцизними товарами контролюються та обліковуються; були задокументовані зміни, які відбулися на податковому складі; правильно зафіксовано нові підакцизні товари чи бренди; окремі вмістища чи пляшки не зберігаються у виробничій зоні; товари, які підлягатимуть оподаткуванню, не зберігаються разом з оподаткованими підакцизними товарами або поза зоною для неоподатковуваних товарів; оподатковані підакцизні товари вилучені із зони, де перебувають товари в режимі відстроченої сплати акцизного податку; діяльність, що проводиться на податковому складі, відповідає умовам ліцензії на функціонування складу [1].

Потрібно закріпити законодавчо, що співробітник податкового органу при проведенні наглядової перевірки операцій з виробництва/оброблення алкогольних напоїв повинен здійснити таке: вивчити і критично оцінити різні види операцій з підакцизними товарами, які відбуваються на податковому складі; перевірити міцність та об'єм спирту (алкогольних напоїв) в чанах або інших вмістищах, порівняти ці дані із записами податкового складу; довільно відібрати пробу продукції для її лабораторного аналізу на міцність та ін. характеристики під час виробництва; довільно відібрати пляшку алкогольного напою для лабораторної перевірки її вмісту на міцність і хімічний склад під час розливу, порівняти дані аналізу з відповідними заявленими даними податкового складу; зафіксувати факти витоку продукції, пошкодження обладнання, які спостерігаються під час наглядового візиту, а також дії власника податкового складу для усунення цих порушень при виробництві алкогольних напоїв; зафіксувати інформацію про утилізацію фільтрових подушок, які використовуються, а також про спосіб утилізації спирту із труб обладнання; оцінити рівень контролю суб'єкта господарювання операцій з алкогольними напоями, зафіксувати будь-які ознаки проведення операцій без належного нагляду; зробити нотатки щодо будь-яких порушень при виробництві алкогольних напоїв, які можуть призвести до втрат чи псування продукції (несправне обладнання тощо); зафіксувати факти виробництва або оброблення невідомої алкогольної продукції; перевірити, як готова продукція переводиться до зони зберігання [1].

В Україні варто запозичити досвід Німеччини з активного використання непрямих методів податкового контролю, а також розглянути можливості впровадження ірландської практики складання щомісячних звітів про операції податкового складу та проведення наглядових дій з використанням їх даних.

Нашій державі доцільно готуватися до впровадження електронних систем SEED (акумулює інформацію про видані в ЄС фінансові гарантії) та контролю руху підакцизних товарів між податковими складами в режимі відстроченої сплати акцизного податку EMCS, порівняння інформації яких з відповідними даними суб'єкта господарювання під час податкового нагляду полегшує виявлення зловживань. Дискусія може стосуватися лише питань розроблення стратегії м'якого переходу до такої європейської практики та визначення оптимальних термінів, у які це потрібно зробити.

В Україні необхідно приділяти особливу увагу підвищенню прозорості контрольно-наглядової діяльності податкових органів шляхом складання і

оприлюднення відповідних звітів і регулярного оцінювати масштаби тіньового ринку підакцизних товарів з метою розробки (коригування) стратегії протидії їх нелегальному обігу.

Список використаної літератури

1. Administration & Control of Tax Warehouses Manual: Part 1 – General Warehousing Provisions. Ireland. URL: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/excise/tax-warehouses/part1-general-warehousing-provisions.pdf>.

Криницький Ігор Євгенович,
д.ю.н., професор, старший науковий співробітник,
доцент кафедри кримінального та
адміністративного права і процесу,
Полтавський юридичний інститут
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

ПРО КОРЕКТНІСТЬ ДЕФІНІЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ ЗА ЧИННИМ ПОДАТКОВИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ

Правопорушення, як соціально небезпечний або суспільно шкідливий вчинок, діяльність, що суперечить нормативно-правовим приписам, є одним із різновидів юридично значущої поведінки. Окреслена правова аномалія полягає у невиконанні або неналежному виконанні покладених на особу обов'язків/зобов'язань, що тягне за собою юридичну відповідальність за умови її винності та деліктоздатності, викликає виникнення охоронних і захисних правовідносин. У галузі публічних фінансів (зокрема, у сфері оподаткування) правопорушення є доволі поширеним явищем, адже суб'єкти податкових правовідносин часто намагаються відшукати альтернативні (більш справедливі на їх думку) шляхи вирішення конкретних правових ситуацій, інколи через порушення (недотримання) встановлених державою законодавчих приписів. Однією з основних причин, що суттєво впливає на рівень поширення в нашій державі податкових правопорушень (на масовому, на груповому на індивідуальному рівнях) є недосконалість чинного податкового законодавства України, його колізійність та наявність низки прогалин у законодавчому регулюванні суспільних відносин у сфері оподаткування.

Важливу роль у подоланні наявних вад законодавчої регламентації податково-деліктних відносин відіграє формування сучасного понятійного апарату, зокрема, напрацювання легальної дефініції податкового правопорушення як системоутворювальної категорії податкового права. Водночас варто наголосити, що вітчизняний законотворець не самоусунувся від вирішення цього проблемного моменту. Так, якщо Закон України «Про систему оподаткування» [1] (своєрідний аналог Загальної частини Податкового кодексу) взагалі не оперував категорією «податкове правопорушення», то зрештою Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [2] (який можна визначити як «прототип» Процесуальної частини Податкового кодексу) уже містив схожий термін – «порушення податкового законодавства» (п. 17.1 ст. 17). У будь-якому разі зазначене поняття отримало законодавчу дефініцію тільки з прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПК України). Так, у п. 109.1 ст. 109 ПК України зазначено, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [3]. Таким чином, перший крок у цьому напрямі зроблено, інше питання – наскільки він є коректний. Хоча законодавець

настільки впевнений у досконалості викладених формулювань, у якості тексту, що жодних змін чи доповнень до цієї статті з часу прийняття Кодексу не вносилося. Натомість, ураховуючи ту обставину, що законотворець обрав широкий підхід до визначення податкового правопорушення, а його дефініція страждає на загальність та провокує суперечності не тільки у майбутньому, але й у сьогоденному правозастосуванні, досягнутий результат напевно чи можна вважати ідеальним.

Яскравим прикладом недосконалості запропонованого визначення може слугувати вказівка в ньому на «інше законодавство». Адже, наприклад, якщо ми візьмемо ст. 212 Кримінального кодексу України, що регламентує кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [4] або ст. 164¹ Кодексу України про адміністративні правопорушення [5], що передбачає адміністративну відповідальність за порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат, то жодної згадки про конкретну норму ПК України (та й взагалі про Податковий кодекс України) у плані притягнення особи за вчинений делікт ми там не знайдемо. Тобто відповідальність у подібних випадках настає за скоєння не податкового, а, відповідно, кримінального/адміністративного правопорушення і посилення у законодавчій дефініції на «інше законодавство» щонайменше є зайвим.

У свою чергу, потребують максимально чіткого визначення суб'єкти-правопорушники, бо розширене/звужене тлумачення їх кола може негативно вплинути на захист прав і законних інтересів особи. Так, з одного боку, вважаємо, що поряд з податковими агентами варто ввести до ч. 1 ст. 109 ПК України і представників платника податків. Вони також наділені законодавством певною автономією, специфікою правового статусу, не випадково їм присвячена окрема стаття Кодексу (ст. 19). До речі, непослідовність законотворця у цьому питанні демонструє і п. 109.2 ст. 109 ПК України, у якому серед суб'єктів, які можуть бути притягнуті до відповідальності, податкові агенти вже не згадуються. З іншого боку, аналіз складів податкових правопорушень, які передбачені статтями 117–128¹ ПК України, свідчить, що серед них немає жодного, суб'єктом якого виступала б посадова особа контролюючого органу. Відповідно, конструкція п. 1 ст. 109 ПК України у цьому аспекті потребує суттєвого удосконалення.

На наш погляд, доцільно присвятити легальному визначенню податкового правопорушення окрему статтю Податкового кодексу України (наприклад, ввести до його складу ст. 109¹). При цьому у дефініції окресленої категорії необхідно закріпити всі її основні ознаки, прогалини або селективний підхід при формулюванні визначення призведе до негативних наслідків. Так, у чинному визначенні податкового правопорушення відсутнє закріплення такої ключової ознаки, як його суспільна шкідливість. Тому викладена в юридичній літературі теза: «У визначенні податкового правопорушення, яке міститься у Податковому кодексі України, є всі суттєві ознаки, які йому притаманні» [6, с. 41], не є переконливою. Крім того, як в чинному законодавстві, так і в юридичній доктрині відкритим на сьогодні залишаються такі питання: а) суб'єктивної сторони податкового правопорушення; б) співвідношення понять «податкове правопорушення» та «порушення податкового законодавства»; в) спеціальної підгалузевої (податкової)

протиправності та застосування за їх скоєння саме галузевої (фінансової) відповідальності. Вважаємо, що оновлена законодавча дефініція податкового правопорушення повинна відповідати загальним правилам нормопроєктування, а наведені моменти – потребують нагального та повного вирішення у чинному законодавстві.

Список використаної літератури

1. Відомості Верховної Ради України. 1991. № 39. Ст. 510.
2. Відомості Верховної Ради України. 2001. № 10. Ст. 44.
3. Відомості Верховної Ради України 2011. № 13–17. Ст. 112.
4. Офіційний вісник України. 2001. № 21. Стор. 1–920 (код акта 18825/2001).
5. Відомості Верховної Ради Української РСР. 1984. Додаток до № 51. Ст. 1122.
6. Трипольська М.І. Поняття та ознаки податкового правопорушення. *Держава та регіони*. 2015. № 1. С. 41–45.

Лисецька Неля Миколаївна,
к.е.н., старший науковий співробітник
НДІ фінансової політики
Університету ДФС України

АНАЛІТИЧНА СКЛАДОВА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ В УКРАЇНІ З УРАХУВАННЯМ ДОСВІДУ МІЖНАРОДНОЇ ВЗАЄМОДІЇ ЩОДО ПИТАНЬ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БОРОТЬБИ З ЛЕГАЛІЗАЦІЄЮ ДОХОДІВ ЗЛОЧИННОГО ПОХОДЖЕННЯ

У сучасних умовах розвитку міжнародних економічних відносин спостерігається глобальна консолідація світової фінансової системи і, як наслідок, зростаюча взаємозалежність економічної, зокрема фінансової, безпеки країн і регіонів під впливом науково-технологічного, інформаційного, організаційного та соціального процесу. Формуються нові тенденції та закономірності у всіх сферах ринкової економіки, як наслідок, виникає необхідність у забезпеченні поступального розвитку за моделлю поєднання освіти, науки, інновацій та практики у напрямі забезпечення збереження і захисту національних інтересів у фінансовій та митній сферах, що набуває особливої актуальності на сьогодні, коли Україна розбудовує державу на засадах європейських норм і стандартів. У цьому контексті актуальними залишаються дослідження, пов'язані із розробленням методології та вдосконаленням у чинному законодавстві чітких норм та базових категорій щодо національної безпеки та системи протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму і розповсюдженню зброї масового знищення, а також системної взаємодії між факторними і фінансовими підходами до ефективного функціонування системи суб'єктів захисту фінансових інтересів держави з урахуванням світового досвіду, актуальних напрямів адаптації до європейських норм і стандартів забезпечення економічної безпеки.

Зусилля підрозділу боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, зосереджено на безумовному виконанні завдань керівництва держави щодо подальшої детінізації економіки та вдосконалення національної системи боротьби з легалізацією доходів злочинного походження. Особовий склад підрозділу зорієнтовано на викриття фактів легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та вжиття заходів для зміцнення оперативних позицій щодо закріпленого напрямку діяльності.

Необхідність у забезпеченні економічної безпеки в Україні та світі з урахуванням наявного досвіду міжнародної взаємодії з питань організації протидії митним правопорушенням, протидії контрабанді та порушенням митних правил у районах проведення спеціальних операцій передбачає такі:

- створення нових підходів до надання освітніх послуг у галузі державної митної справи, що має поєднувати базові і спеціальні знання, поглиблену мовну підготовку з метою скорочення періоду адаптації випускників до специфіки практичної діяльності щодо боротьби з контрабандою та іншими порушеннями митних правил;

– оптимізацію діяльності у напрямі формування ефективних організаційних заходів, спрямованих на належну взаємодію між суб'єктами фінансової та митної діяльності, з огляду на найкращу світову практику, а також нормотворчі пропозиції щодо посилення юридичної відповідальності за порушення митних правил;

Урахування зазначених критеріїв та оцінки комітету «Moneyval» щодо виконання Україною міжнародних стандартів FATF та міжнародного законодавства визначає потребу у формуванні ефективного механізму та конструктивних інструментів системної взаємодії між правоохоронними органами з метою належної організації протидії легалізації (відмивання) доходів одержаних злочинним шляхом та його нормативного закріплення.

Ефективна міжнародна співпраця в цій сфері дасть можливість впроваджувати конструктивні механізми та дієві заходи боротьби з корупцією та організованою злочинністю в органах управління; зважати на досвід та укладати угоди з провідними країнами, у яких регламентована процедура повернення коштів, здобутих незаконним шляхом, а також основною метою яких є швидке повернення коштів до бюджету та об'єднання зусиль правоохоронних і контролюючих органів для протидії відмиванню грошей у цій сфері. Необхідно запровадити практику навчання (стажування) співробітників українських правоохоронних органів у країнах, які мають перевірене часом, дієве законодавство й досвід слідчої та судової практики у сфері боротьби з відмиванням грошей; поліпшити аудит коштів, що надходять до статутних фондів різних суб'єктів господарювання тощо.

Ураховуючи посилення міжнародних інтеграційних процесів та транснаціональний характер легалізації злочинно здобутих доходів, що є реальною загрозою для фінансових ринків і національних економік загалом, взаємодію правоохоронних органів при розкритті легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, необхідно здійснювати як на національному, так і на міждержавному й міжнародному рівні. Міжнародна співпраця в цій сфері повинна відбуватися як на двосторонньому, так і на регіональному й глобальному рівнях (шляхом приєднання до багатосторонніх угод і конвенцій та завдяки участі в діяльності відповідних міжнародних організацій).

Маємо зауважити, що Угодою про асоціацію між Україною та Європейським союзом передбачено співробітництво договірних сторін з метою запобігання та боротьби з легалізацією (відмиванням) коштів та фінансуванням тероризму. Для цього необхідно узгоджено посилити двосторонню та міжнародну взаємодію в окресленій сфері, зокрема співробітництво на оперативному рівні. Сторони зобов'язалися забезпечити імплементацію відповідних міжнародних стандартів, зокрема стандартів Групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей та фінансуванням тероризму (FATF) та стандартів, рівнозначних тим, які були прийняті Європейським Союзом. Євроінтеграційний вектор визначив потребу в удосконаленні чинного законодавства, а також організації діяльності правоохоронних органів у розкритті та розслідуванні цього виду злочинів.

Систематизовані та ґрунтовні рекомендації експертів Ради Європи, фундаментальний досвід співробітників підрозділів фінансової розвідки європейських держав мають бути всебічно проаналізовані та узгоджено

імplementовані в чинне законодавство України. Варто зауважити, що окремі положення, які ефективні в інших державах, не дають очікуваного результату в Україні, проте це не спростовує їх дієвості. Головною причиною незастосування окремих новацій, вивічених роками правових методів виявлення, розслідування та запобігання цьому злочину є те, що вони розроблені в суспільствах, де право апріорі є цінністю, а в нашому суспільстві вони наражаються на суб'єктивний нігілізм. У західній цивілізації правосвідомість та її цінність є основою обов'язковості норм права. Отже, відповідна усвідомлена обізнаність є запорукою ефективності боротьби з легалізованими доходами.

У зазначеному контексті є цінними рекомендаційні розробки та пропозиції щодо шляхів вирішення проблемних питань міжнародного та міжвідомчого вдосконалення організаційно-правових аспектів оптимізації діяльності та підвищення ефективності системної взаємодії координаційної моделі суб'єктів фінансового моніторингу, які висловлюють фахівці цієї сфери, представники державних органів та компетентних органів іноземних держав, що пов'язані з системою протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму і розповсюдженню зброї масового знищення.

Орищук Ірина Олександрівна,
студентка групи ЕПБ-15-1,
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Університет ДФС України
Науковий керівник: к.е.н. Новицька Н. В.

НЕЗАКОННЕ ПЕРЕМІЩЕННЯ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН УКРАЇНИ: ІНСТРУМЕНТИ ПРОТИДІЇ

У кожній країні паралельно з офіційним існує також тіньовий ринок тютюнових виробів, оскільки нелегальні сигарети мають цінові конкурентні переваги перед легальними. Це зумовлює незаконне перевезення тютюнових виробів з України у країни-сусіди.

Питаннями незаконного перевезення тютюнових виробів через кордон України та притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митного законодавства займалися такі відомі вчені: Є. В. Додіна («Митні правила: сутність та їх місце у регулюванні суспільних відносин у митній сфері України»), С. В. Кувакіна («Адміністративне та митне право»), В. А. Суворкіна («Ефективність законотворчої діяльності в боротьбі з митними правопорушеннями»), М. Г. Шульга («Правовий механізм митного оформлення переміщення товарів») та інші. Проте проблема й досі залишається невирішеною та актуальним є пошук інструментів протидії незаконному переміщенню тютюнових виробів через митний кордон України.

Боротьба з контрабандою та порушеннями митних правил є важливим завданням, що виконують митні органи України під час реалізації митної політики держави [1 с. 18]. Заходи протидії незаконного переміщення тютюнових виробів через кордон України та відповідальність за вчинення митних правопорушень закріплені Митним кодексом України [2]. Згідно з цим документом до заходів, що вживають митні органи в ході своєї діяльності відносяться такі: адміністративний примус, а саме адміністративне затримання, вилучення товарів, транспортних засобів і документів, які реалізуються через застосування адміністративних стягнень.

За незаконне переміщення тютюнових виробів через митний кордон України стягується штраф у розмірі 100 % вартості товару та конфіскуються дані товари. Якщо повторюється таке правопорушення, то штраф становитиме 200 % вартості товарів з конфіскацією цих товарів. Також за зберігання, перевезення товарів на митну територію України поза митним контролем передбачено штраф у розмірі 100 % вартості цих товарів або їх конфіскація [2].

Ми маємо ратифікувати протокол ВООЗ щодо ліквідації незаконної торгівлі тютюновими виробами і застосувати більш жорсткі санкції. Щодо запобігання незаконній торгівлі цей протокол має на меті забезпечити розроблення та впровадження контролю всього ланцюжка постачання тютюнових виробів шляхом створення глобального режиму відстеження (можливості відслідкувати весь попередній шлях виявленого тютюнового виробу або обладнання) та простеження (можливості прослідкувати всі етапи шляху тютюнового виробу або обладнання). Передбачається також протидія незаконній торгівлі шляхом стримувальних правових заходів та створення умов для міжнародного співробітництва. До заходів боротьби проти тютюну можемо віднести такі: моніторинг уживання тютюну і

заходів профілактики; захист людей від уживання тютюну; пропонування допомоги з метою припинення вживання тютюну; попередження про небезпеки, пов'язані з тютюном; забезпечення дотримання заборон на рекламу, стимулювання продажу і спонсорство тютюну; підвищення податків на тютюнові вироби.

Для України запровадження таких санкцій є надзвичайно актуальним адже за інформацією податкової служби, протягом 2017 року митниці ДФС було вилучено понад 34 млн шт. сигарет під час спроб незаконного переміщення тютюнових виробів через митний кордон України, порівняно з I кварталом 2018 року, припинення спроб нелегального перевезення 17 млн шт. сигарет, що становить понад 50 % загальної кількості сигарет, вилучених у 2017 році [3]. Незаконне переміщення тютюнових виробів нині значно поширене, тому правопорушники підходять до цього з винахідливістю, багато громадян перевозять товар на собі, дехто ховає їх в інший товар, але у більшості випадків виготовляються спеціальні сховища, наприклад у порожнині автомобіля.

Щоб ліквідувати канал незаконного перевезення тютюну потрібно досягнути ефективної міжнародної співпраці та взаємодії митних і правоохоронних органів України з органами іноземних держав, таким органом міжнародної співпраці виступає EUBAM – європейська структура, створена для здійснення контролю руху на кордонах між Молдовою і Україною.

EUBAM та ДФС спільно розробили Стратегію у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 року, яка була схвалена Кабінетом Міністрів України у серпні 2017 року. Серед загальних положень цієї стратегії – удосконалення законодавства у сфері протидії незаконному обігу тютюнових виробів, запровадження кримінальної відповідальності за незаконне переміщення тютюнових виробів через кордон України, забезпечення ефективного контролю за переміщенням тютюнової продукції через митний кордон України, посилення співпраці із закордонними та міжнародними інституціями [4].

Отже, для протидії незаконному переміщенню тютюнових виробів через митний кордон України необхідно здійснити такі заходи: запровадити кримінальну відповідальність, забезпечити ефективний контроль за переміщенням тютюнової продукції через митний кордон України, посилити співпрацю із закордонними та міжнародними інституціями, запровадити режим глобального відстеження та простеження, забезпечити дотримання заборони на рекламу, стимулювання продажу та спонсорство тютюнової продукції.

Список використаної літератури

1. Адміністративна відповідальність за порушення митних правил : навч. посіб. / за заг. ред. В. В. Ченцова. Київ: Істина, 2010. 208 с.
2. Митний кодекс України: Закон від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
3. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
4. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://www.sts.gov.ua>

Сластьоненко Оксана Олександрівна,
к.ю.н., доцент, с.н.с.,
доцент кафедри фінансового права;
Якимчук Людмила Леонтіївна,
студентка групи ПМФЗ-17-1
Навчально-наукового інституту права
Університету державної фіскальної служби України

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ НОРМ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Удосконалення законодавства України в частині відповідальності за порушення норм митного законодавства є одним із факторів підвищення ефективності правового регулювання у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Цей напрям дає можливість регулювати розвиток економіки України загалом.

Законодавча база України з питань державної митної справи складається з нормативно-правових актів міжнародного митного законодавства та вітчизняного законодавства з питань державної митної справи. Основоположним документом законодавчої бази України з питань державної митної справи є Митний кодекс України [1]. При цьому варто зазначити, що митні кодекси більшості зарубіжних країн побудовані на загальній правовій основі – положеннях Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція 1973 року), рамкових стандартах Всесвітньої митної організації та низці багатосторонніх міжнародних угод.

У процесі аналізу зазначених міжнародних конвенцій, угод, договорів, чинних нормативно-правових актів, зокрема Митного кодексу України, Кримінального кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення, необхідним є виокремлення чітких заходів, виконання яких стане першочерговою метою у процесі вдосконалення правового регулювання відповідальності за порушення норм митного законодавства.

Міністерство фінансів розробило проект Плану дій з реформування митниці, що передбачає 19 напрямів, у яких будуть упроваджуватися зміни. Зокрема, варто підкреслити, що необхідним кроком є узгодження національного законодавства, що є базою для застосування національних митних процедур, з міжнародними зобов'язаннями і стандартами. Першочергово варто проаналізувати законодавство та підготувати перелік актів, які потребують внесення змін з метою забезпечення відповідності національних стандартів Митним стандартам ЄС і Рамковим стандартам безпеки та полегшення торгівлі Всесвітньої митної організації, а також розробити та внести зміни Митним кодексу України з метою гармонізації його положень з положеннями Митного кодексу Європейського Союзу. Ще одним необхідним кроком на шляху вдосконалення відповідальності за порушення норм митного законодавства є нормативне визначення переліку порушень митних правил, справи щодо яких можуть розглядатися посадовими особами митних органів. Також потребують перегляду і розміри санкцій за порушення приписів митного законодавства з метою забезпечення їх співмірності змісту порушення та можливі

завданій шкоді державі від такого порушення. Крім того, доцільно було б конкретизувати диспозицію статей Митного кодексу України щодо порушення митних правил, при застосуванні яких мають місце випадки неоднозначного трактування та/або склалася різна практика, а також розробити та внести змін до Митного кодексу України, інших нормативно-правових актів, які встановлюють порядок та строки оскарження, права та обов'язки осіб, відповідальність посадових осіб за недотримання процедури оскарження та відповідальність осіб, які ухвалили неправомірні рішення чи допустили бездіяльність [2].

Створення підґрунтя для ефективної співпраці органів Державної фіскальної служби України у сфері державної митної справи з іноземними та міжнародними правоохоронними органами щодо боротьби з незаконними переміщеннями зброї та її компонентів, товарів військового і подвійного призначення, наркотичних, психотропних речовин і прекурсорів тощо, а також розвиток договірної бази зі взаємної адміністративної допомоги у митній справі є необхідними кроками для вдосконалення відповідальності за порушення норм митного законодавства.

Таким чином, потреба у посиленні боротьби зі злочинністю та порушенням встановлених правил у сфері митної діяльності, підвищенні ролі всіх видів відповідальності в цьому процесі зумовлює актуальність і важливість глибокого та всебічного комплексного дослідження широкого кола питань, пов'язаних з практичною діяльністю митних органів України щодо реалізації норм відповідальності за порушення норм митного законодавства в сучасних умовах [3, с. 115].

У результаті проведеного дослідження можемо зробити висновок, що основними дестабілізаторами суспільного розвитку були і залишаються контрабанда та порушення митних правил. Їхні масштаби – це реальна загроза процесам становлення економіки та здійсненню соціально-економічних реформ. Порушення норм митного законодавства посідають одне із головних місць серед проблем, які викликають глибоку стурбованість держави. Успішне їх подолання залежить від політичної волі влади, яка повинна діяти рішуче, спрямовуючи свої зусилля на вдосконалення законодавства та знешкодження організованої злочинності. У зв'язку з цим вважаємо, що основним завданням вдосконалення правового регулювання в частині приписів щодо відповідальності за порушення митного законодавства повинно стати створення прозорої, комплексної та ефективної законодавчої системи, яка дозволить митниці сприяти не тільки посиленню протидії порушенням митних правил та контрабанді, а й міжнародній торгівлі, забезпечуючи при цьому безпеку держави та захист її економічних інтересів. При цьому нормативне визначення переліку порушень митних правил, справи про порушення яких можуть розглядатися посадовими особами органів ДФС України, встановлення співмірності сутності порушення та можливої завданої шкоди державі від такого порушення, створення підґрунтя для ефективної співпраці органів Державної фіскальної служби України у сфері державної митної справи з іноземними та міжнародними правоохоронними органами є одними з першочергових кроків на шляху вдосконалення правового регулювання відповідальності за порушення митних правил.

Список використаної літератури

1. Митний кодекс України: чинне законодавство зі змінами та допов. станом на 1 жовт. 2017 року: відповідає офіц. тексту. – Київ: ПАЛИВОДА А. В., 2017. 372 с.
2. План дій з реформування митниці: проект / Міністерство фінансів України. 2017. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/imported_content/news/doc_
3. Сидоренко В. В., Садікова К. І. Адміністративна відповідальність за порушення митних правил. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2014. № 24. С. 114–118.