

The background is a vibrant blue gradient. It features several overlapping financial charts. In the upper right, there is a candlestick chart showing price fluctuations. Below it, a line graph with multiple data series is visible. In the foreground, a series of 3D blue bars of varying heights are arranged in a perspective view, suggesting growth or data comparison. The year '2009' is faintly visible on the left side of the chart area, and 'Feb' is visible near the center.

# **ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА В УМОВАХ МАКРОЕКОНОМІЧНОЇ СТАБІЛІЗАЦІЇ**

**2020**

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ  
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ  
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ**



# **ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА В УМОВАХ МАКРОЕКОНОМІЧНОЇ СТАБІЛІЗАЦІЇ**

Збірник матеріалів  
V Науково-практичного інтернет-семінару  
(Ірпінь, 24 лютого – 6 березня 2020 р.)

**Мережеве електронне видання**

**Ірпінь  
2020**

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 № 2 від 12.03.2020)*

**Редакційна колегія:**

**Коротун Володимир**, к.е.н., с.н.с. (голова); **Брехов Сергій**, к.е.н. (заступник голови);  
**Нагорічна Ольга**, к.пед.н., с.н.с. (заступник голови); **Білецька Ганна**, к.ю.н.; **Габорак Тетяна**;  
**Гороховець Євген**; **Дейнека Вікторія**; **Задорожня Ліна**, к.е.н.; **Ковтунович Наталія**;  
**Новицька Надія**, к.е.н.; **Подік Іванна**, к.е.н.; **Стародуб Дмитро**, к.ю.н.; **Федчук Світлана**,  
к.ю.н., с.н.с.

**Ф 63 Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації:** збірник матеріалів V  
Науково-практичного інтернет-семінару (м. Ірпінь, 24 лютого – 6 березня 2020 р.).  
Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2020. 197 с.

Збірник містить матеріали V Науково-практичного інтернет-семінару «Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації», який проходив 24 лютого – 6 березня 2020 р.

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 стан та тенденції протидії правопорушенням у фіскальній сфері.

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**

10,2 умовн. друк. арк. Об'єм файлу – 2,1 МБ.

**Виготовлювач**

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

© Науково-дослідний інститут фіскальної політики, 2020  
© Університет державної фіскальної служби України, 2020

## ЗМІСТ

|                                                                                                                                                                            |          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ<br/>V НАУКОВО-ПРАКТИЧНОГО ІНТЕРНЕТ-СЕМІНАРУ .....</b>                                                                                                    | <b>8</b> |
| <b>КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ФІСКАЛЬНОЇ<br/>ПОЛІТИКИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ .....</b>                                                                                          | <b>8</b> |
| <b>Nataliia Kriuchkova</b><br>MACROECONOMIC DETERMINANTS OF FISCAL<br>POLICY EFFECTIVENESS IN UKRAINE .....                                                                | 8        |
| <b>Брехов Сергій Сергійович</b><br>ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В<br>УМОВАХ ІНТЕНСИВНОГО РОЗВИТКУ МІЖНАРОДНИХ<br>ВІДНОСИН: ВИКЛИКИ ТА НАПРЯМИ ЇХНЬОГО ВИРІШЕННЯ ..... | 11       |
| <b>Буряченко Андрій Євгенович</b><br>ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ ТА ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ДЕРЖАВИ .....                                                                            | 14       |
| <b>Дейнека Вікторія Феліксівна</b><br>ДО ОБГОВОРЕННЯ ПИТАННЯ НАПРЯМІВ<br>ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ.....                                                                  | 17       |
| <b>Долженко Інна Іванівна</b><br>РОЗВИТОК ІНСТРУМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ<br>ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОЇ СФЕРИ .....                                              | 20       |
| <b>Єфіменко Людмила Леонідівна</b><br>ДЕФІНІЦІЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ<br>ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В<br>АДМІНІСТРАТИВНОМУ ПОРЯДКУ .....         | 23       |
| <b>Заяц Віктор Віталійович</b><br>МИТНИЙ РЕЖИМ «РЕЕКСПОРТ»: КОНЦЕПЦІЯ<br>ТА СУЧАСНИЙ СТАН ЗАСТОСУВАННЯ .....                                                               | 26       |
| <b>Ізмайлов Ярослав Олексійович,</b><br><b>Пінчук Катерина Сергіївна</b><br>ФОРМУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ПОДАТКОВОЇ<br>КУЛЬТУРИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ.....                    | 28       |
| <b>Ковтунович Наталія Леонідівна</b><br>КОМУНІКАЦІЙНА СТРАТЕГІЯ ДПС: ПОНЯТТЯ,<br>ЦІЛІ ТА ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕЛІЗАЦІЇ .....                                                   | 31       |
| <b>Коротун Володимир Іванович</b><br>СУЧАСНІ ВИКЛИКИ АКЦИЗНОГО РЕГУЛЮВАННЯ<br>РИНКУ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ.....                                                                 | 34       |

|                                                                                                                                                                                                |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Кравченко Інна Сергіївна</b><br>КОНТРОЛЬНИЙ (ІДЕНТИФІКАЦІЙНИЙ) ЗНАК ТА МАРКИ<br>АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ЯК ПРИКЛАД КОНТРОЛЮ ЗА АЛКОГОЛЬНИМ,<br>ТЮТЮНОВИМ ТА СПОЖИВЧИМ РИНКОМ У БІЛОРУСІ .....     | 37 |
| <b>Кудряшов Василь Павлович</b><br>ПРІОРИТЕТИ МОДЕРНІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ.....                                                                                                            | 40 |
| <b>Кужелєв Михайло Олександрович,</b><br><b>Плахотнюк Володимир Віталійович</b><br>РОЛЬ ПОДАТКІВ У РОЗВИТКУ РЕГІОНІВ .....                                                                     | 44 |
| <b>Мовчун Світлана Вікторівна</b><br>ОПОДАТКУВАННЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У НЕДЕРЖАВНОМУ<br>ПЕНСІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ УКРАЇНИ: ОСОБЛИВОСТІ ТА НЕДОЛІКИ .....                                              | 48 |
| <b>Назукова Наталія Миколаївна</b><br>ОСВІТНІ ВИДАТКИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ІНКЛЮЗИВНОГО ЗРОСТАННЯ .....                                                                                               | 51 |
| <b>Несторишен Ігор Васильович,</b><br><b>Брендак Аліна Іванівна</b><br>ВИМОГИ ДО ПОДАННЯ ЗАГАЛЬНОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ<br>ПРИБУТТЯ ВІДПОВІДНО ДО МКУ .....                                              | 54 |
| <b>Прус Людмила Романівна</b><br>ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ ЕФЕКТИВНОСТІ РОЗПОРЯДЖЕННЯ<br>МАЙНОМ, ЩО ПЕРЕХОДИТЬ У ВЛАСНІСТЬ ДЕРЖАВИ<br>ЗА ПОРУШЕННЯ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....                            | 58 |
| <b>Романюк Уляна Василівна</b><br>СУТНІСТЬ ТА СУЧАСНИЙ СТАН ЗДІЙСНЕННЯ<br>ОПЕРАЦІЙ ІЗ ТОВАРАМИ, ЩО ВИЛУЧАЮТЬСЯ<br>ЧИ ПРИЙМАЮТЬСЯ НА ЗБЕРІГАННЯ МИТНИЦЯМИ .....                                 | 62 |
| <b>Руда Тетяна Василівна</b><br>ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВРЕГУЛЮВАННЯ ПРОБЛЕМНИХ<br>АСПЕКТІВ КОНТРОЛЮ ЗА РЕЖИМОМ ТИМЧАСОВОГО<br>ВВЕЗЕННЯ МОРСЬКИХ КОНТЕЙНЕРІВ ТА ДОДАТКОВОГО<br>ОБЛАДНАННЯ ДО НИХ ..... | 65 |
| <b>Сідляр Вікторія Володимирівна</b><br>ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА В УМОВАХ ЗРОСТАННЯ ІМПОРТУ .....                                                                                                    | 68 |
| <b>Слободян Вікторія Василівна</b><br>ОСОБЛИВОСТІ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ.....                                                                                                           | 72 |
| <b>Стадник Марина Вікторівна</b><br>ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РОЗМЕЖУВАННЯ ВИТРАТ, ЩО<br>ВИНИКАЮТЬ ПРИ АДМІНІСТРУВАННІ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ .....                                                          | 75 |
| <b>Степанова Олена Вікторівна</b><br>ФІСКАЛЬНИЙ ПРОСТІР ДЛЯ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я В УМОВАХ<br>НЕОБХІДНОСТІ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ СТІЙКОСТІ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ .....                                        | 78 |

|                                                                                                                                |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Тимченко Леонід Дмитрович,<br/>Кармаліта Марія Володимирівна</b>                                                            |            |
| ТЕНДЕНЦІЇ ПРАВОЗАСТОСОВНОЇ ПРАКТИКИ<br>В УКРАЇНІ ЩОДО ВСТАНОВЛЕННЯ НАЯВНОСТІ<br>ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОСТІЙНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ ..... | 81         |
| <b>Тулуш Леонід Дмитрович,<br/>Радченко Оксана Дмитрівна</b>                                                                   |            |
| РЕФОРМА МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ<br>ПІДТРИМКИ РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА В УКРАЇНІ .....                           | 85         |
| <b>Філіпович Ірина Олександрівна</b>                                                                                           |            |
| ДОТРИМАННЯ ВИМОГ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА СУБ'ЄКТАМИ<br>ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН У ПРОЦЕСІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ .....          | 89         |
| <b>Фролова Наталія Борисівна</b>                                                                                               |            |
| РОЛЬ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ<br>ДОВГОСТРОКОВОЇ СТІЙКОСТІ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ .....                                   | 92         |
| <b>Шкуренко Наталія Григорівна</b>                                                                                             |            |
| РОЛЬ КОМУНІКАЦІЙ У ДІЯЛЬНОСТІ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ .....                                                                       | 95         |
| <b>Шульдяков Дмитро Вікторович</b>                                                                                             |            |
| ФІНАНСОВИЙ МЕХАНІЗМ СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ .....                                                                              | 97         |
| <b>Щирий Гліб Леонідович</b>                                                                                                   |            |
| РЕАЛІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ<br>АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ .....                                              | 101        |
| <b>Ярмоленко Юрій Юрійович</b>                                                                                                 |            |
| СУТНІСТЬ МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ<br>БЮДЖЕТНИМ ВІДШКОДУВАННЯМ ПДВ<br>СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМ ТОВАРОВИРОБНИКАМ .....                  | 104        |
| <b>ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ<br/>АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ .....</b>         | <b>107</b> |
| <b>Задорожня Ліна Адамівна</b>                                                                                                 |            |
| ПЕРСПЕКТИВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ СПІЛЬНИХ<br>ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК В УКРАЇНІ .....                                                     | 107        |
| <b>Касперович Юлія Володимирівна</b>                                                                                           |            |
| МОДЕРНІЗАЦІЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ<br>ОПОДАТКУВАННЯ ДЛЯ ПРОТИДІЇ ЗЛОВЖИВАННЯМ .....                                                | 109        |
| <b>Новицька Надія Володимирівна,<br/>Хлебнікова Інна Ібрагімівна</b>                                                           |            |
| АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ<br>ЗА РИНКОМ СПИРТУ ТА АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ В УКРАЇНІ .....                  | 113        |
| <b>Попель Сергій Анатолійович</b>                                                                                              |            |
| ОСОБЛИВОСТІ ВІДБОРУ СУБ'ЄКТІВ ОЦІНОЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ЯКІ<br>ЗАЛУЧАЮТЬСЯ МИТНИЦЯМИ ДЛЯ ВИЗНАЧЕННЯ ВАРТОСТІ МАЙНА .....           | 116        |

|                                                                                                                                                                                      |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Сластьоненко Оксана Олександрівна,</b><br><b>Брехов Владислав Сергійович</b><br>ОСОБЛИВОСТІ СПРАВЛЯННЯ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ<br>НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ РОЗВИТКУ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ..... | 119        |
| <b>Сторожук Тетяна Миколаївна</b><br>НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ<br>ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ ЧЕРЕЗ ВИКОРИСТАННЯ НЕПРЯМИХ МЕТОДІВ .....                                  | 121        |
| <b>Тітенко Зоя Миколаївна</b><br>ОСОБЛИВОСТІ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ<br>ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ .....                                                                        | 124        |
| <b>Томчук Юлія Юріївна</b><br>ОПОДАТКУВАННЯ ГРОШОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ<br>ВІЙСЬКОВОСЛУЖБОВЦІВ: СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ .....                                                       | 127        |
| <b>Трубіна Марина Володимирівна</b><br>АНАЛІЗ СВІТОВОГО ДОСВІДУ СТВОРЕННЯ КОНТАКТНИХ<br>ЦЕНТРІВ ДЛЯ РОБОТИ З ПОДАТКОВИМИ БОРЖНИКАМИ.....                                             | 130        |
| <b>Шавло Ірина Анатоліївна</b><br>ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ<br>СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ.....                                                                   | 133        |
| <b>Яроцька Тетяна Ростиславівна</b><br>ЗМІШАНІ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ФОРМИ<br>НЕРЕЗИДЕНТІВ НА ПРИКЛАДІ НІМЕЧЧИНИ ТА АВСТРІЇ.....                                                     | 136        |
| <b>СТАН ТА ТЕНДЕНЦІЇ ПРОТИДІЇ ПРАВОПОРУШЕННЯМ<br/>У ФІСКАЛЬНІЙ СФЕРІ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА УКРАЇНА.....</b>                                                                            | <b>143</b> |
| <b>Білецька Ганна Миколаївна</b><br>ЩОДО ОКРЕМИХ АСПЕКТІВ ВИРІШЕННЯ<br>У СУДОВОМУ ПОРЯДКУ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ .....                                                                    | 143        |
| <b>Борейко Наталія Миколаївна</b><br>ПРОТИДІЯ ПОРУШЕННЯМ У МИТНІЙ СФЕРІ:<br>СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ПРАКТИКА УКРАЇНИ .....                                                                | 145        |
| <b>Драган Олена Василівна</b><br>ІСТОРИЧНІ ВИТОКИ КОРУПЦІЇ.....                                                                                                                      | 148        |
| <b>Дунаєва Тетяна Євгенівна,</b><br><b>Христич Інна Олександрівна</b><br>ТЕНДЕНЦІЇ ПРОТИДІЇ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У<br>ФІСКАЛЬНІЙ СФЕРІ: ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ТА УКРАЇНА .....              | 154        |
| <b>Жданова Віта Петрівна</b><br>ОПЕРАТИВНО-РОЗШУКОВІ ПОВНОВАЖЕННЯ<br>МИТНИХ ОРГАНІВ СПОЛУЧЕНИХ ШТАТІВ АМЕРИКИ .....                                                                  | 157        |

|                                                                                                                                                                                                                          |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Капітанець Світлана Володимирівна</b><br>НЕЗАКОННЕ ПЕРЕМІЩЕННЯ ТОВАРІВ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН<br>УКРАЇНИ ЯК РЕАЛЬНА ЗАГРОЗА ЕКОНОМІЧНІЙ БЕЗПЕЦІ ДЕРЖАВИ.....                                                             | 160 |
| <b>Коновалов Юрій Олександрович</b><br>ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ІНФОРМАЦІЙНОЇ ВЗАЄМОДІЇ<br>ТИМЧАСОВОГО ВВЕЗЕННЯ МОРСЬКИХ КОНТЕЙНЕРІВ<br>ТА ДОДАТКОВОГО ОБЛАДНАННЯ ДО НИХ .....                                                  | 163 |
| <b>Коновалова Аліна Юрївна</b><br>ВИДИ ПОКАРАНЬ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА<br>ЗБОРІВ ЗА КРИМІНАЛЬНИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ ТА КРИМІНАЛЬНИМ<br>ЗАКОНОДАВСТВОМ ДЕЯКИХ ЄВРОПЕЙСЬКИХ ДЕРЖАВ.....                          | 165 |
| <b>Левчишина Вікторія Василівна,<br/>Щербатюк Яна Богданівна</b><br>ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД РОЗСЛІДУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ .....                                                                                            | 167 |
| <b>Молдован Ельвіра Степанівна</b><br>ОПЕРАТИВНО-РОЗШУКОВІ ПОВНОВАЖЕННЯ<br>МИТНИХ ОРГАНІВ: ВІТЧИЗНЯНИЙ НАУКОВИЙ ДИСКУРС .....                                                                                            | 171 |
| <b>Подік Іванна Іванівна</b><br>УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ<br>ПРОЦЕДУР ВРЕГУЛЮВАННЯ КОНФЛІКТІВ, ЩО<br>ВИНИКАЮТЬ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ.....                                                              | 174 |
| <b>Сливка Андрій Володимирович</b><br>ОСОБЛИВОСТІ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ СПОРІВ<br>МІЖ ОРГАНАМИ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ ТА ПЛАТНИКОМ ПОДАТКІВ .....                                                                           | 177 |
| <b>Туржанський Віталій Анатолійович</b><br>ПІДХОДИ ДО ВИЯВЛЕННЯ РИЗИКОВИХ ОПЕРАЦІЙ<br>ПРИ ЗАСТОСУВАННІ ЗАХОДІВ МИТНОГО КОНТРОЛЮ .....                                                                                    | 181 |
| <b>Федоришина Лариса Миколаївна</b><br>РИЗИК-КАТЕГОРІЮВАННЯ ЯК ОДИН ІЗ НАПРЯМІВ<br>УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ.....                                                                                        | 184 |
| <b>Федчук Світлана Ігорівна</b><br>ДОСВІД ДІЯЛЬНОСТІ УПРАВЛІННЯ ГЕНЕРАЛЬНОГО ІНСПЕКТОРА<br>МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ США З КОНТРОЛЮ ЗА АДМІНІСТРУВАННЯМ<br>ПОДАТКІВ (TREASURY INSPECTOR GENERAL FOR TAX ADMINISTRATION)..... | 188 |
| <b>Фрадинський Олександр Анатолійович</b><br>ЗАСТОСУВАННЯ МЕХАНІЗМУ АВТОМАТИЗОВАНОГО<br>РИЗИК-КАТЕГОРІЮВАННЯ УЧАСНИКІВ ЗЕД МИТНОЮ<br>СЛУЖБОЮ РОСІЙСЬКОЇ ФЕДЕРАЦІЇ .....                                                  | 192 |
| <b>Хома Валерій Олександрович</b><br>ОПЕРАТИВНО-РОЗШУКОВІ ПОВНОВАЖЕННЯ<br>МИТНИХ ОРГАНІВ УКРАЇНИ: ОБ'ЄКТИВНА ПОТРЕБА<br>ЧИ ІНСТИТУЦІЙНА НЕВІДПОВІДНІСТЬ .....                                                            | 195 |

**ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ  
V НАУКОВО-ПРАКТИЧНОГО ІНТЕРНЕТ-СЕМІНАРУ  
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ  
ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

**Nataliia Kriuchkova,**  
Ph.D in Economics,  
Associate Professor of Economics and  
Business Department Odessa  
I. I. Mechnikov National University

**MACROECONOMIC DETERMINANTS OF FISCAL POLICY  
EFFECTIVENESS IN UKRAINE**

Identification of the factors of socio-economic development requires a comprehensive research of fiscal policy and achievement of convergence of the fiscal system and macroeconomic processes functioning effectiveness in the country's economy. Establishing the tendencies and identifying the cause and effect relationships between them will allow us to draw adequate conclusions and to develop measures of preventive influence on shocks and threats of exogenous and endogenous nature. At the same time, it will allow a reasonable application of fiscal policy tools from the point of view of socio-economic development regulation as well as an implementation fiscal policy regulation through its structural components, taking into account the challenges of macroeconomic transformations processes.

In the context of modernization transformations, the ideology of fiscal policy on its tax component, along with ensuring fiscal sufficiency, should be the regulation of economic entities development and creation of the conditions for improving the economy competitiveness. In this sense, the basic requirement for the tax system is its optimal character, the ability not only to provide the state needs with financial resources, but also not to reduce the economic entities incentives to find ways to improve their efficiency. In this sense, the tax burden indicator is a measure of a quality and efficiency of the tax system in the country.

At the present stage of economy and tax system development there is a stable need to find an optimum taxation level to prevent the irreparable losses of potential tax revenues for the state and the under-consumption of potential public benefits by the population [1, p. 69–72].

The fiscal impulse is an important tool of government to achieve the goals of stabilization (fiscal restriction – then it is a negative fiscal impulse) or stimulation (fiscal expansion – then it is a positive fiscal impulse). In both cases, the role of the tax mechanism and the conditions of its application must be understood. The concept

of fiscal impulse is described differently in the literature. On the one hand, it is considered as a measure of the effects (and effectiveness) of state fiscal policy, and on the other hand, as the subject of international comparisons of changes in fiscal policy (how does it change over a certain period of time).

The modern economy has a number of features through which the fiscal impulse should be estimated:

- the announced regulatory measures affect market behavior much faster than data on economy state. In addition, the developed country governments estimate the potential decision effects for 10–50 years ahead, and business in a 10 years perspective (that is caused by vertical business integration within global value chains and mass markets). That is why the constant reformation of the tax system creates additional uncertainty and potential risks, reducing the country's attractiveness for capital flows;

- the world moved on to a phase of permanent turbulence caused by the changed technological paradigm. In information economy, the higher market openness provides better transmission and generation of both supply and demand shocks;

- the burdensome models of a socially responsible state have a high level of discretion in economic (and fiscal) policy, driven by political and electoral macrocycles;

- the economy of macro-waves and shocks exogenously generated through international trade channels, leading to an increase in the role of regional alliances and political unions of groups of countries, which in turn significantly affects the long-term trends of the global economy development;

- the economy of complex combinations of regulatory tools and policies.

Estimating the current state of the Ukrainian economy, there are several factors that should be considered when forecasting the fiscal impulse and its future development:

- exhaustion: in the last 10 years, the economy has been in recession three times, twice experiencing a deep fall (more than 10 % of real GDP), accompanied by severe macro-level shocks [2];

- critical demand compression (due to devaluation and inflation shocks in 2014–2015) [3];

- critical infrastructure state and devaluation of social capital.

The fiscal impulse estimation has shown that pursuing the counter-cyclical policies will continue to adversely affect the length of the macroeconomic stabilization period and the possibility of renovating stable temps of real economic growth due to the lack of effective fiscal policy impact on the development of the productive and social potentials of the national economic system. In the short-term,

this narrows the government's ability to effectively apply the fiscal policy as a tool for resolving macroeconomic imbalances and complicates the fiscal consolidation processes, that is it limits the possibilities for fiscal maneuvering within the instruments intended to reach the goals of the tax and budget policy.

### References

1. Слатвинская М. А., Зверяков М. И. Теоретические основы определения налоговой нагрузки и налогового бремени. *Науковий вісник національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2013. № 1 (60). С. 68–73.
2. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
3. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. URL: <http://www.me.gov.ua/>

**Брехов Сергій Сергійович,**  
к.е.н, заступник директора  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В УМОВАХ ІНТЕНСИВНОГО РОЗВИТКУ МІЖНАРОДНИХ ВІДНОСИН: ВИКЛИКИ ТА НАПРЯМИ ЇХНЬОГО ВИРІШЕННЯ**

Вільне переміщення товарів, робіт, послуг, засобів виробництва, капіталів, робочої сили між країнами в умовах глобальної економіки все частіше стає звичною практикою. Атрибутами успішної інтеграції країни зі світовим економічним простором є відкритість її економіки. Якщо економіка країни є закритою або її економічне середовище не є сприятливим, то її макроекономічні показники набуватимуть наближених з Україною рис:

- низькі рівень та динаміка зростання ВВП на душу населення;
- структура експорту має сировинний або з низькою доданою вартістю характер;
- висока частка тіньової економіки;
- низький рівень іноземних інвестицій;

Таким чином, як і у випадку з Україною, урядам необхідно здійснювати реформи, спрямовані на покращання бізнес-клімату для подолання негативних тенденцій в економіці. Серед численних стримувальних факторів економічного розвитку та сприяння міжнародній торгівлі можна виділити податкову складову. Зокрема, про це свідчить показники рейтингу Doing Business 2020, згідно з яким Україна посідає 64-те місце серед 190 країн, а щодо показника «Оподаткування», порівняно з 2019 роком, перемістилася з 54-го на 65-те місце. Найвідчутніше впливають на цей показник витрати часу платників податків на визначення та сплату податкових зобов'язань – 328 годин (у середньому у країнах Європи та Центральної Азії – 213 годин) та додаткові процедури після подання податкової звітності (відповідно до індексу. Показник України – 86, у середньому у країнах Європи та Центральної Азії – 68). Також середній бізнес потребує зменшення рівня податкового навантаження при нинішньому значенні 45,2 % з комерційного прибутку (у середньому у країнах Європи та Центральної Азії – 31 %). Характерно, що навіть порівняно з сусідніми країнами, у т. ч. пострадянського простору, Україна поступається показниками легкості ведення бізнесу. Так, за загальним рейтингом, серед сусідів Україна посідає останнє місце, а за податковим показником – не поступається лише Польщі, Болгарії та Білорусі (див. табл. 1).

**Таблиця 1 – Порівняння показників Doing Business 2020 з оподаткування в розрізі окремих країн**

| Країна              | Рейтинг Doing Business | Рейтинг оподаткування | Індекс показника оподаткування | Податкові платежі | Час на обчислення та сплату податків | Загальна ставка податків (% прибутку) | Індекс процедур після подання звітності та виплати податків |
|---------------------|------------------------|-----------------------|--------------------------------|-------------------|--------------------------------------|---------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| Естонія             | 18                     | 12                    | 89.9                           | 8                 | 50                                   | 47.8                                  | 99.4                                                        |
| Грузія              | 7                      | 14                    | 89.2                           | 5                 | 216                                  | 9.9                                   | 85.9                                                        |
| Латвія              | 19                     | 16                    | 89.0                           | 7                 | 169                                  | 38.1                                  | 98.1                                                        |
| Литва               | 11                     | 18                    | 88.8                           | 10                | 95                                   | 42.6                                  | 97.5                                                        |
| Туреччина           | 33                     | 26                    | 86.6                           | 10                | 170                                  | 42.3                                  | 100                                                         |
| Румунія             | 55                     | 32                    | 85.2                           | 14                | 163                                  | 20.0                                  | 76.8                                                        |
| Молдова             | 48                     | 33                    | 85.2                           | 10                | 183                                  | 38.7                                  | 90.8                                                        |
| Азербайджан         | 34                     | 40                    | 84.0                           | 9                 | 159                                  | 40.7                                  | 83.8                                                        |
| Словенія            | 37                     | 45                    | 83.3                           | 10                | 233                                  | 31.0                                  | 80.0                                                        |
| Вірменія            | 47                     | 52                    | 81.5                           | 15                | 264                                  | 22.6                                  | 79.4                                                        |
| Чехія               | 41                     | 53                    | 81.4                           | 8                 | 230                                  | 46.1                                  | 90.5                                                        |
| Угорщина            | 52                     | 56                    | 80.6                           | 11                | 277                                  | 37.9                                  | 87.5                                                        |
| Російська Федерація | 28                     | 58                    | 80.5                           | 9                 | 159                                  | 46.2                                  | 77.8                                                        |
| Казахстан           | 25                     | 64                    | 78.2                           | 10                | 186                                  | 28.4                                  | 48.9                                                        |
| <b>Україна</b>      | <b>64</b>              | <b>65</b>             | <b>78.1</b>                    | <b>5</b>          | <b>328</b>                           | <b>45.2</b>                           | <b>86.0</b>                                                 |
| Польща              | 40                     | 77                    | 76.4                           | 7                 | 334                                  | 40.8                                  | 77.4                                                        |
| Болгарія            | 61                     | 97                    | 72.3                           | 14                | 441                                  | 28.3                                  | 71.2                                                        |
| Білорусь            | 49                     | 99                    | 71.2                           | 7                 | 170                                  | 53.3                                  | 50.0                                                        |

Джерело: <https://russian.doingbusiness.org/ru/data/exploreeconomies/ukraine>

На сьогодні Україна є потенційно привабливою країною для бізнесу, адже має велику кількість конкурентних переваг: дешева робоча сила, наявність природних ресурсів та сировинної продукції для переробки, зручне географічне положення тощо. Але покращання умов ведення бізнесу вимагає комплексного підходу і не обмежується лише питанням оподаткування. Так, для України гостро стоїть питання дозволів на будівництво, під'єднання до енергомереж, захисту прав власності, спрощення міжнародної торгівлі товарами тощо. Системні та глибокі реформи за цими напрямками можуть призвести до

збільшення капітальних інвестицій в Україну, одним із наслідків яких стане нарощування її експортного потенціалу. Система оподаткування також потребує реформування, але рівень податкового навантаження тут не має вирішального значення. Сталість та прогнозованість є більш важливими для податкового законодавства, а також неможливість використання фіскальних органів як інструментів тиску, верховенство права, упровадження і дотримання високих стандартів податкового адміністрування, які відповідають світовій практиці, уніфіковані з підходами ОЕСР та є прийнятними для платників податків.

В умовах інтенсивного розвитку міжнародних торгово-економічних відносин роль податкового відомства країни полягає не тільки у тому, щоб сприяти (не заважати) таким відносинам, але й ефективно протидіяти порушенням податкового законодавства, виведенню прибутків з-під оподаткування у зовнішньоекономічних операціях. Адже, як і у випадках невжиття країною належних заходів із запобігання та протидії відмиванню коштів, отриманих злочинним шляхом, незапровадження мінімального стандарту БЄПС, створення нею сприятливих умов для функціонування шкідливих податкових режимів може стати підставою для внесення її до сірих і чорних списків країн, що складають міжнародні організації, об'єднання чи окремі країни, та пов'язаних із цим фінансово-економічних обмежень на транзакції та операції з її національними компаніями.

Нездатність податкового відомства протидіяти практиці ухилення від сплати податків та уникнення оподаткування в зовнішньоекономічній діяльності має широкий спектр негативних для держави наслідків. Сюди можна віднести значну втрату податкових надходжень та недофінансування державних програм, виведення валютного та інвестиційного ресурсу з вітчизняної економіки, тиск на курс національної валюти, викривлення загальнодержавних статистичних та макроекономічних показників щодо обсягів торгівлі, іноземних інвестицій та корпоративного боргу, несправедливе оподаткування та погіршення конкурентних переваг для сумлінних платників податків тощо.

Отже питання підвищення інституційної спроможності ДПС в умовах інтенсивного розвитку міжнародних товарно-економічних відносин має для України пріоритетне та стратегічне значення і вимагає всебічних досліджень міжнародних стандартів та практики податкового адміністрування країн ЄС, ОЕСР та найбільш перспективних для співробітництва країн, в результаті чого мають бути сформовані науково-практичні рекомендації щодо перегляду організаційної структури ДПС, удосконалення нормативно-правового законодавства, спрощення процесів адміністрування податкових платежів, посилення міжнародної взаємодії, розвитку комунікацій з платниками податків, упровадження систем управління податковими ризиками тощо.

**Буряченко Андрій Євгенович,**  
д.е.н., професор кафедри фінансів ДВНЗ  
«Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана»

## **ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ ТА ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ДЕРЖАВИ**

Одним із основних та необхідних важелів державного впливу на економіку країни є податки, завдяки їм акумулюються кошти бюджетів на місцевому та державному рівнях для здійснення покладених на неї функцій та завдань. Через постійні кардинальні зміни економічних та соціальних основ господарювання в Україні значно зростає роль податків.

Податкова політика держави повинна будуватися так, щоб, по-перше, виконувалося забезпечення базової функції податків – фіскальної, а, по-друге – створювалися стимули для зростання активності підприємницької діяльності, зростання зовнішніх та внутрішніх інвестицій в економіку, збільшення конкурентоспроможності національних підприємств на міжнародному ринку. Відсутність ефективної податкової політики, завищені та необґрунтовані ставки податків, до кінця непродуманий механізм адміністрування – такі фактори впливають на рівень податкового навантаження та сприяють збільшенню тіньового сектору економіки країни.

Дотепер немає єдиного загальноприйнятого визначення терміна «податкове навантаження», в актуальній на сьогодні економічній літературі є багато різних думок щодо тлумачення цього поняття. Можна стверджувати, що податкове навантаження – це показник, який характеризує рівень державного втручання шляхом оподаткування платників податку на мікро- та макрорівні. На макроекономічному рівні податкове навантаження – це сума виплачених обов’язкових платежів на користь держави у ВВП країни, що визначається як відношення загальної суми податкових платежів до ВВП. На мікрорівні, тобто на рівні підприємства, податкове навантаження – це відношення суми сплачених податків до чистого прибутку суб’єкта господарювання [1].

Податкове навантаження є одним із базових чинників, що впливає на мотивацію суб’єктів господарювання з ведення бізнесу і виконання податкових зобов’язань. Сьогодні в Україні рівень податкового навантаження є меншим, ніж у європейських країнах. Однак платниками податків цей рівень сприймається як обтяжливий, а держава не може акумулювати достатні кошти для забезпечення суспільних потреб.

Значення та межа податкового навантаження не є чимось незмінним. До факторів, які визначають значення та межу податкового навантаження (нижню

та верхню межу) у державі, входять: 1) рівень зростання ринкової економіки і форми державного регулювання; 2) рівень життя населення; 3) культурні традиції населення, податкова культура; 4) внутрішня та зовнішня політика держави тощо. Отже, межа податкового навантаження – це умовна точка в оподаткуванні, за якої досягається оптимальна частка ВВП як для державної скарбниці, що перерозподіляється через держбюджет, так і для платників [2].

Спосіб обчислення податкового навантаження і нині є суперечливий. Різні науковці презентують свої методи обчислення цього показника. Загальноприйнятими вважаються такі підходи: 1) відношення частки податкових надходжень до внутрішнього валового продукту; 2) відношення суми податкових надходжень до бюджету з розміром цілого доходу приватного сектору; 3) різниця між загальною сумою податкових надходжень, видатків і трансфертів з бюджету на утримання приватного сектору економіки.

Вважають, що другий та третій методи характеризують податкове навантаження тільки з приватного сектору, отже, під час дослідження рівня податкового навантаження краще використовувати тільки перший метод.

У макроекономічній величині податкове навантаження кількісно знаходить загальний вплив податкових платежів на джерела їхньої сплати. Цей показник у міжнародній практиці обчислюється як відношення фактичних податкових надходжень у зведений бюджет до розміру ВВП.

Відмінність між рівнями податкового навантаження у країнах Європейського Союзу суттєва: найнижчий показник – у Румунії (26 %), а найвищий показник майже вдвічі більший – в Ісландії (51,6 %) [3]. Така відмінність супроводжується різними підходами до визначення виду і розміру податкових ставок, об'єктів і баз оподаткування, а також рівнем соціально-економічного розвитку та обсягом ВВП. Однак, нехваючи на високий відсоток податкового навантаження, більшість країн ЄС мають високорозвинену економіку.

Без досягнення оптимального розподілу податкового навантаження неможливе соціально-економічне зростання будь-якої держави. Надмірне податкове навантаження – негативне явище для економіки держави, яке перешкоджає зростанню валового внутрішнього продукту, підсилює ділову активність суб'єктів господарювання, сприяє зростанню тіньової економіки та зменшенню державних доходів. Ось чому для оптимізації податкового навантаження необхідно вирішити проблеми, найголовнішою з яких є нерівномірність його розподілу між платниками податків та юридичними особами.

Соціально-економічні перспективи будь-якої сучасної країни тісно пов'язані з ефективністю функціонування та збільшенням частки суб'єктів

малого бізнесу в загальній структурі економіки. Активний розвиток економічного сектору дозволяє суттєво збільшити рівень виробництва та зайнятості населення і забезпечити формування доходів місцевих бюджетів і таким чином підвищити конкурентоспроможність економіки загалом. Підприємці та власники малих і середніх підприємств є основою формування в країні середнього класу, що робить актуальним особливе значення успішного малого бізнесу у створенні громадянського суспільства та соціально орієнтованої держави.

Головним інструментом, що забезпечить зменшення рівня податкового навантаження на суб'єктів господарювання, на нашу думку, повинно стати податкове планування, що має на меті застосування підприємством-платником податків усіх засобів, не заборонених законом для мінімізації своїх податкових зобов'язань. Податкове планування є досить клопітким процесом, однак при його правильному застосуванні підприємство може визначати вплив податків на фінансові результати своєї діяльності, зіставляти обсяг фактично сплачених податків з прогнозним обсягом, у разі виявлення розбіжностей з'ясовувати причини та розробляти пропозиції для їхнього усунення. Також під час планування можна порівнювати різні варіанти діяльності підприємства, що дасть можливість робити висновки про податкову ефективність кожного з варіантів.

### Список використаної літератури

1. Новік О. І. Тлумачення поняття «податкове навантаження» у вітчизняній та зарубіжній літературі. URL: <http://global-national.in.ua/archive/6-2015/155.pdf>
2. Годованець О., Маршалюк Т. Податкове навантаження: важливий чинник соціально-економічної стратегії держави. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ecan/2008\\_3/pdf/godovanets,%2008 marshalok.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2008_3/pdf/godovanets,%2008%20marshalok.pdf)
3. Цимбалюк І. О., Вишневська Н. В. Податкове навантаження як критерій ефективності ведення податкової політики. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/podatkovye-navantazheniya-yak-kriteriy-efektivnosti-vedennya-podatkovoyi-politiki/viewer>

Дейнека Вікторія Феліксівна,  
завідувач відділу  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## ДО ОБГОВОРЕННЯ ПИТАННЯ НАПРЯМІВ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

До особливостей сучасної економіки України, як і більшості держав, можна віднести її значну глобалізацію та транснаціоналізацію розвитку, що виражаються в інтеграції фінансових ринків з глобальною фінансовою системою, значній мобільності руху капіталу тощо.

Як наслідок згаданих процесів, міжнародний рух капіталу вже значно перевищує масштаби міжнародного товарообігу та перетворюється у провідну силу глобалізаційних процесів, тобто відбувається формування глибоко структурованої цілісної світової економічної системи, яка фактично охоплює територію більшості розвинених держав світу. У нашій державі цей процес особливо пришвидшився після вступу України до Світової організації торгівлі [1].

У технологічному аспекті глобалізація характеризується зростанням масштабів і сфери використання інформаційних, цифрових технологій; в економічному – відбувається підвищення мобільності факторів виробництва, а в соціальному – зростання масштабів міграції населення. Усе це накладає певний відбиток на перебіг соціально-економічних, гуманітарних та інших процесів у будь-якій країні. Не є винятком процеси формування і реалізації економічної політики в Україні, де важливе місце посідає податкова політика. Зауважимо, що останніми роками в Україні податкова політика залишається основним критерієм ефективності держави як регулятора соціально-економічних процесів. Саме на підставі рішень у сфері оподаткування часто роблять висновки щодо ефективності державного регулювання загалом. Тому стану, змісту і якості податкової політики приділяє увагу багато фахівців: експертів, науковців, платників податків, потенційних інвесторів тощо.

Одним із перших на особливості реалізації податкової політики в умовах глобалізації зробив акцент В. Танзі, який стверджує, що ефективність і автономність реалізації податкової політики за таких обставин зменшується [2; 3].

Р. Нейман зазначає, що численне моделювання ситуації з мобільними факторами виробництва свідчить, що зростання рівня мобільності призводить до зменшення доходів державного бюджету. Тому в умовах мобільності факторів виробництва, за інших рівних обставин, для отримання еквівалентного рівня податкових надходжень держава повинна встановлювати ставку податку на капітал, щонайменше вдвічі більшу маржинальної ставки податку на працю [4].

Т. Тучак зазначає, що чим вищим є рівень залучення економіки до міжнародних економічних відносин, тим більше на неї впливають процеси, що відбуваються у світовій економіці [5].

У контексті такої позиції зроблені висновки й інших авторів: «Процеси глобалізації справляють суттєвий вплив на систему оподаткування держави та податкову політику. З поширенням цих процесів зміни поглиблюються, переходять на новий рівень, зачіпаючи всі складові системи оподаткування держави: адміністрування податків, структуру податкової системи, механізми запровадження податків, їхнє стягнення та, звичайно, зміст податкової політики» [6].

Необхідно звернути увагу і на той факт, що стрімкі глобалізаційні процеси, зростання кількості транснаціональних корпорацій та промислово-фінансових груп, активізація руху товарів і грошових потоків та податкова конкуренція призвели до використання вітчизняними СГД низькоподаткових юрисдикцій, що зі свого боку значно зменшує податкове навантаження, призводить до мінімізації оподаткування у господарських відносинах або взагалі дозволяє не сплачувати податок на прибуток (корпоративний податок), використовуючи при цьому відповідні організаційно-правові форми господарювання. У зв'язку з цим у межах приєднання до Плану BEPS вітчизняна політика оподаткування повинна перешкоджати уникненню оподаткування та розмиттю бази оподаткування прибутків як щодо компаній резидентів, так і компаній нерезидентів, що здійснюють свою діяльність через Україну.

Підсумовуючи викладене, можна зробити такі висновки.

В умовах глобалізації механізм формування і реалізації податкової політики набуває нового змісту і якості. З метою усунення передумов для прийняття неадекватних рішень у сфері податкової політики з боку держави, а також поведінки лобіювання з боку платників податків важливим є запровадження нового механізму формулювання і прийняття рішень. Цей механізм має ґрунтуватися на суспільному консенсусі та компромісі, урахуванні інтересів усіх зацікавлених сторін процесу і податкових правовідносин, а також взаємоузгодженості з рішеннями і діями держави на основі інструментів монетарного, валютного, бюджетного регулювання економіки і взаємоузгодженості рішень у сфері податкової політики на міжнародному рівні.

### **Список використаної літератури**

1. Про Стратегію сталого розвитку «Україна-2020»: Указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015 80. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5/2015> (дата звернення: 12.02.2020).

2. Tanzi V. Taxation in an Integrating World / V. Tanzi. Washington D. C.: Brooking, 1995. 235 p.
3. Tanzi V. Globalization, Tax Competition and the Future of Tax System / V. Tanzi // in *Steuersysteme der Zukunft* (edited by Gerold Krause-Junk). Berlin: Dunker & Humbolt. 1996. P. 11–27.
4. Neumann R. Globalization and the Tax Policy. URL: <https://pantherfile.uwm.edu/rneumann/www/jillgltax1.pdf>.
5. Тучак Т. Податкова конкуренція в умовах глобалізації та інтеграції. *Економічний вісник університету: збірник наукових праць*. 2011. № 17/2. С. 91–97.
6. Швабій К. І. Вплив глобалізації на систему оподаткування та податкову політику України. *Стратегічні пріоритети*. 2009. № 1. С. 137–144.

**Долженко Інна Іванівна,**  
к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів  
Національного університету біоресурсів  
і природокористування України

## **РОЗВИТОК ІНСТРУМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОЇ СФЕРИ**

Ефективна податкова система повинна забезпечувати компроміс інтересів двох взаємоконкурентних цілей: економічної ефективності й соціальної справедливості. Оподаткування є важливою складовою системи фінансового регулювання розвитку аграрної сфери, інструментом впливу на вирішення проблем, пов'язаних із суспільною значущістю сільського господарства – забезпечення продовольчої безпеки країни, пом'якшення дії природних та економічних ризиків, стимулювання господарської активності в сільській місцевості, збереження навколишнього середовища, забезпечення гармонійного розвитку сільських територій та підвищення рівня сільської зайнятості [1, с. 6].

Аграрна сфера є однією з провідних галузей економіки України та джерелом валютних надходжень. Галузь гарантує продовольчу безпеку держави, яка є складовою економічної безпеки України. У 2018 р. сільське господарство забезпечувало роботою 18 % зайнятого населення. Частка сільського господарства у ВВП України становить понад 10 % (у 2011 р. це значення становило лише 8,2 %), а експорт сільськогосподарської продукції у 2016–2017 рр. становив понад 40 % усього експорту країни.

У 2015 р. почала діяти податкова реформа, яка мала свій вплив також на аграрний сектор України. Насамперед це трансформація фіксованого сільськогосподарського податку в єдиний податок четвертої групи й індексація бази оподаткування. Згідно з чинним законодавством [2], українські сільськогосподарські товаровиробники мають право вибрати одну з двох можливих систем оподаткування своєї діяльності, а саме загальну систему оподаткування (сплата податку на прибуток) чи спрощену систему оподаткування (сплата єдиного податку четвертої групи).

У 2018 р. було врегульовано ще одну проблему: фермерські господарства – фізичні особи отримали право бути платниками єдиного податку четвертої групи згідно із Законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств» [3].

Але в аграрній сфері виникає проблема оподаткування різних форм здійснення підприємницької діяльності. На сьогодні сільськогосподарським виробництвом в Україні займаються сільськогосподарські підприємства

(корпорації), фермерські господарства (як юридичні, так і фізичні особи) і особисті селянські господарства (господарства населення). І тут варто зважати на економічну значущість господарств населення (рис. 1). Незважаючи на наявну динаміку скорочення частки продукції сільського господарства, вона залишається значущою: понад 40 % у загальному виробництві, а продукція тваринництва – понад 50 %. Причому у понад 3 % домогосподарств площа сільськогосподарських угідь у використанні перевищує 5 га.

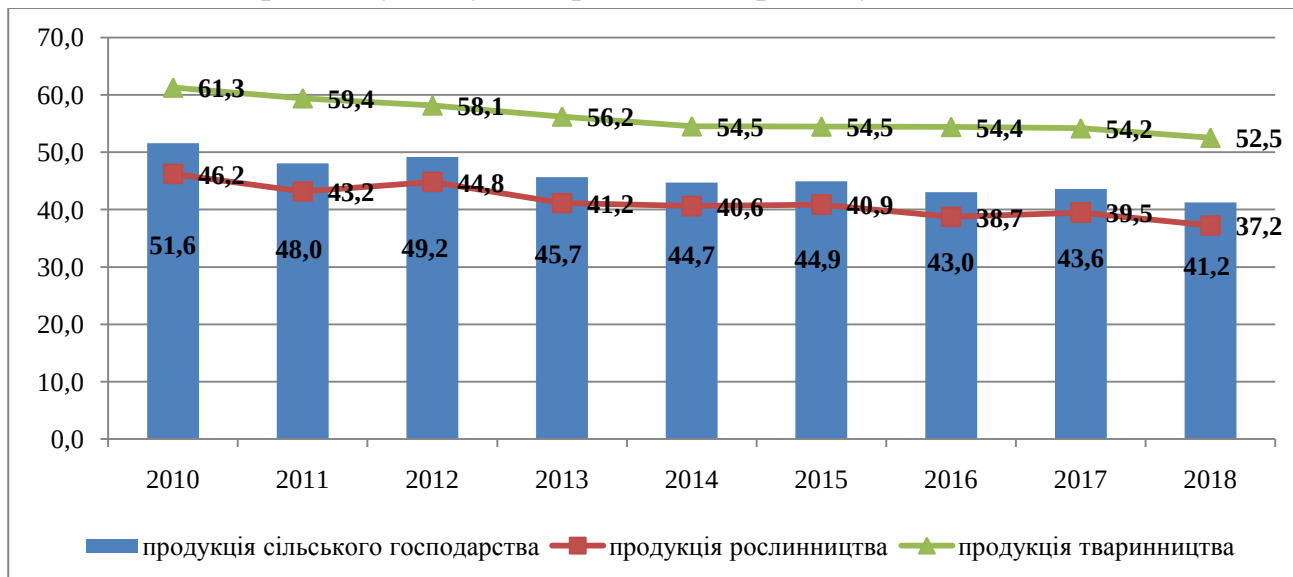


**Рисунок 1 – Частка господарств населення у виробництві продукції сільського господарства в Україні, %**

Існуюча на сьогодні нормативна база залишає такі господарства поза правовим полем: вони не сплачують податки, проте не можуть розраховувати на програми державної підтримки та відповідний соціальний захист. Господарство населення – домогосподарство (переважно сільське), що здійснює діяльність як з метою самозабезпечення продуктами харчування, так і виробництва товарної продукції [4]. Отже, господарства населення вважаються сільськогосподарськими товаровиробниками, хоча їхня діяльність не розглядається як форма господарювання. Крім того, частина таких господарств здійснює діяльність з метою отримання доходу, тобто на підприємницьких засадах. Зрозуміло, що йдеться про високотоварні господарства населення.

Якщо звернутися до світового досвіду, то оподаткування таких господарств не є сферою інтересів податкової політики в багатьох країнах. Так, у Німеччині малі підприємці звільняються від оподаткування, якщо дохід за попередній рік не перевищує 7 664 євро, у Португалії – 22 600 євро, на Кіпрі – 19 500 євро, у Нідерландах – 4 600 євро. Крім того, у багатьох країнах існують спеціальні режими і пільги (для молодих фермерів, людей похилого віку) [5].

Проте такі господарства обліковуються відповідними державними органами з метою реалізації державної політики у сфері сільського господарства. Це дозволяє поліпшувати ситуацію з безпечністю харчових продуктів та отримувати інформацію про їхнє походження: сприяє розвитку кредитного ринку, легалізації сільськогосподарської діяльності, є основою для розроблення інших видів реєстрів (земельних ділянок, субсидій, органічної продукції, ідентифікації тварин тощо), і контролювати рівень доходу, що отримують господарства від провадження сільськогосподарської діяльності.

Ураховуючи фіскальний потенціал та соціальне значення діяльності господарств, населення насамперед потребує вирішення проблеми законодавчого врегулювання функціонування таких господарств. Це передбачає внесення змін до господарського законодавства щодо надання можливості здійснення господарської діяльності господарствами населення без реєстрації суб'єкта підприємництва. Також необхідно посилити повноваження органів місцевого самоврядування в частині контролю за веденням відповідних реєстрів господарств населення та у сфері адміністрування державної підтримки й контролю за адмініструванням податків. І найголовніше – потрібно розробити спеціальний порядок оподаткування доходів фізичних осіб від ведення сільськогосподарської діяльності, який би передбачав граничний розмір доходу, що не підлягає оподаткуванню, і прогресивну шкалу для доходів, що перевищуватимуть встановлену межу.

### Список використаної літератури

1. Лупенко Ю. О. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів. *Економіка АПК*. 2016. № 1. С. 5–17.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств: Закон України від 10.07.2018 № 2497-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2497-19>
4. Методика розрахунку обсягів реалізації основних видів сільськогосподарської продукції господарствами населення: наказ Держкомстату України від 30.05.2008 № 165. URL : [http://www.ukrstat.gov.ua/norm\\_doc/2008/165/165\\_2008.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008/165/165_2008.htm)
5. Малі форми господарювання як основа сталого сільського розвитку в контексті імплементації Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. URL: <https://rada.gov.ua/fsview/171155.html>

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

## **ДЕФІНІЦІЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ ПОРЯДКУ**

Податкові спори можна охарактеризувати як невідворотний процес у будь-якій податковій системі. За результатами збільшення або зменшення їхньої кількості можна констатувати такі важливі фактори, як стан ефективності нормативно-правового регулювання податкової сфери, прагнення платників податків добросовісно виконувати свої податкові зобов'язання та й взагалі всю правову культуру суспільства.

Варто зауважити, що саме якість результативності вирішення податкових спорів має вагомий вплив на формування ефективної державної податкової політики. Усе це обумовлюється правом на оскарження платниками податків рішень, дій чи бездіяльності податкових органів у процесі обчислення, нарахування, сплати, контролю за сплатою податків та зборів.

Однак виникають ситуації, коли платник податків вважає неправомірними дії з боку контролюючого органу та не погоджується з нарахуванням або сплатою податків та інших обов'язкових платежів. За таких обставин виникає юридичний конфлікт між уповноваженими податковими органами та платниками податків або так званий податковий спір.

Цікавим є той факт, що чинне законодавство не дає визначення поняття «податковий спір», хоча як у науковій, так і юридичній літературі воно часто застосовується.

Досить активно вивчають дефініцію поняття «податковий спір» російські вчені. Зокрема, цікаве бачення на цю проблематику має Д. Б. Орахелашвілі, який серед основних ознак податкового спору виділяє такі:

- спрямований на захист і відновлення порушеного (оспорюваного) права, а також запобігання його порушенню у подальшому;
- спрямований на вирішення юридичного конфлікту з приводу реалізації прав і виконання обов'язків;
- спрямований на забезпечення стабільності умов реалізації правової норми та оптимізацію правового регулювання;
- розгляд спору уповноваженим органом державної влади забезпечує стабільність правової системи суспільства [1].

На нашу думку, передумовою будь-якого податкового спору є податковий конфлікт. У цьому разі наявність між суб'єктами податкового конфлікту, який може проявлятися у відсутності згоди одного або обох суб'єктів правовідносин щодо застосування податкового законодавства, може в майбутньому супроводжуватися податковим спором.

Що стосується розв'язання податкового спору, то він може бути вирішений як в адміністративному, так і судовому порядку. Особливої уваги нині потребує адміністративний порядок оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень. Незважаючи на достатнє процесуально-правове регулювання порядку адміністративного оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів (Конституція України [2], Податковий кодекс України [3], Кодекс України про адміністративні правопорушення [4], спеціальні закони та підзаконні нормативно-правові акти), все-таки платники податків рідко застосовують цю процедуру та воліють передати справу до суду замість процедури адміністративного оскарження.

Потрібно констатувати факт, що швидкість, яка повинна бути притаманна процедурі адміністративного оскарження, зазвичай є ефективною тільки щодо нескладних питань. У зв'язку з існуванням двох рівнів системи оскарження часто відбувається затягування розгляду справи, оскільки податкові органи у будь-якому випадку намагаються довести правомірність своїх дій. Зазвичай більшість справ закінчується на користь податкових органів, тому відповідно заходи стягнення повинні застосовуватися до платника податків. У такому разі у платника податків з'являються сумніви щодо необхідності у застосуванні адміністративного оскарження. Інакше кажучи, основний недолік адміністративного способу захисту полягає у великій ймовірності ухвалення суб'єктивного рішення вищим податковим органом або його посадовими особами, оскільки визнання своїх неправомірних дій негативно позначається на авторитеті контролюючого органу та його професійних якостях.

Отже, відсутність нормативного визначення поняття «податковий спір» зумовлює виникнення ускладнень у правозастосовній практиці, а також викликає значну кількість дискусій серед науковців. Досить невтішним є й висновок щодо адміністративного порядку вирішення податкових спорів. Основні вимоги до цієї процедури встановлені в Податковому кодексі України та підзаконних актах. Разом з тим на сучасному етапі функціонування податкових правовідносин виникає значна кількість проблем у правовому забезпеченні адміністративного порядку розв'язання податкових спорів, який законодавчо визнається досудовим порядком вирішення спору, однак не викликає довіри з боку платника податків.

### Список використаної літератури

1. Орахелашвили Д. Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: автореф. дис. ...канд. юрид. наук. Москва. 2004. 19 с.
2. Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
3. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

**Заяц Віктор Віталійович,**  
старший науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **МИТНИЙ РЕЖИМ «РЕЕКСПОРТ»: КОНЦЕПЦІЯ ТА СУЧАСНИЙ СТАН ЗАСТОСУВАННЯ**

У розумінні Закону України від 16.04.1991 № 959-ХІІ «Про зовнішньоекономічну діяльність» [1] реекспортом товарів вважається продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України.

Фіскальна складова державного регулювання реекспорту товарів зумовлена необхідністю у забезпеченні економічної конкуренції у зовнішній торгівлі та полягає у поверненні ввізних мита та податків, які були сплачені щодо цих товарів.

Указана концепція формалізована як режим повернення у нормах розділу 3 Спеціального додатка F до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) [2], що набула чинності для України 15.09.2011. Водночас у положеннях Кіотської конвенції не міститься правовий термін «реекспорт».

На відміну від Кіотської конвенції ст. 85 Митного кодексу України (далі – МКУ) [3] визначено, що реекспорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізного мита та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД). Повернення при цьому сум ввізних податків регламентовано ст. 89 МКУ.

Очевидно, що назва та сутність митного режиму «реекспорт» запозичені до МКУ зі ст. 93, 94 чинних для України рішень про Основи митних законодавств держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав [4].

Але наведені у ст. 86, 87 МКУ умови поміщення товарів у митний режим «реекспорт» недостатньою мірою кореспондуються з нормами згаданих вище міжнародних правових актів, що створює для учасників зовнішньої торгівлі невиправдані обмеження та перешкоди.

Наприклад, це стосується безпідставного обмеження (п. 5 ч. 1 ст. 86 МКУ) можливості застосування митного режиму «реекспорт» лише випадками, коли раніше імпортовані товари повертаються нерезиденту – стороні зовнішньоекономічного договору на їхнє постачання, у зв'язку з невиконанням (неналежним виконанням) умов цього договору або з інших обставин, що

перешкоджають його виконанню. За таких вимог неможливо скористатися митним режимом «реекспорт» з поверненням ввізних податків, зокрема українському суб'єкту ЗЕД, який продає раніше імпортований товар (його частину) іншому іноземному контрагенту. Указане порушує надане положеннями ч. 6 ст. 1; ст. 2; ч. 2 ст. 13 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» суб'єктам ЗЕД право здійснювати її в будь-яких формах, що прямо не заборонені чинними законами України.

Поряд з цим у підп. «б» п. 5 ч. 1 ст. 86 МКУ міститься норма, що дозволяє невинуватене повернення ввізних податків при реекспорті товарів, які використовувалися (експлуатувалися) у господарській діяльності на території України. Зазначене також може застосовуватися як схеми приховування тимчасового ввезення в Україну з комерційною метою товарів, які підлягають оподаткуванню у встановленому законодавством порядку.

Зауважимо, що, незважаючи на локальне опрацювання наведених вище питань у форматі V Науково-практичного інтернет-семінару, існує потреба у проведенні щодо них більш фундаментальної наукової роботи.

З огляду на викладене вище, з метою вдосконалення порядку застосування митного режиму «реекспорт» доцільно запропонувати таке: 1) запланувати та провести наукове дослідження за напрямом об'єктивізації та систематизації проблематики застосування митного режиму «реекспорт»; 2) здійснити комплексну імплементацію в МКУ норм чинних для України з цього питання міжнародних правових актів; 3) з урахуванням перспективи здійснення реекспорту, упровадити до Автоматизованої системи аналізу та управління ризиками відповідного профілю, спрямованого на застосування під час митного оформлення імпорту товарів, на експорт яких запроваджене вивізне мито, обов'язкового митного огляду з метою однозначного встановлення (фіксування) їхніх властивостей.

### **Список використаної літератури**

1. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 № 959-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/959->
2. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 18.05.1973. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/go/995\\_643](http://zakon.rada.gov.ua/go/995_643) (дата звернення: 19.02.2020).
3. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/4495-17>
4. Рішення про Основи митних законодавств держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав від 10.02.1995. URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/997\\_509](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_509)

**Ізмайлов Ярослав Олексійович,**  
д.е.н., професор кафедри податкової  
політики Університету ДФС України;  
**Пінчук Катерина Сергіївна,**  
аспірант кафедри бухгалтерського  
обліку Університету ДФС України

## **ФОРМУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ПОДАТКОВОЇ КУЛЬТУРИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

Зміни у структурі суспільної свідомості українського суспільства тісно пов'язані з суттєвими змінами в економічному організмі і проявляються у конкретному ставленні суспільства до податків та системи їхнього стягнення, через економічну свідомість, ментальні особливості, які зі свого боку формують податкову культуру громадян.

В умовах глобалізаційних процесів сучасності, коли на перше місце виходить економічна складова соціального розвитку, увага до сутності та функціонального значення такої компоненти економічного буття, як сплата податків, набуває особливого значення. Це пов'язано насамперед з тим, що економічна свідомість та податкова культура є одними із провідних елементів соціально-культурної самоідентифікації нації у межах глобалізованого суспільства. Тому вплив економічної свідомості та культури громадян на формування податкової культури нації набуває неабиякої актуальності в сучасних умовах розвитку України.

Обґрунтовано, що податкова культура – це наявність у платника податку розуміння важливості та об'єктивної необхідності сплати частини своїх доходів на користь держави, щоб її інститути могли виконувати ефективно свої функції із забезпечення стабільного, безпечного, здорового, освіченого та щасливого життя громадян. Відсутність готових шаблонів та універсальних рецептів для розроблення економічного курсу України на майбутнє, на що прямо впливає податкова система, спонукає не тільки узагальнювати світовий досвід та глобалізаційні тенденції економічного розвитку, але й враховувати національно-культурну самобутність соціуму, менталітет, його головні історичні засади. Україна має відзначатися багатовекторним (синергетичним) економічним розвитком, що в підсумку має створити вектор утвердження соціально-економічної стабільності країни. Складовою нової національної податкової культури повинна стати позиція, що гострі проблеми повинні вирішуватися шляхом толерантного діалогу, угод, взаємного розуміння і поваги. Лише на засадах доброзичливості та сприйнятливості до нових ідей можливі спокійні, суспільно виважені дії щодо усунення всіх перешкод на шляху розвитку суспільства та економічного прогресу.

Ідеалом податкової культури для вітчизняних та закордонних платників податків є добровільна сплата податків. Досягненням та особливістю податкової культури розвинених країн і народів є громадянська свідомість, звичка до дисципліни і порядку, що позитивно впливає на приймання абсолютною більшістю платників податку як безумовного правового і морального зобов'язання.

Податкова культура в Україні слаборозвинена через те, що в українців немає довіри до влади, в суспільстві існує надзвичайне соціальне напруження. Економічна слабкість і військові дії на Сході країни відлякують закордонних інвесторів та негативно впливають на внутрішній бізнес, який шукає шляхи мінімізації собівартості продукції (послуг), зокрема завдяки ухиленню від оподаткування. Також низький рівень податкової культури пов'язаний з постійною мінливістю українського законодавства, нестабільністю, надто високою об'ємністю, частковою незрозумілістю та суперечністю.

Бачення в кожному платникові податків злочинця, а в кожному податківцеві – корупціонера посилює напруження у стосунках між платниками податків та фіскалами і не може сприяти конструктивному діалогу між ними, а отже, і прозорому веденню бізнесу, як наслідок – наповненню бюджету з максимальною ефективністю.

Слабка економічна свідомість та культура українського населення негативно впливає на податкову культуру, що ставить під загрозу своєчасну та повну сплату податків, що негативно впливає на формування дохідної, а отже, розхідної частини Державного бюджету України з усіма негативними наслідками для пенсіонерів, працівників бюджетних установ, безпеки держави, бізнесу і, зрештою, усіх громадян України.

Податкова культура є частиною загальнонаціональної культури країни, яка відображає рівень знання та дотримання податкового законодавства, правильність обчислення, повноти і своєчасності сплати до держави податків, зборів та інших обов'язкових платежів, знання своїх прав, виконання своїх обов'язків платниками податків та контролюючими органами, розуміння всіма громадянами важливості сплати податків для держави і суспільства. У громадян України та представників влади потрібно сформувати чітку економічну свідомість та культуру, постійно наголошувати, що патріотизм і почуття громадянського обов'язку – це не тільки розмови і гасла, а чітке усвідомлення того, що сильну економіку та державу можна побудувати тільки завдяки усвідомленню важливості чесної сплати податків.

Першочерговим завданням формування податкової культури України є розуміння об'єктивної необхідності платниками податків сплати частини своїх доходів на користь держави.

Для формування податкової культури громадян країни потрібно реалізувати ряд взаємодоповнювальних заходів:

1) вводити дисципліни податкового спрямування та надавати інформацію ще з дитинства в школі та закладах освіти про те, чому потрібно своєчасно та повністю сплачувати податки, адже кожен громадянин України має усвідомлювати, що сплата податку поєднує в собі обов'язок перед країною та можливість стимулювання та регулювання державою розподілу коштів між платниками податків і потребами держави;

2) вжити заходів щодо формування нової економічної свідомості та культури громадян через зміну державної політики та проведення масово-роз'яснювальної роботи;

3) податківці повинні працювати із платником податків так, щоб він відчував повагу, підтримку та важливість своєї праці для держави;

4) привести податкове законодавство потрібно у такий стан, щоб воно було простим, зрозумілим та виконуваним;

5) потрібно забезпечити зростання доходів фізичних осіб, створення робочих місць, збільшення інвестицій в економіку, що своєю чергою збільшить надходження до бюджету та зменшить соціальне напруження;

6) вжити заходів щодо зменшення тіньового сектору економіки, через виведення доходів громадян з тіні;

7) запровадити прогресивні ставки оподаткування, що дасть змогу підтримати не лише малозабезпечені верстви населення, але й дасть поштовх розвитку середнього класу в Україні;

8) розробити систему цільового спрямування податкових платежів на найважливіші потреби суспільства з можливістю прозорого моніторингу цільового фінансування та ефективного витрачання коштів платників податків тощо.

Отже, для формування національної податкової культури необхідно комплексно підійти до реалізації перелічених вище пропозицій, а неузгодженості між різними суб'єктами податкової системи повинні вирішуватися через діалог, взаємне розуміння і повагу.

**Ковтунович Наталія Леонідівна,**  
старший науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **КОМУНІКАЦІЙНА СТРАТЕГІЯ ДПС: ПОНЯТТЯ, ЦІЛІ ТА ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕЛІЗАЦІЇ**

На сьогодні глобальна трансформація суспільства в комунікаційно-інформаційне середовище супроводжується не лише стрімким кількісним та якісним перетворенням інформаційної сфери, але й виникненням та розвитком суто нового типу комунікативних складових в усіх сферах життєдіяльності держави та глибоким переосмисленням комунікаційної сфери (функції) органів державної влади, зокрема податкової служби, та сучасних змін і процесів, що відбулися, визначенням ролі комунікацій у співпраці з громадськістю, міністерствами та відомствами.

Потрібно зазначити, що в науковій спільноті наявні суттєві розбіжності щодо інтерпретації поняття «комунікації», бо воно є об'єктом вивчення багатьох наук, а саме: філософії, семіотики, соціології, психології, кібернетики, лінгвістики, логіки та ін. Кожна з них досліджує певні аспекти комунікацій. Так, у філософії йдеться про взаємодію об'єктів будь-якої природи; семіотика вивчає властивості знаків і знакових систем, що функціонують у соціумі; соціологія розглядає комунікації у контексті вивчення законів і механізмів соціальної взаємодії соціальних суб'єктів, соціальної обумовленості норм, стереотипів спілкування й поведінки, формування суспільної думки; психологія вивчає індивідуальні й групові психофізіологічні особливості спілкування; лінгвістика зосереджена на вербальній комунікації, правилах вживання слів, застосуванні норм усної й письмової мови; логіка вивчає форми мислення й шляхи збагнення істини, способи ведення діалогу й суперечок; технічні науки розглядають можливості й способи передавання, обробки й зберігання інформації у процесі комунікації; кібернетика вивчає закони ефективного управління інформацією у штучно створених системах й організаційних структурах тощо [1].

Отже, у широкому розумінні комунікація – це безперервний процес, у ході якого установа постійно перебуває в інформаційній взаємодії з власними цільовими аудиторіями. Відповідно, комунікаційна стратегія – це системна комунікація, орієнтована на встановлення довгострокових взаємозв'язків між організацією, її зовнішніми й внутрішніми аудиторіями, які допомагають досягати організаційних цілей [2].

Будь-яка комунікаційна стратегія повинна відображати організаційний план, загальні ідеї та напрям розвитку установи. Таким чином, можна припустити, як зв'язки з громадськістю сприятимуть досягненню цілей. Крім встановлення конкретних цілей, на цьому етапі потрібно усвідомити принципи комунікації, які лежать в основі стратегії, та ключову ідею, яку податкова служба прагне донести своєю діяльністю [3].

Формування комунікаційної стратегії відбувається за допомогою здійснення таких основних кроків: 1) визначення цільової аудиторії; 2) встановлення цілей комунікації; 3) вибір каналів комунікацій; 5) підготовка звернень; 6) планування засобів реклами; 7) визначення бюджету стимулювання; 8) аналіз ефективності комунікацій [3].

Доцільно зазначити, що мета комунікаційної стратегії полягає в налагодженні діалогу між податковою службою, її територіальними органами, громадськістю та ЗМІ, а також усередині самої служби, у створенні довірливих відносин з усіма зацікавленими сторонами.

Серед цілей комунікаційної стратегії податкової служби можна виокремити такі: 1) змінити ставлення населення до системи оподаткування; 2) викликати інтерес громадськості до діяльності податкової служби; 3) підвищити обізнаність громадян у сфері оподаткування; 4) передати певні знання; 5) покращити стосунки з цільовими й зацікавленими групами (наприклад, ЗМІ, громадськими організаціями); 6) запровадити законодавчі зміни, які вкрай необхідні у сфері оподаткування; 7) оптимізувати роботу апарату податкової служби; 8) підвищити ефективність роботи працівників податкової служби; 9) підвищити престижність професії податківця тощо.

На сьогодні науковці виділяють три складові комунікаційної стратегії:

1) ринкова стратегія (базується на ретельному аналізі знань про потенційних споживачів, конкурентів, продукти; ці знання є основою для розроблення концепцій позиціонування);

2) креативна стратегія (стратегічне формування образу та елементів бранда, передбачає створення основної креативної ідеї, яка буде для цільової аудиторії асоціюватися з організацією);

3) медійна стратегія (передбачає вибір носіїв для рекламно-інформаційних повідомлень, які будуть доносити інформацію до потенційного споживача) [4].

На підставі зазначеного можна зробити висновок, що комунікаційна стратегія податкової служби має бути розроблена з метою здійснення зовнішньої та внутрішньої комунікації. Вона повинна охоплювати сукупність комунікативних засобів, методів, прийомів і техніки, що сприятимуть наданню об'єктивної інформації про діяльність податкової служби, налагодженню

постійного зацікавленого діалогу із суспільством, формуванню позитивного іміджу системи оподаткування України в суспільстві. Щоб забезпечити гарантії довіри громадян до податкової служби, необхідно широко використовувати комунікаційні технології (телебачення, радіо, преса, звіти, бюлетені), адже відсутність налагодженої комунікації ускладнює роботу податківців, створює негативний імідж, провокує недовіру й агресію громадян. Також комунікаційна стратегія сприятиме покращанню взаємозв'язків між відповідними ланками (міністерствами, відомствами, іншими установами) та органами ДПС України, вирішенню проблемних аспектів щодо побудови зовнішньої та внутрішньої комунікацій тощо.

### Список використаної літератури

1. Угрин Л. Комунікаційна політика. Політологія: навч. енцикл. словник-довідник. Львів: Новий Світ-2000, 2014. С. 311–312.
2. Овсянікова О. Комунікаційна стратегія судової влади: поняття, цілі, основні напрями реалізації. *Вісник Запорізького національного університету*. 2015. № 1. С. 23–29.
3. Формування комунікаційної стратегії: поетапна інструкція з прикладами. URL: <https://goo.gl/pByzh8>
4. Хомяк Л. Наукові підходи до визначення сутності поняття комунікаційної стратегії та її основних форм. URL: <https://naub.oa.edu.ua/2018>
5. Побережна М. Комунікаційна стратегія: основні поняття та визначення. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/23908/1/6.pdf>

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

## **СУЧАСНІ ВИКЛИКИ АКЦИЗНОГО РЕГУЛЮВАННЯ РИНКУ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ**

Тютюновий ринок залишається одним з основних об'єктів оподаткування індивідуальними акцизами, надходження яких становлять суттєву часту в загальних надходженнях до державного бюджету. Досвід використання індивідуального акцизу при оподаткуванні тютюнових виробів у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками засвідчує ефективність використання цього виду оподаткування як з позиції досягнення фіскальних цілей, так і як дієвого інструменту регулювання виробництва та споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини. Тому пошук оптимальної моделі державного регулювання тютюнового ринку повинно мати комплексний характер та базуватися на політичній волі для ефективного вирішення питань, пов'язаних з цією багатоаспектною проблемою [1, с. 16], формуванням та реалізацією довгострокової акцизної політики, основними характеристиками якої є врахування інтересів усіх зацікавлених сторін, а також національних особливостей розвитку ринку тютюнових виробів.

Відповідно і перед Україною постали серйозні виклики у сфері акцизного оподаткування тютюнових виробів, що пов'язано як із процесами адаптації вітчизняного законодавства до вимог ЄС, удосконаленням застосовуваного механізму державного регулювання тютюнового ринку, так і впровадженням нових інструментів контролю за обігом тютюнових виробів, руйнуванням застосовуваних окремими учасниками ринку низки схем мінімізації сплати індивідуального акцизу, реагуванням на формування сегмента новітніх тютюнових виробів. Отже, основними викликами акцизного оподаткування тютюнового ринку в Україні на сьогодні є такі:

- зниження фіскальної ефективності акцизного оподаткування тютюнових виробів;
- зростання нелегального обігу тютюнових виробів;
- необхідність у реалізації зваженої акцизної політики щодо такого сегмента тютюнового ринку, як новітня продукція для споживання нікотину;
- перегляд механізму застосування 5 % податку з роздрібного продажу тютюнових виробів.

Під час реформування акцизного податку з тютюнових виробів в Україні важливо зважати на досвід країн ЄС, де, поряд з процесами гармонізації,

реалізується стратегія, спрямована на збільшення рівня акцизного навантаження [2, с. 31]. Так, протягом 2010–2018 рр. середня ставка у ЄС-28 збільшилася в 1,93 разу, в ЄС-15 – у 2,04 разу, у нових країнах ЄС – в 1,77 разу. Одночасно з обмеженням рівня споживання тютюнових виробів це дозволяє досягати зростання рівня надходжень податку до бюджету за мінімальних витрат на його адміністрування.

В Україні також реалізовується схожа політика, що проявляється в постійному щорічному збільшенні ставок акцизного податку для тютюнових виробів. Використання такого підходу дозволило збільшити загальні надходження податку у 3,5 разу. Крім того, у 2018 р. набрали чинності норми Податкового кодексу України, згідно з якими було затверджено графік підвищення специфічної ставки акцизного податку і мінімального акцизного податкового зобов'язання для сигарет у 2019–2025 рр. на 20 % щороку до рівня 2 071,01 та 2 770,50 грн за 1 000 шт. відповідно.

Водночас відсутність системної державної політики у сфері акцизного регулювання тютюнового ринку дозволяє застосувати учасниками ринку схеми уникнення та ухилення від сплати індивідуального акцизу, що призводить до збільшення рівня нелегального ринку тютюнових виробів, який завдає значних збитків економіці країни [3, с. 20]. Серед схем мінімізації сплати акцизного податку можна виокремити схеми уникнення – вжиття заходів форстолінгу (накопичення сигарет виробниками тютюнових виробів на складах перед підвищенням ставок акцизного податку) і демпінгу (заниження тютюновими компаніями цін на сигарети), та ухилення – виробництво та обіг продукції, що здійснюються з порушенням чинного законодавства й міжнародних договорів та охоплює необліковані тютюнові вироби. Також для вітчизняного ринку характерні такі форми нелегального обігу тютюнових виробів, як неналежне маркування підакцизної продукції. Це стосується як використання підроблених марок акцизного податку, так і порушення порядку використання легальних марок. Для недопущення застосування схем мінімізації сплати акцизного податку, залежно від сегмента нелегального обігу, необхідним є застосування різних видів інструментів протидії. Зокрема, зважаючи на наявні тенденції розвитку тютюнового ринку, одним з основних таких інструментів слугує використання сучасних інформаційних технологій відстеження продукції у всьому ланцюзі постачання, що дозволяє оперативно з'ясовувати інформацію про походження, рух продукту та канали його дистрибуції, а також виявляти товари, які були випущені на ринок із порушенням законодавства [3, с. 35].

Варто зазначити, що у 2019 році, незважаючи на зростання ставок акцизного податку з тютюнових виробів близько 25 %, збільшення податкових надходжень не відбулося. Однією з причин цих показників, поряд з загальним

скороченням тютюнового ринку, стало швидке формування такого сегмента тютюнового ринку, як новітні тютюнові вироби (тютюнові вироби для нагрівання (далі – ТВЕН) та електронні сигарети). Так, протягом 2017–2019 рр. обсяг імпорту тютюнових виробів для електричного нагрівання (в Україні відсутнє легальне виробництво такої продукції) зріс у 13,2 разу.

Ринок новітньої продукції для споживання нікотину стрімко розвивається, що вимагає формування відповідних підходів до її оподаткування акцизним податком, а також упровадження адекватних інструментів регулювання обігу такої продукції, у тому числі з урахуванням уже наявного досвіду ЄС. Зокрема, потрібно зважати, що більшість країн ЄС застосовує для оподаткування ТВЕНів ставки податку нижчі, ніж для сигарет, а рівень диференціації між цими ставками перевищує 50 %.

В Україні оподаткування ТВЕНів здійснюється за ставками, що застосовуються для оподаткування іншого тютюну. Однак уже схваленими Верховною Радою України законодавчими ініціативами (законопроект № 1210) передбачене різке підвищення рівня оподаткування цього виду тютюнової продукції з застосуванням окремої ставки акцизного податку, що може в перспективі спровокувати непередбачувані процеси тінізації ще не до кінця сформованого сегмента тютюнового ринку, пов'язані із зростанням рівня контрабанди ТВЕНів, а також переходом споживачів на інші альтернативи (електронні сигарети).

### **Список використаної літератури**

1. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ: Алерта, 2017. 66 с.
2. Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ: Алерта, 2018. 100 с.
3. Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів / Новицька Н. В., Хлебнікова І. І., Коротун В. І., Кошук Т. В. та ін. / за заг. ред. Н. В. Новицької. Ірпінь; Хмельницький, 2020. 120 с.

**Кравченко Інна Сергіївна,**  
молодший науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **КОНТРОЛЬНИЙ (ІДЕНТИФІКАЦІЙНИЙ) ЗНАК ТА МАРКИ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ЯК ПРИКЛАД КОНТРОЛЮ ЗА АЛКОГОЛЬНИМ, ТЮТЮНОВИМ ТА СПОЖИВЧИМ РИНКОМ У БІЛОРУСІ**

Україна, як і інші країни стикається з проблемою нелегального обігу тютюнової та іншої продукції, що призводить до значної загрози для здоров'я громадян та фінансової безпеки загалом. Лише тільки рівень ринку нелегального тютюну, відповідно до даних Kantar Україна, у 2019 році сягнув 7 % загального ринку тютюнових виробів, а сума недоотриманих податків до державного бюджету оцінюється у 5 млрд грн [1].

Важливим механізмом протидії нелегальному обігу є застосування сучасних технологій відстеження продукції у всьому ланцюзі постачання, зокрема системи виявлення та відстеження, які успішно функціонують в окремих країнах світу або перебувають на початковій стадії запровадження.

У Білорусі система виявлення та відстеження перебуває на початковій стадії запровадження, а саме створено міжвідомчу робочу групу для координації діяльності із започаткування національної системи маркування та відстеження товарів. Метою такої системи є відстеження повного циклу обігу тютюнових виробів від виробника до кінцевого споживача для зниження на ринку обсягу сірого імпорту та контрафактної продукції.

Нині в Білорусі діє система маркування контрольними (ідентифікаційними) знаками окремих груп товарів, яка була запроваджена у 2005 р. Паралельно з цим були введені марки акцизного податку для тютюнової та алкогольної продукції з додатковим елементом захисту, але без можливості відстеження продукції. Крім того, для впровадження системи маркування товарів контрольними знаками урядом був затверджений перелік товарів, які підлягають маркуванню контрольними (ідентифікаційними) знаками, створена єдина інформаційна база даних, розроблена нормативно-правова база, яка визначає порядок маркування товарів та забезпечує контроль з боку держави та споживачів за продажем маркованої продукції.

Система виявлення діє спільно з системою автентифікації та відокремлена від системи податкової верифікації і реалізована у вигляді контрольного (ідентифікаційного) знака з елементами безпеки. Варто зазначити, що контрольна марка не є акцизною. Контрольна марка являє собою захищену від

підроблення самоклеючу етикетку, яка наноситься на кожну одиницю або упаковку товару, що підлягає маркуванню. Зокрема, має унікальний ідентифікаційний номер та елемент захисту – *юніграму*. Марка є обов'язковою для товарів, що виробляються на внутрішньому ринку або імпортуються до Білорусі. Виробники або імпортери платять тільки за контрольну марку та не є платниками акцизного податку маркованого товару.

Перед нанесенням маркування товарів контрольними марками виробники або імпортери направляють у податковий орган заявку на їхнє придбання, у якій зазначається необхідна кількість та вид товару. До заявки додається пакет документів, що підтверджують легальність виробництва або імпорту товару. Податковий орган розглядає заявку з наданими документами і надає дозвіл на видачу контрольних знаків, який вноситься в електронну базу даних (ЕБД). Державне підприємство «Гознак» виготовляє та видає контрольні марки і вносить дані про видачу в ЕБД. Після отримання марок виробник наносить їх у процесі виробництва. Імпортер маркує товар на митних складах або у виробника до ввезення товару на митну територію Білорусі.

Контрольні знаки/марки акцизного податку є бланками суворої звітності, які підлягають обліку в ЕБД з наданням звітності до контролюючих органів. Перед придбанням наступної партії контрольних знаків/марок акцизного податку виробники або імпортери надають до податкових органів звіт про використання попередньої партії (використано, передано для маркування, списано, зіпсовано).

Варто зазначити, що контрольні марки спочатку застосовували для солодового пива та моторних масел, що призвело до збільшення внутрішнього виробництва пива разом із збільшенням податкових надходжень на 220 %. Ураховуючи ефективність системи маркування товарів, вона у 2006 р. була поширена на рослинну олію, консервовану рибу та ікру, воду, м'які алкогольні напої та синтетичні миючі засоби, а з 2007 р. – на чай та каву, оцет, біологічні активні добавки, антифриз, взуття, носії аудіовізуального зберігання, мобільні телефони, годинники та телевізори. Загалом на сьогодні маркується понад 23 види продукції, у тому числі рідина, яка використовується в електронних системах паління.

Як і контрольні знаки, марки акцизного податку для алкоголю та тютюну були випущені з додатковим елементом безпеки (юніграмою) у 2010 р. Юніграма являє собою багат шаровий матеріал, який може вміщувати понад 10 шарів ступеня захисту. У неї вмонтовано 8–10-значний машинозчитувальний дифракційний штрих-код. Його можна зчитати за допомогою пристрою, під'єднаного до ПК, надаючи фактично додатковий інструмент автентифікації. Хоча такий код не є унікальним ідентифікатором у розумінні системи виявлення та відстеження, оскільки не містить змінних даних, крім серійних

номерів. Проте, за висновками фахівців, це не впливає та не обмежує функціональність системи.

З моменту впровадження система функціонує досить успішно, надаючи уряду можливість контролювати ринки алкогольної, тютюнової і споживчої продукції та збільшувати податкові надходження. Білорусь є кращою практикою ефективного використання системи податкової верифікації, поєднуючи цифрові та фізичні елементи безпеки на марках акцизного податку. У результаті нововведення обсяг виробництва тютюнової продукції збільшився в 1,6 разу, а податкові надходження впродовж 2004–2008 рр. паралельно з підвищенням ставок акцизного податку – у 4 рази.

Використання юніграми не вимагає спеціального затратного обладнання для перевірки автентичності товару, оскільки приховане зображення можна побачити за допомогою поляроїда. Це доволі простий та дешевий спосіб перевірки справжності продукції. Юніграма не може бути відтворена шляхом сканування, копіювання та друку завдяки її унікальності.

Контролюючі органи під час перевірки за допомогою простого пристрою – ідентифікатора прихованого зображення, перевіряють автентичність продукції. Цей пристрій видається їм безкоштовно. Зокрема, споживач за допомогою цього пристрою під час покупки в режимі реального часу може перевірити легальність продукції та переконатися у її якості. Вартість пристрою доступна для придбання будь-якому споживачеві та становить 0,5–1,5 дол. США.

Незважаючи на те, що в Білорусі система виявлення та відстеження перебуває на початковій стадії запровадження, на думку міжнародних експертів, досвід країни є показовим, завдяки поєднанню цифрових та фізичних елементів безпеки вдалося ефективно протидіяти нелегальному обігу продукції та значно підвищити податкові надходження.

Ураховуючи зазначене, упровадження власної моделі системи виявлення та відстеження продукції у всьому ланцюзі постачання в Україні, з огляду на зарубіжний досвід, дасть змогу податковим органам оперативно отримувати всю необхідну інформацію про рух товару, виявляти продукцію, яка перебуває в обігу з порушенням законодавства, та підвищити податкові надходження за рахунок зниження рівня нелегального обігу.

### **Список використаної літератури**

1. Жиленко Д. Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні. URL: <https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-4-hvilya-2019>
2. Контрольная марка для успеха бизнеса. URL: [http://mpf-goznak.by/uploads/file/Vodyanoy%20Znak%20\(Rus\).pdf](http://mpf-goznak.by/uploads/file/Vodyanoy%20Znak%20(Rus).pdf)

**Кудряшов Василь Павлович,**  
д.е.н., професор, завідувач  
відділу державних фінансів  
ДННУ «Академія фінансового  
управління»

## **ПРІОРИТЕТИ МОДЕРНІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ**

Стратегія «Україна-2020» спрямована на відновлення макроекономічної стабільності, забезпечення поступального розвитку, проведення структурних реформ та підвищення стандартів життя [1]. Важливого значення надається фіскальній політиці, що має вирішувати цілий ряд завдань із забезпечення стабільного та поступального розвитку країни, не допускаючи при цьому надмірних дисбалансів у складі державних фінансів та накопичення публічної заборгованості. Потрібно враховувати, що вона здійснюється за умов нестійкого валютного курсу, високих показників інфляції, процентних ставок за запозиченнями, низької інвестиційної активності, гострих соціальних проблем, недостатньої фіскальної автономії місцевого самоврядування.

Фіскальні ризики в Україні залишаються високими. Надмірним є тиск поточних зобов'язань, накопичуються виклики довгострокових періодів. Видатки державного бюджету (включаючи кредитування) не покриваються залученими доходами (що розширені за високого рівня централізації, а також відрахувань центрального банку). Утримуються значні обсяги бюджетного дефіциту. Балансування бюджетних операцій, а також підтримка державних корпорацій і економічного зростання здійснюються переважно шляхом розширення державних запозичень, що призводить до зростання державної заборгованості. За підсумками 2019 р. (відносно показників 2018 р.), відзначалося збільшення витрат, що спрямовувалися на погашення позик (на 47,23 %), а залучення боргового ресурсу з метою забезпечення фінансування державного бюджету зросло на 48,55 % [2].

Модернізація фіскальної політики має вирішувати завдання підтримки зайнятості, обмеження впливів на динаміку показників інфляції, відсоткових ставок, сприяти підвищенню оплати праці, покращанню соціальної допомоги, зменшенню нерівності доходів. Необхідні чіткі пріоритети в управлінні бюджетними видатками, надходженням доходів до бюджету, витратами, що здійснюються в межах фінансування державного бюджету, а також мобілізацією ресурсу для їхнього забезпечення. Водночас доцільним є обмеження участі держави в економічних процесах, рівня централізації фіскальної сфери, корупційних потоків у державних корпораціях. Система оподаткування в нашій країні є недостатньо спрямованою на підтримку

економічної активності, низьким є рівень прозорості бюджетних операцій, а також підконтрольності фіскальної політики громадськості.

До пріоритетів модернізації фіскальної політики в Україні відносять такі.

Політика бюджетних видатків, з одного боку, має спрямовуватися на забезпечення фінансової стабільності (шляхом продовження фіскальної консолідації), а з іншого – на підтримку економічного зростання, розвитку інфраструктури та проведення структурних реформ, зокрема, необхідним є:

- обмеження видатків, що не мають достатньої фіскальної ефективності та здійснюються з метою підтримки державних корпорацій, окремих галузей, великого бізнесу;

- перегляд субсидій суб'єктам господарювання, що не відзначаються достатньою ефективністю, а також упорядкування соціальної допомоги (реалізації принципу надання її лише тим, хто того потребує);

- зменшення витрат на державне управління, що здійснюються без урахування фіскальної результативності управлінських рішень;

- досягнення раціонального розподілу видаткових повноважень між субсекторами державного управління як загалом, так і в окремих сферах (освіти, охорони здоров'я, житлово-комунального господарства, енергетичній галузі);

- збільшення видатків, спрямованих на прискорення економічного зростання, розвиток інфраструктури, реконструкцію господарського комплексу (за умов їхнього цільового характеру);

- підвищення результативності державних інвестицій, державних закупівель, застосування ринкових важелів (та зменшення політичних маніпуляцій) в управлінні державними корпораціями.

У сфері доходів до першочергових завдань модернізації належать такі:

- обмеження ухилень від оподаткування, зниження ставок оподаткування та розширення його бази, підвищення ефективності податкових преференцій, недопущення використання офшорних юрисдикцій, збільшення неподаткових надходжень;

- зниження навантаження на доходи (як юридичних, так і фізичних осіб), водночас підвищення оподаткування надвисоких статків, обмеження тиску на низькі і середні доходи;

- покращання оподаткування фінансових транзакцій, зокрема, операцій з цінними паперами, удосконалення екологічного оподаткування;

- внесення змін до адміністрування податкових зобов'язань у напрямі сприяння легальній економічній діяльності, припинення ухилень від оподаткування, упровадження програм виведення бізнесу з тіні;

- досягнення більш раціонального розподілу податкових та адміністративних фіскальних повноважень між субсекторами державного управління.

Політика фінансування державного бюджету потребує модернізації з використанням таких механізмів:

- стримування накопичення запозичень за рахунок виконання планів мобілізації неборгового ресурсу, зменшення витрат у межах активних операцій бюджету, а також покращання управління державним боргом;

- проведення рефінансування державних зобов'язань за умов недопущення зростання загальної заборгованості та формування більш раціональної структури державних запозичень (за типом кредитора, боргового зобов'язання, термінами погашення, видами відсоткових ставок, валютою погашення, інструментами залучення коштів);

- запровадження фіскальних правил з метою підвищення фіскальної відповідальності уряду, покращання планування, здійснення контролю за виконанням державного бюджету з боку парламенту, спеціалізованих державних установ та неурядових інституцій;

- зменшення витрат з підтримки державних корпорацій шляхом використання бюджетного ресурсу;

- запровадження програм зниження рівня дохідності державних запозичень та покращання їхньої структури.

У сфері державного сектору до напрямів модернізації відносять такі:

- органи управління на всіх рівнях мають звільнитися від функцій, які гальмують розвиток економіки (надмірний рівень державного регламентування та адміністрування бізнесу, жорстке управління формуванням та виконанням місцевих бюджетів);

- розширення та вдосконалення функцій державного регулювання з урахуванням ринкових підходів до управління державним майном;

- розвиток державно-приватного партнерства, сприяння посиленню соціальної відповідальності бізнесу;

- розширення участі приватного сектору у наданні публічних послуг (шляхом покращання орендних операцій, упровадження аутсорсингу для непрофільних функцій, сприяння розвитку публічно-приватного партнерства, розширення механізмів концесій);

- перекриття деформації бюджетних операцій (у сферах держзакупівель, митної та тарифної політики);

- підвищення рівня прозорості фіскальних операцій та розширення участі неурядових, а також незалежних інституцій у контролі за проведенням фіскальної політики.

### Список використаної літератури

1. Стратегія сталого розвитку «Україна-2020», схвалена Указом Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.
2. Державна казначейська служба України. Звітність 2018, 2019 роки (фінансування державного бюджету за типом боргового зобов'язання). URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/misyachnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-sichen-gruden-2019-roku>

**Кужелєв Михайло Олександрович,**

д.е.н., професор, директор  
ННІ фінансів, банківської справи  
Університету ДФС України;

**Плахотнюк Володимир Віталійович,**

здобувач вищої освіти  
ННІ фінансів, банківської справи  
Університету ДФС України

## **РОЛЬ ПОДАТКІВ У РОЗВИТКУ РЕГІОНІВ**

В умовах євроінтеграції перед Україною стоїть завдання реформування економіки та соціальної сфери держави. Досвід розвинених країн показує, що впровадження фіскальної децентралізації сприяє забезпеченню сталого соціально-економічного розвитку територій за рахунок фінансової самодостатності органів місцевого самоврядування. Відповідно до практики європейських країн в Україні у 2014 році розпочалася реформа бюджетної децентралізації, в умовах якої особливого значення набувають місцеві податки і збори як фінансова основа забезпечення розвитку територіальних громад.

Децентралізація – це процес перерозподілу функцій, тобто передання їхньої частини від центральних органів управління до місцевих. Фіскальна складова є одним із головних компонентів децентралізації. Для ефективного виконання своїх функцій місцеві органи влади повинні мати адекватні надходження – за рахунок збільшення власних коштів або трансфертів [1].

На місцеве оподаткування покладається вирішення основних завдань органів місцевого самоврядування шляхом формування фінансових ресурсів для задоволення потреб територіальних громад. Питання місцевих податків і зборів стає дедалі актуальнішим, адже проголошений вектор на децентралізацію влади передбачає зміцнення фінансової бази органів місцевого самоврядування переважно завдяки зростанню ролі місцевих податків і зборів [2].

Основними джерелами наповнення місцевого бюджету є податкові, неподаткові надходження, трансферти та ін. надходження, що видно з рис. 1.

Відповідно з бюджетною децентралізацією органи місцевого самоврядування отримали додаткові джерела наповнення місцевих бюджетів, проте у структурі доходів місцевих бюджетів за період до реформи децентралізації (2014 рік) та під час її впровадження основну частку становлять офіційні трансферти (рис. 2).

Вдало проведена реформа бюджетної децентралізації сприяє нарощенню фінансового потенціалу регіонів, активізації інвестиційної діяльності, стимулюванню підприємницької активності, що в підсумку зміцнює економічний потенціал та забезпечує ґрунт для зростання і розвитку. Проте податкові надходження не переважають у структурі доходів місцевих

бюджетів, основна частка досі належить офіційним трансфертам. Варто зазначити, що спостерігається позитивна тенденція до збільшення обсягів податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів, зокрема у 2019 році частка офіційних трансфертів у структурі місцевих бюджетів зменшилася, а частка податкових надходжень зросла. Така ситуація спостерігається вперше за період реформи децентралізації, що позитивно.

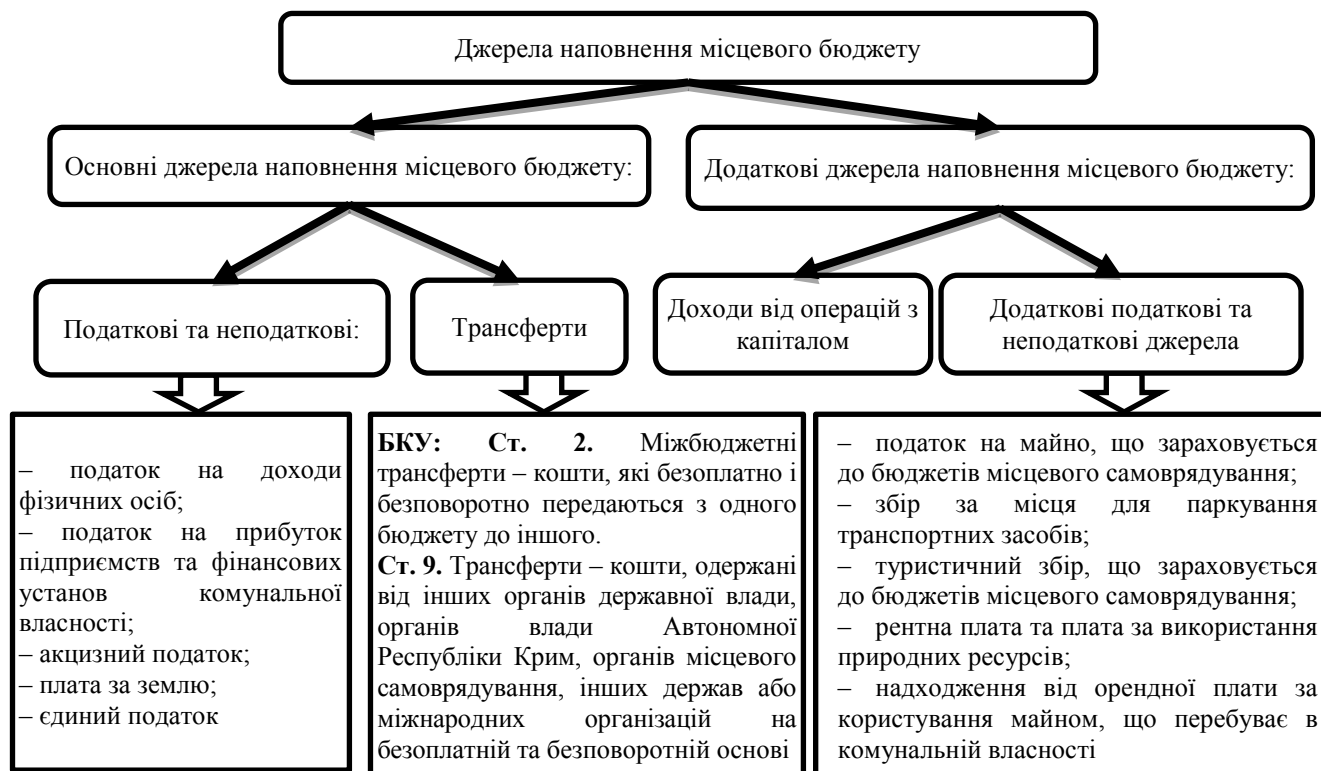


**Рисунок 1 – Структура джерел наповнення місцевого бюджету**

Джерело: складено авторами на основі [3].

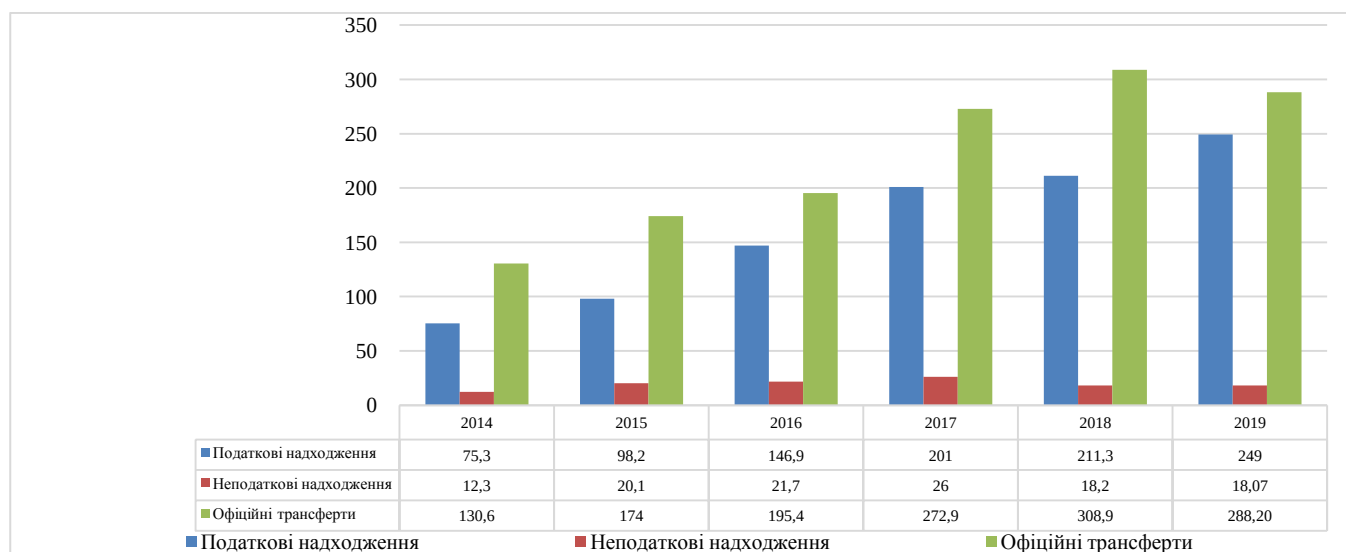


**Рисунок 2 – Склад та структура доходів місцевих бюджетів України за 2014–2019 роки (млрд грн)**

Джерело: складено авторами на основі [4].

У структурі податкових надходжень місцевих бюджетів основну частку становлять надходження від податку на доходи фізичних осіб. На рисунку 3 подано структуру податкових надходжень бюджету міста Ірпеня. Видно, що податок на доходи фізичних осіб становить 73 % усіх податкових надходжень, наступним іде єдиний податок – 18 %, податок на майно – 5,64 %. Найменші показники за такими податках: внутрішні податки на товари і послуги – 3,2 %, податок на прибуток підприємств 0,03 %, рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів – 0,01 %.

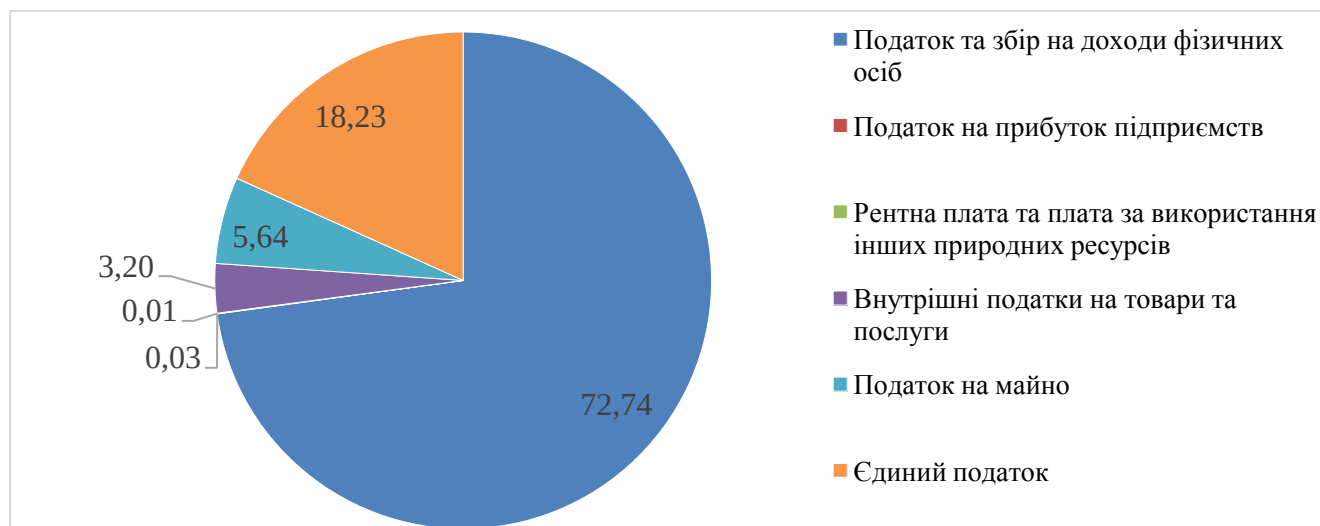


**Рисунок 3 – Структура податкових надходжень бюджету міста Ірпінь (планово на 2020 рік)**

Джерело: складено авторами на основі [5; 6].

Отже, одним з пріоритетних завдань реформи децентралізації є підвищення рівня самостійності територіальних громад, зокрема шляхом збільшення надходжень до бюджету. Фіскальна децентралізація як складова реформи децентралізації передбачала підвищення фінансової спроможності територій, але проведений аналіз показав, що податкові надходження становили незначну частку у структурі місцевих бюджетів, проте у 2019 році частка податкових надходжень суттєво зросла, що є позитивним чинником, але податки у розвитку територій досі мають другорядне значення. Негативним є той факт, що основну частку у структурі податкових надходжень місцевих бюджетів становить податок на доходи фізичних осіб, водночас частка інших є незначною.

### Список використаної літератури

1. Кужелєв М. О., Плахотнюк В. В. Формування місцевих бюджетів в умовах бюджетної децентралізації. *Економічний вісник університету*: збірник

наукових праць учених та аспірантів. Переяслав-Хмельницький, 2018. Вип. 36/1. С. 302–312.

2. Кужелев М. О., Нечипоренко А. В. Фінансові інструменти стимулювання регіонального розвитку: практика використання в Україні: монографія. Київ, 2019. 224 с.

3. Нечипоренко А. В. Зарубіжний досвід використання фінансових інструментів стимулювання регіонального розвитку. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. Вип. 25. С. 97–101. (Серія «Економіка і менеджмент»).

4. Міністерство фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet/ptsm>

5. Офіційний сайт Ірпінської міської ради: URL: <http://imr.gov.ua/>

6. Кужелев М. А., Маковская Е. А. Финансовая безопасность: государство, регион, личность. Ломоносов 2001: сб. тезисов и докладов на международной конференции. Москва: МГУ им. М. В. Ломоносова, МАКС Пресс, 2001. С. 129–130.

**Мовчун Світлана Вікторівна,**  
науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ОПОДАТКУВАННЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У НЕДЕРЖАВНОМУ ПЕНСІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ УКРАЇНИ: ОСОБЛИВОСТІ ТА НЕДОЛІКИ**

З 1 січня 2004 р. діяльність з недержавного пенсійного забезпечення в Україні здійснюють такі фінансові установи, як недержавні пенсійні фонди, банки та страхові компанії. Під час аналізу перспектив розвитку цієї діяльності в Україні потрібно враховувати реальні витрати та доходи, які можуть мати суб'єкти недержавного пенсійного забезпечення (у нашому випадку це фізичні особи). Тому система оподаткування відіграє не останню роль у недержавному пенсійному забезпеченні при оцінюванні ефективності послуг фінансових установ, які здійснюють діяльність у цій сфері. Проте, як зазначає Д. Леонов, «... цей механізм для держави є «витратним», оскільки передбачає відмову від частки поточних надходжень до бюджету, тому він має бути економічно обґрунтованим та комплексним, для того, щоб не тільки помірковано стимулювати накопичення пенсійних заощаджень, але й створювати рівні умови функціонування різних груп фінансових установ, які здійснюють накопичення та управління пенсійними активами» [1].

Під час розробки механізму податкового стимулювання добровільного пенсійного забезпечення потрібно враховувати джерела сплати внесків, до яких можуть застосовуватися методи стимулювання, що подані у табл. 1.

Необхідно також звернути увагу на податкові пільги для вкладників – фізичних осіб. Так, згідно з п. 166.3.5 Податкового кодексу України фізична особа – платник податку має право внести до складу податкової знижки витрати, здійснені ним протягом звітного року.

До таких витрат відносять:

«... – суму витрат на сплату пенсійних внесків до недержавного пенсійного фонду на свою користь, але не більше ніж 2 940,00 гривень на місяць (відповідно до п. 169.4.1 Податкового кодексу України);

– суму витрат на сплату пенсійних внесків до недержавного пенсійного фонду на користь членів сім'ї першого ступеня споріднення (дітей, батьків, чоловіка, дружини), але не більше ніж 50 % від 2 940,00 гривень на місяць, а саме не більше ніж 1 470,00 гривень на місяць (відповідно до п. 166.3.5 Податкового кодексу)» [2].

**Таблиця 1 – Джерела сплати внесків добровільного пенсійного забезпечення та методи їхнього стимулювання**

| Джерело внесків                                                             | Метод стимулювання                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Наслідок                                                                                                                                                                                                                                      | Недоліки                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-----------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Для юридичних осіб, які роблять внески за рахунок коштів юридичної особи | Встановлення граничної частки оподатковуваного прибутку такої особи, яка може бути звільнена від оподаткування податком на прибуток у разі її використання на пенсійні внески                                                                                                                                       | Держава обмежує свої втрати з податку на прибуток у межах встановленого нормативу використання прибутку                                                                                                                                       | Така система не враховує реального контингенту потенційних осіб, на користь яких сплачуватимуться внески (наприклад, чисельність трудового колективу), а отже, робить персональну суму відрахувань на одну особу недостатньою або стимулює соціальну несправедливість та розшарування трудового колективу на підприємстві |
|                                                                             | Встановлення граничного нормативу додаткових нарахувань на фонд оплати праці на недержавне пенсійне забезпечення, з віднесенням цих нарахувань до складу витрат (собівартості) підприємства                                                                                                                         | Ураховується реальний контингент отримувачів відрахувань, стимулюється детінізація заробітної плати, (що може забезпечити збільшення надходжень прибуткового податку з громадян та внесків на обов'язкове соціальне та пенсійне забезпечення) | Може призвести до значного зниження надходжень податку на прибуток унаслідок зростання витрат (собівартості) виробництва, а також потенційно стимулюватиме підвищення цін на продукцію підприємств і, відповідно, інфляцію                                                                                                |
| 2. Для фізичних осіб, які роблять внески за рахунок особистих доходів:      | Звільнення сум, внесених фізичною особою до власних пенсійних схем, від оподаткування прибутковим податком з громадян (з можливим встановленням граничної частки доходу, який спрямовується на такі цілі)                                                                                                           | Ефективно, особливо у країнах з високою прогресією шкали ставок прибуткового податку. У разі встановлення граничної частки доходу держава регулює свої втрати надходжень прибуткового податку з громадян                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|                                                                             | Відстрочення податкових зобов'язань за прибутковим податком з громадян щодо сум, внесених фізичною особою до власних пенсійних схем (з можливим встановленням граничної частки доходу, який спрямовується на такі цілі)                                                                                             | Дозволяє компенсувати у майбутньому поточні втрати бюджету щодо прибуткового податку з громадян                                                                                                                                               | Вимагає механізму гарантованого утримання цих відстрочених податків у повній сумі за рахунок пенсійних накопичень громадянина у міру виплати                                                                                                                                                                              |
|                                                                             | Звільнення сум, внесених фізичною особою до власних пенсійних схем, від оподаткування прибутковим податком з громадян за прогресивною шкалою ставок (з можливим встановленням граничної частки доходу, який спрямовується на такі цілі) та оподаткування пенсійних виплат за пільговою ставкою прибуткового податку | Забезпечує додатковий соціальний захист пенсіонерів                                                                                                                                                                                           | Дозволяє лише частково відшкодувати поточні втрати бюджету                                                                                                                                                                                                                                                                |

Джерело: складено на основі [1].

Доцільно розглянути оподаткування виплат учасникам недержавного пенсійного фонду.

«1. Податковим агентом платника податку – учасника недержавного пенсійного фонду є адміністратор недержавного пенсійного фонду, який здійснює нарахування виплат.

2. Відповідно до п. 170.8.2 (Податкового кодексу України) адміністратор утримує і сплачує до бюджету податок з доходів фізичних осіб за ставкою 18 % (згідно з п. 167.1 Податкового кодексу) від:

- 60 % суми виплати пенсії на визначений строк у день здійснення такої виплати;

- повної суми одноразової виплати в день здійснення такої виплати.

3. Відповідно до п. 170.8.3 Податкового кодексу не оподатковуються податком з доходів фізичних осіб:

- суми виплат учаснику, якщо він отримав інвалідність 1-ї групи;

- суми виплати одноразової пенсії або пенсії на визначений строк, якщо вік учасника не менше 70 років, а також не більше 18 років.

4. Виплати спадкоємцям, які є членами сімей учасників першого ступеня споріднення, оподатковуються за нульовою ставкою.

5. Виплати спадкоємцям, які не є членами сімей учасників першого ступеня споріднення, оподатковуються за ставкою 5 % суми виплати у день здійснення такої виплати. Ця норма не поширюється на спадкоємців, які є інвалідами, дітьми-сиротами та дітьми, позбавленими батьківського піклування. При виплаті таким спадкоємцям застосовується нульова ставка оподаткування.

6. Відповідальними особами за сплату податку на доходи фізичних осіб є спадкоємці учасника...» [2].

Відповідно до викладеного вище можна зробити висновок, що система оподаткування схеми недержавного пенсійного забезпечення через недержавний пенсійний фонд не є конкурентною з погляду оподаткування, оскільки податкові стимули для фізичних осіб недостатні як при сплаті пенсійних внесків, так і отриманні пенсійних виплат.

### Список використаної літератури

1. Леонов Д. А. Система оподаткування схем недержавного пенсійного забезпечення. *Фінансові послуги у новому столітті*: матеріали Міжнародної конференції з питань розвитку пенсійного забезпечення та страхування. URL: <https://forinsurer.com/public/03/01/13/220>

2. Оподаткування внесків до недержавного пенсійного фонду (НПФ) та виплат з НПФ. *Всеукраїнський адміністратор пенсійних фондів*. URL: <https://vseapf.com.ua/ua/taxation.html>

**Назукова Наталія Миколаївна,**  
к.е.н., старший науковий співробітник  
відділу державних фінансів  
ДУ «Інститут економіки та  
прогнозування НАН України»

## ОСВІТНІ ВИДАТКИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ІНКЛЮЗИВНОГО ЗРОСТАННЯ

Для цілей цієї публікації під інклюзивним зростанням розуміється економічне зростання на користь бідних, однак у більш широкому сенсі: по-перше, інклюзивне зростання охоплює зростання в інтересах бідних, а отже, базується на схемах прямого перерозподілу доходів, але водночас саме зростання націлене на всеохопність, підвищення продуктивності праці та створення нових можливостей для працевлаштування; по-друге, дослідження питань зростання в інтересах бідних традиційно фокусується на показниках зростання і показниках бідності, тоді як концепція інклюзивного зростання зосереджується на аналізі джерел і перешкод для стійкого зростання, стійкої зайнятості та стійкого скорочення бідності.

Дослідження питань інклюзивного зростання, як і питань зростання в інтересах бідних, охоплює два блоки індикаторів, згрупованих за призначенням, яке полягає у відображенні стану формування доходів у суспільстві, а також тенденцій їхнього розподілу. Індикатори першого блоку пов'язані з економічним зростанням: ВВП, ВВП на душу населення, складові загальної продуктивності факторів виробництва: макрофінансові показники (зокрема, інфляція і рівень боргу), демографічні показники, показники соціального розвитку та ринку праці тощо. Другий блок індикаторів стосується рівномірності розподілу доходів у суспільстві: частка населення, яка живе за межею бідності (head count ratio), розрив бідності (poverty gap), глибина бідності (poverty severity), міждецилієвий показник бідності (inter-decile ratio), коефіцієнт розподілу доходів Джині (Gini coef.), крива впливу зростання на доходи (growth incidence curve). Нові індикатори, які охоплюють суб'єктивні фактори задоволеності життям: Gross National Happiness, Human Development Index (HDI), Sustainable Development Goals (SDGs), National Welfare Index (NWI), Genuine Progress Indicator (GPI) та інші.

Освітні видатки належать до особливої категорії продуктивних державних інвестицій, так званих «growth-friendly expenditures»: підвищення ефективності цих видатків приводить до зростання продуктивності праці. Крім того, між освітніми видатками та показником Джині є обернений зв'язок: чим більшим є фінансування освіти у країні, тим нижча є нерівність у доходах. При цьому, якщо освітні видатки є ефективними, підкріплені відповідною підзвітністю

державних органів, а також фінансуються на основі результатів, то це позитивно впливає на стійкість державних фінансів.

У межах формування передумов для інклюзивного зростання через інструмент освіти управління державними фінансами має спрямовуватися на зниження дохідних бар'єрів до освіти. Це дозволить забезпечити більшу рівність можливостей і створить передумови для стійкого працевлаштування та підвищення продуктивності праці (рис. 1).

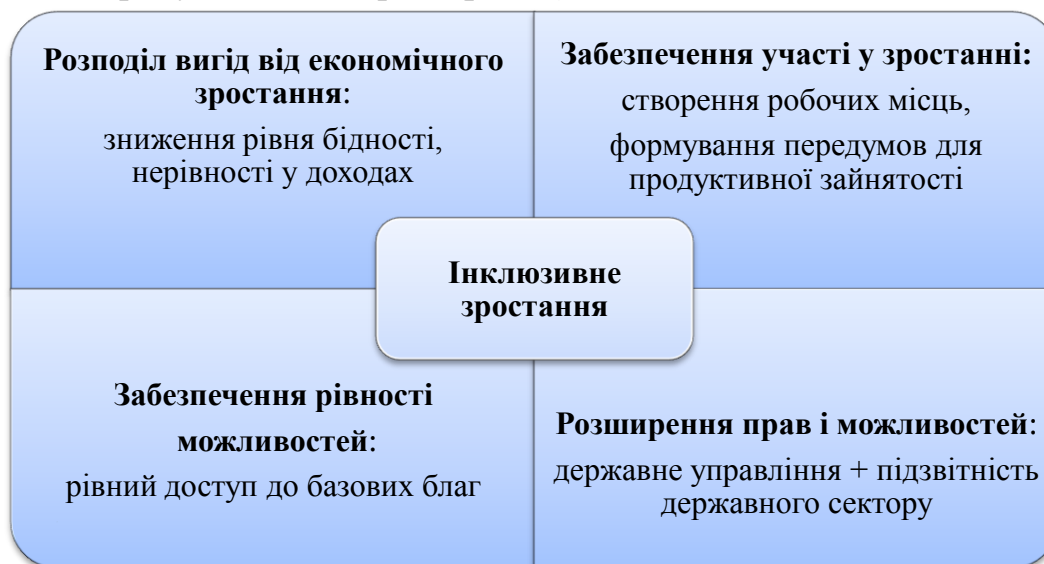


**Рисунок 1 – Інклюзивне зростання крізь призму цілей державних фінансів**

За висновками фахівців Світового банку, високий рівень витрат на навчання – як офіційних зборів, так і ряду інших витрат – перешкоджає навчанню дітей, особливо найбільш соціально вразливих. Згідно з їхнім дослідженням, майже 90 % країн світу з низьким рівнем доходу декларують обов'язкову безкоштовну початкову освіту. Але при цьому 40 % країн із низьким рівнем доходу та 10 % країн із середнім рівнем доходу стягують плату за перший етап середньої освіти. Важливим інструментом зниження дохідних бар'єрів до освіти є націленість державної грошової допомоги на підтримку соціально вразливих сімей та її таргетування на конкретні освітні результати. Зниження дохідних бар'єрів до освіти є важливим інструментом впливу на нерівність доходів у довгостроковій перспективі, адже освіта є визначальним фактором розподілу людського капіталу в часі і між поколіннями, що уможливлює соціальну мобільність.

На жаль, за оцінками фахівців Європейської комісії, за показником інклюзивності видатки на освіту (навіть у розвинених країнах) оцінюються як неефективні. Узагальнення результатів досліджень щодо ефективності видатків на освіту у країнах ЄС указують на те, що лише деякі з них витрачають

державні кошти на фінансування освіти ефективно, тобто одержують максимально можливі результати за всіма трьома параметрами ефективності: кількісними показниками, якісними показниками та показниками інклюзивності.

До важливих завдань у сфері державних фінансів належить закриття розриву ефективності («efficiency gap») у частині державного фінансування освіти: скорочення надлишкового штату працівників у результаті оптимізації процесів, закриття неефективних шкіл, підвищення вимог до вступників педагогічних вишів, запровадження фінансування на основі результатів.

**Несторишен Ігор Васильович,**  
к.е.н., доцент,  
провідний науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України;  
**Брендак Аліна Іванівна,**  
начальник відділу вдосконалення  
системи управління ризиками  
Департаменту таргетингу та  
профілювання митних ризиків  
Державної митної служби України

## **ВИМОГИ ДО ПОДАННЯ ЗАГАЛЬНОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ ПРИБУТТЯ ВІДПОВІДНО ДО МКУ**

Прийняття Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань функціонування авторизованих економічних операторів» [1] № 141-IX від 02.10.2019 внесло істотні зміни до вітчизняного митного законодавства не лише щодо запровадження інституту авторизованих економічних операторів (далі – АЕО), але й інших складових системи митного регулювання. Зокрема, однією з таких новацій є обов’язок подання з 05.05.2020 суб’єктами ЗЕД загальної декларації прибуття відповідно до Угоди про асоціацію України з ЄС. Зазначимо, у країнах Європейського Союзу з 2007 р. функціонує система попереднього інформування митних органів (подання короткої ввізної (вивізної) декларації – ENS (EXS)), основні принципи якої були закладені ще в 1999 р. у межах оновленої Кіотської конвенції. Крім того, процедуру попереднього інформування передбачено Рамковими стандартами безпеки та спрощення світової торгівлі ВМО (SAFE).

Загальна декларація прибуття – повідомлення органу доходів і зборів про товари, призначені для ввезення на митну територію України, у тому числі з метою транзиту, що містить відомості, необхідні для проведення аналізу ризиків з метою безпеки та надійності. Вона має подаватися до органу доходів і зборів, у зоні діяльності якого розташовано пункт пропуску через державний кордон України, де товари вперше перетнуть митний кордон України, до прибуття таких товарів на митну територію України, у тому числі в митному режимі транзиту, з дотриманням відповідних строків. Загальна декларація прибуття подається до органу доходів і зборів перевізником, що переміщує товари, або від його імені іншою особою, у вигляді електронного повідомлення, засвідченого електронним цифровим підписом, або через інтерфейс для подання такої декларації, розміщений на офіційному вебсайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну митну політику.

Митним кодексом України визначено, що загальна декларація прибуття

реєструється автоматизованою системою митного оформлення в автоматичному режимі після її отримання. Присвоєний загальній декларації прибуття реєстраційний номер надсилається особі, яка подавала таку декларацію, автоматизованою системою митного оформлення в автоматичному режимі.

Перелік відомостей, що вносяться до загальної декларації прибуття залежно від засобу та способу переміщення товарів через митний кордон України, наявності авторизації АЕО, затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з урахуванням вимог митного законодавства Європейського Союзу. У цьому контексті потрібно зазначити, що обсяг необхідних даних, які подаються до митних органів, а також час подання декларації залежить від виду транспорту, яким переміщуються вантажі, наявності спеціального статусу та визначаються Додатком 9 Делегованого регламенту ЄС № 2016/341 від 17.12.2015 (*англ. The UCC Transitional Delegated Act; Commission Delegated Regulation (EU) 2016/341 of 17 December 2015, далі – TDA EU*). Авторами цього дослідження наведено перелік даних короткої ввізної декларації в ЄС для вантажів, що переміщуються автомобільним транспортом, та для вантажів, що переміщуються уповноваженими економічними операторами [2]. Ці матеріали можна взяти за основу під час розробки вітчизняної форми загальної декларації прибуття за різними видами транспорту.

Митним кодексом України також зазначено, що з моменту пред'явлення органу доходів і зборів товарів, що ввозяться на митну територію України на підставі загальної декларації прибуття, така декларація є документом, що засвідчує факти, які мають юридичне значення, а перевізник несе адміністративну відповідальність відповідно до Митного кодексу України. Відомості, зазначені у загальній декларації прибуття, можуть бути змінені особою, яка подала таку декларацію, крім випадків, якщо: 1) органом доходів і зборів повідомлено про наміри проведення митних формальностей, пов'язаних із фізичною перевіркою товарів; 2) органом доходів і зборів виявлено помилки у відомостях, зазначених у загальній декларації прибуття; 3) товари вже були пред'явлені органу доходів і зборів.

За загальною декларацією прибуття, протягом однієї години з моменту її отримання орган доходів і зборів аналізує ризики та виконує митні формальності, визначені за результатами такого аналізу, після прибуття товарів у перший пункт пропуску (пункт контролю) через державний кордон України. У разі визначення за результатами аналізу ризиків необхідності у виконанні митних формальностей орган доходів і зборів невідкладно, але не раніше ніж після прибуття товарів у перший пункт пропуску (пункт контролю) через державний кордон України, повідомляє про такі митні формальності перевізника.

Якщо товари, зазначені у загальній декларації прибуття, не були ввезені на

митну територію України, загальну декларацію прибуття може бути анульовано за письмовим зверненням особи, зазначеної в частині третій цієї статті. Якщо протягом 200 днів з дня реєстрації загальної декларації прибуття товари не були ввезені, а письмове звернення про анулювання загальної декларації прибуття не було подано, така декларація анулюється автоматизованою системою митного оформлення в автоматичному режимі.

У законі зазначено, що відсутність на момент здійснення митних формальностей у пункті пропуску через державний кордон України загальної декларації прибуття на товари є підставою для відмови у пропуску через митний кордон України товарів і транспортних засобів комерційного призначення, що їх перевозять, та притягнення перевізника до адміністративної відповідальності відповідно до Митного кодексу України. Проте ця норма набере чинності з 07.11.2020. Пропуск через митний кордон України таких товарів та транспортних засобів комерційного призначення, що їх перевозять, здійснюється після подання органу доходів і зборів загальної декларації прибуття та виконання необхідних митних формальностей, визначених за результатами аналізу ризиків за такою декларацією.

Залежно від засобів та способів переміщення товарів через митний кордон України загальна декларація прибуття подається з дотриманням таких строків:



Найбільші розбіжності щодо строків подання загальної декларації прибуття стосуються перевезень саме морським видом транспорту при переміщенні товарів у контейнерах. Це означає, що з метою забезпечення подальшої гармонізації українського законодавства із законодавством ЄС, а також приведення практики подання попередньої інформації при таких перевезеннях у відповідність до міжнародних стандартів необхідними є підготовка та внесення відповідних змін до Митного кодексу України.

### **Список використаної літератури**

1. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань функціонування авторизованих економічних операторів: Закон України № 141-IX від 02.10.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/141-20>.
2. Управління митними ризиками: теорія та практика: монографія / за заг. ред. І. В. Несторишена та В. А. Туржанського. Ірпінь; Хмельницький: ФОП Стрихар А. М., 2018. 314 с.

**Прус Людмила Романівна,**  
к.е.н., доцент, завідувач відділу  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ ЕФЕКТИВНОСТІ РОЗПОРЯДЖЕННЯ МАЙНОМ, ЩО ПЕРЕХОДИТЬ У ВЛАСНІСТЬ ДЕРЖАВИ ЗА ПОРУШЕННЯ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

МКУ не містить окремого переліку засад розпорядження майном, що перейшло у власність держави за порушення митного законодавства. Натомість їх можна сформулювати, виходячи із системного тлумачення положень МКУ, інших нормативно-правових актів щодо здійснення операцій з майном, яке перейшло у власність держави. Отже, можна виокремити такі загальні засади розпорядження майном, що перейшло у власність держави за порушення митного законодавства.

1. Забезпечення збереження майна та його економічної вартості. Цей принцип застосовується для всіх способів розпорядження будь-яким майном, якщо іншого прямо не передбачено МКУ:

1.1. Якщо розпорядження передбачає передання майна за договором, зміст цього принципу додатково розкривається в положеннях договору щодо цього майна так, щоб були дотримано такий зміст та дії, операції з майном, які:

- найбільшою мірою придатні до забезпечення оцінної вартості майна з урахуванням фізичного, функціонального та економічного (зовнішнього) зносу;
- передбачають збереження придатності майна.

1.2. Цей принцип також лежить в основі інструменту реалізації майна як шляху (способу) розпорядження ним. МКУ, Порядком 1340, Порядком 1050 (до грудня 2019 – Порядком 607) визначено, що реалізації підлягає майно, яке швидко псується або має обмежений строк зберігання, оскільки для цілей збереження його вартості таке майно доцільніше продати, ніж розпоряджатися ним в інший спосіб.

1.3. Цей принцип також продукує вимогу про потребу в реалізації майна за цінами, щонайменше не нижчими за ринкові. На практиці цей принцип означає, що стартова ціна лота на перших електронних торгах дорівнює вартості майна, який становить відповідний лот, за звітом про оцінку на відповідних перших електронних торгах з урахуванням Податкового кодексу України.

2. Ефективність збереження та збільшення вартості майна. Цей принцип має такі складові:

2.1. Дохідність розпорядження майном. Відповідно до МКУ кошти, одержані від реалізації майна, перераховуються до державного бюджету, отже,

реалізація відповідного майна є джерелом додаткових надходжень до держбюджету.

Розпорядження майном має бути дохідним з урахуванням його особливостей. При цьому сума доходу від реалізації майна при дотриманні майнових інтересів держави має бути на рівні, не меншому за середній рівень доходів від продажу аналогічного майна з метою одержання прибутку на відповідному ринку товарів в Україні. Ці положення застосовуються як базові (за умовчанням), проте можуть бути переглянуті, виходячи із властивостей і характеристик конкретного майна, особливостей ринку такого майна та якщо потребу в такому перегляді буде доведено комісією, яка створюється відповідно до пункту 7 Порядку 1340.

З цих самих міркувань у розумінні МКУ не може бути визнано ефективним таке розпорядження майном, що призводить лише до витрат (до, наприклад, лише зберігання майна), зокрема при безоплатному переданню, переданню іншим органам державної виконавчої влади.

2.2. Обґрунтованість витрат, здійснених у зв'язку з розпорядженням майном, що переходить у власність держави за порушення митного законодавства. Обґрунтованість таких витрат є безпосереднім завданням контролю за ефективністю розпорядження, тобто завжди підлягає перевірці поряд із забезпеченням збереження майна, його вартості, а також перерахуванням до державного бюджету надходжень від розпорядження ним. Більше того, витрати, пов'язані з розпорядженням майном, безпосередньо впливають на обсяг коштів, що перераховуватимуться до державного бюджету як надходження від здійснюваного комісією розпорядження майном.

2.3. Відповідність таким засадам цивільного законодавства, як справедливість, добросовісність і розумність, узвичаєнням ділового обороту та практиці комерційного використання аналогічного майна на відповідному ринку товарів в Україні.

2.4. Урахування індивідуальних властивостей та характеристик майна при здійсненні розпорядчих процедур відповідно до МКУ. Логіка цієї вимоги така: зміст і обсяг заходів з розпорядження майном має враховувати індивідуальні властивості та характеристики саме цього конкретного майна (а не лише типу, виду майна, до якого належить конкретний актив).

3. Строковість і непередбачувана тривалість. Цей принцип прямо не передбачено МКУ, хоча безпосередньо впливає зі змісту його положень. Частиною 3 статті 528 МКУ встановлено, що у разі, якщо за результатами перевірки законності та обґрунтованості постанови суду у справі про порушення митних правил ця постанова буде скасована, а справа закрита, або адміністративне стягнення за порушення митних правил буде змінено,

конфісковані товари, транспортні засоби, сума штрафу або її відповідна частина повертаються особі, яка притягалася до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, або її представникові. Якщо конфісковані товари, транспортні засоби неможливо повернути в натурі, повертається їхня вартість за вирахуванням сум належних митних платежів за ставками, що діяли на день конфіскації. Повертаються грошові кошти, зазначені у цій частині, органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, з державного бюджету.

Згідно з частиною 6 статті 244 МКУ також передбачено, що власник товарів, зазначених у пунктах 2–5 частини першої, пунктах 1–5, 7 частини п'ятої статті 238 та частині четвертій статті 240 МКУ, або уповноважена ним особа може отримати з рахунку органу доходів і зборів залишок коштів, одержаних від їхньої реалізації, протягом трьох років з дня реалізації товарів, а у випадках, зазначених у частинах третій та четвертій статті 244 МКУ, – з дня набрання законної сили рішенням суду у справі.

Наведені правила свідчать, що розпорядження майном – суто тимчасовий захід, тривалість якого до того ж не піддається жодним прогнозам. Постанову суду у справі про порушення митних правил може бути скасовано в будь-який час. Ці обставини вносять елемент істотного ризику як у діяльність ДМСУ з організації заходів розпорядження майном, так і в діяльність митниць з розпорядження майном, що перейшло у власність держави за порушення митного законодавства, адже в умовах непрогнозованої тривалості є ймовірність вжиття низки заходів з організації розпорядження, понесення певних витрат, після чого не виключене раптове припинення розпорядження.

У зв'язку з цим ДМСУ має дотримуватися підходу економії ресурсів на етапі організації розпорядження майном.

Також, за результатами проведених протягом минулих років перевірок ефективності дій державних органів влади, при здійсненні операцій з вилученням, конфіскованим і безхазяйним майном Рахункова палата України та інші центральні контролюючі органи дійшли висновку про відсутність в Україні цілісної системи нормативно-правового регулювання та бухгалтерського обліку під час здійснення зазначених операцій.

Дія чинних нормативно-правових актів встановлює певні особливості діяльності для кожного державного органу, однак не забезпечує єдиних підходів до здійснення цих операцій, що, у свою чергу, не забезпечує достовірність визначення вартості майна, яке переходить у власність держави, його реальні обсяги та, відповідно, не дозволяє ефективно планувати надходження бюджету від такої діяльності. Крім того, чинні нормативні акти в цій сфері містять детальні норми щодо розпорядження, які дозволяють

застосовувати їх по-різному і не визначають детального, чіткого порядку поводження з майном, що на різних підставах переходить у власність держави. Отже, актуальними питаннями наукових розвідок залишається розроблення принципів та показників ефективності у цій сфері діяльності ДМСУ.

### **Список використаної літератури**

1. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
2. Порядок 1340 – Порядок обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.08.1998 № 1340. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1340-98-п>
3. Порядок 607 – Порядок організації митних аукціонів, реалізації товарів і транспортних засобів на митних аукціонах, товарних біржах або через підприємства торгівлі, а також розпорядження окремими видами товарів, що не підлягають реалізації: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.04.2003 № 607. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/607-2003-п>
4. Порядок 1050 – Порядок реалізації товарів на митних аукціонах, редукаціях, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 4 грудня 2019 р. № 1050 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1050-2019-%D0%BF>

**Романюк Уляна Василівна,**  
к.ю.н., науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **СУТНІСТЬ ТА СУЧАСНИЙ СТАН ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ТОВАРАМИ, ЩО ВИЛУЧАЮТЬСЯ ЧИ ПРИЙМАЮТЬСЯ НА ЗБЕРІГАННЯ МИТНИЦЯМИ**

Комплексний аналіз законодавства щодо тимчасового вилучення товарів, транспортних засобів і документів як процесуальної дії у справах про порушення МП, обліку і зберігання такого майна [1–9] дає підстави стверджувати про достатнє законодавче регулювання цього питання та існування окремих проблем із практичною реалізацією його норм органами доходів і зборів та іншими суб'єктами, задіяними в обліку, оцінюванні, зберіганні та реалізації такого майна.

За результатами цього аналізу ми пропонуємо виділити такі операції з вилученими товарами:

1) фактичне вилучення товарів (здійснюється у процесі провадження справи про порушення МП, суб'єктами відносин є митні органи та правопорушник (його законний представник). Так, у 2018 р. у 5,4 тис. справ про порушення МП тимчасово вилучено предметів правопорушень (промислові товари – на суму 546 млн грн; продовольчі товари та сільгосппродукція – 68 млн грн; валюта – 79 млн грн; транспортні засоби – 53 млн грн [10]) на суму 914 млн грн, що на 24 % більше порівняно з 2017 роком. Крім того, упродовж звітнього року конфісковано майна – предметів МП – на суму 483,8 млн гривень [11];

2) визначення фактичного статусу товарів (здійснюється у процесі провадження справи про порушення МП, суб'єктами відносин є митні органи, правопорушник має право доводити заявлений митний статус товару);

3) попереднє оцінювання товарів та передання їх на зберігання (здійснюється у процесі провадження справи про порушення МП, до винесення судового рішення про конфіскацію, суб'єктами відносин є митні органи, які передають товари на митні склади або склади підприємств). Для здійснення цієї операції залучаються суб'єкти оціночної діяльності та оцінювачі. Станом на 2019 р. у Державному реєстрі оцінювачів та суб'єктів оціночної діяльності було зафіксовано 2 832 установ і організацій та представлених ними експертів, які можуть бути залучені до оцінювання майна у процесі виконавчого провадження, у тому числі провадження порушення справи про порушення МП [12];

4) передання товарів органам ДВС та проведення їхнього оцінювання у межах виконавчого провадження після оформлення судового рішення та набрання ним законної сили;

5) передання для реалізації (через електронну мережу торгів державного підприємства «СЕТАМ») із подальшим перерахуванням отриманих коштів до державного бюджету. В окремих випадках можливе повернення володільцеві майна (у разі скасування рішення про конфіскацію або встановлення власника безгосподарного майна). У разі, коли майно не реалізовано, державний виконавець вносить на розгляд комісії пропозицію щодо безоплатного передання майна органам державної влади, закладам охорони здоров'я, освіти, соціального забезпечення, соціального захисту, зокрема закладам, у яких виховуються діти-сироти та діти, позбавлені батьківського піклування, дитячим будинкам сімейного типу, прийомним сім'ям, будинкам дитини при установах виконання покарань, установам виконання покарань, слідчим ізоляторам, військовим формуванням, а також на благодійні цілі. Разом із тим окремі види майна можуть бути передані лише окремим суб'єктам. Так, наприклад, культурні цінності передаються безоплатно центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей, центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері архівної справи, діловодства, які забезпечують їх зберігання, експертизу та інформацію про них з метою уточнення права власності на них. Продукти харчування, що не мають супровідної документації, визнані непридатними для вживання як їжа людям і є безпечними в санітарно-епідемічному плані, згідно з відповідними рішеннями санітарно-епідеміологічної та ветеринарної служб (якщо продукти походять з країн, територія яких є благополучною в епізоотичному плані) можуть бути безоплатно передані на корм тваринам. Конфісковані алкогольні напої підлягають знищенню або промисловій переробці, конфісковані тютюнові вироби – знищенню.

Отже, аналіз нормативно-правового забезпечення щодо товарів, які вилучаються чи приймаються на зберігання митницями, дав змогу сформулювати перелік операцій, що можуть здійснюватися з такими товарами. Наведений у процесі опису цих операцій окремий статистичний матеріал став підґрунтям для виявлення тенденції нарощування обсягів вилучених митницями товарів – предметів порушення МП. Такий стан речей може свідчити не лише про зростання якості та ефективності роботи митниць, але й про збільшення обсягів МП на митному кордоні, а отже, зворотний до зазначеного щойно процес діяльності української митниці.

### **Список використаної літератури**

1. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#n3979>.

2. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 № 2658-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

3. Про порядок обліку, зберігання, оцінки вилученого митницями ДФС майна, щодо якого винесено рішення суду про конфіскацію, передачі цього майна органам державної виконавчої служби і розпорядження ним: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.12.2001 № 1724. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1724-2001-%D0%BF>.

4. Про виконавче провадження: Закон України від 02.06.2016 № 1404-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19>.

5. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної виконавчої служби та митниць Державної фіскальної служби під час передавання майна, конфіскованого за рішеннями судів, та розпорядження ним: наказ Міністерства юстиції України, Мінфіну України від 23.03.2018 № 892/5/379. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0362-18>.

6. Порядок реалізації арештованого майна: наказ Міністерства юстиції України від 29.09.2016 № 2831/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1301-16>.

7. Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей: Закон України від 21.09.1999 № 1068-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1068-14>.

8. Положення про умови та порядок проведення тендера (конкурсу) з визначення спеціалізованих підприємств – організаторів митних аукціонів, затв. наказом Держмитслужби України від 14.02.2011 № 103. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0820-1>.

9. Про затвердження Порядку реалізації товарів на митних аукціонах, редукуваннях та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.12.2019 № 1050. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1050-2019-%D0%BF>.

10. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>.

11. Протягом 2018 року митницями виявлено 48,9 тис. порушень митних правил на 3,4 млрд грн. 29.01.2019 / Прес-служба Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/365795.html>.

12. Державний реєстр оцінювачів та суб'єктів оціночної діяльності / Фонд державного майна України. URL: <http://www.spfu.gov.ua/ua/content/spf-estimate-registers.html>

**Руда Тетяна Василівна,**  
к.е.н., с.н.с.,  
провідний науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВРЕГУЛЮВАННЯ ПРОБЛЕМНИХ АСПЕКТІВ КОНТРОЛЮ ЗА РЕЖИМОМ ТИМЧАСОВОГО ВВЕЗЕННЯ МОРСЬКИХ КОНТЕЙНЕРІВ ТА ДОДАТКОВОГО ОБЛАДНАННЯ ДО НИХ**

Дослідження сучасних тенденцій здійснення зовнішньоекономічної діяльності вказує на зростання популярності контейнерних перевезень, які на сьогодні становлять майже 90 % загального обсягу. Такі види перевезень популяризуються завдяки нижчим витратам на їхнє здійснення та вищому рівню безпеки перевезення товарів порівняно з іншими видами транспортування. Варто зазначити, що при цьому виді транспортування товарів досить часто на практиці застосовують митний режим тимчасового ввезення.

Це зумовлено тим, що на сьогодні він є найбільш урегульованим нормами міжнародного права й передбачає надання низки пільг та спрощень. Одночасно звільнення від сплати митних платежів, що передбачається при розміщенні товарів, транспортних засобів під митний режим тимчасового ввезення, робить його потенційно привабливим для порушення митного законодавства, що, у свою чергу, призводить до необхідності напрацювання механізму митного контролю щодо дотримання його умов.

Крім того, варто підкреслити, що у вітчизняній практиці досить недосконалим є контроль тимчасового ввезення морських контейнерів та додаткового обладнання до них. А це зумовлює те, що морські контейнери та додаткове обладнання до них часто стають предметами незаконної торгівлі. Цьому сприяє ще й те, що на сьогодні практично не відстежується поворотність контейнерів, які були ввезені на митну територію України в режимі тимчасового ввезення. Дискусійним залишається й питання віднесення об'єктів, які переміщуються із контейнерами до категорії «додаткове пристосування та обладнання до контейнерів», що у підсумку призводить до виникнення спорів між учасниками митних правовідносин.

Особливо гострим на сьогодні є питання здійснення контролю за тимчасовим ввезенням такого типу додаткового обладнання до морських контейнерів, як флексітанк та сепарації. Зазначимо, що з метою досягнення консенсусу фахівці у сфері окреслених питань наголошують на необхідності у перегляді вітчизняної законодавчої бази, зокрема уточнення категорійного апарату у цій сфері й конкретизації нормативного врегулювання особливостей тимчасового ввезення контейнерів та додаткового обладнання до них.

Дослідження судової практики щодо розгляду справ, пов'язаних із тимчасовим ввезенням додаткового обладнання до морських контейнерів, також вказує на неоднозначність трактування вітчизняного митного законодавства з цих питань та часткову імплементацію норм Стамбульської конвенції у вітчизняну практику. Саме з метою вирішення окреслених проблем доцільним є запровадження механізму контролю за режимом тимчасового ввезення морських контейнерів та додаткового обладнання до них.

Так, під механізмом контролю за режимом тимчасового ввезення морських контейнерів та додаткового обладнання до них варто розуміти систему або сукупність заходів, що спрямовані на дотримання норм вітчизняного законодавства з питань застосування митного режиму тимчасового ввезення з урахуванням особливостей переміщення морських контейнерів та додаткового обладнання до них.

Серед основних принципів запровадження механізму варто виділити такі:

- об'єктивності – передбачає всебічний аналіз умов та особливостей здійснення кожної конкретної зовнішньоекономічної операції, об'єктом якої є морський контейнер та/або додаткове обладнання до нього;
- дієвості – полягає у реальних наслідках виявлення порушень митного законодавства з питань застосування митного режиму тимчасового ввезення;
- гласності – передбачає відкритість у діяльності органів доходів і зборів та інформованість про прийняття рішення та їхнє виконання;
- системності – полягає у напрацюванні алгоритму співпраці між учасниками митних правовідносин та застосуванні механізму на постійній основі.

На основі результатів дослідження сучасного стану контролю за тимчасовим переміщенням морських контейнерів та додаткового обладнання до них, а також з урахуванням проблемних аспектів у цій сфері вважаємо за доцільне визначити такі складові механізму контролю за режимом тимчасового ввезення морських контейнерів та додаткового обладнання до них:

- нормативно-правова – передбачає внесення відповідних змін до митного законодавства з питань застосування митного режиму тимчасового ввезення морських контейнерів та додаткового обладнання до них у контексті його наближення до міжнародного законодавства;
- програмно-інформаційна – ґрунтується на автоматизації митного контролю окреслених процедур, інформаційній взаємодії між учасниками митних правовідносин та застосуванні додаткових технічних засобів, спрямованих на відстеження дотримання умов митного режиму тимчасового ввезення.

При цьому основною метою механізму є забезпечення дотримання законодавчо визначених умов застосування митного режиму тимчасового ввезення щодо морських контейнерів та додаткового обладнання до них.

Крім того, з метою вирішення проблемних аспектів здійснення контролю за режимом тимчасового ввезення морських контейнерів та додаткового обладнання до них доцільним є вдосконалення програмного забезпечення цього процесу, зокрема запровадження спеціалізованого програмного модуля «Електронний журнал реєстрації контейнерів», що містить такі блоки:

- I блок – «Облік прибуття контейнерів»;
- II блок – «Облік вибуття контейнерів»;
- III блок – «Заходи з дотримання умов митного режиму тимчасового ввезення».

Розроблення й практичне впровадження програмного модуля «Електронний журнал обліку контейнерів» на базі ПІК «Інспектор» дасть змогу реалізувати інформаційну складову механізму митного контролю за тимчасовим ввезенням морських контейнерів та додаткового обладнання до них, як наслідок, сприятиме дотриманню вітчизняного законодавства з питань реалізації митного режиму тимчасового ввезення.

Крім того, з метою нормативного врегулювання окреслених проблемних аспектів необхідним є внесення змін до вітчизняного митного законодавства, зокрема: Митного кодексу України, Постанови Кабінету Міністрів України від 21 травня 2012 р. № 451 «Питання пропуску через державний кордон осіб, автомобільних, водних, залізничних та повітряних транспортних засобів перевізників і товарів, що переміщуються ними», Порядку виконання митних формальностей на морському та річковому транспорті від 10 березня 2015 р. № 308, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 30 квітня 2015 р. за № 486/26931.

Саме впровадження у практику окреслених заходів дасть змогу оптимізувати процедуру здійснення митного контролю за режимом тимчасового ввезення морських контейнерів та додаткового обладнання до них.

**Сідляр Вікторія Володимирівна,**  
к.е.н., доцент кафедри податків  
та фіскальної політики  
Тернопільського національного  
економічного університету

## **ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА В УМОВАХ ЗРОСТАННЯ ІМПОРТУ**

У сучасних умовах глобалізації, створення міждержавних угруповань та функціонування наднаціональних інституцій важливо забезпечити конкурентоспроможність власної країни шляхом сприяння розвитку національного виробництва якісної високотехнологічної продукції з наступним стимулюванням її експорту та захисту від недобросовісного імпорту.

Сьогодні у світі посилюються протекціоністські настрої, країни вдаються до нових форм захисту внутрішнього ринку, що призводить до занепокоєння з боку світової спільноти щодо можливих загроз та ризиків у разі зміни пріоритетів у світовій торгівлі та відходу від політики лібералізації та відкритості. Перехід до політики неприхованого протекціонізму посилює риторику глобалізації та може стати основою торговельних воєн, невизначеності правил світової торгівлі та, як наслідок, зміни укладеного економічного порядку.

Аналіз статистичних даних (сформованих на основі даних підприємств, основним видом економічної діяльності яких є роздрібна торгівля) свідчить, що значна частина витрат українських споживачів спрямована на покупку імпортованих товарів. Частка продажу споживчих товарів, вироблених в Україні, через торгову мережу підприємств у 2013–2018 рр. коливалася в межах 52–58 % (рис. 1). Експансія імпорту особливо відчутна на ринку непродовольчих товарів, хоча останнім часом спостерігається витіснення і вітчизняних продуктів харчування імпортованими аналогами.

Зауважимо, що частка споживання вітчизняних продовольчих товарів, хоча і висока, проте має чітко виражену тенденцію до скорочення. Так, у 2014 р. українці купували 85,6 % продовольчих товарів власного виробництва. Проте вже у 2018 р. цей показник скоротився на 4,2 % і становив 81,4 %. Це свідчить про втрату конкурентоспроможності вітчизняних виробників на внутрішньому ринку та завоювання ринку імпортерами.

На імпортозалежність української економіки вказує зовнішньоторговельний баланс. Аналіз показників зовнішньої торгівлі свідчить, що протягом 2017–2018 рр. як експорт, так і імпорт зростав (рис. 2). Крім того, імпорт зростав швидшими темпами, ніж експорт, унаслідок чого у 2017–2018 рр. сформувалося негативне сальдо зовнішньоторговельного балансу.



**Рисунок 1 – Динаміка частки продажу споживчих товарів, вироблених в Україні, через торгову мережу підприємств у 2013 – 2018 рр., %**

Джерело: побудовано на основі даних Державної служби статистики України [1].

За статистичними даними, у 2019 році тенденції у зовнішній торгівлі залишилися незмінними. За січень – листопад 2019 р. експорт товарів становив 45,9 млрд дол., або 106,3 %, порівняно із аналогічним періодом 2018 р., імпорт – 55,3 млрд дол., або 106,2 %. Негативне сальдо становило 9,4 млн дол. (за січень – листопад 2018 р. також негативне – 8,9 млрд дол.). Коефіцієнт покриття експортом імпорту, як і за січень – листопад 2018 р., становив 0,83 [1].

Як свідчить аналіз структури зовнішньої торгівлі, в Україні національні виробники втрачають свою конкурентоспроможність на внутрішньому споживчому ринку, програючи високотехнологічному імпорту, а на зовнішньому – посідають хиткі позиції, оскільки реалізують на експорт переважно агропродукти та іншу сировину з низькою доданою вартістю, а не готову продукцію, і тому залежать від цінових коливань на ресурсних ринках.

Як наслідок, динаміка торговельного балансу покращується після девальвації гривні, коли зменшується платоспроможний попит на імпортні товари. І, навпаки, при поживленні економіки, зміцненні національної валюти імпорт одразу починає випереджати експорт [2]. За таких умов стійкість національної валюти сприяє експансії імпорту та загрожує національному виробнику. Це стримує зростання української економіки та створює загрози економічній безпеці.

Зростання економіки значно залежить від розвитку власного внутрішнього ринку, оскільки саме він є платформою для виходу національної продукції на світовий ринок. Для створення базису сталого розвитку, на нашу думку,

першочерговим завданням є покращання інвестиційного клімату в державі, сприяння розвитку і модернізації виробництва та підтримка інновацій, що цілком відповідає визначеним стратегічним цілям розвитку України.

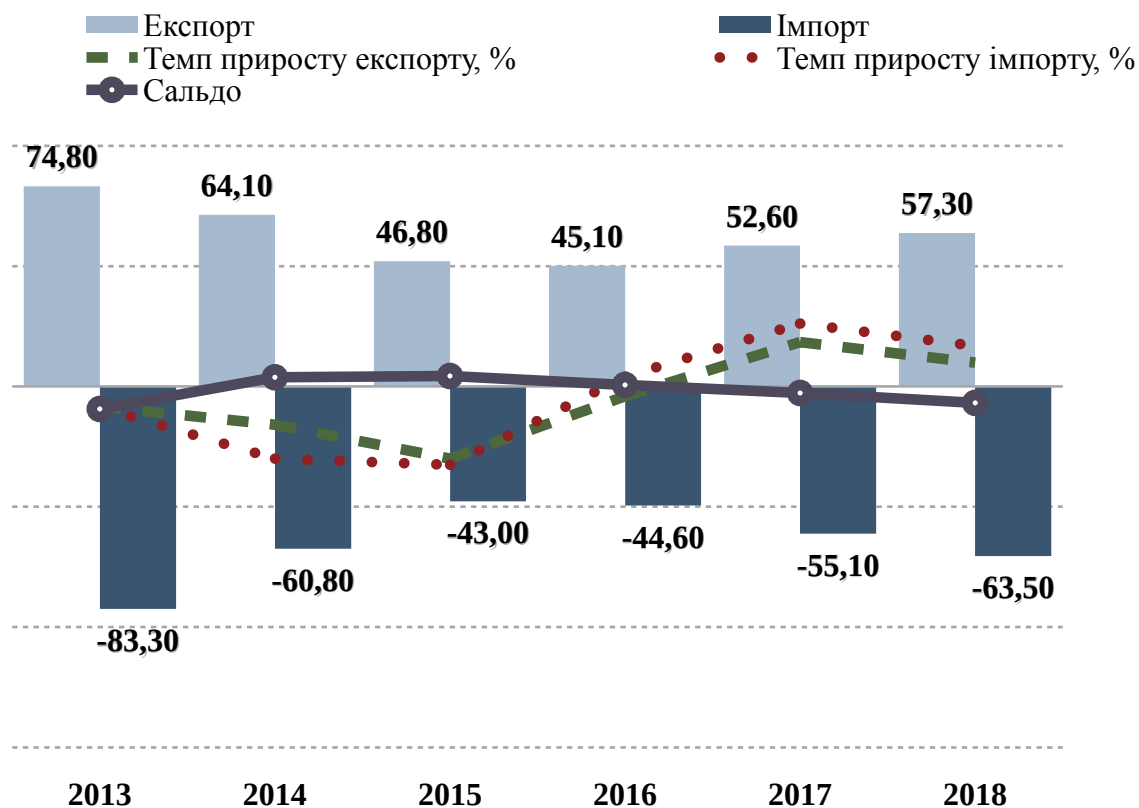


**Рисунок 2 – Динаміка зовнішньоторговельного балансу України за період 2013 – 2018 років, млрд дол.**

Джерело: побудовано на основі даних Державної служби статистики України [1].

Досягненню зазначених цілей повинна сприяти виважена економічна політика уряду, спрямована на перехід від сировинного експорту до поглибленого перероблювання продукції, а також на створення нових, інноваційних товарів і послуг з якісно кращими властивостями. Практика розвинених країн показує, що у разі загрози для внутрішнього виробника уряд спрямовує зусилля на ускладнення доступу імпортерів з інших держав на національні ринки і, навпаки, вимагає усунути торговельні бар'єри для надходження власних товарів на іноземні.

На сучасному етапі падіння темпів зростання світової економіки спонукає країни до впровадження політики протекціонізму. Як підтверджують дослідження Global Trade Alert, економічно розвинені країни та країни з високими темпами розвитку економіки активно захищають національних виробників. Зокрема, у 2018 році країнами світу найінтенсивніше застосовувалися такі протекціоністські заходи, як субсидії, для підтримки споживача/виробника, заходи стимулювання експорту й тарифні бар'єри [3].

Отже, у сьогоднішніх умовах доцільно віддати перевагу політиці імпортозаміщення та ефективно використати весь, дозволений СОТ та передбачений угодами з ЄС, інструментарій для створення сприятливих умов розвитку конкурентного виробництва з акцентом на інноваційній складовій. Дієвими фіскальними інструментами підтримки українського виробника можуть бути такі: податкові пільги та преференції для інвестицій у виробництво високотехнологічної продукції та розвиток інновацій, реінвестицій у модернізацію основних фондів; державна фінансова підтримка наукових досліджень і розробок, адаптації наявного обладнання до нових вимог у галузі захисту навколишнього середовища. Для протидії недобросовісному імпорту необхідно вдосконалити та активізувати антидемпінгові, компенсаційні та спеціальні засоби торговельного захисту.

### **Список використаної літератури**

1. Економічна статистика / Державна служба статистики України. URL: <http://ukrstat.gov.ua>
2. Анатомія хронічної девальвації гривні. Ціна держави. 26.07.2016. URL: <http://old.cost.ua/news/446-imports-penetration-inforgraphics>
3. Evenett S.J., Fritz J. Going It Alone? Trade policy after Three Years of Populism. The 25th Global Trade Alert Report. 2019. London: CEPR Press. URL: <https://www.globaltradealert.org/reports>

**Слободян Вікторія Василівна,**  
молодший науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ОСОБЛИВОСТІ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ**

Особливості розвитку економіки України привели до необхідності у впровадженні дієвої внутрішньої політики держави, яка повинна бути спрямована на забезпечення сталого соціально-економічного розвитку України, зміцнення демократичних засад суспільного і державного життя, забезпечення верховенства права, економічної і політичної незалежності держави [1]. В умовах обмеженого фіскального простору та загрози повторення світової фінансової кризи [2] особливої актуальності набуває розвиток фіскальної політики, значущість якої важко переоцінити.

Державна фіскальна політика на будь-якому етапі розвитку суспільства відіграє суттєву роль, особливо в умовах економіко-соціальної нестабільності. Здійснювані в Україні реформи та, як наслідок, соціально-економічні трансформації потребують зміцнення економічної ситуації та підвищення рівня довіри суспільства до урядових рішень і програм та їхньої підтримки. За цих умов стає надзвичайно актуальною гнучкість державної фіскальної політики щодо зовнішніх чинників і спроможність влади трансформувати та підлаштовувати її з огляду на процеси, які відбуваються всередині країни.

Сьогодні ефективна фіскальна політика є одним з найважливіших завдань держави, адже саме вона визначає основні джерела поповнення державного бюджету та напрями розподілу й використання фінансових ресурсів держави.

В Україні однією з основних проблем фіскальної політики є неефективні і негнучкі видатки, слабкий фіскальний менеджмент, постійне перевищення та швидке зростання зобов'язань щодо бюджетних ресурсів, що спричиняє постійне коригування бюджету й податкового законодавства й ускладнює адміністрування та прогнозування податків.

Удосконалення фіскальної політики України в сучасних умовах має бути спрямоване на побудову сучасної конкурентоспроможної соціально орієнтованої ринкової економіки, інтегрованої з ЄС; реалізацію модернізаційного проекту економіки знань за умови збільшення сукупних податкових надходжень до всіх рівнів бюджетів та державних цільових фондів; проведення збалансованої бюджетної політики на середньострокову перспективу [3], що можливе лише за умови реалізації вираженої державної фіскальної політики, спрямованої на досягнення балансу інтересів держави та платників податків.

Так, пріоритетним завданням залишається розроблення і впровадження ефективної фіскальної політики, запровадження дієвого механізму формування доходів бюджету, дієвого механізму розподілу і спрямування державних коштів на здійснення державних видатків з метою повноцінного виконання повноважень і функцій держави. Створення прозорого механізму розподілу і спрямування державних коштів має глобальний характер, адже за рахунок мобілізованих ресурсів держава надає публічні блага та послуги, намагається усунути «провали» ринку та знизити рівень проблем, що виникають в економіці внаслідок як об'єктивних, так і суб'єктивних обставин. При цьому ефективне, законне і результативне витрачання бюджетних коштів зменшує потребу в залученні додаткових коштів на реалізацію відповідних соціальних чи інфраструктурних проєктів [2].

Сьогодні в Україні реалізується програма реформування державних фінансів, яка сформована з урахуванням досвіду країн-членів ЄС та спрямована на забезпечення стійкості державних фінансів України. Головним напрямом зазначених перетворень встановлено проведення фіскальної консолідації, метою якої окреслено скорочення дефіциту сектору державних фінансів та зниження темпів зростання державного боргу. У межах програми реформування державних фінансів передбачені різноманітні заходи зі стабілізації державного бюджету, фінансового сектору, реформування податкової системи, забезпечення оптимізації обсягів та поліпшення структури державних витрат, міжбюджетних відносин, підвищення ефективності використання державних ресурсів [1]. Також значної актуальності набувають питання поліпшення бізнес-клімату та створення сприятливих умов для іноземних інвесторів, розвитку фондового ринку та ринку фінансових послуг, кредитування реального сектору економіки, підвищення обсягів державної підтримки малого й середнього бізнесу.

Однак поряд з цим існує ще досить багато проблем, які потрібно вирішити з метою створення ефективної фіскальної політики: нестабільність законодавчої системи податкової сфери, зміни податкової системи не завжди дають позитивні результати, на які очікує суспільство, певна непрозорість у розумінні сутності нормативних актів як для бізнес-структур, так і для фізичних осіб, необ'єктивні дії контролюючих органів у сфері оподаткування, послаблення роботи фіскальних органів у частині формування високої податкової культури громадян.

Отже, в умовах модернізації фінансової системи необхідно розробити нову концепцію фіскальної політики з конкретизацією цілей і завдань, принципів її формування та реалізації, визначити стратегічні пріоритети фіскальної політики, раціонально поєднати державне та ринкове регулювання у процесі її

формування та реалізації, особливо створити умови для оптимального наповнення державного бюджету та стримування інфляційних процесів, забезпечити економічне зростання у регіонах країни, упровадити заходи з активізації розвитку бізнес-структур через покращання інвестиційного клімату.

### Список використаної літератури

1. Вектори розвитку сучасної фіскальної політики України. *Інтернаука*. URL: <https://Inter-pauka.com> (дата звернення: 31.01.2020).
2. Дуліба Є. В. Особливості формування та реалізації фіскальної політики держави. *Інтернаука*. 2018. № 4(9). С. 18–23.
3. Тимошенко А. О. Фіскальна політика: реалії сьогодення і потреби суспільства в умовах ведення бізнесу на міжнародних ринках. *Економіка. Менеджмент. Бізнес*. 2017. № 3 (21). С. 77–85.

**Стадник Марина Вікторівна,**  
к.е.н., головний консультант  
Секретаріату Комітету Верховної  
Ради України з питань бюджету

## **ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РОЗМЕЖУВАННЯ ВИТРАТ, ЩО ВИНИКАЮТЬ ПРИ АДМІНІСТРУВАННІ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ**

Ефективність податкової системи держави виражається у зіставленні податкових надходжень до витрат: чим більше податкових надходжень відносно витрат на їхнє отримання, тим ефективнішою є податкова система.

Принцип ефективності податкової системи на практиці може бути реалізований на основі двох концептуальних підходів [2, с. 62]:

- нейтралістичному – зменшення податкової ставки і розширення податкової бази без використання податкових пільг;
- інтервенціоністському – диференціація податків, використання численних податкових пільг при високих загальних податкових ставках.

У сучасних умовах найбільш перспективним є другий підхід, який передбачає цілеспрямоване стимулювання відповідних видів економічної діяльності. Зважаючи на це, питання необхідності у збереженні податкових пільг активно обговорюється як у політичних, так і в наукових колах сьогодення. Така тенденція пояснюється тим, що світовий та частково вітчизняний досвід використання податкових пільг показали, що цей податковий інструмент може позитивно впливати на розвиток національної економіки. Останнім часом основне призначення податкових пільг усе більше зводиться до залучення інвестицій у виробництво та сферу послуг, а також стимулювання розвитку окремих галузей економіки.

Водночас, як і будь-який елемент податку, будь то основні (базові), додаткові чи факультативні, потребує витрат на своє адміністрування. З огляду на зазначене, при адмініструванні податкових пільг виникають чотири різні види витрат, а саме [7, с. 1498]:

- витрати на розподіл ресурсів (наприклад, додаткових інвестицій);
- витрати на дотримання податкового законодавства;
- витрати, пов'язані з відсутністю прозорості та корупцією;
- витрати доходів бюджету (у т. ч. податкові витрати).

Разом з тим національні бюджети країн-членів ОЕСР функціонують відповідно до трьох «витратно-дохідних» принципів, які закріпилися ще у XIX–XX ст., а саме [5, с. 122–123]:

- принцип універсальності – усі витрати, що фінансуються за рахунок податків, а також доходи повинні бути в межах бюджету;

- принцип єдності – усі бюджетні витрати, які були здійснені протягом певного періоду (як правило, один-два роки), а також усі доходи повинні бути задокументовані у звітній документації про виконання бюджету;

- принцип специфічності – витрати і доходи повинні вказуватися окремо один від одного та мати відповідну деталізацію.

Незважаючи на постійне вдосконалення національних бюджетних систем, у більшості країн залишаються такі форми витрат, які важко узгодити з наведеними вище принципами. Тому ці витрати отримали назву: «позабюджетні витрати» (*off-budget expenditure*) та т. зв. «приховані витрати» («*back door*» *expenditure*).

Позабюджетні витрати фінансуються за рахунок коштів, які не закріплені у бюджеті (порушуючи принцип універсальності), а приховані – за рахунок податків, які закріплені у бюджеті, але такі витрати, як правило, не мають документального підтвердження у бюджетній документації (порушення принципу єдності).

До основних форм позабюджетних витрат у ОЕСР прийнято відносити [3, с. 3]: 1) позабюджетні фонди; 2) пряме кредитування; 3) гарантії; 4) державно-приватне партнерство.

Основними формами прихованих витрат визнаються [4, с. 18–19]:

- витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування, – певний відсоток від податку використовується у відповідному секторі економіки;

- витратні правила – певний відсоток від ВВП чи загальних бюджетних витрат або конкретні витрати (субсидії) використовується у відповідному секторі економіки;

- податкові витрати (далі – ПВ) – передання державних ресурсів, що досягається за рахунок скорочення податкових зобов'язань.

Проте потрібно зазначити, що найбільше дискусій точиться щодо ПВ, які багато економістів та бюджетних експертів різних країн називають позабюджетними.

Зауважимо, що вперше поняття «ПВ» (*tax expenditures*) прозвучало у 1960 рр. на Конгресі США, коли помічник міністра фінансів С. Сюррей (*Stanley Surrey*), наголосив, що «велика частина податкових пільг і звільнень є регулятивною функцією податкових систем, вони мають загальний характер і залежать від індивідуального або економічного становища платника податків (наприклад, кількості дітей, стану здоров'я, розміру доходу та/або прибутку тощо), і тому вони не переслідують якої-небудь конкретної мети. Проте,

незважаючи на це, досить велика кількість податкових преференцій нагадує витрати» [6].

Проаналізувавши погляди зарубіжних та вітчизняних теоретиків щодо визначення досліджуваного поняття, на нашу думку, більш точним буде віднесення ПВ до прихованих витрат. Насамперед це можна пояснити тим, що ПВ – це втрачені доходи бюджету, що вже унеможлиблює позабюджетність таких витрат.

Як наслідок, вважаємо, що внесення ясності у визначення витрат, зокрема податкових, які виникають при адмініструванні податкових пільг, надалі вмотивує потребу у їхній інтеграції з бюджетним процесом України з метою гарантування підзвітності податкових органів, що зміцнить розрахункову й облікову дисципліну видаткової частини бюджету та забезпечить її збалансованість з макроекономічними прогнозами [1, с. 4].

### Список використаної літератури

1. Стадник М. В. Адміністрування податку на прибуток: вітчизняні реалії і міжнародні орієнтири: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Чернігів, 2019. 23 с.
2. Стадник М. В. Адміністрування податку на прибуток: вітчизняні реалії і міжнародні орієнтири: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Ірпінь, 2019. 313 с.
3. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD. Working Party of Senior Budget Officials. GOV/PGC/SBO (2004) 6. 19 p.
4. Jul, A.-M. (2006), Off-Budget Operations Report. Inter-American Development Bank. 151 p.
5. Kraan. Dirk-Jan (2004), Off-budget and Tax Expenditures. OECD Journal on Budgeting. Volume 4. № 1. pp. 121–142.
6. Surrey. S. S. (1967), The U.S. Income Tax System – the Need for a Full Accounting. Speech before the Money Marketers.
7. Zee, Stotsky and Ley (2002), Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Tax Policy Makers in Developing Countries. World Development, Vol. 30, № 9. pp. 1497–1516.

**Степанова Олена Вікторівна,**  
к.е.н., старший науковий співробітник  
відділу державних фінансів  
ДУ «Інститут економіки та  
прогнозування НАН України»

## **ФІСКАЛЬНИЙ ПРОСТІР ДЛЯ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я В УМОВАХ НЕОБХІДНОСТІ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ СТІЙКОСТІ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ**

В умовах сьогодення більшість країн намагаються віднайти оптимальний механізм та сформувати необхідний фіскальний простір для фінансування системи охорони здоров'я, а також забезпечити достатній рівень медичної допомоги для населення, особливо для його вразливих верств, для яких тягар захворювання є найвищим і може мати катастрофічні наслідки.

Оцінка фіскального простору для системи охорони здоров'я фактично дає можливість на концептуальному рівні визначити оптимальні параметри і пропорції фінансування медичної галузі, а також потенційні напрями його збільшення. Фіскальний простір не є статичним та може змінюватися залежно від циклів розвитку економіки, фіскальної політики, демографічних та соціально-економічних факторів, а також глобальних чинників.

Фіскальний простір ми визначаємо як динамічний потенціал сукупності наявних державних фінансових ресурсів і додатково залучених державою фінансових ресурсів для фінансування програм та заходів охорони здоров'я та без порушення умов довгострокової стійкості державних фінансів. Систематизація та аналіз світового досвіду формування та використання фіскального простору для охорони здоров'я засвідчує, що держава може змінювати його на таких етапах: збирання фінансових ресурсів; акумулювання (об'єднання) фінансових ресурсів; розподілу фінансових ресурсів за надання медичної допомоги населенню. Європейська фіскальна рада визначає фіскальний простір як потенціал реалізації політики фіскальної експансії та дотримання такого рівня структурного балансу, який не перевищував би середньострокові фіскальні цілі стійкості [1].

П. Хеллер розглядає фіскальний простір як резерв бюджету уряду, що може бути використаний з визначеною метою без втрат для фінансових позицій чи стабільності економіки [2]. Отже, як зауважують Р. Рой та А. Хьюті, фіскальний простір є індикатором гнучкості уряду щодо здійснення альтернативних варіантів витрат та забезпечення при цьому достатнього рівня фіскальної безпеки [3]. Доцільність підтримки фіскальної стійкості аргументовано у дефініції фіскального простору Дж. Острі. Останній характеризує фіскальний простір як різницю між поточним державним боргом

та оцінкою боргового ліміту, визначеного з метою проведення фіскальних коригувань [4].

Методичні підходи до оцінювання фіскального простору для фінансування охорони здоров'я в сучасних умовах широко використовуються в контексті необхідності у досягненні Цілей розвитку тисячоліття (ООН), а також зважаючи на потребу у підвищенні рівня охоплення медичною допомогою та забезпечення вищого рівня фінансового захисту для різних верств населення [5].

Відповідно до розробленого автором методологічного підходу було визначено розмір фіскального простору для охорони здоров'я в Україні, який разом із видатками бюджетів усіх рівнів враховує обсяги фіскального коригування для фінансування видатків демографічного старіння населення та дозволяє забезпечувати стійкість державних фінансів у середньостроковій і довгостроковій перспективах (без урахування потенціалу залучення фінансових ресурсів, які можуть бути спрямовані на фінансування державної системи охорони здоров'я на принципах публічно-приватного партнерства, та інших законодавчо врегульованих механізмів).

Базовою передумовою сучасних концептуальних підходів до розвитку фіскального простору є дотримання умов фіскальної стійкості. Забезпечення стійкості системи державних фінансів у середньостроковій та довгостроковій перспективі залежить від потенційної можливості діагностувати, прогнозувати та нейтралізувати ризики, які виникають, зокрема, унаслідок стрімкого зростання витрат на охорону здоров'я, спричинених демографічним старінням населення. Виходячи з цих позицій, обсяг необхідного фіскального коригування для подолання бюджетних наслідків демографічного старіння населення, що врахований у розмірі фіскального простору для охорони здоров'я, ми визначили за допомогою індикатора середньострокової стійкості державних фінансів. За таких умов при розширенні фіскального простору не буде порушено умов цільового показника співвідношення державного боргу і ВВП, ураховані рівні обслуговування боргу, а також будуть дотримані закладені показники макроекономічної динаміки та незмінної фіскальної політики.

За різними сценарними авторськими оцінками, розмір фіскального простору для охорони здоров'я в Україні потребує збільшення від 0,09 до 1,76 % ВВП на рік для досягнення зазначених цілей та підтримки стійкості державних фінансів. Витрати зведеного бюджету України на охорону здоров'я у 2018 році становили 3,26 % ВВП. Отже, при прийнятті управлінського рішення щодо необхідності у фіскальному коригуванні для подолання бюджетних наслідків демографічного старіння населення у середньостроковому періоді до 2030 р. в Україні протягом наступних п'яти років розмір фіскального простору повинен бути збільшений.

### Список використаної літератури

1. Assessment of the fiscal stance appropriate for the euro area in 2020. 2019. URL: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2019\\_06\\_25\\_june\\_report\\_final.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2019_06_25_june_report_final.pdf)
2. Хеллер П. Фискальное пространство – что это такое и как его получить? *Финансы & развитие*. Июнь 2005. С. 32–33.
3. Roy R., Heuty A., Letouzé E. Fiscal space for what? Analytical issues from a human development perspective / United Nations Development Programme. URL: <http://www.undp.org/content/dam/aplaws/publication/en/publications/poverty-reduction/poverty-website/fiscal-space-for-what/FiscalSpaceforWhat.pdf>
4. Ostry J., A. Ghosh R. Fiscal Space. *Staff Position Note*. IMF, 2010. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2010/spn1011.pdf>
5. What is «fiscal space» and why does it matter? URL: [http://www.who.int/health\\_financing/topics/fiscal-space/why-it-matter/en/](http://www.who.int/health_financing/topics/fiscal-space/why-it-matter/en/)

**Тимченко Леонід Дмитрович,**  
д.ю.н., професор,  
головний науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України;  
**Кармаліта Марія Володимирівна,**  
к.ю.н., доцент,  
провідний науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ТЕНДЕНЦІЇ ПРАВОЗАСТОСОВНОЇ ПРАКТИКИ В УКРАЇНІ ЩОДО ВСТАНОВЛЕННЯ НАЯВНОСТІ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОСТІЙНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ**

У юридичній літературі можна зустріти не одне визначення правозастосування, яке так чи інакше відбиває його характерні ознаки: є владною діяльністю, що породжує обов'язкові юридичні наслідки і забезпечується можливістю застосування державного примусу; здійснюється лише уповноваженими на це суб'єктами; передбачає прийняття індивідуальних приписів, які мають конкретного адресата та розраховані на врегулювання певної ситуації; відбувається за певною процедурою, що регламентується правом з метою зменшення імовірності свавілля та забезпечення прийняття законних, обґрунтованих, своєчасних й справедливих рішень; має на меті сприяння адресатам правових норм у реалізації їхніх прав та обов'язків та ін.

Податкове правозастосування (таке поняття використовується у правовій доктрині як процес застосування права у податковій сфері) є складовою загальноправового інституту застосування права [1, с. 111; 2, с. 155; 3, с. 170]. Для такої діяльності, що спрямована на вирішення конкретної юридичної ситуації, характерними є і владність, і спеціальний суб'єкт та особливий процедурний порядок здійснення, і індивідуально-правове забарвлення у контексті реалізації норм податкового законодавства. Від ефективної діяльності органів, що здійснюють правозастосування у сфері оподаткування, багато в чому залежить інвестиційна привабливість держави та активність ведення бізнесу в самій країні.

Інститут постійного представництва нерезидента посідає особливе місце у податковому праві. У питанні встановлення наявності та оподаткування прибутку постійного представництва нерезидента відповідно до національного законодавства, положень МПК ОЕСР та коментарів до неї, у процесі тлумачення норм права може надаватися перевага як приватному, так і публічному інтересу.

Вітчизняна судова практика щодо віднесення прибутку до постійного представництва неоднорідна та свідчить про те, що у судовій гілці влади не сформувалося однозначних підходів до вирішення такої категорії справ. Цей факт констатує і П. Селезень, аналізуючи особливості використання модельних актів ОЕСР у тлумаченні концепції постійного представництва в Україні [4].

У нещодавно прийнятій Верховним Судом постанові від 17.10.2019 у справі № 2а-16434/12/2670 [5] активно використовуються положення МПК ОЕСР та коментарі до неї щодо постійного представництва. Спробуємо з'ясувати, наскільки використання положень МПК ОЕСР та коментарів до неї може ефективно запобігати та сприяти вирішенню конфліктних ситуацій, пов'язаних із встановленням наявності постійного представництва нерезидента.

Спільна ситуація виникла між представництвом в Україні «Ай. Ді. Сі. Централ Юроп ГмбХ Інтернаціонале Датен Дер Компютеріндустрі» та контролюючим органом унаслідок отримання представництвом фінансування від нерезидента та наполягання на тому, що це відбулося в межах фактичного утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або збирання інформації для нерезидента.

Оцінивши обставини справи, Верховний Суд погодився з висновками судів попередніх інстанцій про необхідність у кваліфікації діяльності позивача як постійного представництва, що підлягає оподаткуванню податком на прибуток підприємств, зважаючи на таке: 1) діяльність представництва мала характер відокремленого підрозділу, а отже, безспірно, мала характер місця діяльності; 2) види діяльності представництва та нерезидента збігаються; 3) діяльність, яка здійснена представництвом, фактично дублювала діяльність, що проводила його головна компанія; 4) функції, здійснені позивачем, мали господарський характер, та були спрямовані на отримання доходу, зважаючи на те, що діяльність позивача полягала у зборі інформації, яка надалі була передана нерезидентом третім особам; 5) діяльність позивача мала постійний характер, зокрема, материнська компанія фактично здійснювала свою діяльність на території України через представництво шляхом надання послуг з поширення інформації про інші компанії-нерезиденти; 6) діяльність представництва не мала допоміжного та підготовчого характеру; 7) збір інформації здійснювався не для підприємства, а для третіх осіб.

Далі у постанові викладено обґрунтування необхідності у віднесенні отриманого фінансування до складу доходів відповідно до концепції окремої правосуб'єктності, закріпленої міжнародними договорами. Це зумовлюється тим, що в ситуації, у якій представництво діяло б як незалежна від нерезидента юридична особа, представництво отримувало б від нерезидента компенсацію за надані послуги (виконані функції), і при цьому така сума компенсації не лише б

покривала суму понесених незалежною юридичною особою витрат, але також і певну норму прибутку.

Відповідно, з урахуванням встановлених обставин щодо здійснення позивачем діяльності з пошуку інформації не для нерезидента, а для третіх осіб, яка не має допоміжного та підготовчого характеру, спрямованості такої діяльності на отримання доходу, а також, зважаючи на наявність певного місця діяльності у представництва, пред'явлені у податковому повідомленні-рішенні вимоги контролюючого органу, на думку суду, перебувають у межах права, а тому винесене рішення контролюючого органу є правомірним.

В іншій справі, що мала наслідком постанову Верховного Суду від 24.03.2019 у справі № 826/3191/13-а [6], предметом розгляду було питання, чи всі представництва нерезидентів підпадають під визначення постійних у розумінні податкового законодавства. Суд з метою правильного застосування Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень (що має застосовуватися до осіб, які є резидентами однієї або обох договірних держав) дійшов такого висновку: «З огляду на положення ст. 5 Конвенції господарська діяльність нерезидента, що здійснюється через його представництво в Україні, не підпадає під визначення «постійне представництво» виключно у тому випадку, коли представництво здійснює будь-яку з перелічених у ч. 4 ст. 5 Конвенції видів діяльності з обов'язковою умовою, що така діяльність має підготовчий або допоміжний характер відносно материнської компанії». Це представництво було представництвом на території України фармацевтичного заводу, що здійснювало реєстрацію лікарських засобів у Міністерстві охорони здоров'я, замовляло виготовлення листівок, банерів, буклетів та іншої рекламної продукції на препарати фармацевтичного призначення.

Верховний Суд з метою правильного застосування положень Конвенції звернувся не лише до тексту самої Конвенції, а й до Конвенції про право міжнародних договорів від 23 травня 1969 р. та Коментаря до МПК ОЕСР. Було зауважено, що для встановлення того, чи діяльність представництва нерезидента має підготовчий або допоміжний характер для такого нерезидента, їхню діяльність необхідно порівняти. Фактичні обставини справи свідчать про те, що дублювання функцій і видів діяльності постійного представництва та материнської компанії не встановлено; єдиним джерелом доходів постійного представництва були кошти, одержані від материнської компанії, а факт одержання доходів від господарської діяльності та інших доходів з джерелом їхнього походження з України не виявлено. Висновок Верховного Суду: «Критеріями для віднесення отриманих представництвом коштів до прибутку

нерезидента, який за вимогами закону оподатковується у загальному порядку, є повне або часткове здійснення нерезидентом господарської діяльності на території України через постійне представництво та отримання цим представництвом від такої діяльності сум прибутків, належних нерезиденту».

Таким чином, сьогодні питання кваліфікації добросовісності і платника податків з погляду публічних інтересів (у т. ч. фіскальних інтересів держави) і самої держави щодо сумлінного учасника відповідних правовідносин залишаються невирішеними, оскільки використання вигідних договірних положень у сфері уникнення подвійного оподаткування є поширеним способом видозміни податкових зобов'язань.

Правозастосовна практика як розвинених держав, так і країн, що розвиваються, свідчить про те, що рекомендації ОЕСР можуть застосовуватися у відмінній манері у контексті національних правопорядків договірних держав не лише компетентними органами, але й судами. В Українській державі суперечки щодо встановлення наявності та оподаткування прибутку постійного представництва нерезидентів більшою мірою вирішуються у судових інстанціях. У постановах Верховного Суду мають місце висновки щодо вказаної категорії справ, однак це не означає, що вони будуть застосовані судами під час вирішення подібних спорів у майбутньому.

### Список використаної літератури

1. Благоев Ю. В. Понятие и признаки налогового правоприменения. *Вестник Омского университета*. 2014. № 4. С. 111–115.
2. Кіценко В. С. Концептуальні засади податкового правозастосування при вирішенні податкових спорів. *Наше право*. 2015. № 4. С. 154–157.
3. Желтобрюх І. Л. Розсуд у податковому правозастосуванні: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2016. 201 с.
4. Селезень П. Особливості використання модельних актів ОЕСР в тлумаченні концепції постійного представництва в Україні. *Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети*: II Міжнародна науково-практична конференція (м. Київ, 4–5 липня 2019 р.): збірник матеріалів. Київ, 2019. 354 с. С. 79–82.
5. Постанова Верховного Суду від 17.10.2019 у справі № 2а-16434/12/2670. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovnogo-sudu-vid-17102019-u-spravi-2a-16434122670>
6. Постанова Верховного Суду від 24.03.2019 у справі № 826/3191/13а. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81981690>

**Тулуш Леонід Дмитрович,**  
к.е.н., с.н.с., завідувач відділу  
Національного наукового центру  
«Інститут аграрної економіки»;  
**Радченко Оксана Дмитрівна,**  
к.е.н., с.н.с.,  
провідний науковий співробітник  
Національного наукового центру  
«Інститут аграрної економіки»

## **РЕФОРМА МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ПІДТРИМКИ РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА В УКРАЇНІ**

Механізм державної фінансової підтримки розвитку сільського господарства в Україні регулюється Законом України «Про державну підтримку сільського господарства України» (2004) [1]. Цей законодавчий акт визначає основні засади державної політики у бюджетній, кредитній, ціновій, регуляторній та інших сферах державного управління щодо стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції та розвитку аграрного ринку, а також забезпечення продовольчої безпеки населення. З часу прийняття Закону минуло 16 років, проте ситуація в галузі не змінилася, попередні дослідження авторів [4] потребують уточнення, оскільки сучасне стратегічне планування держпідтримки має опиратися на нові реалії та завдання.

Реформи механізму державної підтримки тривають з 2017 року. За цей час оновлено деякі програми, одні з яких одержали розвиток, а інші не довели свою ефективність і наразі згорнуті. Так, у 2019 році сільськогосподарськими виробниками було використано 4,34 млрд грн державної підтримки за 6 окремими напрямками, якою скористалося понад 1,7 тис. суб'єктів господарювання та 231 тис. фізичних осіб, близько 10 тис. фермерів та 2 кооперативи.

На поточний рік концептуальні напрями державної фінансової підтримки розвитку сільського господарства було розглянуто на Комітетських слуханнях щодо державної підтримки сільгосптоваровиробників у межах реалізації аграрних реформ від 11 лютого 2020 р. [2]. Формування чинної програми підтримки базується на 90 пропозиціях від 45 профільних асоціацій, народних депутатів, науковців та аграрного комітету, проведена 31 робоча зустріч. Як наслідок, у Державному бюджеті 2020 р. на підтримку аграріїв передбачено видатки в обсязі 4,240 млрд грн, розподіл яких за напрямками наведено у табл. 1.

Передбачається, що ці напрями будуть діяти й надалі, у державному фінансуванні аграрного сектору і на 2021–2023 рр. при здійсненні трирічного бюджетного планування.

Проте сформована на сьогодні концепція механізму державної фінансової підтримки розвитку сільського господарства в Україні вимагає доопрацювання і

наукового обґрунтування на подальшу перспективу. Зокрема, необхідні програми на підтримку заходів (у множині – виробництв, галузей, форм господарювання), які у підсумку матимуть соціальну спрямованість та сприятимуть зайнятості на сільських територіях. Користь від таких програм найбільша – це створення нових робочих місць, збереження сільських поселень, розвиток місцевого самоврядування, упорядкування інженерно-дорожньої мережі, освітньої, культурної, медичної складової сільського розвитку, як наслідок – підвищення стандартів життя на сільських територіях.

**Таблиця 1 – Розподіл видатків Державного бюджету України на підтримку аграрної галузі у 2020 р., млрд грн**

| Напрями видатків                                                          | Обсяги | Призначення видатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------------------------------------------------------------|--------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| На підтримку шляхом здешевлення кредитів                                  | 1,20   | Доступ с.-г. виробникам до пільгових кредитів та зменшення їхньої вартості до 5 %. Кредити на придбання землі, поточні й капітальні інвестиції та на розвиток тваринництва, з обмеженням – до 15 млн грн на 1 суб'єкта в тваринництві, до 5 млн грн – на 1 суб'єкта на придбання землі та інші види кредитів; один клієнт – 1 уповноважений банк; компенсації не буде учасникам програми «Доступні кредити 5,7,9 %»                |
| На підтримку тваринництва                                                 | 1,00   | Відшкодувати вартість об'єктів, профінансованих за рахунок залучених банківських кредитів, на доплату компенсації, не виплаченої у 2019 р. Відшкодування вартості племінних (генетичних) ресурсів, дотації за бджолосім'ї. Буде введено до 100 ферм, близько 1700 робочих місць, збільшення продуктивності корів на 1,5 %, виробництва молока – на 0,5 % та м'яса – на 0,5 %                                                       |
| На здешевлення компенсації техніки та обладнання вітчизняного виробництва | 1,00   | Відшкодування обсягів підтримки, не виплачених у 2019 р. Очікується збільшення обсягів реалізації вітчизняної техніки щонайменше на 15 % у 2020 р. Очікувані надходження податків і зборів у 2020 р. від учасників програми та суміжних виробництв до 2 342,3 млн грн, з яких 550 млн грн – податки на фонд оплати праці                                                                                                           |
| Розвиток фермерства та кооперативів                                       | 0,40   | На витрати, пов'язані з дорадчими послугами (10 млн грн), та фінансова підтримка обслуговуючим кооперативам (30 млн грн) з метою збільшення кількості об'єктів місцевої переробки сільськогосподарської продукції та зростання рівня зайнятості                                                                                                                                                                                    |
| Підтримка галузі садівництва, виноградарства та хмелярства                | 0,40   | Компенсується вартість закладення плодово-ягідних культур, винограду та хмелю, будівництва холодильників та об'єктів із заморожування плодово-ягідної продукції, придбання ліній товарної обробки плодів, обладнання для висушування фруктів. Компенсація насаджень до 90 %, об'єктів зі зберігання та переробки – до 30 % вартості, розподіл виплат на паритетних засадах 1 раз на рік, обмеження – до 50 млн грн одному суб'єкту |
| Часткове гарантування кредитів                                            | 0,24   | На створення фонду часткового гарантування кредитів під купівлю землі. Фонд надасть доступ малим і середнім суб'єктам підприємництва (до 500 гектарів) до банківських кредитів, зменшуючи вартість їхнього залучення та мінімізуючи ризики                                                                                                                                                                                         |

Джерело: за даними [2].

Важливим напрямом бюджетної підтримки має бути підтримка ланцюгів формування доданої вартості, у т. ч. участі України у глобальних ланцюгах доданої вартості. Як було задекларовано на АГРО-XXXI [3], формування просторової мережі ланцюгів доданої вартості забезпечить відтворення агропродовольчого потенціалу та сприятиме соціально-економічному розвитку сільських територій. Найбільш перспективною формою залучення у ланцюги створення доданої вартості є фермерські господарства, сільськогосподарська кооперація, а також кластери. Звідси випливає таке завдання – державна підтримка експортноорієнтованого виробництва, насамперед досвіду організації чи обґрунтованого стартапу успішного органічного виробництва.

Потрібно розвивати мережу консультаційних служб, об'єднаних з тренінговими та освітніми програмами, інформувати виробників і переробників про баланс продукції за видами для держави, регіону та ін., що буде сприяти оптимальному розміщенню та районуванню виробництва, сівозмін, добору видів аграрної діяльності для ведення ефективного землеробства та тваринництва.

Необхідна державна підтримка чи посередництво також у формуванні фінансових інструментів – послуг для агровиробництва, зокрема розвиток мікрофінансування та мікрокредитування позабанківським сектором. Сьогодні діють програми часткової компенсації відсоткових ставок за банківськими кредитами і цей напрям бюджетного фінансування досить ефективний – 100 грн вкладених бюджетних коштів дає змогу залучити в економічний оборот у декілька разів більше засобів. Разом з тим бюджетні видатки за цим напрямом до поточного року були невинуватно мізерні. Крім того, банки неохоче фінансують аграрне виробництво, але співпрацюють за програмами компенсації ресурсів, зокрема вітчизняної техніки. Також треба врахувати, що для банків вигідними є короткотермінові проєкти, а для аграрного виробництва вони практично не підходять. При зміцненні гривні гривневий кредит стає більш доступним, тому державні програми повинні кореспондувати з поточним станом фінансового ринку і розширюватися за рахунок цього інструменту.

Важливим напрямом є підтримка конкурентоспроможності форм господарювання. Для цього необхідний моніторинг та аналіз ефективності державної підтримки і коригування бюджетних програм у міру виявлених ефектів. Нині вже усталено й підтверджено практикою, що великі аграрії з земельним банком понад 10 тис. га об'єднані в Український клуб аграрного бізнесу, середні аграрії з площею 1–10 тис. га об'єднані у Всеукраїнську аграрну раду, дрібні виробники з банком до 1 тис. га об'єднані в Аграрний союз України, а фермерські господарства – в Асоціацію фермерів та приватних землевласників. Тому для певного виду виробників з цих структур та форм господарювання мають бути розроблені нормативи щодо розподілу бюджетних

коштів, ліміту видатків держбюджету, обмежень, ефективності, тривалості проєктів за державної участі та узгоджених двосторонніх гарантій.

Необхідно змінити загальні підходи до визначення ефективності програм. У паспорті бюджетних програм має зазначатися, що у разі згортання проєкту, на який були виділені державні кошти, державні гроші повертають у казну, тому що багато господарств живуть за рахунок дотацій, грантів, а після закінчення фінансування проєкт просто згортається.

Отже, реформа механізму державної фінансової підтримки сільського господарства в Україні на сьогодні кристалізується у концепцію, до формування якої залучаються всі учасники аграрного виробництва, сервісні та переробні сфери, науковці, громадські організації. Саме тому очікується її дієвість і коригування у міру розвитку, оскільки наявний рівний діалог.

На стратегічну перспективу концепція має враховувати пріоритетні напрями розвитку в межах реалізації аграрних реформ, які продемонструють найвищу ефективність. Як варіанти, це може бути, зокрема: збереження системи дотування без змін, з прив'язкою до виділення обсягів видатків на аграрний бюджет за питомою вагою (1,5–3%) ВДВ галузі, оскільки Україна має певні зобов'язання перед світовою спільнотою; виділення субсидій агровиробникам замінити переважно податковими послабленнями (як це було до 2017 р.); виділяти бюджетні кошти не тільки на аграрне виробництво, а й розвиток сільських територій, як це має місце у практиці розподілу субсидій у Європейському Союзі, тобто дотування агрокомпаній здійснювати за умови орієнтованості їхньої діяльності чи виробництва на сільський розвиток, виражену соціальну спрямованість, підвищення якості і рівня фінансового, ресурсного і людського капіталу на селі.

### Список використаної літератури

1. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України від 24 червня 2004 р. № 1877-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>
2. Інформаційне управління Апарату Верховної Ради України. URL: <https://www.rada.gov.ua/news/Novyny/188628.html>
3. XXXI Міжнародна агропромислова виставка АГРО-2019. URL : <http://naas.gov.ua/slide/m-zhnarodna-agropromislova-vistavka-agro-2019/>
4. Тулуш Л. Д., Радченко О. Д. Стратегічні напрями бюджетного регулювання розвитку агропромислового виробництва. *Економіка АПК*. 2012. № 10. С. 81–90.

**Філіпович Ірина Олександрівна,**  
аспірант 2-го року навчання  
Університету ДФС України

## **ДОТРИМАННЯ ВИМОГ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА СУБ'ЄКТАМИ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН У ПРОЦЕСІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ**

Податкові відносини є правовим зв'язком між суб'єктами податкового права, який виникає у процесі реалізації їхніх прав та обов'язків щодо обчислення й сплати податків і зборів, обліку платників, подання податкової звітності, здійснення контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їхніх посадових осіб. При виникненні податкових правовідносин, ураховуючи закріплення податкового обов'язку в Основному Законі держави, саме держава в особі контролюючого органу та платник податків є сторонами цих відносин. Владний характер податкових відносин проявляється в тому, що саме держава встановлює імперативи, а інші суб'єкти їх виконують.

У ПК України [1] відсутня стаття, яка прямо визначає перелік суб'єктів податкових правовідносин, на цьому також наголошує К. Янішевська, однак є окремі статті, які закріплюють поняття та особливості платника податків (ст. 15 ПК України), податкового агента (ст. 18 ПК України), представника платника податків (ст. 19 ПК України), функції та права контролюючих органів (ст. ст. 191, 20 ПК України) тощо [2, с. 39]. Водночас є науковці, які дотримуються позиції, що суб'єктами податкових правовідносин можуть бути лише платники податків і держава [3, с. 96]. Про державу як безпосередній суб'єкт фінансових (а саме податкових) правовідносин, а не через уповноважені органи, іде мова у публікації Н. Чернишової та О. Теличко (про особливості фінансових правовідносин) [4, с. 109]. Інші автори вважають, що держава як суб'єкт права сама безпосередньо у правовідносинах участі не бере, а виступає лише за допомогою своїх органів [5, с. 48].

Визнання індивідуальних та колективних суб'єктів суб'єктом податкового права відбувається завдяки поширенню на них дії нормативно-правових актів у сфері оподаткування. Суб'єктами податкових правовідносин мають бути визнані ті, хто безпосередньо вступає між собою у правовий зв'язок, передбачений податковим законодавством, є його стороною, учасником (індивідуальний та колективний суб'єкт) та має суб'єктивні права та відповідні юридичні обов'язки [6, с. 47]. Індивідуальні та колективні суб'єкти податкових правовідносин – платники податків є численною категорією суб'єктів, у системі

податкових правовідносин саме вони є фактично єдиними, за рахунок яких формуються централізовані грошові фонди держави і без яких неможливе не просто виконання державних функцій, а й існування держави взагалі.

У більшості країн світу існує нерозривний зв'язок між дотриманням податкового законодавства, соціальними нормами та ефективністю податково-правових інституцій. У процесі з'ясування особливостей дотримання вимог податкового законодавства суб'єктами податкових відносин як форми реалізації норм податкового права важливим є розгляд питань правомірності дій (бездіяльності) як платників податків, так і держави (уповноважених органів державної влади та органів місцевого самоврядування). У контексті аналізу поведінки суб'єктів податкових правовідносин більш дієвим виступає контролюючий орган, а більш поступливим є платник податків. Однак ефективне управління та розподіл суспільних благ стимулює формування свідомої схильності до дотримання податкової дисципліни, оскільки платники мають прозоре підтвердження справедливого та цільового використання своїх податкових платежів.

Необхідність та виключність дотримання закону в податковому правозастосуванні – це дотримання норм податкового законодавства; прийняття рішень податковими органами та їхніми посадовими особами в межах наданих їм повноважень; суворе слідування встановленій процедурі; прийняття в результаті правозастосовної діяльності юридичних актів встановленої форми (рішень, постанов тощо). Компетенція є основною характеристикою органів державної влади і органів місцевого самоврядування як суб'єктів податкового права. Закон і розсуд при його застосуванні – дві сторони правового регулювання суспільного життя, що потребують певного поєднання, за якого повинна зберігатися провідна роль закону як основи законності і розсуду. Про довільне адміністрування або адміністративне свавілля із посиланням на Ю. Старілова веде мову І. Желтобрюх та трактує його як публічне управління, яке реалізується з «явною» (недвозначною) зневагою посадовими особами, державними і муніципальними службовцями правовими нормами при здійсненні визначених для них посадових обов'язків [7, с. 59–60]. Довільне адміністрування передбачає набір найнезрозуміліших з правового погляду процедур і вимог, що, як правило, спрямовані на погіршення правового статусу учасників податкових правовідносин. Адміністративне свавілля – діяльність органів публічного управління і посадових осіб, що здійснюється з певним наміром, з метою порушення правових розпоряджень, норм права, законів.

Дослідження змісту податкової правосуб'єктності платника податків дає підстави стверджувати, що комплекс прав платників податків, а це як фізичні

особи, так і суб'єкти господарювання, у податкових правовідносинах опосередковує приватні інтереси. Держава, уособлюючи суспільство та представляючи публічні інтереси, зацікавлена у стабільності та повноті податкових надходжень до бюджетів. Гарантією наповнення бюджетів є те, що кожній зі сторін податкових правовідносин заздалегідь відомо про неминучість оподаткування, про обов'язковість настання передбачених законом наслідків у разі невиконання вимог податкового законодавства.

### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL. <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2020).
2. Янішевська К. Д. Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права: дис. ... канд. юрид. наук. Суми, 2017. 243 с.
3. Яговкина В. А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2003. 184 с.
4. Чернишова Н. В., Теличко О. А. Особливості фінансових правовідносин. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2015. № 17. Том 1. С. 108–111.
5. Бандурка О. М., Тищенко М. М. Адміністративний процес. Київ, 2002. 288 с.
6. Кутафин О. Е. Основы государства и права. Москва: Юристъ, 2000. 416 с.
7. Желтобрюх І. Л. Розсуд у податковому правозастосуванні: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2016. 201 с.

**Фролова Наталія Борисівна,**  
к.е.н., науковий співробітник  
відділу державних фінансів  
ДУ «Інститут економіки та  
прогнозування НАН України»

## **РОЛЬ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ДОВГОСТРОКОВОЇ СТІЙКОСТІ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ**

Забезпечення довгострокової стійкості державних фінансів досить часто залишається поза увагою науковців та політиків у контексті обговорення ними питань реформування вітчизняної податкової системи. Хоча як окремі складові оподаткування, так і вся податкова система загалом, безсумнівно, впливають на стійкість державних фінансів.

До основних рис, що позитивно характеризують податкову систему у контексті забезпечення стійкості державних фінансів у довгостроковій перспективі, експерти відносять такі:

- спроможність акумулювати доходи, достатні для фінансування державних функцій;
- здатність реагувати на зміни у міжнародному економічному та політичному середовищі;
- відсутність викривленого впливу на економічні рішення суб'єктів господарювання;
- відсутність бар'єрів для зайнятості, особливо щодо соціально менш захищених верств населення (жінок, низькооплачуваних індивідів тощо);
- необтяжливість затрат, пов'язаних із дотриманням платниками податкового законодавства, а також мінімальність бюджетних витрат, пов'язаних із фінансуванням податкового адміністрування [1].

Ураховуючи зазначені риси, питання забезпечення стійкості державних фінансів ставить перед системою оподаткування масштабні економічні, соціальні і навіть екологічні виклики, до яких відносять, зокрема, зростання міжнародної мобільності праці та капіталу, демографічні зміни у структурі населення, гендерну нерівність, дисбаланси у розподілі багатства між різними верствами населення, зміни клімату тощо. Саме тому в сучасній економічній літературі немає єдиного підходу до оцінювання впливу податкової системи на довгострокову стійкість державних фінансів. Більшість авторів схиляються до необхідності у комплексному аналізі, у якому мають бути задіяні як агреговані макроекономічні показники (податковий коефіцієнт, податковий розрив), так і композиційні (структурні) показники, що характеризують окремі складові податкової системи (ефективні та номінальні ставки оподаткування, податкова еластичність тощо). Орієнтуючись на ці показники і забезпечуючи їхнє

зростання або скорочення чи, навпаки, зберігаючи їх на встановленому (стабільному) рівні, податкова політика може реально впливати на стійкість державних фінансів, особливо у довгостроковій перспективі.

Суттєвими труднощами на цьому шляху, на нашу думку, є, по-перше, визначення цільового рівня таких показників – рівня, прийнятного для забезпечення довгострокової стійкості державних фінансів, а, по-друге, вибір заходів податкової політики, що мають максимально сприяти досягненню цих цільових показників. У цьому контексті корисним є вивчення міжнародного досвіду, особливо економічно розвинених країн з багаторічним успішним досвідом бюджетно-податкових реформ, зокрема США.

Податкова система США характеризується рядом особливостей, що істотно вирізняє її серед багатьох розвинених економік світу [2]. По-перше, у США упродовж тривалого часу спостерігається відносно низький рівень оподаткування (у % ВВП), який становив у 2017 р. 27,1 % ВВП і за яким США посідали 31-ше місце з-поміж 36 країн-членів ОЕСР. Нижчим цей показник був лише в Кореї, Туреччині, Ірландії, Чилі та Мексиці. У той час як в багатьох розвинених країнах світу, насамперед у країнах-членах ЄС, рівень оподаткування перевищує 40 % ВВП. У середньому по ОЕСР рівень податкових надходжень щодо ВВП у 2017 р. становив 34,2 %, що майже на 7 процентних пунктів вище рівня США.

По-друге, номінальний рівень ставок основних податків у США був одним із найвищих у світі. Ідеться передусім про податок на прибуток підприємств, максимальна ставка якого у 2016 р. становила 39 % – нею оподатковувався прибуток у межах від 100 тис. до 334 тис. дол. США. Гранична ставка цього податку (для прибутку – понад 18,3 млн дол. США) становила 35 %, що була на той період вищою серед усіх країн-членів ОЕСР. Навіть Франція та Бельгія на 2 процентні пункти поступалися США.

Однак, незважаючи на такий високий розмір ставок, питома вага надходжень до федерального бюджету США від оподаткування прибутку підприємств неістотно відрізняється від інших країн ОЕСР. Так, податок на прибуток підприємств у США забезпечував у 2016 р. близько 8 % сукупних податкових надходжень, водночас у середньому по ОЕСР – 9 %. Найбільша частка у структурі податкових надходжень до федерального бюджету США належить податкам на доходи фізичних осіб (майже 40 %), а в середньому по ОЕСР на їхню частку припадає лише 24 % сукупних доходів від оподаткування. При цьому близько 20 % податкових надходжень в ОЕСР забезпечує ПДВ, водночас у США цей податок відсутній. Крім того, майже вдвічі більшою у США є частка надходжень податків на власність: 11 % порівняно з 6 % у середньому по ОЕСР.

Незважаючи на таку асиметрію між системою оподаткування у США та іншими розвиненими країнами світу, податки у США відіграють важливу фіскальну роль. Податкова система США акумулювала до федерального бюджету у 2017 р. понад 5,2 трлн дол. США, демонструючи приріст у 8 % порівняно з попереднім періодом (податкові надходження у 2016 р. становили 4,8 трлн дол. США). Варто зазначити, що її рівень податкових надходжень зростав не лише номінально, а й щодо ВВП: з 25,9 % ВВП у 2016 р. до 26,8 % ВВП у 2017 р., тобто майже на 1 процентний пункт. Усе це вказує на позитивні тенденції в податковій політиці США.

Разом з тим вирішення питання, чи можна використовувати зазначені податкові показники як цільові в контексті реформування вітчизняної податкової системи з метою забезпечення довгострокової стійкості її державних фінансів, потребує більш детального аналізу і є предметом наших подальших досліджень.

### **Список використаної літератури**

1. Schratzenstaller M. Sustainable tax policy. Concepts and indicators beyond tax ratio. *Revue de L'OFCE*. №141, 2015, pp. 57–77
2. Статистичне бюро Організації економічного співробітництва та розвитку. URL: <https://stats.oecd.org/>

**Шкуренко Наталія Григорівна,**  
науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **РОЛЬ КОМУНІКАЦІЙ У ДІЯЛЬНОСТІ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ**

Взаємодія державних органів виконавчої влади, а особливо органів, які контролюють надходження коштів до бюджетів усіх рівнів, відіграє важливу роль для розбудови сучасної інформаційної країни. Крім того, підвищення як у міжнародного, так і національного суспільства рейтингу та довіри до державних інституцій України вимагає їхньої прозорості діяльності та комунікації з громадськістю зокрема. Процес інтеграції України з Європейським Союзом передбачає розроблення дієвих механізмів у державному секторі для створення конкурентоспроможного вітчизняного ринку. Досягнення обраного вектора неможливе без забезпечення комунікації як зовнішньої, так і внутрішньої між державними органами, їхніми територіальними підрозділами та суспільством.

Необхідно зазначити, що наукова спільнота пропонує багато різних трактувань поняття «комунікація». Проте більшість науковців зосереджують увагу на тому, що це процес обміну інформацією для забезпечення управлінського впливу, а її учасники розглядаються як елементи системи [1].

Разом з тим у Розпорядженні Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії комунікації у сфері європейської інтеграції на 2018–2021 роки» від 25.10.2017 № 779-р зазначено, що масштабність процесу європейської інтеграції України та впровадження положень Угоди про асоціацію, вплив цих процесів на життя кожного громадянина робить необхідним проведення потужної роз'яснювальної та комунікаційної роботи. Крім того, визначено, що актуальними залишаються питання підтримки українським суспільством процесу європейської інтеграції, зокрема нерозуміння широким колом громадян взаємозв'язку між процесами європейської інтеграції та підвищенням рівня життя і політичною стабільністю [2].

Таким чином, існує нагальна потреба у розробленні комунікативного інструментарію координації суспільних відносин, а саме між контролюючими органами та громадянами України. Зокрема, такий інструментарій має передбачати низку послідовних і узгоджених заходів, які проводяться на стратегічному, оперативному та територіальному рівнях.

Державні комунікації можна визначити як сукупну діяльність установ та організацій державного сектору, які спрямовані на вираження та обмін інформацією, насамперед з метою представлення та пояснення урядових рішень і дій, захисту визнаних цінностей та підтримки соціальних зв'язків. Також, на

думку авторів, основними цінностями дієвих державних комунікацій є прозорість, достовірність, нейтральність, актуальність та чесність, а також забезпечення ефективного функціонування держави, підтримка прав громадян і створення сприятливих умов функціонування підприємств та інших організацій. Отже, взаємодія між державою та громадянами повинна бути безперервною, відкритою, зрозумілою, а найголовніше – заслуговувати довіри [3].

Ураховуючи наведене вище, потрібно підкреслити, що налагодження комунікації державними органами, а особливо контролюючими, сприяє налагодженню співпраці між державними установами та ефективному спілкуванню з громадськістю. На особливу увагу, на нашу думку, заслуговує побудова комунікації податковими органами, діяльність яких безпосередньо впливає на економічний розвиток країни.

На сьогодні податкові органи не мають конкретної комунікаційної стратегії, що призводить до безсистемного та нечіткого висвітлення діяльності служби і не сприяє об'єктивному розумінню платниками податків процесів, які реалізуються у сфері податкової політики. Розроблення стратегії сприятиме побудові прозорої діяльності податкових органів, зростанню суспільної довіри та формуванню відповідальності посадових осіб перед платниками податків. Крім того, наявність чітких і конкретних заходів комунікацій забезпечить службі ефективне виконання покладених на неї завдань, зокрема: інформування платників щодо впровадження податкових сервісів, інших ініціатив, а особливо про впроваджені та/або заплановані реформи у сфері податкової політики. Отже, ознайомлення суспільства із своєчасною, чіткою, точною та об'єктивною інформацією про здійснені заходи, запроваджені сервіси та ініціативи значно підвищить рейтинг контролюючих органів загалом та податкових органів зокрема.

Тому з метою налагодження ефективної взаємодії контролюючих органів з громадськістю шляхом надання своєчасної, зрозумілої широкому загалу, прозорої та об'єктивної інформації про сервіси та ініціативи, а також реформи, які проводяться урядом, є потреба у впровадженні дієвого механізму співпраці, спрямованого на цільову аудиторію.

### **Список використаної літератури**

1. Капштик О. В. Поняття і сутність стратегічних комунікацій як засобу забезпечення національної безпеки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 16. С. 109–113. URL: <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=6257&i=20>.
2. Стратегія комунікації у сфері європейської інтеграції на 2018–2021 роки: схвал. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 25.10.2017 № 779-р.
3. Комунікаційний інструментарій для державних службовців / Л. Косар та ін. Київ. 2018. 132 с.

**Шульдяков Дмитро Вікторович**,  
магістрант Університету економіки та  
права «КРОК».

**Науковий керівник:**

**Тулуш Леонід Дмитрович**, к.е.н.,  
доцент кафедри національної економіки  
та фінансів Університету економіки та  
права «КРОК»

## **ФІНАНСОВИЙ МЕХАНІЗМ СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ**

Згідно із Законом України «Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування» соціальне страхування – це система прав, обов’язків і гарантій, яка передбачає матеріальне забезпечення, страхові виплати та надання соціальних послуг застрахованим особам за рахунок коштів Фонду соціального страхування України. В умовах ринкової економіки воно є фундаментальною основою державної системи захисту населення.

Проблеми функціонування фінансового механізму системи соціального захисту населення висвітлені у працях таких дослідників: Л. Бабич [1], Л. Васечко [1], І. Грушка, Л. Тулуша [6], Б. Надточія, О. Зінченко [2], О. Насібова [3], О. Погайдак [4], Н. Телічко [5], С. Юрія тощо. Встановлено, які соціальне страхування як фінансова категорія виражає економічні відносини, що виникають під час розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту шляхом формування грошових фондів та їхнього використання для забезпечення громадян у старості, на випадок постійної або тимчасової втрати працездатності, безробіття, підтримки материнства, для охорони здоров’я [1–5].

Одним з головних чинників, що сприяє формуванню дієвого соціального захисту громадян, є фінансове забезпечення цієї сфери. Оскільки соціальне страхування здійснюється через накопичення та виплати, відповідно фінансова складова є найбільш важливою, а структура фінансового механізму забезпечує ефективність соціальної політики держави.

Дослідники [5; 6] виокремили таку структуру та інструменти фінансового механізму соціального страхування: за доходами – ставки податків, зборів; розміри оплати праці; соціальні трансферти; фінансові показники прожиткового мінімуму, основні соціальні гарантії; нормативи видатків на охорону здоров’я, освіти тощо; за видатками – розміри відрахувань; страхові внески на соціальне страхування, розміри страхових виплат, матеріальних допомог, дотацій тощо.

Фінансове забезпечення соціальних зобов’язань державних фондів соціального страхування відбувається через механізм загальнообов’язкового державного соціального страхування, тобто видатки на соціальний захист здійснюються через упровадження страхового методу. За даними Державної служби статистики, у табл. 1 та 2 наведено дані щодо надходження та

використання коштів соціального захисту України у 2017 р. за окремими напрямками та джерелами надходжень.

**Таблиця 1 – Надходження за схемами соціального захисту у 2017 р., тис. грн**

| Надходження                           | Усього               | Державний бюджет    | Охорона здоров'я    | Місцеві бюджети     | Компенсація житлових витрат | Соціальний захист пенсіонерів |
|---------------------------------------|----------------------|---------------------|---------------------|---------------------|-----------------------------|-------------------------------|
| <b>Усього надходжень</b>              | <b>459,653,447,9</b> | <b>32,535,570,4</b> | <b>75,166,411,5</b> | <b>25,436,611,0</b> | <b>72,373,489,5</b>         | <b>158,910,141,9</b>          |
| <i>Соціальні внески</i>               | <i>217,230,505,4</i> | <i>605,420,7</i>    | <i>0,0</i>          | <i>0,0</i>          | <i>0,0</i>                  | <i>158,748,188,1</i>          |
| <i>Соціальні внески роботодавцями</i> | <i>189,320,082,5</i> | <i>605,420,7</i>    | <i>0,0</i>          | <i>0,0</i>          | <i>0,0</i>                  | <i>133,570,270,1</i>          |
| <i>Приписані соціальні внески</i>     | <i>29,321,037,5</i>  | <i>0,0</i>          | <i>0,0</i>          | <i>0,0</i>          | <i>0,0</i>                  | <i>0,0</i>                    |
| <i>Соціальні внески громадянами</i>   | <i>27,910,422,9</i>  | <i>0,0</i>          | <i>0,0</i>          | <i>0,0</i>          | <i>0,0</i>                  | <i>25,177,918,1</i>           |
| <b>Внески центрального уряду</b>      | <b>242,192,791,6</b> | <b>31,930,149,7</b> | <b>75,166,411,5</b> | <b>25,436,611,0</b> | <b>72,373,489,5</b>         | <b>0,0</b>                    |
| <i>Загальні надходження</i>           | <i>242,192,791,6</i> | <i>31,930,149,7</i> | <i>75,166,411,5</i> | <i>25,436,611,0</i> | <i>72,373,489,5</i>         | <i>0,0</i>                    |

Джерело: складено за даними Державної служби статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Щодо надходжень за схемами соціального захисту за аналізований період, то потрібно зазначити, що у загальній сумі 459 млрд грн майже половина припадає на внески центрального уряду та саме стільки – на соціальні внески. Найбільшу частку становлять внески на соціальний захист пенсіонерів – 34 %, компенсація житлових витрат, охорона здоров'я – 16 %, місцеві бюджети вносять 5 %, а на державний бюджет припадає 7 % усіх надходжень. Якщо зважити на те, що у 2015 р. усього надходжень було 289,2, то у 2017 р. спостерігається зростання на 60 %.

Питома вага видатків державних соціальних фондів серед загальних видатків на соціальний захист населення становить 98 %. За структурою вона аналогічна надходженням – домінують соціальний захист пенсіонерів – 43%, охорона здоров'я і компенсація житлових виплат – 13 %, частка державного бюджету – 6 %.

**Таблиця 2 – Видатки за схемами соціального захисту у 2017 р., тис. грн**

| Видатки                                                          | Усього               | Державний бюджет    | Охорона здоров'я    | Місцеві бюджети     | Компенсація житлових витрат | Соціальний захист пенсіонерів |
|------------------------------------------------------------------|----------------------|---------------------|---------------------|---------------------|-----------------------------|-------------------------------|
| <b>Усього видатків</b>                                           | <b>526,035,877,4</b> | <b>30,502,175,7</b> | <b>75,166,411,5</b> | <b>25,436,611,0</b> | <b>72,373,489,5</b>         | <b>226,680,541,6</b>          |
| <i>Допомога соціального захисту</i>                              | <i>517,552,818,1</i> | <i>30,318,773,3</i> | <i>75,166,411,5</i> | <i>25,389,393,2</i> | <i>72,373,489,5</i>         | <i>221,658,042,2</i>          |
| <i>Допомога соціального захисту без перевірки на нужденність</i> | <i>433,269,303,1</i> | <i>30,318,773,3</i> | <i>75,166,411,5</i> | <i>13,479,367,7</i> | <i>0,0</i>                  | <i>221,658,042,2</i>          |
| <i>Допомога соціального захисту з перевіркою на нужденність</i>  | <i>84,283,515,0</i>  | <i>0,0</i>          | <i>0,0</i>          | <i>11,910,025,5</i> | <i>72,373,489,5</i>         | <i>0,0</i>                    |

Джерело: складено за даними Державної служби статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Незважаючи на збільшення фактичних видаткових частин бюджетів фондів соціального страхування, соціальні потреби найбільш незахищених верств населення залишаються недостатньою мірою задоволеними.

Якщо проаналізувати частку видатків Державного бюджету України на соціальний захист і соціальне забезпечення за останні 5 років, то спостерігаємо таку тенденцію (рис. 1): стає значення у 2014–2015 роках – на рівні 8,5 %, зростання – до 12 % у 2017 р. та спад до вихідних позицій у 2019 р.

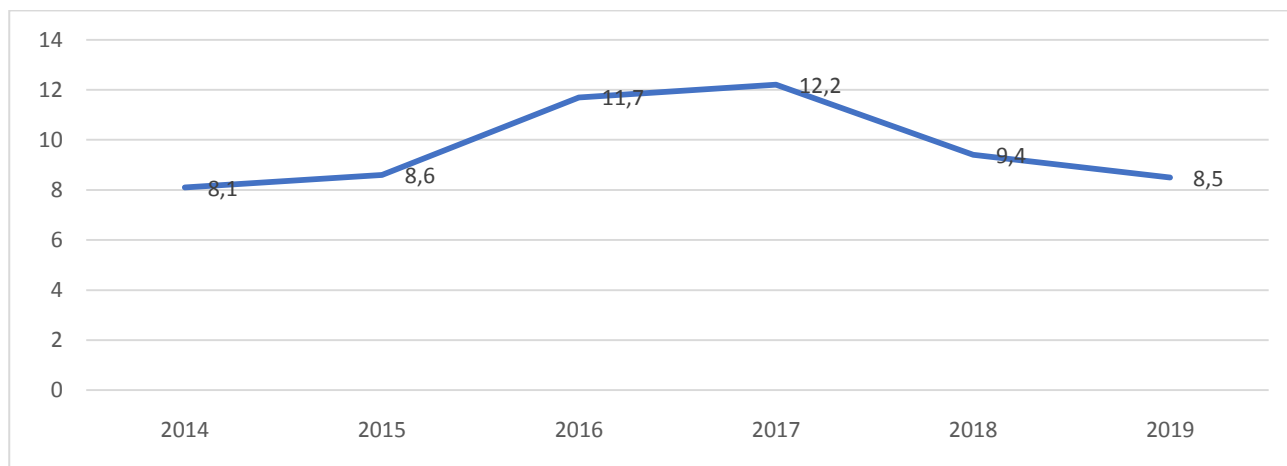


**Рисунок 1 – Частка видатків Державного бюджету України на соціальний захист і соціальне забезпечення, %**

Джерело: складено за даними сайту «Ціна держави». URL: <http://old.cost.ua/budget/>

Тобто, незважаючи на зростання видатків на соціальну сферу, реальні платежі не забезпечують зростаючих потреб і проблема набуває загрозливих масштабів.

Отже, проблеми функціонування фінансового механізму соціального страхування на сучасному етапі розвитку держави полягають у відсутності достатнього фінансування, оскільки бюджет спрямовується на інші важливі заходи безпеки. Недостатність коштів на соціальне забезпечення спричинена також нестабільністю економіки, невдалими політичними рішеннями, непослідовністю проведення реформ, гібридною агресією на Сході, загальним спадом виробництва та значним погіршенням рівня життя населення. Тому вчені та дослідники пропонують комплекс заходів: зміцнення фінансової бази та підвищення фінансової незалежності державних цільових фондів соціального спрямування, особливо державного пенсійного фонду.

Проблемними питаннями подальшого дослідження цього напрямку є пошук дієвих механізмів фінансового регулювання соціальних видатків. Якщо механізм наразі доволі стійкий, то інструменти його забезпечення залишаються досить непрогнозованими, а це може призвести до соціальної напруженості.

### Список використаної літератури

1. Бабич Л. М., Васечко Л. І. Оптимізаційна модель фінансового механізму соціального страхування України. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 1. С. 158–170.
2. Зінченко О. І. Концепція оптимізації фінансового механізму соціального страхування в Україні. *Наукові записки*. 2013. № 20. С. 192–195.
3. Насібова О. В. Фінансування видатків на соціальний захист громадян з державних цільових фондів. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2017. № 2. С. 198–204.
4. Погайдак О. Б. Особливості розвитку системи загальнообов'язкового державного соціального страхування як елементу надійності захисту людей праці та якості життя в умовах трансформаційної економіки. *Економічний вісник Донбасу*. 2012. № 1 (27). С. 122–129.
5. Телічко Н. А. Розвиток та оптимізація фінансового механізму соціального страхування в Україні. *Економічний вісник Донбасу*. 2014. № 1. С. 104–109.
6. Пенсійна система: підручник / Тулуш Л. Д. та ін.; за ред. В. І. Грушка. Київ, 2017. 368 с.

**Щирий Гліб Леонідович,**  
аспірант кафедри фінансів  
Університету митної справи та фінансів

## **РЕАЛІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**

Податкова політика є вагомим механізмом впливу держави на соціально-економічний розвиток суспільства. Водночас використання її інструментів має бути виваженим, адже від гнучкості податкової політики та посилення адаптивності системи оподаткування залежить як наповнення державного і місцевих бюджетів, так і конкурентоспроможність і розвиток національних товаровиробників.

Одним із важливих напрямів реформування вітчизняної податкової системи у контексті імплементації директив ЄС у сфері оподаткування є акцизне оподаткування. Вітчизняні дослідники стверджують, що «...акцизна політика нашої держави не має бути спрямована на якнайшвидше наближення вітчизняного показника сукупного податкового навантаження на сигарети до аналогів країн ЄС» [1, с. 68]. Звичайно, упродовж років податкового реформування державна політика щодо функції акцизних податків реалізувала переважно їхні фіскальні властивості, а не регулятивні. Про значне послаблення регулятивного впливу акцизного податку на виробництво й обіг підакцизних товарів свідчить відсутність стратегічних орієнтирів податкової політики держави. Податкова політика у сфері акцизного оподаткування в Україні спрямована на забезпечення необхідного обсягу податкових надходжень до бюджету (державного та місцевих) завдяки розширенню бази оподаткування, підвищенню ставок акцизів і встановленому зарахуванню частки акцизу з тютюнових виробів, алкогольних напоїв та нафтопродуктів до місцевих бюджетів за місцем розміщення об'єктів, де проводиться господарська діяльність, що підлягає оподаткуванню (акцизний податок з роздрібною торгівлі підакцизними товарами). За офіційними даними Державної казначейської служби, значні надходження акцизів в Україні досягаються за рахунок оподаткування продукції тютюнової галузі. Динаміка і темпи зростання надходжень та ставок акцизного податку на тютюнові вироби впродовж 2014–2018 років свідчать про їхню нестабільність. Крім того, темпи зростання надходжень акцизного податку з тютюнових виробів у податкових надходженнях Зведеного бюджету України за досліджуваний період, порівняно з темпами зростання акцизів, мають спадну тенденцію. З 2015 р. переважали надходження від акцизів із пального внаслідок значного підвищення акцизних ставок майже на всі види нафтопродуктів, скраплений газ, речовини, що

використовуються як компоненти моторних палив (підп. 215.3.4 Податкового кодексу України).

Фіскальна спрямованість податкової політики віддзеркалюється у стрибкоподібному, різкому підвищенні за досить короткий термін ставок акцизного податку для забезпечення рівня, передбаченого директивами ЄС. Ураховуючи, що акцизний податок переноситься на споживачів підакцизних товарів, адже він входить до їхньої ціни, це може спричинити активізацію таких негативних явищ, як скорочення рівня легального виробництва, зростання обсягів контрабанди (це значною мірою стосується тютюнових виробів). Як зазначає колектив авторів, наслідком щорічного значного підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби з 2015 р. стало використання тютюновими компаніями різних схем зниження податкових ризиків, зокрема застосування механізму форстолінгу [1].

Безперечно, важливим вважається соціальний ефект податкової політики від підвищення ставок акцизів, що має наслідком зменшення доступності шкідливих для здоров'я населення товарів, а отже, зниження їхнього споживання. Водночас доцільно звернути увагу на те, що зростання ставок податків має бути більш пролонгованим у часі, адже згортання виробництва внаслідок різкого підвищення податкового тиску призводить до розквіту тіньового сектору обігу підакцизних товарів, що має також негативні соціальні наслідки, серед останніх – звільнення працівників певної галузі, переведення їх на неповний робочий день, зниження соціальних гарантій тощо.

За загального підходу ефективність податкової політики щодо акцизного оподаткування у певній країні залежить від законодавчо встановленого переліку підакцизних товарів, ставок акцизного податку та надання відповідних пільг, обсягу підакцизних товарів, що споживаються населенням, частки тіньового ринку (насамперед щодо алкогольної та тютюнової продукції), досконалості процесу адміністрування акцизного податку з метою спрощення його процедур для платників. Необхідним є розроблення та реалізація стратегічних і тактичних заходів соціальної і бюджетно-податкової політики, спрямованих на нейтралізацію наявних та потенційно можливих негативних наслідків реформування.

Підсумовуючи, потрібно зазначити, що реалізація податкової політики сприяє подальшому підвищенню рівня акцизного оподаткування шляхом диференціації ставок акцизних податків на відповідні підакцизні товари, запровадження системи електронного контролю за їхнім виробництвом та обігом тощо. Особлива увага останніми роками зосереджується на заходах із покращання адміністрування акцизного податку. Водночас такі підакцизні товари, як тютюнові та алкогольні, викликають залежність в осіб, які їхнього

споживають. Тому зниження їхнього споживання у середньостроковому періоді навряд чи відбудеться. Важливим стратегічним напрямом є проведення активної державної політики щодо виховання у дітей, підлітків, молоді потреби у здоровому способі життя, що вимагає системного підходу, значних фінансових ресурсів і є перспективою подальших досліджень.

### **Список використаної літератури**

1. Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 100 с.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

**Ярмоленко Юрій Юрійович,**  
аспірант кафедри менеджменту,  
фінансів, банківської справи та  
страхування Хмельницького  
університету управління та права  
імені Леоніда Юзькова

## **СУТНІСТЬ МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕТНИМ ВІДШКОДУВАННЯМ ПДВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМ ТОВАРОВИРОБНИКАМ**

Необхідність у реформуванні бюджетного відшкодування ПДВ з метою створення ефективного механізму бюджетного відшкодування для сільськогосподарських товаровиробників зумовлюється специфікою діяльності різних організаційно-правових форм господарювання в аграрному секторі як пріоритетної галузі економіки, сезонністю аграрного виробництва, постійними змінами у податковому законодавстві. Актуальною проблемою залишається фіскально-бюджетна підтримка з боку держави через механізм бюджетного відшкодування ПДВ малих та середніх сільгосппідприємств, особливо які не входять до структури великих аграрних холдингів. Саме дрібний та малий бізнес найбільш потребує використання бюджетних коштів за наявного цінового диспаритету цін на продукцію аграрного виробництва і промислової продукції. Лише за таких умов останні здатні забезпечити підвищення конкурентоспроможності власної продукції в умовах жорсткої конкуренції, монополізації бюджетних ресурсів і, як наслідок, зміцнити своє фінансово-економічне становище та забезпечити подальший розвиток в умовах фінансової нестабільності.

Водночас у сучасній економічній літературі після набрання чинності у 2011 році Податковим кодексом України (далі – ПК України) досі не сформовано єдиного підходу до розуміння поняття «механізм бюджетного відшкодування сільськогосподарським виробникам», недостатньо глибоко аналізується його економічний зміст і структура, відсутня класифікація видів та напрямів відшкодування, відсутній науковий підхід до визначення поняття «бюджетне відшкодування ПДВ сільськогосподарським товаровиробникам».

Зазначимо, що у науковій літературі існують безліч визначень категорії «механізм». Кандидат економічних наук Н. Трушкіна констатує, що в науковій літературі трапляються різні терміни: «механізм управління», «господарський механізм», «правовий механізм», «фінансовий механізм», «інвестиційний механізм», «організаційний механізм», «економічний механізм», «організаційно-економічний механізм». Використання відповідного

тлумачення, на погляд авторки статті, залежить від того, до якої наукової школи належить дослідник [1, с.161].

На нашу думку, на поєднанні трьох економічних понять (бюджетний, фіскальний та механізм оподаткування) і ґрунтується механізм бюджетного відшкодування податку на додану вартість, який має особливості для сільськогосподарських товаровиробників як основної форми господарювання на селі.

Складовими будь-якого механізму виступають елементи останнього, які не тільки впливають на стан та розвиток системи, але й є невід’ємною частиною єдиного організму, тобто його інструментарію. У практичній діяльності процес бюджетного відшкодування ПДВ реалізується за допомогою методів, інструментів, форм фінансування процесу та організаційно-економічних важелів впливу на систему.

Структура механізму бюджетного відшкодування містить такі елементи:

- функції та принципи функціонування механізму;
- порядок повернення податку на додану вартість (інструменти механізму);
- систему управління оподаткуванням (нормативно-правове забезпечення і суб’єкти механізму);
- форми відшкодування, методи організації, регулювання та управління бюджетним відшкодуванням, способи отримання бюджетних коштів.

Ми встановили, що підтримка бюджетного відшкодування ПДВ для сільськогосподарського товаровиробника на рівні підприємств (мікрорівень) містить такі структурні складові: єдиний процес скоординованого функціонування фінансово-бюджетних методів, належного та досконалого нормативно-правового регулювання, ефективного організаційно-інституційного порядку та його процедур, інформаційно-статистичного забезпечення та прозорого фінансово-бюджетного контролю [2].

Розроблені складові моделі забезпечення підтримки сільськогосподарського виробника дозволяють організувати, регулювати і координувати процес бюджетного відшкодування ПДВ для досягнення підтримки необхідного рівня розвитку сільськогосподарських підприємств.

Отже, метою бюджетного відшкодування як механізму повинна стати скоординована функціональна система, а саме: прозорих та ефективних управлінських рішень (механізм управління) для своєчасного отримання бюджетного відшкодування сільськогосподарськими товаровиробниками з метою державної підтримки і захисту останніх, регулювання аграрного ринку та стимулювання споживчого попиту сільгосппродукції національного товаровиробника. Однак про запропоноване тлумачення бюджетного

відшкодування ПДВ як одного із видів державної підтримки, захисту, регулювання, стимулювання або як одного з методів формування чи забезпечення фінансовими ресурсами сільськогосподарських товаровиробників можна говорити лише як про майбутній намір та існуючу перспективу у подальшому.

### Список використаної літератури

1. Трушкіна Н. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління логістичною діяльністю підприємства. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2019. Vol. 5. № 4. Pp. 156–172. URL: <http://are-journal.com>.
2. Ярмоленко Ю. Ю. Забезпечення підтримки бюджетного відшкодування ПДВ сільськогосподарським товаровиробникам. *III International Scientific Conference Modern Transformation in Economics and Management: Conference Proceedings, Part II March 29th, 2019*. Klaipeda, Lithuania: Baltija Publishing. P. 121–123.

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

**Задорожня Ліна Адамівна,**  
к.е.н., завідувач відділу  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

### **ПЕРСПЕКТИВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ СПІЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК В УКРАЇНІ**

Швидка зміна умов ведення бізнесу, його структурування, а також складні випадки шахрайства, пов'язані, зокрема, і зі схемами з ПДВ, зумовили і трансформацію взаємної допомоги податкових служб, яка у ряді держав не обмежується обміном інформації, а охоплює й інші форми взаємодії, як-от присутність податкових інспекторів з іншої держави, одночасні перевірки, а також спільні податкові перевірки [1].

На цьому етапі побудови сервісної служби Державна податкова служба України використовує досить ліберальний підхід до проведення планових перевірок. Зокрема, у публічному доступі наявні критерії ризиковості платника ПДВ, план-графік проведення документальних планових перевірок платників податків (що містить 3 960 документальних планових перевірок платників податків – юридичних осіб, 183 документальні планові перевірки фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів, 1 386 платників податків – фізичних осіб, у яких обсяг доходу за рік не перевищує 20 млн грн, 201 платника податків – фізичної особи, у якої обсяг доходу за рік становить 20 млн грн або більше та не перевищує 100 млн грн., і 55 платників податків – фізичних осіб, у яких обсяг доходу за рік перевищує 100 млн грн у 2020 р. [2]). Така відкритість дозволяє платникам податків бути більш впевненими та підготовленими, але ми не можемо не враховувати й досвід інших держав (наприклад, Німеччини), де критерії ризиковості не є публічними і відомі вузькому колу податкових інспекторів, а також платники податків не повідомляються за 1–12-місячний період про проведення у них перевірки. Крім того, у ряді держав до вибірки платників також входить частка тих, які не мають виявлених підстав для перевірки, що надалі гарантує репрезентативність, актуальність вибірки та не створює репутаційних ризиків для відібраних платників. Як наслідок, це дозволяє зібрати більш об'єктивні дані про діяльність суб'єктів господарювання та фізичних осіб.

Проте навіть найпрогресивніша практика проведення перевірок платників податків на національному рівні може не дати задовільного результату з огляду на зміни умов ведення бізнесу та його глобалізацію. Відповідно, відбувається пошук нових інструментів взаємодії з платниками, якими і виступають спільні податкові перевірки. Одними з піонерів їхнього проведення були Нідерланди. Саме вони з Німеччиною у 2013 р. мали пілотний проєкт, для реалізації якого було вдосконалено внутрішнє нормативно-правове забезпечення [3]. Перелік держав, які беруть участь у спільних податкових перевірках, значно розширився за останні роки, проте здебільшого за рахунок розвинених держав.

На цьому етапі для України можуть бути корисними спільні податкові перевірки, які пов'язані з трансфертним ціноутворенням, діяльністю постійних представництв, та щодо правильності застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування. Це сприятиме підвищенню визначеності у сфері міжнародного оподаткування.

Незважаючи на ряд переваг, пов'язаних із проведенням спільних податкових перевірок, також є і певні недоліки. Зокрема, податковий інспектор для участі у такій перевірці має вільно володіти мовою іншої держави або англійською поряд із високим фаховим рівнем. Також з боку податкових органів це вимагає особливого підбору ризикових платників для спільних податкових перевірок, організації закордонних відряджень працівників тощо.

Отже, розширення документальних перевірок, що визначені ст. 75 Податкового кодексу України, завдяки урахуванню можливості проведення спільних податкових перевірок на території інших держав є перспективним і прогресивним кроком.

### **Список використаної літератури**

1. Exchange of Information and Cross Border Cooperation between Tax Authorities. The Netherlands. URL: <https://www.ifa-nl.org/asset/document/5f610253afc734f7.pdf>
2. План-графік проведення документальних планових перевірок платників податків на 2020 рік. URL: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/402509.html>
3. Douma S. Netherlands: Exchange of information versus tax solutions of equivalent effect. URL: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2014/National%20report%20Netherlands.pdf>

**Касперович Юлія Володимирівна,**  
к.е.н., старший науковий співробітник  
Центру економічних та соціальних  
досліджень Національного інституту  
стратегічних досліджень

## **МОДЕРНІЗАЦІЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ДЛЯ ПРОТИДІЇ ЗЛОВЖИВАННЯМ**

Спрощена система оподаткування є дієвим стимулювальним інструментом розвитку мікро- та малого підприємництва, початковим етапом реалізації стартап-ідей для середнього бізнесу. Такі інструменти присутні у більшості розвинених країн. Спрощена система оподаткування (ССО), обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва була запроваджена Указом Президента України від 3 липня 1998 р. № 727/98 і пізніше внесена до Податкового кодексу. ССО мала велике значення для ринкової трансформації національної економіки, забезпечивши формування середнього майнового класу громадян. Однак з плином часу вона набула значної кількості зловживань, які періодично звужувалися владою. Згідно з даними Державної податкової служби України станом на 01.11.2019 нараховувалося 1,89 млн фізичних осіб – підприємців. Отже, питання модернізації ССО є одним із найбільш соціально чутливих.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку. Єдиний податок належить до місцевих податків і охоплює надходження від фізичних осіб (I, II, III групи), юридичних осіб (III група) та сільськогосподарських товаровиробників (IV група). Так, доходи місцевих бюджетів від єдиного податку за чотири роки зросли вдвічі – з 17,2 млрд грн у 2016 р. до 35,3 млрд грн у 2019 р. Зокрема, найбільше зростання відбулося в частині надходжень від єдиного податку з фізичних осіб – з 10,3 млрд грн до 25,0 млрд грн відповідно.

Отже, найбільшу питому вагу надходжень єдиного податку забезпечують фізичні особи – підприємці (ФОП). Надходження від ФОП у регіональному розрізі найбільше припадають на м. Київ (за підсумками 11 міс. 2019 р. – 5,4 млрд грн), Харківську (2,1), Дніпропетровську (1,9), Львівську (1,8), Київську (1,6) та Одеську (1,4) області. Решта 19 областей забезпечували у середньому лише 0,5 млрд грн. Найбільша кількість новостворених ФОП (усього – 224,1 тис. ос. у 2019 р.) традиційно припадає на м. Київ (34,8 тис. ос.), Харківську (18,9), Дніпропетровську (16,7), Львівську (15,9) та Одеську (15,3), Київську (14,2 тис. ос.) області. У решти 19 областей кількість новостворених

ФОП становила в середньому лише 5,7 тис. ос. Характерно, що обидва переліки областей з містами-мільйонниками практично збігаються.

Надходження єдиного податку від ФОП за видами економічної діяльності переважають із великим відривом щодо «Оптової та роздрібної торгівлі» та «Інформації та телекомунікацій». Однак якщо у 2014 р. їхні надходження різнилися у два рази на користь торгівлі, то впродовж 2015–2018 рр. ІТ-сектор стрімко нарощував обсяги сплати єдиного податку і, за підсумками 2019 р., торгівля та ІТ за обсягами надходжень єдиного податку стали практично еквівалентними (за підсумками 11 місяців 2019 р. – по 6,2 млрд грн). Із великим відривом, але також значними були обсяги надходжень єдиного податку за видами економічної діяльності: «Професійна, наукова та технічна діяльність»; «Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність»; «Переробна промисловість»; «Операції з нерухомим майном».

Трансформації у ССО відбувалися практично щороку. Законом України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII було оптимізовано кількість груп. З 1 січня 2015 р. замість шести груп платників єдиного податку запроваджено чотири групи. При цьому збільшився максимальний розмір доходу. Роком пізніше Законом України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII для платників III групи було зменшено обсяг річного доходу з 20 до 5 млн грн та одночасно збільшено ставки єдиного податку: з 2 до 3 % доходу – у разі сплати ПДВ; з 4 до 5 % доходу – у разі внесення ПДВ до складу єдиного податку. Крім того, тим самим Законом для платників податку IV групи було збільшено ставки податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежно від категорії (типу) земель.

Поряд із значущим позитивним соціально-економічним ефектом ССО залишається привабливою для зловживань з метою мінімізації та ухилення від оподаткування. Найбільш поширеними залишаються п'ять схем:

*1. Підміна трудових відносин цивільно-правовими.* У такому разі де-факто найманий працівник підприємства на загальній системі оподаткування де-юре має державну реєстрацію як фізична особа – підприємець на спрощеній системі оподаткування. Фінансовим «стимулом» зловживання є уникнення існуючого високого навантаження на фонд оплати праці: 22 % ЄСВ (сплачує роботодавець) + 18 % ПДФО + 1,5 % військового збору (сплачує працівник) = 41,5 %. Натомість ФОП на III групі єдиного податку сплачує лише 5 % доходу та мінімальний страховий внесок. Економія на податках є очевидною. Однак ділова мета у такому разі відсутня – відбувається викривлення економічної сутності відносин їхньою юридичною формою. Найбільш поширеними сферами

зловживань вважаються торгівля, громадське харчування та ІТ-сектор. У лютому 2019 р. Міністерство соціальної політики оприлюднило для громадського обговорення сім ознак наявності трудових відносин, отримавши негативні відгуки ФОП. Позбавлена суб'єктивізму була лише одна дієва ознака – винагорода за виконувану роботу (надані послуги), є єдиним джерелом доходу особи або становить 75 % і більше її доходу протягом 6 календарних місяців. З огляду на інноваційне та валютне значення ІТ-сектору для економіки, він заслуговує бути окремо виділеним у нову V групу ССО.

2. *Зниження обсягу річного доходу до граничного показника для уникнення переходу із спрощеної на загальну систему оподаткування.* Приховування частини виручки від реалізації товарів, робіт, послуг відбувається з використанням готівкових розрахунків без використання касових апаратів. Розширення лімітів ССО у схваленому законопроекті № 1210 частково знизить напруження із використанням схеми. Інструментом контролю є РРО. За чотири роки кількість суб'єктів господарювання, що застосовують РРО (ФОП та юридичні особи), зросла в Україні з 101 111 осіб станом 01.01.2016 до 112 456 осіб станом на 31.12.2019 (+11,2 %). Водночас кількість РРО у юридичних осіб залишалася майже сталою, а основне зростання припало на ФОП: з 67 776 од. до 79 828 од. відповідно (+17,8 %). Станом на кінець 2019 р. у ФОП було зареєстровано 191 944 од. РРО. Новітніми програмними РРО у смартфоні або планшеті така динаміка буде істотно поживавлена.

3. *Дроблення великого бізнесу на спрощенців.* Одними з найбільш показових є випадки декількох чеків у закладах громадського харчування. Один з інструментів подолання схеми був викладений ще у відомому законопроекті щодо податкової лібералізації № 3357 від 26.10.2015, під яким підписалося 111 народних депутатів. Так, він містив новий п. 291.5.9, згідно з яким не можуть бути платниками єдиного податку I–III груп суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у сфері ресторанного господарства і в межах однієї організаційно-структурної одиниці ресторанного господарства в розрізі типів закладу (ресторан, бар, кафе, їдальня, буфет, фабрика-кухня тощо) використовують інших суб'єктів господарювання, незалежно від обраної цими суб'єктами системи оподаткування. Однак норма так і не розглядалася. Пізніше у законотворчих ініціативах з'являлася норма щодо обмежень розмірів торговельної площі, яка містила б суб'єктивізм контролюючих органів.

4. *Збут контрабанди та контрафакту без необхідності у збереженні первинних документів про походження товару.* Першочерговим тут є завдання захисту економічної безпеки на митному кордоні за допомогою сканерів та

вагових комплексів. Позитивну роль відіграло зобов'язання застосовувати РРО з 8 травня 2017 р. платниками єдиного податку, які реалізують технічно складні побутові товари, що підлягають гарантійному ремонту.

*5. Виведення готівки з юридичних осіб на загальній системі оподаткування через ФОП на спрощеній системі.* Превентивна робота щодо фіктивних угод передбачає боротьбу ДПС із конвертаційними центрами.

Спрощена система оподаткування потребує ретельного очищення від зловживань, які її дискредитують та стають гальмом економічного розвитку. Довгоочікуване запровадження антиофшорних новацій Плану BEPS відкриває моральне право для пожвавлення такої роботи, яка має супроводжуватися дієвою інформаційно-роз'яснювальною кампанією з громадянами та бізнесом.

**Новицька Надія Володимирівна,**

к.е.н., завідувач відділу

НДІ фіскальної політики

Університету ДФС України;

**Хлебнікова Інна Ібрагімівна,**

к.е.н., старший науковий співробітник

НДІ фіскальної політики

Університету ДФС України

## **АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ЗА РИНКОМ СПИРТУ ТА АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ В УКРАЇНІ**

Використання режиму державної монополії на виробництво та реалізацію спирту призвело до занепаду галузі та збільшення нелегального обігу алкогольної продукції в Україні. У відповідь на такі виклики уряд ухвалив Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального» щодо лібералізації діяльності у сфері виробництва спирту етилового» [1], яким передбачено скасування державної монополії на виробництво спирту починаючи з 1 липня 2020 р.

У рамках реформи для зміцнення внутрішнього ринку спирту суб'єктам господарювання будь-якої форми власності надається можливість здійснювати провадження діяльності з виробництва спирту за умови одержання відповідної ліцензії. Водночас для захисту вітчизняного товаровиробника передбачено повну лібералізацію експорту спирту з України, а також мораторій на будівництво нових заводів до 1 липня 2021 р. та обмеження на його імпорт до 1 січня 2024 р.

Функціонування державної монополії з виготовлення спирту не забезпечувало належного контролю за його обігом. Крім того, недосконалість системи контролю за реалізацією алкогольних напоїв у роздрібних мережах та закладах громадського харчування створила умови для розвитку нелегального ринку саме у цих сферах.

Отже, в умовах демонополізації спиртової галузі та лібералізації ринку алкогольних напоїв дослідження питання посилення контролю за діяльністю його економічних операторів є вкрай важливим та своєчасним. Оскільки ефективний контроль за виробництвом та обігом спирту й алкогольних напоїв створить умови детінізації галузі та дозволить забезпечити збільшення надходжень від акцизного податку.

Серед заходів, які дозволяють протидіяти нелегальному обігу алкогольних напоїв, потрібно виокремити запровадження інструментів електронного

контролю. У зв'язку з цим варто згадати нещодавню ініціативу уряду щодо створення на запровадження «електронної акцизної марки», призначенням якої є відстеження переміщення алкогольних напоїв у ланцюзі постачання продукції шляхом зіставлення інформації, сканованої реєстраторами розрахункових операцій, та бази даних податкових органів про видані марки; забезпечення можливості перевірки автентичності продукції споживачами за допомогою смартфона. Варто зазначити, що така система не дозволить повною мірою вирішити проблеми у сфері нелегального обігу. Адже, як і раніше, поза державним контролем будуть залишатися такі види нелегальної продукції, як немарковані алкогольні напої та напої з підробленими марками акцизного податку. Цей інструмент є лише одним з можливих та дозволить контролювати лише ту продукцію, яка легально вироблена, але просувається з певними порушеннями у ланцюзі постачання.

Тому актуальним питанням залишається розроблення заходів щодо вдосконалення інших механізмів контролю за виробництвом та обігом алкогольних напоїв. Зокрема, потребують вдосконалення процедури ліцензування, податковий нагляд за діяльністю виробників алкогольної продукції, функціонування системи акцизних складів; функціонування технічних та електронних засобів обліку та контролю, що дозволить у майбутньому відійти від необхідності у постійній присутності державних представників; страхове покриття ризиків недонадходження акцизів; дистанціювання, спрощений контроль та ліцензійні умови невеликим виробникам натуральних вин та пива; моніторинг руху підакцизних товарів із використанням інформаційних технологій. Необхідним є делегування повноважень контролю, безпеки, обліку та відповідальності виробникам спирту та алкогольних напоїв за рахунок перегляду ліцензійних умов та впровадження жорсткого контролю за роздрібною торгівлею алкогольної продукції. На особливу увагу заслуговує питання нормативного врегулювання торгівлі алкогольними напоями через Інтернет, що дозволить значно підвищити податкові надходження акцизного податку за рахунок залучення до оподаткування учасників такого ринку. Не менш актуальним є вдосконалення контролю за цільовим використанням спирту, який оподатковується за нульовою ставкою, що створить можливості для розвитку ринку біопалива та інших ринків.

Разом з тим нові умови функціонування ринку, які будуть зумовлені скасуванням державної монополії на виготовлення спирту етилового, створюють передумови для розширення бази оподаткування акцизним податком за рахунок оподаткування спирту на стадії його виробництва [2]. Це дозволить уникнути вимивання обігових коштів підприємств – виробників

алкогольних напоїв, які нині сплачують акцизний податок в авансовій формі, тобто до фактичного виготовлення продукції.

Отже, в умовах переходу від державної монополії на виробництво спирту до лібералізації діяльності галузі важливим є забезпечення ефективного контролю, який дозволить створити конкурентні умови на ринку спирту та алкогольних напоїв, забезпечити виробництво і реалізацію високоякісної продукції та збільшити надходження акцизного податку до бюджету.

### Список використаної літератури

1. Про внесення змін до Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального» щодо лібералізації діяльності у сфері виробництва і обігу спирту етилового»: Закон України від 03.12.2019 № 318-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/318-IX>.
2. Першочергові завдання реформування алкогольного ринку. 2016. URL: <https://ngoipr.org.ua/blog/pershochergovi-zavdannya-reformuvannya-alkogolnogo-rinku/>
3. Демонізація та роздержавлення спиртової галузі: наслідки прийняття закону № 318-IX для ДП «Укрспирт» і ринку. *AgroPolit.com*. 2020. URL: <https://agropolit.com/spetsproekty/680-demonopolizatsiya-ta-rozderjavlennya-spirovoyi-galuzi-naslidki-priynyattya-zakonu-318-ix-dlya-dp-ukrspirt-i-rinku>.

**Попель Сергій Анатолійович,**  
к.е.н., старший науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ОСОБЛИВОСТІ ВІДБОРУ СУБ'ЄКТІВ ОЦІНОЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ЯКІ ЗАЛУЧАЮТЬСЯ МИТНИЦЯМИ ДЛЯ ВИЗНАЧЕННЯ ВАРТОСТІ МАЙНА**

Згідно з частиною дев'ятою статті 243 МКУ товари, зазначені у частинах першій, другій, четвертій-шостій цієї статті, реалізуються в порядку, встановленому законодавством, на митних аукціонах, редукціях або за договором комісії за цінами, визначеними згідно із законодавством України про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність та Податковим кодексом України.

Відповідно до Порядку 1340 оцінюється майно комісією, яка утворюється органом (суб'єктів господарювання), що здійснив його вилучення, у складі представників територіальних органів ДПС, органів (суб'єктів господарювання), що провели вилучення майна або зберігають його, фінансових органів та органів, які розпоряджатимуться цим майном.

У разі розбіжності в оцінці майна між представниками комісії та у випадках, передбачених законодавством України, оцінювання проводиться суб'єктами оціночної діяльності – суб'єктами господарювання [2].

Що стосується механізму відбору суб'єкта оціночної діяльності, варто зауважити, що не існує нормативно-правового акта, який би регламентував процедуру відбору та визначав критерії відбору оцінювача для оцінювання товарів для митних цілей. Загальні положення механізму відбору суб'єкта оціночної діяльності закріплені у наказі Фонду державного майна України «Про затвердження Положення про конкурсний відбір суб'єктів оціночної діяльності» від 31.12.2015 № 2075 [3].

Крім того, відповідно до пункту 22 наказу Державної фіскальної служби України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення попередньої оцінки, оцінки товарів, транспортних засобів, що розміщуються на складі митниці ДФС» від 06.12.2017 № 814 до оцінювання товарів, транспортних засобів залучаються експерти ДПМЕ ДФС, які склали кваліфікаційний іспит та одержали кваліфікаційне свідоцтво оцінювача згідно з вимогами Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», дія якого станом на момент оцінювання таких товарів, транспортних засобів не зупинена [4].

Залучення експерта ДПМЕ ДФС до оцінювання товарів, транспортних засобів можливе за умови відчуження таких товарів, транспортних засобів способами, що передбачають конкуренцію покупців у процесі продажу, а також у разі прийняття рішення про безоплатне передання зазначених товарно-матеріальних цінностей.

Результати проведеного експертами ДПМЕ ДФС оцінювання оформлюються документом, що містить висновки про вартість майна та підтверджує виконані процедури з оцінювання.

При проведенні оцінювання експерт ДПМЕ ДФС ураховує інформацію митниці ДФС про податки, що підлягають сплаті при реалізації товарів, транспортних засобів, якщо такі податки не були попередньо сплачені.

Інформація надається у вигляді довідки за підписом відповідальної особи митниці ДФС та зареєстрованої відповідно до вимог діловодства.

Також варто зазначити, що у разі, коли товари, виставлені та не продані на митному аукціоні протягом 15 календарних днів з дня інформаційного повідомлення про проведення митного аукціону або продані в кількості, що не перевищує 30 відсотків їхнього обсягу, вони підлягають уцінці, але не більше ніж на 20 відсотків їхньої вартості, визначеної в акті опису, оцінювання та передання товарів.

Уцінка товарів з обмеженим строком зберігання або користування проводиться у скорочені строки, залежно від їхніх споживчих властивостей.

Уцінка товарів здійснюється комісією, утвореною відповідно до пункту 7 Порядку 1340 митним органом, що вилучив товари або зберігав їх. За результатами роботи комісії складається акт про уцінку товарів, що додається до акта опису, оцінювання та передання товарів.

Товари, на які згідно із законодавством встановлено державні фіксовані та регульовані ціни, можуть бути уцінені лише до розміру їхньої мінімальної ціни, затвердженої в установленому порядку. Товари, які виставлялися на продаж і не були продані протягом трьох митних аукціонів, знімаються з аукціонних торгів.

Отже, як уже було зазначено вище, не існує окремого нормативно-правового акта, який би чітко регламентував процедуру та критерії відбору оцінювача для оцінювання товарів для митних цілей, а тому існує нагальна потреба у розробленні механізму відбору суб'єктів оціночної діяльності та посилення контролю за ними.

### **Список використаної літератури**

1. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

2. Порядок обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.08.1998 № 1340. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1340-98-п>

3. Про затвердження Положення про конкурсний відбір суб'єктів оціночної діяльності: наказ Фонду державного майна України від 31.12.2015 № 2075. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0060-16>

4. Методичні рекомендації щодо проведення попередньої оцінки, оцінки товарів, транспортних засобів, що розміщуються на складах митниці ДФС: наказ Державної фіскальної служби України від 29.11.2017 № 814. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0814872-17/print>

**Сластьоненко Оксана Олександрівна**,  
к.ю.н., доцент, с.н.с.,  
доцент кафедри фінансового права  
Університету ДФС України;  
**Брехов Владислав Сергійович**,  
студент групи ПБ-18-9к  
ННІ права Університету ДФС України

## **ОСОБЛИВОСТІ СПРАВЛЯННЯ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ РОЗВИТКУ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

Захист економічних інтересів держави історично є важливою ознакою держави та однією з умов її існування. Особливе місце в цій сфері належить питанням регулювання сплати митних платежів, їхнього адміністрування, структури, реалізації фіскальної функції. Митні платежі важливі для регулювання, контролю та захисту економічних інтересів держави [1].

З моменту вступу України до Світової організації торгівлі велика кількість наукових публікацій була присвячена проблемам справляння митних платежів. Суттєву роль у вивченні цього напрямку відіграють праці С. Баранова, О. Годованець, Є. Додіна, О. Бакаєва, П. Пашка, В. Прокопенко, Т. Проценка та ін. Однак у зв'язку зі змінами, що відбуваються у сфері реалізації митної справи та її нормативно-правового врегулювання, питання справляння митних платежів на сучасному етапі розвитку митного законодавства не втрачає своєї актуальності та потребує додаткових досліджень і внесення пропозицій.

Митна справа в Україні регулюється Конституцією України, Митним кодексом, Податковим кодексом, іншими законами України, міжнародними договорами тощо [2; 3].

Варто зазначити, що, незважаючи на всі численні та постійні зміни в Митному кодексі, у ньому відсутні визначення таких понять, як «митний платіж» та «адміністрування митних платежів». На нашу думку, це є значним упущенням.

Проте глава 43 розділу IX Митного кодексу «Справляння митних платежів» (ст. 289–304) є досить повною та вдало складеною щодо правового регулювання справляння митних платежів. Розділ регулює такі аспекти:

- момент та умови виникнення обов'язку зі сплати митних платежів;
- припинення обов'язку зі сплати митних платежів;
- виконання обов'язку зі сплати митних платежів;
- строки сплати (виконання обов'язку зі сплати) митних платежів;
- коло осіб, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів;
- нарахування митних платежів;
- та інші особливості [3].

На сьогодні основними платниками митних платежів виступають декларанти та платники донарахованих митних платежів. Також існують інші групи осіб, які повинні сплачувати митні платежі. Наприклад, особи, що незаконно ввозять товари та інше, але їх складно назвати основними платниками. Основні платники сплачують митний платіж до державного бюджету на єдиний казначейський рахунок. У готівковій – через касу відповідного контролюючого органу чи фінансової установи або у безготівковій формі – через фінансову установу. Митні платежі сплачуються переважно у валюті України.

На сучасному етапі ведеться спроба вдосконалення роботи митниці шляхом переходу до електронної форми сплати митних платежів. Однак більшість митниць не має відповідного рівня технічно-організаційного забезпечення. Також процедура сплати митних платежів в електронному вигляді потребує доопрацювання.

У результаті проведеного дослідження можемо констатувати, що питання сплати митних платежів на сучасному етапі є актуальними та потребують особливого вивчення. Суттєву увагу в цьому напрямі необхідно звернути на адміністрування митних платежів. Зокрема, врегулювати їхню сплату в електронному вигляді відповідними нормативно-правовими документами та чіткою процедурою.

### Список використаної літератури

1. Батанова Л. О. Поняття, сутність та особливості адміністрування митних платежів. *Lex Portus*. 2016. № 2. С. 114–123. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/LP\\_2016\\_2\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/LP_2016_2_12).
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/>
3. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/page>

**Сторожук Тетяна Миколаївна,**  
к.е.н., доцент, доцент кафедри  
бухгалтерського обліку  
Університету ДФС України

## **НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ ЧЕРЕЗ ВИКОРИСТАННЯ НЕПРЯМИХ МЕТОДІВ**

Дослідження Київського міжнародного інституту соціології в межах проєкту SHADOW, який фінансується Європейською комісією за програмою HORIZON 2020 (GA no. 778188), щодо оцінки розмірів тіньової економіки в Україні, яке проводилося у 2019 році, свідчить про рівень тіньової економіки в Україні у 2018 році на рівні 47,2 % загального обсягу ВВП та його підвищення порівняно з 2017 роком (46,8 %) [1]. Найбільш тінізованими (перевищують 50 %) виявилися сектори економіки, які останнім часом є найбільш розвинені у всіх регіонах України, – роздрібна торгівля та будівництво. Найбільш поширеними визначено три види ухиляння від податків, а саме: приховування доходу від бізнесу, приховування реальної кількості найманих працівників, а також приховування реальних розмірів виплаченої зарплати або зарплати «у конвертах». Звичайно, такі результати є невтішними, але це вже чітко визначені напрями здійснення протидії таким явищам та вдосконалення адміністрування податкових платежів.

На наш погляд, основними напрямками вдосконалення системи адміністрування податкових та митних платежів в Україні сьогодні є такі: 1) застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань; 2) застосування непрямих методів податкового контролю; 3) законодавчо-нормативне регулювання та методичне забезпечення застосування непрямих методів податкового контролю і визначення податкових зобов'язань; 4) посилення аналітичної складової у роботі працівників контролюючих органів; 5) навчання професійного судження працівників контролюючих органів; 6) роз'яснювальна робота у суспільстві та залучення громадськості.

Виконання всіх намічених шляхів вдосконалення має йти не почергово, а одночасно, оскільки вони взаємопов'язані і взаємозалежні. Неможливе застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань чи податкового контролю без їхнього законодавчо-нормативного регулювання та методичного забезпечення, посилення аналітичної складової у роботі працівників контролюючих органів; навчання професійного судження працівників контролюючих органів і роз'яснювальної роботи у суспільстві та залучення громадськості.

На початку 2000 рр. в Україні були спроби законодавчого регулювання застосування непрямих методів через прийняття Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [2], Методику визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами [3] Кабінетом Міністрів України та Методичні рекомендації визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами [4], розроблені Державною податковою адміністрацією України. Але відміна Закону потягла за собою відмову від застосування й інших нормативних актів. Головною причиною автори називають неготовність суспільства. Погоджуємося, а тому і пропонуємо посилення аналітичної складової у роботі працівників контролюючих органів, навчання професійного судження працівників контролюючих органів і роз'яснювальної роботи у суспільстві, залучення громадськості та наголошуємо про дієвість шляхів удосконалення лише при одночасному застосуванні і паралельному розвитку.

Важливо наголосити на необхідності у єдиному законодавчо-нормативному тлумаченні термінів: «непрямі методи», «непрямі методи визначення податкових зобов'язань» та «непрямі методи податкового контролю». При цьому наголошуємо на потребі у застосуванні непрямих методів під час визначення об'єктів та бази оподаткування за податками, зборами та платежами. Погоджуємося з Є. І. Котляровим [5], що непрямі методи можуть застосовуватися при визначенні об'єктів та бази оподаткування з більшості податків, про необхідність у ранжуванні платників податків за ймовірністю виникнення підстав для застосування непрямих методів, але не підтримуємо думку про виділення групи податків (зборів), для розрахунку податкових зобов'язань яких достатньо даних, що містяться у дозвільних документах, і не потрібні дані безпосередньо платника податків. Дані дозвільних документів можуть бути використані як аргумент під час застосування непрямих методів. Використання непрямих методів вважаємо можливим щодо всіх податків, зборів та платежів, але на підставі аналізу, застосовуючи професійне судження, потрібно визначати доцільність їхнього використання. Крім того, актуальним та важливим є не так ранжування платників податків, як визначення критеріїв (ознак), що вказують на доцільність та необхідність у застосуванні непрямих методів.

### **Список використаної літератури**

1. Укрінформ. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2797596-riven-tinovoi-ekonomiki-v-ukraini-stanovit-majze-polovinu-vid-vvp.html>

2. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>

3. Про затвердження Методики визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.05.2002 № 697. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/697-2002-%D0%BF>

4. Методичні рекомендації визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами, затверджені наказом Державної податкової адміністрації України від 05.07.2002 № 312. URL: [http://uazakon.com/documents/date\\_7d/pg\\_ihwcwd/index.htm](http://uazakon.com/documents/date_7d/pg_ihwcwd/index.htm)

5. Котляров Є. І. Перспективи застосування та місце непрямих методів визначення податкових зобов'язань у системі адміністрування податків в Україні. *Ефективна економіка*. 2017. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5570>.

**Тітенко Зоя Миколаївна,**  
к.е.н., старший викладач кафедри фінансів  
Національного університету біоресурсів  
і природокористування України

## ОСОБЛИВОСТІ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Економіка будь-якої країни не може існувати без досконалої системи оподаткування. Податки є основним джерелом наповнення бюджету країни. У зв'язку з постійними змінами в податковому законодавстві доцільним є дослідження впливу цих змін на економіку країни з метою оцінювання їхньої ефективності.

Вагоме місце в наповненні державного бюджету грошовими коштами посідає податок на додану вартість. Його вважають найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування, яка відіграє суттєву роль у системі державних фінансів України. Він є провідним непрямим податком, оскільки частка його надходжень у доходах бюджету сягає майже 40 % [1].

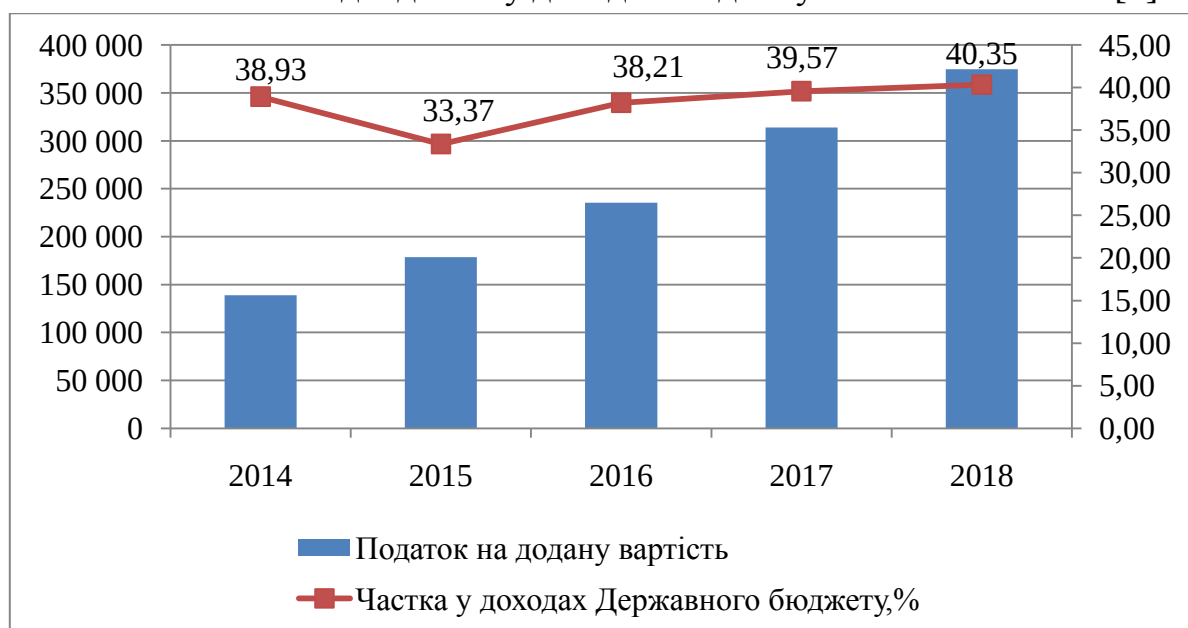


**Рисунок 1 – Динаміка надходжень ПДВ та їхня частка в Державному бюджеті України за 2014–2018 рр.**

Джерело: розраховано автором на основі [2].

Аналізуючи динаміку надходжень податку на додану вартість, варто підкреслити тенденцію до його збільшення (рис. 1). Так, у 2018 році надходження цього податку становили 374 508 млн грн, що свідчить про його збільшення майже у три рази відносно 2014 року, коли надходження становили 139 024 млн. грн. Пояснити таке збільшення надходжень до бюджету можна

нестабільним курсом гривні до інших іноземних валют та збільшенням експортно-імпортних операцій.

Незважаючи на те, що прослідковується збільшення сплати цього податку, проте значна кількість підприємств намагаються ухилятися від його сплати. Тому виникла об'єктивна необхідність у запровадженні системи електронного адміністрування податку на додану вартість з метою усунення недоліків наявної системи адміністрування ПДВ.

I етап на шляху до системи електронного адміністрування – єдиний реєстр податкових накладних.

Законодавчо закріплено обов'язок реєстрації податкових накладних у постанові КМУ від 29 грудня 2010 р. № 1246 (із змінами та доповненнями), яка передбачає, що операційний день триває з 0 до 23-ї години; до Реєстру вносяться відомості щодо ПН та/або РК, які прийняті до Реєстру та підлягають реєстрації, реєстрацію яких зупинено, а також щодо яких комісією прийнято рішення про реєстрацію або відмову у реєстрації.

II етап – система електронного адміністрування ПДВ.

Змінами, внесеними до Податкового кодексу України 1 січня 2015 р., запроваджено систему електронного адміністрування податку на додану вартість.

Основні принципи функціонування системи електронного адміністрування ПДВ визначено статтею 2001 розділу V Кодексу. Пунктом 2001.1 статті 2001 розділу V Кодексу передбачено затвердження Кабінетом Міністрів України порядку електронного адміністрування ПДВ [3].

Передумовою для запровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість були недоліки попередньої системи адміністрування ПДВ.

Запровадження цієї системи дозволило таке: підвищити прогнозованість процесу мобілізації податку на додану вартість до державного бюджету; знизити адміністративний тиск на бізнес, вплив людського фактору та корупційні прояви; зменшити кількість звірок та перевірок та не перевіряти бізнес в усьому ланцюзі постачання до виробника або імпортера; скоротити критерії для автоматичного бюджетного відшкодування; унеможливити формування фіктивного кредиту та отримання неправомірного відшкодування ПДВ з бюджету, що слугуватиме підвищенню рівня надходжень ПДВ до бюджету.

III етап – системи моніторингу критеріїв оцінювання ризиків.

Нова система аналізу податкових накладних має чотири етапи: відсікаючий; контроль наявності ознак ризиковості платника податку; моніторинг відповідності показникам, яким визначається позитивна податкова

історія платника; перевірка ризиковості здійснення операцій, тобто контроль наявного «пересорту».

Варто зазначити, що ця система суттєво зменшує кількість податкових накладних, які будуть зупинятися. Аналіз роботи цієї системи наочно свідчить, що кількість податкових накладних, які були зупинені у минулому році, при застосуванні критеріїв нової системи зменшиться в десятки разів.

Отже, система електронного адміністрування ПДВ не дає можливості формування фіктивного кредиту, а отже, зменшується обсяг тіньової економіки. Для реєстрації податкових накладних необхідна наявність у платника сум ПДВ за отриманими податковими накладними та сум сплачених при імпорті товарів, за їхньої недостатності – поповнення рахунку коштами.

Тобто за допомогою таких правил забезпечується відповідність сум нарахованого та сплаченого ПДВ, оскільки суми податку від доданої вартості гарантуються грошовими коштами. Завдяки системі електронного адміністрування діяльність суб'єктів господарювання та органів державної фіскальної служби органів стає ще більш прозорою, наближеною та підконтрольною громадянському суспільству, що є необхідним складником правової держави.

### **Список використаної літератури**

1. Вдовиченко А. М., Козоріз Л. О. Податки і збори: сучасні тенденції та перспективи. Київ: ФОП Лопатіна О. О., 2019. 392 с.
2. Державна казначейська служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/>
3. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569.

Томчук Юлія Юріївна,  
аспірантка Університету ДФС України

## **ОПОДАТКУВАННЯ ГРОШОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВІЙСЬКОВОСЛУЖБОВЦІВ: СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ**

Фінансовою основою функціонування держави є податки, адже саме вони забезпечують більшу частину доходів бюджетів, мобілізуючи грошові ресурси для фінансування державних видатків. Невідповідність податкових надходжень до бюджетів фінансовим потребам держави загострює проблему підвищення ефективності адміністрування податків і зборів, вирішення якої вимагає системного підходу.

Термін «оподаткування» визначає законодавчо врегульований процес встановлення та утримання податків у країні, визначення їхніх розмірів і ставок, відповідних об'єктів та кола юридичних і фізичних осіб, що підлягають оподаткуванню, а також порядок сплати податків. На сьогодні у сфері оподаткування діє близько 2 500 нормативно-правових актів. Аналіз сучасної системи оподаткування в Україні, її розвитку дає змогу зробити висновок про серйозні недоліки, що їй притаманні. По-перше, це нестабільність податкової системи. Часті зміни в законах щодо окремих податків негативно впливають на розвиток діяльності суб'єктів господарювання, не дають можливості підприємствам нормально функціонувати, упроваджувати нові технології та випускати конкурентоспроможну продукцію. По-друге, система загалом надто громіздка, розрахунки окремих податків невиправдано ускладнено.

Основним законодавчим актом, який регулює відносини, що виникають у сфері оподаткування, є Податковий кодекс України (ПКУ) [3]. Податковий кодекс, який регламентує порядок оподаткування доходів фізичних осіб, у тому числі військовослужбовців, не передбачає звільнення від обкладання податком на доходи фізичних осіб грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби, крім сум грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби (у тому числі осіб, що проходять альтернативну службу), передбачених законом, які виплачуються з бюджету чи бюджетною установою (підп.165.1.10 п.165.1 ст.165 ПКУ). Тобто базою для оподаткування податком на доходи фізичних осіб для військовослужбовців є доходи у вигляді грошового забезпечення без виключення з нарахованої суми відрахувань до фондів, які передбачені п. 164.6 ст. 164 ПКУ, та податкової соціальної пільги.

Грошове забезпечення, що виплачується військовослужбовцям відповідно до ст. 9 Закону № 2011 [1] та постанови № 704 [5], згідно з п. 164.2 ПКУ

зараховується до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку як інші доходи та оподатковується за ставкою 18 %, встановлених п. 167.1 НКУ ПКУ.

При цьому згідно з п. 168.5 ПКУ суми податку на доходи фізичних осіб, що утримуються з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних, зокрема, військовослужбовцями у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби, спрямовуються виключно на виплату рівноцінної та повної компенсації втрат доходів цієї категорії громадян.

Тобто щомісяця з ГЗ військових утримують податок на доходи фізичних осіб за ставкою 18 %. Одночасно їм виплачують грошову компенсацію сум податку відповідно до ПКУ та Порядку № 44 [4].

Також хочемо зазначити, що платниками єдиного внеску, відповідно до абзацу сьомого п. 1 ч. 1 ст. 4 Закону України № 2464-VI [2], є військові частини й органи, які виплачують грошове забезпечення військовослужбовцям (крім військовослужбовців строкової військової служби), особам рядового та начальницького складу. Таким чином, сума нарахованого грошового забезпечення військовослужбовцю є базою для нарахування єдиного внеску за ставкою 22 %.

При цьому суми щомісячної грошової компенсації сум податку на доходи, що утримуються з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями й особами рядового та начальницького складу, не віднесені до зазначеного переліку. Отже, на зазначені вище суми виплат єдиний внесок не нараховується.

Відповідно до підп. 1.2 п. 16<sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX ПКУ [3] об'єктом оподаткування військовим збором за ставкою 1,5 % є доходи, визначені ст. 163 зазначеного Кодексу.

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не входить сума грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби (у тому числі осіб, що проходять альтернативну службу), передбачена законом, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою (підп.165.1.10 п. 165.1 ст. 165 цього Кодексу). Таким чином, оскільки об'єктом оподаткування військовим збором є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, до складу якого зараховуються доходи у вигляді грошового забезпечення, отримані військовослужбовцями у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби (крім військовослужбовців строкової служби, у тому числі осіб, які проходять альтернативну службу у вигляді грошового забезпечення), такі доходи підлягають оподаткуванню військовим збором за ставкою 1,5 %. При цьому ПКУ не передбачено виплати

грошової компенсації військового збору, який утримується з грошового забезпечення військовослужбовців, як це визначено для ПДФО.

Отже, ці дані слугують достатньою підставою для висновку, що процес адміністрування податків в Україні нерозривно пов'язаний з наявністю низки проблемних аспектів, тому очевидним є той факт, що вітчизняна система адміністрування податків, як і податкове законодавство, потребує вдосконалення. Стратегія такого вдосконалення полягає у створенні ефективніших механізмів адміністрування податків, створенні справедливих умов оподаткування для всіх платників податків, а особливо для військовослужбовців. Пропозиціями щодо вдосконалення податкового законодавства у контексті оподаткування грошового забезпечення військовослужбовців є реформування податку на доходи фізичних осіб в Україні. Потрібно перемістити податковий тягар з доходів бідніших верств населення на доходи більш забезпечених верств. Іншими словами, необхідно ввести прогресивну шкалу оподаткування, із урахуванням досвіду провідних країн світу та країн-членів НАТО.

### **Список використаної літератури**

1. Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей: Закон України від 20.12.1991 № 2011-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2011-12>
2. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.10 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Про затвердження Порядку виплати щомісячної грошової компенсації сум податку з доходів фізичних осіб, що утримуються з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями, поліцейськими та особами рядового та начальницького складу: Постанова Кабінету Міністрів України від 15.01.2004 № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/44-2004-%D0%BF>
5. Про грошове забезпечення військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу та деяких інших осіб: Постанова Кабінету Міністрів України від 30.08.2017 № 704. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/704-2017-%D0%BF>

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

## **АНАЛІЗ СВІТОВОГО ДОСВІДУ СТВОРЕННЯ КОНТАКТНИХ ЦЕНТРІВ ДЛЯ РОБОТИ З ПОДАТКОВИМИ БОРЖНИКАМИ**

У процесі розроблення та реалізації дієвих заходів, спрямованих на управління податковим боргом, ідентифікація ризиків непогашення податкової заборгованості може дати змогу сегментувати боржників на групи, щоб визначити, на яких з них потрібно зосередитися першочергово, щоб забезпечити погашення податкового боргу. Це означає, що до боржників кожного сегмента мають застосовуватися певні заходи впливу з боку податкових органів.

У більшості з країн моделі управління податковим боргом передбачають індивідуальний підхід до боржників, тобто заходи можуть варіюватися у кожному конкретному випадку. Потреба в індивідуальному підході до податкових боржників викликана таким: 1) у кожного з них були різні обставини економічного характеру, що призвели до виникнення боргу; 2) кожний платник податків по-різному ставиться до свого обов'язку сплачувати податки, а отже, вибудовує свою лінію поведінки щодо розрахунків з бюджетом. Досвід зарубіжних країн свідчить, що застосування диференційованого підходу до боржників є результативнішим з огляду на перспективи стягнення податкового боргу та зменшення його обсягів у майбутньому.

Правильний вибір способу взаємодії з боржником є вкрай важливим для досягнення мети адміністрування податкового боргу – забезпечення його погашення. У досліджених країнах застосовуються різні технології. Зокрема, для стягнення заборгованості в Австралії функціонує Австралійське податкове управління (АТО) – головне агентство з формування фінансових ресурсів держави, яке керує податковою системою. Складовими структури АТО є Боргова бізнес-лінія (DBL), яка відповідає за загальне управління податковими боргами.

До 2012 року АТО застосовувало «випадково-спеціальний» підхід до стягнення податкової заборгованості. За останні роки АТО розробило стратегію Debt Right Now (DRN), яка полягає у покращанні стягнення податкового боргу через модель, що базується на ризиках вибору випадків. Основними елементами стратегії були такі: методологія вибору випадків ризику стягнення боргу, автоматизована потокова модель та динамічний підхід на основі безпосередньої роботи зі стягнення податкової заборгованості та вивчення поведінки податкових боржників.

Австралійське податкове управління (АТО) використовує декілька моделей з метою встановлення пріоритетів стягнення податкового боргу та визначення належного управління. Моделі, що використовуються АТО, охоплюють подання та історію платежів платників податків. Основними моделями аналітичного ризику є схильність до сплати (P2P) та платоспроможність (C2P). P2P прогнозує ймовірність того, що платник податків сплатуватиме всі непогашені зобов'язання протягом певного проміжку часу (прогнозування поведінки на основі попередньої поведінки та взаємодії з платником податків). C2P прогнозує фінансову спроможність платника податків сплатити борг та ймовірність неплатоспроможності протягом наступних 12 місяців. Результати двох моделей поєднуються, щоб оцінити ризик.

DBL контактує з податковим боржником з використанням особистого телефонного зв'язку у робочий час та неробочий, якщо попередній контакт був невдалим. АПА також залучає зовнішні компанії для стягнення невеликих сум податкового боргу з прибуткового податку. Право стягувати податковий борг передається зовнішньому агентству тільки в тому разі, якщо платник податків не вступив у контакт з АПА для вирішення питання своєї заборгованості. Якщо зовнішнє агентство зі збору платежів не може стягнути заборгованість у встановлені терміни, справи повертаються в АПА.

У США з метою організації державного управління податковим боргом Служба внутрішніх доходів (далі – IRS) використовує чотирирівневу систему збору. IRS починає збирати кошти щодо кожного рахунку, генеруючи комп'ютерні повідомлення до Regional Compliance Center (далі – Центр). Якщо зусилля Центру не забезпечать сплату податкового боргу, то обліковий запис призначається для автоматизованої системи збору (Automated Collections System) (далі – ACS). Протягом часу, коли адміністрування податкової заборгованості призначається Центру та ACS, стягнення податкового боргу також може бути вирішене за допомогою Collection Support Staff, де на податкових працівників покладається «walk-ins». Якщо на кожному з цих рівнів не вдалося стягнути податковий борг, він, зрештою, потрапляє до revenue officer (далі – RO), який буде особисто вживати заходів для збору несплаченого податку [1].

Податкові борги, які не перевищують 100 000 доларів, зазвичай покладаються на ACS. Винятково складні випадки з податковою заборгованістю понад 100 тисяч доларів зазвичай розглядають посадовці, які працюють у місцевому офісі IRS. ACS є телекомунікаційною системою (найбільші центри виклику ACS розміщуються в Буффало, Джексонавілле, Денвері, Окленді та Філадельфії), яка укомплектована персоналом для збору прострочених заборгованостей за податками. ACS контактує з боржником тільки за допомогою пошти та телефону, тобто ACS є апаратом первинної пошти та телефонних вимог IPS.

ACS розподіляє рівні пріоритету випадків або справ з податковою заборгованістю, поділяючи на два файли: файл утримання групи та черговість групи. Автоматизована система при визначенні пріоритету керується такими основними критеріями, як сума належного балансу, тип повернення, податковий рік справи та остання сума повернення. Випадки з високим пріоритетом є одними з найважливіших для опрацювання, а для менеджерів груп, як правило, потрібно виділити їх як першочергові.

У Великобританії є спеціалізовані центри телефонних дзвінків для підтримки індивідуального підходу до боржника. Крім того, у Великобританії використовується аутсорсинг для збору боргів. Сполучене Королівство передає на аутсорсинг випадки податкової заборгованості, які мають низьку вартість, у разі, якщо платники податків, які є боржниками, не відповіли на початкові та наступні листи, надіслані Департаментом.

Канадське податкове агентство внесло зміни до своєї системи і методів збору для поліпшення управління податковою заборгованістю, які передбачають оновлення його автоматизованої системи, що управляє заборгованостями за податками з низьким рівнем ризику, відкриття національного call-центру і створення пулів для кращого управління робочим навантаженням. Канада використовує call-центри з управління боргом, які займаються масштабною податковою заборгованістю з низьким рівнем ризику за низьких витрат, а більш дорогі заходи з використанням агентів податкових служб зі збору платежів спрямовані на розгляд більш складних і ризикованих справ.

Національне податкове агентство Японії також має call-центр зі збору податків. Це центр вихідних дзвінків, який забезпечує нагадування за допомогою централізованої системи повідомлень телефоном. Комп'ютерна система в call-центрі автоматично телефонує платникам податків, які мають податковий борг, а співробітники звертаються до інформації про боржників, яка відображається на екрані термінала, для нагадувань про оплату.

Аналіз використання автоматизованого підходу до стягнення податкового боргу засвідчує, що запровадження call-центру для роботи з податковими боржниками є доцільним та уможливить реалізацію стратегій адміністрування податкової заборгованості відповідно до кожного сегмента боржників. Створення автоматизованих контакт-центрів для роботи з боржниками, організація і порядок їхньої діяльності мають бути унормовані у законодавстві.

### **Список використаної літератури**

1. Robert E. McKenzie. IRS Collection Procedures. URL: <https://www.forbes.com/sites/irswatch/2011/11/20/irs-collection-procedures/#38fafa285e69>

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

## **ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ**

Адміністрування податків – це практичне втілення управлінсько-розпорядчого процесу, реалізація механізму управління податковими відносинами, що орієнтовано на досягнення конкретних результатів. Виходячи з того, що основними функціями податків є фіскальна та регулювальна, податкове адміністрування має на меті повноцінне виконання вказаних функцій. Податкове адміністрування як особливий управлінсько-розпорядчий процес здійснюється за допомогою певного механізму та має забезпечити раціональну реалізацію моделі фіскального регулювання, що запроваджена в державі [1].

Правові норми щодо загальних особливостей податкового адміністрування викладені у Податковому кодексі України, у розділі II «Адміністрування податків, зборів (обов’язкових платежів)». А саме у ч. 1 ст. 40 Податкового кодексу України зазначено: «Цей розділ визначає порядок адміністрування податків і зборів, визначених у розділі I цього Кодексу, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи» [2].

Відповідно до Податкового кодексу України можна виділити такі елементи системи податкового адміністрування:

- організація податкових відносин (законодавче регулювання податкової системи, визначення правових засад формування та реалізації податкової політики, організація загального управління у сфері оподаткування, розроблення проєктів законодавчих змін тощо);
- прогнозування і планування податкових надходжень;
- адміністративне регулювання податкових відносин (у тому числі облік платників податків, відстрочення та розстрочення податкових платежів, застосування штрафів, розгляд скарг платників податків);
- консультативна робота (масово-роз’яснювальна діяльність, надання податкових консультацій в індивідуальних випадках, тлумачення податкового законодавства);
- податковий контроль (контроль за виконанням податкового законодавства, розроблення заходів із протидії ухиленню та уникненню оподаткування, а також профілактика податкових правопорушень);

- адміністрування податкового боргу (облік податкового боргу, вжиття заходів для стягнення податкового боргу тощо);

- упровадження сучасних технологій податкового адміністрування (інформатизація процесів податкового адміністрування, упровадження ризик-орієнтованих методик податкового адміністрування, спрощення податкового обліку і звітності, уніфікація оподаткування, електронне звітування).

Сучасні вимоги часу вимагають від податкових органів постійно вдосконалювати систему адміністрування податків. На нашу думку, основні напрями такого вдосконалення мають бути спрямовані на створення більш ефективних механізмів адміністрування податків, недопущення проявів корупції в податкових відносинах, сприяння підвищенню добровільності сплати податків, формування партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків, створення справедливих умов оподаткування для всіх платників податків, забезпечення мобілізації фінансових ресурсів до бюджетів різних рівнів у достатньому обсязі.

Необхідно зазначити, що функції, покладені на податкові органи щодо адміністрування податкових платежів в Україні, в основному відповідають міжнародній практиці податкового адміністрування. Основна відмінність полягає в якості забезпечення належних умов і значному спрощенні необхідних процедур під час виконання податкового обов'язку платниками податків. Зауважимо, що при певних позитивних зрушеннях, які відбулися у 2014–2018 роках у цій сфері, на думку фахівців, податкова система в Україні все ще залишається складною і менш ефективною порівняно з іншими країнами.

За результатами щорічного дослідження Paying Taxes 2020 («Оподаткування 2020»), яке проводить Price Waterhouse Coopers (PwC) спільно зі Світовим банком, Україна опустилася з 54-го на 65-те місце серед 190 країн світу. Україна втратила колишню позицію, оскільки інші країни активніше автоматизують і скорочують час адміністрування податків. У середньому українці витрачають на облік 328 годин на рік, що вдвічі більше, ніж у розвинених країнах. Крім того, за даними рейтингу PwC, на бізнес в Україні збільшилося фіскальне навантаження [3]. Тому скорочення часу, який витрачає бізнес на облік і платежі до бюджету, має стати пріоритетним напрямом удосконалення адміністрування податків в Україні.

В умовах світової глобалізації та податкової гармонізації податковий процес набуває постійного динамізму. На цей процес впливають постійні зміни в економічному середовищі та пріоритетах фінансової політики, які, з одного боку, вимагають адекватних змін механізмів оподаткування, з іншого – неминуче приводять до відповідних фіскальних трансформацій.

При цьому погоджуємося з думкою Р. Паславської, що система податкового адміністрування має формуватися відповідно до «моделі взаємних зобов'язань» [4]. Ця модель передбачає, що всі суб'єкти податкових відносин є рівноправними, а діяльність кожного з них є підконтрольною та підзвітною. Держава в особі фіскальних органів і платники зобов'язані дотримуватися податкового законодавства. Вони наділені однаковими гарантіями щодо дотримання й захисту своїх законних прав. Платник розглядається вже не як об'єкт контролю, а як рівний партнер, який сплачує платежі податкового характеру за отримання належних послуг і гарантій з боку держави.

### Список використаної літератури

1. Проскура К. П. Особливості адміністрування податків в Україні. URL: [http:// soskin.info/ea/2012/3-4/201221.html](http://soskin.info/ea/2012/3-4/201221.html)
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/zl1562-11>
3. Громов Д. Україна втратила 11 позицій у рейтингу Paying Taxes 2020. URL: <https://gmcenter.com.ua/news/ukraine-vtratile-11-pozicij-u-rejtingu-paying-taxes-2020/>
4. Паславська Р. Основні напрями реформування вітчизняної системи адміністрування податків. *Формування ринкової економіки в Україні*: науковий збірник. Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2014. Вип. 31. Ч. 2. С. 135–140.

**Яроцька Тетяна Ростиславівна,**  
к.е.н., старший науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ЗМІШАНІ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ФОРМИ НЕРЕЗИДЕНТІВ НА ПРИКЛАДІ НІМЕЧЧИНИ ТА АВСТРІЇ**

У багатьох державах світу існують форми суб'єктів господарювання, які визначаються як фіскально-прозорі для цілей оподаткування (наприклад, партнерства, трасти тощо). Такі організаційно-правові форми (далі – ОПФ) не оподатковуються на рівні самого цього суб'єкта господарювання, натомість його учасники (партнери) сплачують податок на особисті доходи (наприклад, серед таких суб'єктів господарювання є повне партнерство (скорочена назва GP), партнерство з обмеженою відповідальністю (KG) та багато інших). В Україні для цілей контролю за трансфертним ціноутворенням деякі такі фіскально-прозорі утворення внесені до Переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують корпоративний податок [1]. Операції з такими ОПФ нерезидентів визнаються контрольованими за умови виконання інших положень Податкового кодексу України (далі – ПКУ) щодо трансфертного ціноутворення [2]. Наприклад, форма KG, що внесена до Переліку ОПФ, – це партнерство з обмеженою відповідальністю (командитне партнерство), у якому генеральний партнер несе необмежену відповідальність за зобов'язаннями. Також до командитного партнерства входять партнери з обмеженою відповідальністю – командитисти, відповідальність яких обмежується їхнім внеском у капітал партнерства.

Потрібно зазначити, що із розвитком економічних відносин у світі з'явилися складні форми партнерств або так звані змішані форми партнерств (combined entities), наприклад, у Німеччині це GmbH&Co.KG, AG&Co.KG та багато інших. Такі змішані ОПФ нерезидентів можуть об'єднувати як фізичних, так і юридичних осіб. У таблиці 1 наведено окремі змішані ОПФ суб'єктів господарювання в таких державах, як Німеччина та Австрія, які були внесені до вітчизняного Переліку ОПФ нерезидентів з 1 січня 2020 року [3].

Така ОПФ, як GmbH&Co.KG, у німецькому праві є особливою формою партнерства з обмеженою відповідальністю (командитного партнерства). На відміну від звичайного командитного партнерства, учасник, який несе персональну та необмежену відповідальність (Komplementär), у цьому випадку часто є не фізичною, а юридичною особою – товариством з обмеженою відповідальністю (GmbH). Метою цієї конструкції є обмеження або унеможливлення економічного і правового ризику для фізичних осіб, які є

учасниками цієї ОПФ GmbH&Co.KG. Хоча GmbH, як генеральний учасник, і відповідає за зобов'язаннями всім своїм майном, інші учасники партнерства відповідають тільки у межах своїх внесків у статутний капітал. Отже, унеможливорюється необмежена відповідальність засновників. Згідно із законодавством Німеччини назва такої ОПФ повинна містити слово «Kommanditgesellschaft» (KG) [4]. Відповідно до цієї самої статті має бути зазначена в назві ОПФ й обмежена відповідальність (Haftungsbeschränkung) [4]. Таким чином, правильна назва такої ОПФ пишеться як «Name GmbH & Co. KG». Часто керування в GmbH&Co.KG здійснює GmbH, яке є генеральним партнером. Командитисти, як правило, не беруть участі в управлінні. У типовій конфігурації GmbH (як партнер, який несе повну відповідальність) немає власного внеску в партнерство. Внески здійснюють командитисти, а GmbH керує активами партнерства і за це одержує оплату. Коли розподіляють прибуток, то насамперед здійснюють виплати GmbH. Із залишку кожний партнер одержує свій відсоток згідно з внеском [5]. Отже, GmbH&Co.KG є змішаною формою партнерства з обмеженою відповідальністю, учасником якого є юридична особа GmbH (метою внесення якого часто є виключно обмеження відповідальності за зобов'язаннями інших партнерів). Наприклад, відомий німецький постачальник, Schwarzkopf&Henkel Production Europe, продукція якого широко представлена у світі, має організаційно-правову форму GmbH&Co.KG.

Описані у таблиці 1 змішані форми суб'єктів господарювання внесені до Переліку ОПФ нерезидентів з 1 січня 2020 року [3]. Це пов'язано передусім з тим, що зазначені ОПФ за своєю сутністю є партнерствами, співпраця з якими сьогодні в Україні підлягає контролю щодо трансфертного ціноутворення.

Потрібно зазначити, що Податковий кодекс України передбачає рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу [2]. Тому якщо операції з окремими ОПФ нерезидентів підлягають контролю за трансфертним ціноутворенням, а операції з іншими подібними утвореннями не контролюються, то це зумовлює нерівність оподаткування одних платників податків, порівняно з іншими платниками, що суперечить одному з базових принципів побудови податкової системи, а саме принципу рівності. Також невнесення певних ОПФ до переліку податково-прозорих організацій може призвести до виведення прибутків з-під оподаткування, що негативно вплине на виконання фіскальної функції податку на прибуток підприємств в Україні і спричинить погіршення фіскальної дисципліни загалом, стимулюватиме побудову схем уникнення оподаткування.

**Таблиця 1 – Змішані ОПФ суб'єктів господарювання в Німеччині та Австрії, які були внесені до вітчизняного Переліку ОПФ нерезидентів з 1 січня 2020 року**

| Назва держави | Організаційно-правова форма (ОПФ) нерезидентів |                 |                                   |                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                   |
|---------------|------------------------------------------------|-----------------|-----------------------------------|---------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|               | Назва мовою держави реєстрації                 | Скорочена назва | Назва у Переліку ОПФ              | Англійська назва у Переліку ОПФ | Назва змішаної ОПФ                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Коментарі                                                                                                                                                                                                         |
| Німеччина     | Kommandit Gesellschaft                         | KG              | Командитне партнерство            | Limited Partnership             | <b>GmbH &amp; Co. KG</b> – командитне партнерство за участю товариства з обмеженою відповідальністю (GmbH)                                                                                                                                                                                                                    | GmbH – аналог вітчизняного ТОВ; є юридичною особою. У партнерстві часто є партнером, який несе необмежену відповідальність                                                                                        |
|               |                                                |                 |                                   |                                 | <b>AG &amp; Co. KG</b> – командитне партнерство, відповідальним партнером якого є акціонерна компанія (AG)                                                                                                                                                                                                                    | Відповідальність щодо зобов'язань підприємства несе партнер – юридична особа                                                                                                                                      |
|               |                                                |                 |                                   |                                 | <b>UG &amp; Co. KG</b> – командитне партнерство з товариством з обмеженою відповідальністю з обмеженою часткою статутного капіталу                                                                                                                                                                                            | У такій конструкції часто UG – це компанія з обмеженою відповідальністю з мінімальним капіталом                                                                                                                   |
|               | Kommandit Gesellschaft auf Aktien              | KGaA            | Акціонерне командитне партнерство | Partnership Lmited by Shares    | <b>GmbH &amp; Co. KGaA</b> – акціонерне командитне партнерство та товариство з обмеженою відповідальністю                                                                                                                                                                                                                     | В акціонерному командитному партнерстві частка доходу генерального партнера віднімається від загальної бази оподаткування. Генеральний партнер повинен внести частку його доходу до власної податкової декларації |
|               |                                                |                 |                                   |                                 | <b>AG &amp; Co. KGaA</b> є акціонерним командитним партнерством, головним партнером якого є акціонерна компанія                                                                                                                                                                                                               | Вибравши цю змішану ОПФ, відповідальність партнерства з обмеженою відповідальністю може бути обмежена акціями, без необхідності відмовитися від правової форми партнерства                                        |
|               | Offene Handelsgesellschaft                     | OHG             | Повне партнерство                 | General Partnership             | <b>GmbH &amp; Co. OHG</b> – повне партнерство з товариством з обмеженою відповідальністю                                                                                                                                                                                                                                      | <b>OHG</b> – повне партнерство з мінімальним капіталом та повною відповідальністю партнерів. <b>GmbH</b> у такому партнерстві також є відповідальним партнером                                                    |
| Австрія       | Kommandit Gesellschaft                         | KG              | Командитне партнерство            | Limited Partnership             | <b>GmbH &amp; Co KG:</b> ТОВ (GmbH) не одержує частки в партнерстві, а також не одержує прибуток від партнерства. Однак ТОВ одержує винагороду за свою діяльність з управління партнерством. Ця форма ведення бізнесу обмежує особисту відповідальність генерального партнера, яким у цьому випадку є не фізична особа, а ТОВ | Інвестори будуть нести обмежену відповідальність перед кредиторами партнерства, при цьому виграють обидві категорії інвесторів:<br>1) власники самого ТОВ;<br>2) інвестори, що приєдналися до такого партнерства  |

Джерело: узагальнено автором.

*Податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток*

Розглядаючи порядок оподаткування за кордоном, потрібно зазначити, що організаційно-правова форма GmbH&Co.KG сама собою зазвичай не підлягає оподаткуванню ані податком на доходи фізичних осіб, ані податком на прибуток. Прибуток, який одержує GmbH, оподатковується податком на прибуток; прибуток, який розподіляється серед командитистів (якщо вони є фізичними особами), оподатковується податком на доходи фізичних осіб [6].

Ураховуючи зазначене вище, щоб встановити організаційно-правову форму контрагента-нерезидента та, зокрема, чи відповідає така форма тим, що зазначені в Переліку ОПФ, потрібно проаналізувати установчі документи такого нерезидента (свідоцтво про реєстрацію, статут, витяг із торговельного реєстру тощо) та перевірити назву контрагента-нерезидента. Якщо в назві цього контрагента, відповідно до наданих документів, присутні всі перелічені скорочення, наприклад GmbH&Co.KG, то, оскільки ця ОПФ зазначена в чинному Переліку ОПФ, операція з таким контрагентом буде визнаватися контрольованою в Україні за умови виконання інших вимог ПКУ. Подібна позиція висловлена у публікаціях фахівців з питань оподаткування [7].

Варто підкреслити, що такі ознаки фіскально-прозорих утворень виявлені і щодо змішаних ОПФ в Австрії (див. табл. 1). Така ОПФ нерезидента в Австрії, як GmbH&Co.KG, є змішаною формою партнерства з обмеженою відповідальністю (KG). Ця форма також внесена до вітчизняного Переліку ОПФ з 1 січня 2020 року [3].

*Підтвердження сплати корпоративного податку*

Згідно з Податковим кодексом України, якщо нерезидентом, організаційно-правова форма якого внесена до Переліку ОПФ, у звітному році сплачувався податок на прибуток (корпоративний податок) за кордоном, господарські операції платника податків з ним за відсутності критеріїв, визначених підпунктами «а»–«в» цього підпункту, визнаються неконтрольованими [2].

Потрібно зауважити, що ПКУ не визначає ані документ, ані орган, який має видавати документ, що підтверджує сплату податку на прибуток (корпоративного податок) нерезидентом. Так, у листі ДФС платникам податків «...рекомендовано отримувати від контрагента-нерезидента документ, що видається фінансовим (податковим) органом відповідної країни, за формою, затвердженою згідно із законодавством цієї країни. Такий документ повинен бути належним чином легалізований та перекладений відповідно до законодавства України» [8]. Варто зазначити, що такі вимоги до оформлення документів частково відповідають пункту 13.5 статті 13 ПКУ «Усунення

подвійного оподаткування», проте такі вимоги не зазначені у статті 39 ПКУ «Трансфертне ціноутворення».

Зважаючи на це, в індивідуальній консультації, наданій ДФС України [9], ідеться про те, що «... зазначена рекомендація не обмежує платника податків у самостійному виборі способу та форми отримання інформації щодо сплати нерезидентом податку на прибуток (корпоративного податку) у звітному році». Також у цій індивідуальній консультації ДФС зазначає, що форма документа для підтвердження сплати податку на прибуток тільки рекомендується.

Відповідно до підпункту 39.2.1.1 статті 39 ПКУ платник податків повинен довести, що його контрагент фактично сплачував податок на прибуток (корпоративний податок) у звітному році. Відповідний документ або інформація мають бути надані платником податків на запит контролюючого органу у випадках, передбачених законодавством України, та/або під час проведення документальних перевірок [10].

Суб'єкти підприємницької діяльності можуть зіткнутися з ситуацією, коли одержання від контрагента-нерезидента документа у паперовому вигляді, що підтверджує сплату ним податку на прибуток, є неможливим. Це пов'язано з тим, що для економії адміністративних витрат у багатьох країнах переходять на електронний податковий документообіг. Потрібно зазначити, що практика легалізації електронного документа за кордоном на сьогодні швидше відсутня. Принаймні сьогодні невідомі успішні приклади легалізації електронного документа за кордоном.

Таким чином, на практиці часто неможливо виконати рекомендацію ДФС щодо отримання від контрагента-нерезидента довідки, що видається податковим органом відповідної країни, за формою, затвердженою згідно із законодавством цієї країни. Наприклад, українська компанія звернулася до Фіскальної служби Польщі щодо підтвердження сплати податку на прибуток у Польщі її контрагентом. У відповідь на цей запит Фіскальна служба Польщі надала відповідь, що зазначений польський контрагент станом на певну дату є зареєстрованим платником податку на прибуток юридичних осіб (CIT – corporate income tax) у Польщі. Також ця служба Польщі повідомила про дату подання польської податкової декларації. Однак у наданій інформації не зазначено, скільки сплачено податку на прибуток і чи платився цей податок контрагентом взагалі. У такому разі, відповідно до ПКУ, український платник податків повинен довести, що його контрагент сплачував податок на прибуток (корпоративний податок) у звітному році [2]. Зазначена рекомендація не обмежує платника податків у самостійному виборі способу та форми отримання інформації щодо сплати нерезидентом податку на прибуток (корпоративного податку) у звітному році. Наприклад, якщо контрагент-нерезидент надасть

вітчизняному платнику податків копію декларації з податку на прибуток та банківський витяг про сплату такого податку, то господарські операції платника податків з таким нерезидентом не повинні визнаватися контрольованими, незважаючи на внесення такої організаційно-правової форми до Переліку ОПФ (оскільки податок сплачено). Довідка про те, що нерезидент, зареєстрований платником податку на прибуток юридичних осіб, за відсутності документа про фактичну сплату податку не є підтвердним документом про фактичну сплату податку на прибуток.

Ураховуючи зазначене, можна дійти висновку, що у платників податків можуть виникнути практичні проблеми з виконанням норми ПКУ щодо підтвердження сплати корпоративного податку контрагентом-нерезидентом за кордоном.

Щоб розв'язати цю проблему та зменшити витрати вітчизняних суб'єктів господарювання щодо оформлення податкових документів, пропонується розглядати такі документи, які підтверджують сплату податку на прибуток контрагентом-нерезидентом за кордоном: 1) копія поданої декларації з податку на прибуток (корпоративного податку) відповідного контрагента-нерезидента; 2) довідка, видана фінансовою установою, щодо переказу суми податку на прибуток (корпоративного податку) за кордоном цього контрагента-нерезидента; 3) банківський витяг щодо сплати податку на прибуток; 4) роздрукована електронна довідка, що підтверджує сплату податок на прибуток (корпоративний податок); 5) податкове повідомлення, видане іноземною податковою службою, тощо.

Як додаткові джерела інформації щодо сплати податку на прибуток (корпоративного податку) контрагента-нерезидента за кордоном можуть бути такі: 1) посилання на дані (або витяг) з відкритих реєстрів за кордоном, що містять інформацію про сплату податку відповідного контрагента-нерезидента; 2) витяг з інформаційних ресурсів (наприклад, із комерційних баз даних про підприємства), що містять дані про сплату податку на прибуток.

У разі подання зазначених документів платником податків актуальною є перевірка податковими органами України достовірності наданих документів згідно з чинною Конвенцією про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах. Україна, як одна з країн-учасниць цієї Конвенції, може отримувати інформацію про суб'єктів господарювання навіть з тих юрисдикцій, з якими наразі відсутні подібні двосторонні договори. Міністерством фінансів України затверджено Порядок обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн [11]. Зокрема, згідно з п. 1.5 цього Порядку, «спеціальний запит робиться у разі, якщо: факти свідчать, що необхідна інформація знаходиться за межами

України, і в ході перевірки суб'єктів господарювання виникає потреба в підтвердженні достовірності такої інформації...». У разі наявності у ДПС України сумнівів щодо достовірності наданого підтвердження про сплату податку на прибуток за кордоном, потрібно направити відповідний запит до податкових органів юрисдикції, де зареєстрований нерезидент, про підтвердження сплати податку на прибуток таким нерезидентом.

Отже, ПКУ не обмежує права платника податку у виборі документів, що підтверджують сплату нерезидентом податку на прибуток (корпоративного податку), водночас надані документи повинні підтверджувати його сплату. Тому рекомендуємо платникам податків в Україні, у разі неможливості отримання контрагентом-нерезидентом довідки в компетентних органах іноземних держав щодо сплаченого податку на прибуток (корпоративного податку), надавати, зокрема, копію декларації про податок на прибуток та банківську довідку та/або витяг про сплату податку на прибуток (корпоративного податку) контрагентом-нерезидентом.

### Список використаної літератури

1. Постанова Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 № 480.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами).
3. Про внесення змін у додаток до постанови Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 № 480: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.12.2019 № 1100.
4. Комерційний кодекс ФРН.
5. Michael Sommer: Die Gesellschaftsverträge der GmbH & Co. KG. Beck, München, 2005.
6. Anusch Tavakoli/Oliver Fehrenbacher: Besteuerung der GmbH & Co. KG. Gabler Verlag, Wiesbaden, 2007.
7. «Гаряча лінія» з Вісником. *Вісник ДФС України*. 2018. № 32. С. 36.
8. Лист ДФС від 14.08.2017 № 21674/7/99-99-14-01-02-17.
9. Лист ДФС від 14.11.2017 № 2613/6/99-99-15-02-02-15 / ІПК Консультація для юридичних осіб. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovikonsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/72622.html>.
10. Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706 (із змінами).
11. Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн: наказ МФУ від 30.12.2012 № 1247. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z2171-12>

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

Білецька Ганна Миколаївна,  
к.ю.н., завідувач відділу  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

### ЩОДО ОКРЕМИХ АСПЕКТІВ ВИРІШЕННЯ У СУДОВОМУ ПОРЯДКУ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Загальновідомо, що, незалежно від рівня економічного розвитку та податкової культури громадян, ухилення від оподаткування є невирішеною проблемою для будь-якої з держав сьогодення. Податки становлять основну частину надходжень до бюджету, і невиконання платниками податків обов'язку з їхньої сплати призводить до негативних наслідків як для держави загалом, так і для кожного громадянина зокрема. Як показує практика, боротьба з ухиленням від сплати податків не може базуватися лише на методі переконання щодо беззаперечного виконання податкового обов'язку платниками податків, особливої актуальності набувають методи судового захисту держави від таких втрат шляхом настання безповоротної відповідальності несумлінних платників податків.

Зазначимо, що, відповідно до п. 4.1.4 Податкового кодексу України, однією з тез податкового законодавства є презумпція правомірності рішень платника податків у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість ухвалити рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [1].

На нашу думку, така норма ПКУ не сприяє зменшенню випадків уникнення сплати податків, а навпаки – зумовлює значне зростання кількості податкових спорів.

Вивченню питання податкових втрат як наслідку уникнення та ухилення від оподаткування присвячено праці вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема: М. Аллінгема, Г. Беккера, В. Вишневського, А. Крисоватого, І. Майбурова, В. Мельника, А. Сандмо, І. Таранова, М. Флейчук та ін. Водночас за всієї значущості розробок вітчизняних і зарубіжних дослідників питання окремих аспектів вирішення у судовому порядку податкових спорів досліджені на недостатньому рівні.

Варто зазначити, що результати роботи податкових та правоохоронних органів дали змогу значно оптимізувати бухгалтерське, податкове та господарське законодавство, що зменшило кількість дієвих схем законної оптимізації сплати податків. Однак динаміка податкового боргу щороку зростає, кількість судових справ, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, також не зменшується.

На сьогодні стан нормативно-правового регулювання фінансової, у тому числі й податкової відповідальності, має значні недоліки. Зокрема, запровадивши фінансові санкції за порушення податкового законодавства, законодавець обмежився встановленням лише загальних правил їхнього застосування та оскарження, не визначивши на рівні законодавства поняття «фінансове правопорушення», його елементи та ознаки, що не просто значно ускладнює правозастосовну практику, а й є тією обставиною, що викривляє логіку законодавчого регулювання [2].

Загалом ми є тими, кого швейцарський фахівець із поведінкової економіки Бенно Торглер назвав «соціальними платниками податків»: ми будемо робити свої внески, поки віритимемо, що наші співгромадяни роблять те саме, а наш уряд – діє законно. У тих країнах, де громадяни беруть участь у державному управлінні і де високий рівень довіри, як правило, і високий рівень дотримання податкового законодавства. І, мабуть, саме через це американці, незважаючи на негативне ставлення до податкової системи, є сумлінними платниками податків [3].

Потрібно звернути увагу на те, що посилення неминучості настання відповідальності за несплату (невиконання обов'язку щодо сплати обов'язкових платежів) сприятиме зменшенню використання різноманітних схем ухилення від оподаткування (скоєння таких злочинів чи правопорушень у сфері сплати податків).

Зокрема, підсумовуючи зазначене, наголосимо на тому, що комплексний, допрацьований інститут податкової відповідальності зможе, з одного боку, захистити права платників, а з іншого – забезпечити законну реалізацію передбачених законодавством механізмів податкового контролю.

### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Карапейчик Я. І. Фінансова відповідальність як категорія фінансового права. Позитивний та негативний (ретроспективний) аспекти. *Вісник Маріупольського державного університету*. 2013. Вип. 5. С. 85–92.
3. Манія ухиляння від сплати податків. URL: <http://cost.ua/news/148-greece-tax-evasion/>

**Борейко Наталія Миколаївна,**  
к.е.н., старший науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ПРОТИДІЯ ПОРУШЕННЯМ У МИТНІЙ СФЕРІ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ПРАКТИКА УКРАЇНИ**

На сучасному етапі економічного розвитку для України надзвичайно актуальним питанням є вжиття заходів щодо забезпечення сприятливих умов для вільного переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон держави. Зазначене вище сприяє не лише розвитку міжнародних економічних відносин України з іншими країнами світу, але й успішному її залученню до глобальних та європейських економічних процесів.

Розвиток глобалізаційних процесів та діджиталізація економіки сприяли поживленню ринкових відносин, активізації експортно-імпортних операцій, а також посиленню конкурентоспроможності суб'єктів господарювання. Водночас це вимагає постійного вдосконалення пріоритетних напрямів діяльності митних органів, осучаснення законодавчої бази з питань митної справи, вивчення позитивного світового досвіду в цій сфері, адже процеси, які відбуваються, зумовлюють необхідність у посиленні митної безпеки країни, що зі свого боку сприятиме розвитку зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД), зниженню проявів порушення митних правил суб'єктами ЗЕД тощо.

Зазначимо, що порушення митних правил є не лише загрозою для митної безпеки держави, але й негативно відображаються на міжнародному рівні, адже, з одного боку, суб'єкти ЗЕД, активно використовуючи сучасні технічні можливості (комп'ютерні технології, інноваційні способи ведення господарської діяльності тощо), отримали можливість здійснювати зовнішньоекономічні операції на глобальному рівні, у режимі реального часу, а з іншого – ті з них, що є недобросовісними, постійно вдосконалюючи способи порушення митного законодавства, усе частіше здійснюють експортно-імпортні операції, які на перший погляд видаються законними, однак завдають шкоди економіці та сприяють збільшенню тіньового сегмента економіки.

Загалом упродовж останніх років робота вітчизняних митних підрозділів значною мірою спрямовувалася на впровадження і використання на практиці сучасних електронних систем, удосконалення чинного митного законодавства та наближення його до митного законодавства Європейського Союзу, а також зменшення обсягу часу, необхідного для проходження товарів через митний кордон, оптимізацію контрольних процедур та зниження впливу людського фактору. Унаслідок реалізації зазначених вище заходів митним підрозділам

вдалося покращити якість організації митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон держави, удосконалити правила здійснення митних формальностей щодо товарів і транспортних засобів комерційного призначення, які перетинають кордон України. Крім того, розроблено пропозиції щодо упровадження спрощених митних процедур відповідно до чинного законодавства тощо [2, с. 26]. Загалом це сприятиме збільшенню надходжень до бюджету держави.

Так, за підсумками 2018 року, митним підрозділам вдалося мобілізувати до бюджету держави митних платежів на суму понад 360 млрд грн (виконання індикативного показника забезпечено на 99,38 %), що на 16,8 % (або понад 53 млрд у грошовому еквіваленті) більше порівняно з 2017 роком [2, с. 16]. За перше півріччя 2019 року, за даними Департаменту адміністрування митних платежів та митно-тарифного регулювання, забезпечено надходження до державного бюджету митних платежів на суму понад 180 млрд грн (виконання індикативного показника становило 95,2 %) [3, с. 21].

У межах виконання Угоди про асоціацію з метою адаптації національного законодавства України до вимог ЄС у 2018 році ухвалено Дорожню карту щодо приєднання України до спільної транзитної процедури ЄС/ЄАВТ (далі – Дорожня карта) [1]. Метою цього документа є всеохоплююче загальне планування необхідних кроків для застосування NCTS (New Customs Transit System – Нова система митного транзиту (комп'ютеризована митна інформаційна система, ІТ-продукт) у світлі приєднання України до Конвенції про процедуру спільного транзиту (1987 року, із змінами). Використання NCTS на території Європейського Союзу щодо всіх операцій транзиту є обов'язковим з січня 2009 року. На сьогодні до Конвенції про процедуру спільного транзиту долучилося тридцять п'ять країн європейського регіону, серед яких країни-члени Європейського Союзу, країни-члени Європейської асоціації вільної торгівлі, Туреччина, Сербія та Македонія.

У межах згаданої вище Дорожньої карти Урядом держави у 2018 році досягнуто попередньої домовленості з Європейським Співтовариством щодо можливості закупівлі для ДФС України програмного забезпечення «Minimum Common Core» (МСС), розробленого Єврокомісією для країн-кандидатів [4, с. 13]. Адже основною умовою приєднання до Конвенції про процедуру спільного транзиту є впровадження країною-претендентом та застосування в діяльності митних органів протягом щонайменше одного року положень останньої, а також відповідного програмного продукту в межах території цієї країни [6].

Крім того, у вересні 2019 року з метою імплементації Конвенції про процедуру спільного транзиту, а також інтеграції з NCTS Урядом ухвалено Закон

України від 12.09.2019 № 78-IX «Про режим спільного транзиту та запровадження національної електронної транзитної системи» [5]. Введення в дію згаданого Закону, а також приєднання України до NCTS покликані створити належне правове підґрунтя для запровадження в державі європейської моделі контролю за товарами (гарантування митних платежів, пломбування), що перетинають митний кордон. Крім того, це дозволить забезпечити безпосередній доступ до інформації митних органів держав-членів Європейського Союзу, прискорити й удосконалити митні процедури, що загалом сприятиме підвищенню рівня безпеки транзитних перевезень, довіри до митних органів України, а також ефективній протидії порушенням у митній сфері.

### Список використаної літератури

1. Дорожня карта приєднання України до спільної транзитної процедури ЄС/ЄАВТ. 26 с. Офіційний інформаційний ресурс ДФС України. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/229681.pdf>
2. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. м. Київ / Державна фіскальна служба України. 112 с. URL: <http://sfs.gov.ua>
3. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2019 року // Офіційний інформаційний ресурс ДФС України: Плани та звіти роботи Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/247196.pdf>
4. Звіт Уряду 2018. 218 с. URL: <https://www.kmu.gov.ua>
5. Про режим спільного транзиту та запровадження національної електронної транзитної системи: Закон України від 12.09.2019 № 78-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/78-IX>
6. Режим спільного транзиту. *Вісник. Офіційно про податки* (13.09.2019). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/news/100014151-rezhim-spilnogo-tranzitu-vru-priynyala-zakon>

**Драган Олена Василівна,**  
д.ю.н., доцент,  
заслужений юрист України,  
Університет ДФС України

## **ІСТОРИЧНІ ВИТОКИ КОРУПЦІЇ**

Сьогодні немає жодної країни, де корупція була б повністю викорінена. Історія досить багата прикладами проявів корупції, що підтверджує неодмінна присутність цього явища в усіх людських культурах і цивілізаціях. Жодна із соціально-політичних і економічних систем не мала, не має і не може мати повного імунітету до корупції. Корупція засуджувалася в усі часи, але це не зашкодило проникнути їй і в сучасне суспільство.

За останні роки корупція через свою масштабність, багаторівневність стала питанням номер один для України, посунувши на задній план проблеми наркобізнесу, торгівлі зброєю, тероризму.

У багатьох енциклопедіях та словниках визначення корупції надається як дослівний переклад з латинської «corruption» – «корозія, роз'їдання, руйнування». Відомий російський філолог С. І. Ожегов визначав корупцію як «підкуп хабарами, продажність посадових осіб, політичних діячів» [1].

Це майже збігається з визначенням, яке дає корупції Організація Об'єднаних Націй. У Довідковому документі про міжнародну боротьбу з корупцією (квітень 1995 р.) вона визначається як «зловживання державною владою для отримання вигоди в особистих цілях» [6].

На небезпеку для суспільства нечесного чиновництва прямо чи опосередковано вказували Конфуцій, Шан Ян, Платон, Аристотель, Цицерон та інші стародавні філософи, філософи середніх віків – М. Макіавеллі, Ш. Монтеск'є, Б. Спіноза, Дж. Локк, пізніше – І. Кант, Г. В. Ф. Гегель та ін. Питання боротьби з корупцією сьогодні вивчаються багатьма вітчизняними науковцями (М. Мельник, А. Закалюк, Є. Невмержицький та інші) та досить широко висвітлюються засобами масової інформації.

При цьому можна сказати, що корупція – одна з найдавніших проблем людства. Її прояви можна знайти ще у додержавний період існування суспільства, які пов'язані з появою влади.

Витоки корупції, очевидно, сягають у первісне суспільство. Цілком імовірно, що вони пов'язані з язичницькими віросповіданнями. Люди, цілком залежні від сил природи, намагалися задобрити богів, які уособлювали ці сили, і приносили їм жертви. Коли з'явилися перші служителі культу, «близькі» до богів (шамани, знахарі, волхви тощо), їм також приносили подарунки,

намагаючись отримати милість богів. Але повністю сформувалася та проявилася вона тоді, коли з'явилася держава.

У Парижі, у Національній бібліотеці Франції, зберігається папірус, знайдений французьким археологом Прісс Д'авеном, датований 3350 р. до н. е., такого змісту: «Наша земля занепадає. Хабарництво та корупція процвітають. Діти перестають слухатися батьків. Кожен хоче написати книгу й кінець світу вже недалеко». За 759 р. до Різдва Христового пророк Ісая звертався до свого народу з попередженнями: «Князі твої – законозлочинці і співучасники крадіїв; усі вони полюбляють подарунки та женуться за хабарем» [2].

Згадка про хабарі мала місце ще у Старому Заповіті: «Я знаю як численні ваші злочини і як тяжкі ваші гріхи: ви тиснете правого, берете хабарі, а жебрака, який шукає правосуддя, відганяєте від воріт...» (Ам., 5:12) [3, с. 8].

У Біблії також ідеться про це явище: «Не бери дарів, бо дари сліпими роблять зрячих і викривлюють слова справедливих» (Исх. 23:8, Втор. 16:19).

У Корані згадувалося про продажність суддів: «Не присвоюйте незаконно майна один одного і не підкуповуйте суддів, щоб навмисно привласнити частину власності інших людей» (Коран, 2:188).

У стародавньому світі найбільш успішним прикладом боротьби з корупцією, як свідчать історики, можна вважати досвід персидського царя Камбіса II – сина Кіра Великого. Відповідно до Геродота, одного разу суддя Сісамн узяв хабар з однієї зі сторін судового процесу. Царю Камбісу стало відомо про це і він наказав заживо зняти шкіру з Сісамна і оббити нею суддівське крісло. Але на цьому Камбіс не зупинився. На місце страченого судді він призначив його сина Отана. Геродот писав з цього приводу: «Обтягнувши крісло, Камбіс призначив суддею замість Сісамна, якого стратив і звелів потім здерти з нього шкіру, його сина, наказавши йому пам'ятати, на якому кріслі, сидячи, він судить». Після цього випадку писана історія більше не згадувала випадків хабарництва у суддівстві Стародавньої Персії.

Незважаючи на боротьбу з корупцією, яка велася впродовж існування людства, перемогти її практично ніде не вдавалося. Можливим було лише знизити рівень найбільш небезпечних злочинів. Причин тому було багато й залежали вони від конкретних історичних особливостей розвитку держави, але однією з них було те, що аж до Нового часу повсюдно у світі, у тому числі й у Західній Європі, нормою поведінки було підношення дорогих подарунків, по суті – хабарів, самим правителям, які до того ж розглядали державну казну як власну.

Таким чином, виходило, що правителі самі робили те, проти чого боролися, і вся боротьба з корупцією фактично зводилася до боротьби з

конкурентами-чиновниками, які теж брали хабарі й робили замах на царське майно.

У Російській імперії корупція тісно перепліталася з фаворитизмом. Історії відомі епізоди корупційної діяльності Олександра Меншикова, за що він неодноразово карався. Упродовж царювання династії Романових корупція була чималою статтею доходу і дрібних державних службовців, і сановників. Наприклад, елизаветинський канцлер Бестужев-Рюмін отримував за службу Російській імперії 7 тис. рублів на рік, а за послуги британській короні (як «агент впливу») – 12 тис. рублів.

Зміна державного устрою і форми правління в жовтні 1917 р. не усунула корупцію як явище, а отже, і необхідність у боротьбі з нею. Як зазначає вчений А. Константинов, «перший досвід використання службового становища з корисливою метою самопризначені ватажки й командири загонів пролетарського гніву набули вже в ніч з 24 на 25 жовтня 1917 р. під час штурму Зимового палацу та інших урядових установ, «буржуйських» особняків» [4].

І хоча це не можна назвати корупцією в чистому вигляді, з упевненістю можна констатувати, що такі дії створювали умови для її існування: «Жменька партократів, вихована на принципі «грабуй награбоване», виявилася вповні готовою сприйняти старорежимну традицію отримання додаткових благ за рахунок свого недоторканного службового становища» [3].

Декретом СНК РРФСР «Про хабарництво» від 08.05.1918 було встановлено кримінальну відповідальність за хабарництво (позбавлення волі на термін не менше 5 років, поєднане з примусовими роботами на той самий термін). Надалі відповідальність за хабарництво встановлювалася кримінальними кодексами РРФСР 1922, 1926, 1960 років. У цих законах регламентувалася відповідальність за отримання, давання, провокацію хабара, посередництво в хабарництві.

Жорсткі каральні заходи щодо боротьби з корупцією увійшли до постійної практики радянської держави, особливо за часів Й. Сталіна, що вплинуло на зменшення корупції. Проте робити висновок про те, що в сталінський період у СРСР не було корупції, не можна. В умовах тоталітарної держави, де не було гласності й свободи слова, корупція припинила офіційне існування [3].

Річ у тім, що на той час особливо виразно простежувався взаємозв'язок «влада і багатство», причому багатство не в класичному розумінні цього поняття. Чиновникові не потрібні були гроші для придбання автомобіля, маєтку, квартири тощо. Усе це давало йому перебування при владі.

Придбаваючи автомобіль на гроші, отримані як хабар, чиновник напевно потрапив би у в'язницю, а то й під розстріл. До того ж покупка якихось дорогих речей без можливої уваги з боку правоохоронних органів у СРСР тоді була

неможливою, а користуватися на власний розсуд службовим автомобілем із персональним водієм, належним чиновникові за штатом, законом не заборонялося. Тому на вищих щаблях влади проявлялася велика конкуренція за місце у владних структурах, а не за отримання хабарів. Таким чином з'являється особливий вид корупції – система пілг для чиновників.

Корупція почала проникати в усі ешелони влади, дискредитуючи її і вступаючи в суперечності з потребами суспільства. Поза сумнівом, що корупція значною мірою посилила кризу епохи соціалізму й наблизила розпад СРСР [3].

Російський вчений Константинов А. зазначає, що після приходу до влади М. Хрущова приховувати масштаби корупції ставало все складніше. Кримінальні справи, які порушувалися у всіх республіках, показали, що корумпованими є не тільки чиновники, а й правоохоронні структури – міліція, прокуратура, суди: злочинці турбувалися про те, що пізніше отримало назву «міліцейський дах». І тому саме за М. Хрущова було впроваджено смертну кару за валютні операції та розкрадання соціалістичної власності в особливо великих розмірах. А в 1962 році до Кримінального кодексу повернули смертну кару за отримання хабара. У 1964 році за економічні злочини в Радянському Союзі було розстріляно 3 тис. осіб, тобто кожного дня по 8 страт.

У цей самий період особливо стрімко поширювалася так звана побутова корупція. «Жеківський сантехник не бажав міняти прокладку в крані без зайвого «трояка». Дільничний лікар з радістю видавав лікарняний лист за пляшку коньяку чи конверт з грішми. За увагу персоналу пологового будинку до породіллі й дитини – той же коньяк і набір шоколадних цукерок... Отримати відстрочку на рік від призову до армії можна було вже за ящик коньяку або за 500 карбованців «на лапу» [4].

Вступ до престижного вишу гарантувався в тому разі, якщо батьки абітурієнта забезпечували голові приймальної комісії або ректору туристичну поїздку до Болгарії. Цей перелік можна продовжити [4].

Проте приголомшливих масштабів корупція у СРСР набула в роки правління Л. Брежнєва. Корупція стала невід'ємною частиною та умовою функціонування тіньової економіки, соціального розшарування суспільства й однією з причин деградації економічного та політичного життя. За 18 років правління Л. Брежнєва щорічний приріст національного доходу країни знизився з 9 до 2,6 %, а промислове виробництво – з 7,3 до 2,8 %. Особливість епохи Л. Брежнєва полягала в ураженні корупцією самої верхівки влади. Якщо Ленін, Сталін, Хрущов були лідерами, одержимими владою, які при цьому не шукали її зовнішніх атрибутів, то Брежнєв був «фанатом» атрибутів влади й пишного багатства свого оточення. В останній період правління Л. Брежнєва хабарництво почало все ширше проникати й у такі сфери суспільства, як

охорона здоров'я та освіта, чого раніше у СРСР практично не спостерігалось. Становлення нової державності відбувалося в екстремальних умовах гіперінфляції, безробіття, поспішної приватизації, а по суті, просто розграбування держмайна. Спостерігалася криміналізація суспільства на тлі бездіяльності правоохоронних органів і запеклої боротьби за владу.

Саме в цей час формуються ті тенденції, які значною мірою пояснюють величезні масштаби корупції в наші дні.

По-перше, відбувається приватизація власності, унаслідок чого власниками стають або самі представники номенклатури, або ті, хто мав з ними зв'язки й таким чином отримав доступ до приватизації. По-друге, до процесу приватизації тією чи іншою мірою були залучені представники кримінальних кіл, які теж виявилися пов'язаними з представниками номенклатури. Багато хто з них потім зумів легалізувати свій бізнес. По-третє, відбулося повернення до часів «годувань». В умовах невивлати зарплат люди різних професій, зокрема лікарі й викладачі, співробітники правоохоронних органів, почали використовувати свою роботу для отримання додаткових доходів, одні – щоб вижити, інші – збагатитися. По-четверте, відбулося подальше збільшення бюрократичного апарату, кістяк якого становила колишня номенклатура і представники великого бізнесу. Бюрократичний апарат має у країні величезну владу та використовує її зі своєю корисливою метою. Корупція набула поширення в суспільстві, у неї втягнуті тією чи іншою мірою всі верстви суспільства. Вона перетворилася на норму життя, особливо у сфері бізнесу, політиці, державному управлінні.

Закінчуючи екскурс в історію, хотілося б навести слова відомого японського вченого Ф. Фукуяма, який зазначив: «Корупція шкодить життю у різний спосіб. З економічного погляду вона забирає ресурси від їх найбільш продуктивного використання, діючи як регресивний податок, що підтримує спосіб життя еліт за рахунок усіх інших. Найкращих і найталановитіших корупція спонукає витратити свій час на ігри з системою, а не на інновації чи створення нового багатства. З політичного погляду корупція підриває легітимність політичних систем, даючи елітам альтернативні до справжнього демократичного вибору способи утримання влади. Коли люди сприймають авторитарні уряди як ефективніші, ніж корумповані демократичні, то це шкодить перспективам демократії, підриває реальність демократичного вибору» [5].

Таким чином, як і будь-яке глобальне суспільне явище, корупція у різні історичні епохи і в різних країнах мала свої притаманні форми, прояви, розміри, але вона завжди мала єдину природу – бажання тих, хто перебуває при владі, отримувати більше, ніж належало, і збільшувати свої доходи за рахунок

інших. Ця сутність збереглася і до сьогодні, іноді навіть не змінюючи свої форми. Такий стан можна пояснити вадами суспільства і держави. Науковці навіть розробили зворотну залежність між рівнем корупції та економічним станом країни: чим більше стабільна економіка, тим менший рівень корупції, і навпаки.

Отже, корупція має давню історію, і людству необхідно зробити чимало, щоб її перемогти або хоча б мінімізувати.

### Список використаної літератури

1. Ожегов С. И. Словарь русского языка / под ред. Н. Ю. Шведовой. 23-е изд., исправл. Москва: Русский язык, 1991. 917 с.
2. Омельченко С. Корупція з точки зору різних культур світу. *Предпринимательство, хозяйство и право*. 2000. № 3. С. 54–57.
3. Корупційна злочинність: витоки, сучасний стан, стратегія протидії: монографія / Т. Корнякова, О. Драган та ін.; за заг. ред. Т. Корнякової. Дніпро: ЛПРА, 2017. 276 с.
4. Константинов А. Коррупированная Россия. Москва: Олма Медиа Групп, 2006. С. 86.
5. Francis Fukuyama. What is Corruption? Against Corruption: a collection of essays. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/againstcorruption-a-collection-of-essays/against-corruption-a-collection-of-essays>.
6. Лунеев В. В. Коррупция учтенная и фактическая. *Государство и право*. 1996. № 8. С. 81.

**Дунаєва Тетяна Євгенівна,**  
к.ю.н., науковий співробітник  
НДІ вивчення проблем злочинності  
імені академіка В. В. Сташиса  
НАПрН України;  
**Христич Інна Олександрівна,**  
к.е.н., доцент,  
старший науковий співробітник  
НДІ вивчення проблем злочинності імені  
академіка В. В. Сташиса  
НАПрН України

## **ТЕНДЕНЦІЇ ПРОТИДІЇ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У ФІСКАЛЬНІЙ СФЕРІ: ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ТА УКРАЇНА**

Розвиток соціально-економічних структур завжди характеризується наявністю суперечностей між економічними інтересами особи, суспільства та держави, а також інших держав, але в умовах трансформаційних процесів такі суперечності набувають особливої гостроти. Останнім часом у країні активно обговорюються питання створення нового спеціального державного органу з протидії корупції і злочинності у сфері економіки – Бюро фінансових розслідувань (далі – БФР). Відповідно до законопроекту «Про БФР» в Україні створюється державний правоохоронний орган зі спеціальним статусом, який повинен замінити податкову міліцію. Серед функцій фінансової поліції буде і боротьба з відмиванням доходів та корупцією [1]. На нашу думку, створення БФР доцільно прискорити, оскільки цей орган має ті самі повноваження, що й податкова міліція, і вони не притаманні іншим державним органам.

БФР – орган досудового розслідування, основним завданням якого буде запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, віднесених до його підслідності. На сьогодні тимчасово функції податкової поліції залишені в Державній фіскальній службі [2]. БФР планується як фінансова поліція країни, з урахуванням досвіду ФБР та Державного агентства США з протидії фінансовим злочинам. Отже, БФР має стати органом, у якому концентруватиметься розслідування всіх злочинів у сфері публічних фінансів та господарювання.

Сьогодні Державна податкова служба виконує функції з реалізації державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС [3]. Основні принципи діяльності ДФС – адміністрування

податків, зборів, митних платежів та ЄСВ, надання якісних послуг платникам і сприяння міжнародній торгівлі та підприємницькій діяльності. На нашу думку, доцільно додати до завдань ДФР, пов'язаних із протидією правопорушенням у фіскальній сфері, також і виявлення, припинення і розкриття правопорушень у сфері витрачання коштів державних і муніципальних бюджетів і позабюджетних фондів. Це дозволило б протидіяти правопорушенням у фіскальній сфері комплексно.

Європейські інституції активно використовують профілактичну діяльність, складовою якої є програми, розроблені для впливу на громади та заходи, спрямовані на вдосконалення фіскальної політики держави, а також активізацію громадянського суспільства та приватного сектору. Досвід країн Європи свідчить про застосування аудиту як інструменту протидії правопорушенням у фіскальній сфері.

Діяльність РЄ поширюється на такі сфери, як боротьба з корупцією, організованою злочинністю, кіберзлочинністю, відмиванням грошей і фінансуванню тероризму, економічною злочинністю та іншими тяжкими злочинами. Досягнутий у цих галузях прогрес оцінюється двома органами: Групою держав із боротьби з корупцією (ГРЕКО) [4] і Комітетом експертів з оцінювання заходів боротьби з відмиванням грошей (Moneyval) [5].

Своєчасний контроль, організація ефективної податкової роботи, забезпечення дієвої податкової практики, зокрема аналіз наявної державної політики у сфері фіскального адміністрування, оцінювання результатів її реалізації як на загальнонаціональному, так і локальному рівнях сприятимуть покращанню економічної ситуації у країні. Ефективній протидії податковим правопорушенням також сприятиме загальнодержавна фіскальна стратегія.

Одним із напрямів необхідної реформи щодо протидії правопорушенням у фіскальній сфері може бути обмеження презумпції невинуватості осіб, що обіймають керівні посади в державних, регіональних та муніципальних органах управління, а також підприємств із державним, змішаною та приватною формою власності, діяльність яких пов'язана із загрозою некомпетентної діяльності, злочинних діянь або недбалої бездіяльності, що є наслідками з високим ступенем суспільної небезпеки або шкоди, тому що, як і податкові правопорушення, викликають системний вплив негативного явища на стабільність держави.

### **Список використаної літератури**

1. Про Бюро фінансових розслідувань: проєкт закону України від 30.08.2019 № 1208. URL: [https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66516](https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66516).

2. Функції податкової міліції залишили в ДФС. *Економічна правда*. 28 вересня 2019 р. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2019/09/28/652071/>.
3. Державна податкова служба України розпочала свою роботу / Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/390326.html>
4. GRECO: The Group of States against Corruption. *The Regional Anti-corruption Initiative (RAI)*. URL: <http://www.rai-see.org/anticorruption-monitoring/102-anti-corruption-monitoring/207-greco.html>.
5. Moneyval. *Council of Europe*. URL: [http://www.coe.int/t/dghl/monitoring/moneyval/evaluations/about\\_evaluation\\_EN.asp](http://www.coe.int/t/dghl/monitoring/moneyval/evaluations/about_evaluation_EN.asp).

**Жданова Віта Петрівна,**  
молодший науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ОПЕРАТИВНО-РОЗШУКОВІ ПОВНОВАЖЕННЯ МИТНИХ ОРГАНІВ СПОЛУЧЕНИХ ШТАТІВ АМЕРИКИ**

Історія розшукової діяльності як окремого виду, що має розвідувальний та конспіративний характер, бере початок із стародавніх часів. Так, давньокитайський філософ, послідовник Конфуція, Сунь-цзи у своїх трактатах виділяв п'ять видів шпигунів: шпигунів місцевих, шпигунів внутрішніх, шпигунів зворотних, шпигунів смерті і шпигунів життя. Місцевих шпигунів вербують з місцевих жителів країни противника і користуються ними; внутрішніх шпигунів вербують з його чиновників і користуються ними; зворотних шпигунів вербують з шпигунів супротивника і користуються ними [1].

Досліджуючи питання здійснення сучасної оперативно-розшукової діяльності, варто дослідити досвід митної служби Сполучених Штатів Америки (далі – США), яка входить до складу Міністерства внутрішньої безпеки США, функції якої полягають в організації боротьби з нелегальною імміграцією, контрабандою наркотиків, продукції подвійного призначення, зброї, порнографії, контрафактної продукції, шахрайством, відмиванням грошей, тероризмом, протиправними діями у сфері високих технологій, а також захисті інтелектуальної власності.

Основним завданням митної служби США є митний захист кордонів США та забезпечення дотримання законів під час ввезення товарів до США і вивезенні їх з країни. Крім того, митні органи США наділені повноваженнями забезпечувати дотримання не тільки митних законів і контролювати стягування мит, до зони їхньої відповідальності входить також контроль за виконанням усіх федеральних законів на лінії кордону США [2].

Загалом усю сферу діяльності митної служби США, відповідно до законодавства, можна поділити за такими основними напрямками:

- виконання митних законів;
- виконання законів про наркотичні засоби;
- виконання законів про контроль за експортом і виконання законодавства з боротьби з відмиванням грошей.

Митна служба США – єдина інстанція, де офіцери митної служби мають повноваження стежити за дотриманням митного законодавства США, що охоплює насамперед Закон про тарифи 1930 року (із змінами та доповненнями), а також оглядати людей, вантаж і засоби перевезення, які перетинають

американські кордони без ордеру на обшук (огляд). Так само вони використовують спеціальні комп'ютерні системи для розпізнавання певних невідповідностей як у перевезенні вантажу через міжнародний кордон, так і пасажирів.

Під час розслідування порушень митного законодавства співробітники митної служби США використовують різні методи, застосовувані правоохоронними органами, серед них: повідомлення окремих громадян; використання відомостей, отриманих від інформаторів, таємних операцій, контрольованих поставок, спостереження; отримання ордерів на обшук, використання пристроїв для розпізнавання почерку або пристроїв, застосовуваних для затримання з подальшим наглядом; перехоплення телефонних повідомлень, використання собак-шукачів, а також проведення випадкових або спеціальних оглядів і опитувань.

У межах своїх повноважень співробітники митниці мають право зупиняти машини і входити на кораблі й літаки без ордеру на обшук для здійснення митного огляду та прикордонного контролю. Оперативні співробітники митних органів можуть проводити негласні операції зі спостереження за об'єктами, підозрюваними в порушенні законів, правомочні викликати осіб для надання свідчень. Крім того, вони мають право за наявності відповідних судових санкцій проводити прослуховування і електронне спостереження, а також здійснювати інші оперативні заходи.

Також до виключної компетенції митної служби США віднесені так звані чисті порушення митного законодавства (наприклад, помилкові заяви про вартість або характер товарів, що ввозяться) та супутні їм правопорушення.

Варто зауважити, що митна служба США співпрацює з поліцейськими підрозділами Федерального бюро розслідувань з питань забезпечення митних органів інформацією, яка давала б можливість виявляти, а в деяких випадках і прогнозувати, організовану протиправну діяльність, тобто здійснюється поліцейська розвідка. За методами та характером інформації, що виявляється поліцейською розвідкою, вона поділяється на дві категорії: стратегічну і тактичну [3].

Стратегічна розвідка передбачає отримання, накопичення, систематизацію та аналіз численних і різноманітних відомостей про осіб, підозрюваних у причетності до організованих кримінальних структур, включаючи навіть такі дані, які на перший погляд не мають безпосереднього стосунку до протиправної діяльності.

Основна мета тактичної розвідки – допомога у плануванні конкретних поліцейських операцій і встановленні джерел отримання доказів, які дозволили б провести арешт підозрюваного і довести його винність.

Проведений частковий огляд правоохоронної діяльності митної служби США показує, що вона достатньою мірою схожа з правоохоронною діяльністю митних органів України, хоча і має свою специфіку, яку необхідно більш ретельно дослідити з тим, щоб отримати позитивний досвід і застосувати його при здійсненні подальших реформ у сфері митної справи.

### **Список використаної літератури**

1. Сунь-цзы. Трактаты о военном искусстве / пер. с кит.; пред. и коммент. Н. И. Конрада. Москва: АСТ: Ар-тель; Санкт-Петербург: Terra Fantastica, 2011. 606 с.
2. Офіційний сайт митної служби Сполучених Штатів Америки. URL: <https://www.cbp.gov/about>.
3. Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти: монографія. Дніпропетровськ: Академія митної служби України, 2009. 543 с.

**Капітанець Світлана Володимирівна,**  
к.пед.н., старший науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **НЕЗАКОННЕ ПЕРЕМІЩЕННЯ ТОВАРІВ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН УКРАЇНИ ЯК РЕАЛЬНА ЗАГРОЗА ЕКОНОМІЧНІЙ БЕЗПЕЦІ ДЕРЖАВИ**

Сучасний поступ України як держави визначається організацією економіко-правової системи, що є базою для виконання її основних функцій. Ураховуючи всеохоплюючу глобалізацію та незмінне прагнення нашої держави приєднатися до європейської спільноти, важливою є здатність України забезпечувати належний рівень розвитку зовнішньоекономічної діяльності. Разом із тим світові тенденції у міжнародній торгівлі свідчать про необхідність у стимулюванні вільної торгівлі та забезпеченні правомірності зовнішньоекономічної діяльності на тлі зміцнення економічної безпеки держави. При цьому варто зауважити, що економічна безпека держави, як складова національної безпеки, багато у чому залежить від ефективності діяльності митниць ДМС.

Протягом останніх років відбулося значне зростання кількості митних правопорушень, пов'язаних із незаконним переміщенням товарів через митний кордон України. Так, обсяги незаконного переміщення товарів у нашу країну лише за 2013–2017 роки становили в середньому 10,6 млрд дол. на рік, або 8,7 % ВВП. Основна категорія товарів, що незаконно ввозяться, – обладнання та електроніка. На них припадає в середньому 21,4 % загального потоку контрабанди. Друга у рейтингу – хімічна продукція, зокрема добрива для АПК і ліки – 14,3 %. Третя і четверта категорії – транспорт і текстиль – 10,6 % і 9,8 % відповідно. Істотний залишок сконцентрований на АПК – по 5 % на кожну з основних підгалузей – тваринництво, рослинництво і готові продукти харчування [1]. Залишається невирішеною і проблема незаконного переміщення високомаржинальних товарів, зокрема брендових одягу, взуття та аксесуарів. Негативні наслідки такого переміщення мають прояв і в похідних показниках, а саме втрачених робочих місцях та впливі валюти з країни. Варто наголосити, що, купуючи контрабандний товар і отримуючи короткострокову вигоду, вітчизняний споживач запускає мультиплікатор зниження внутрішнього попиту і, відповідно, згортання виробництва [2]. Як наслідок, підприємства починають скорочувати персонал та фонди заробітних плат. Крім того, останніми роками спостерігається стійке зростання масштабів незаконного вивезення за межі України бурштину, металу, лісу, сигарет, спирту.

Безумовно, такі правопорушення впливають на ефективність державної митної та податкової політики, створюють умови для розвитку тіньової економіки та є однією з найбільших загроз економіці держави. Також незаконне переміщення товарів нерозривно пов'язане з корупцією в органах державної влади, сприяє криміналізації суспільства внаслідок розвитку незаконних мереж розповсюдження нелегальних товарів, може бути джерелом фінансування організованої злочинності та терористичних організацій, через що становить загрозу для національної безпеки держави, негативно впливає на імідж України на міжнародній арені.

Про актуальність проблеми також свідчить постійне прагнення вирішити її шляхом внесення до нормативно-правових актів змін та доповнень щодо застосування заходів кримінальної та адміністративної відповідальності за незаконне переміщення тих чи інших товарів через митний кордон. Наприклад, у 2011 році було декриміналізовано відповідальність за незаконне переміщення через митний кордон України широкого спектра товарів. А вже у 2017 році до визначеного у відповідних статтях ККУ переліку товарів було додано спеціальні технічні засоби негласного отримання інформації; у 2018 році – лісоматеріали, пиломатеріали цінних та рідкісних порід дерев, а також лісоматеріали необроблені. У 2019 році ДМС розроблено законопроект, що передбачає криміналізацію нелегального ввезення підакцизних товарів. Так, пропонується за перше порушення стягувати від 3 до 5 тисяч неоподаткованих мінімумів, звичайно, з конфіскацією товарів; далі – від 5 до 10 тисяч неоподаткованих мінімумів; за контрабанду, скоєну у складі організованої групи, – від 15 до 25 тисяч неоподаткованих мінімумів [3].

За словами фахівців European Business Association (EBA), втрати державного бюджету через незаконне переміщення товарів через митний кордон України та існування шахрайських схем мінімізації митних платежів призводять до того, що наша держава недоотримує щорічно десятки мільярдів гривень. Через «товарну» контрабанду Україна має велику діру в бюджетних надходженнях, недоотримуючи 70–100 млрд грн щорічно, при тому, що держбюджет дорівнює 991 млрд грн [4]. Щорічний обсяг контрабанди становить 10,8 млрд дол., що спричиняє втрати: надходжень до бюджету країни (3,3 млрд дол.), у ВВП (9,5 млрд дол.), робочих місць (870 тис.), а також вплив валюти за кордон (6,4 млрд дол.) [2].

Загострює проблему відсутність в органах державної влади узгоджених даних про обсяги незаконного переміщення товарів через митний кордон України. Брак статистичних даних не дозволяє об'єктивно оцінити повноту проблеми, а також провести детальний аналіз, що є основою аналітичної складової системи управління у сфері протидії митним правопорушенням.

Таким чином, описана вище проблема незаконного переміщення товарів через митний кордон України є актуальною та потребує оперативного й адекватного вирішення, одним зі шляхів якого є створення ефективної управлінської (адміністративної) моделі системи протидії незаконному переміщенню товарів через митний кордон України.

### **Список використаної літератури**

1. Митні війни: як контрабанда впливає на легальний бізнес. URL: <https://mind.ua/openmind/20202129-mitni-vijni-yak-kontrabanda-vplivae-na-legalnij-biznes>
2. Аналіз обсягів контрабанди в Україні: масштаби, прямі / непрямі втрати бюджету та економіки. URL: <http://apitu.org.ua/node/119>
3. Контрабанду подакцизных товаров могут криминализировать. URL: <https://biz.liga.net/ekonomika/all/novosti/kontrabandu-podaktsiznyh-tovarov-mogut-kriminalizovat---nefodov>
4. Митниця дає добро, або у що обходиться країні товарна контрабанда? URL: <https://lexinform.com.ua/v-ukraini/mytnytsya-daye-dobro-abo-u-shho-obhodytsya-krayini-tovarna-kontrabanda/>

**Коновалов Юрій Олександрович,**  
науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ІНФОРМАЦІЙНОЇ ВЗАЄМОДІЇ ТИМЧАСОВОГО ВВЕЗЕННЯ МОРСЬКИХ КОНТЕЙНЕРІВ ТА ДОДАТКОВОГО ОБЛАДНАННЯ ДО НИХ**

У Євразійському економічному союзі (далі – Союз) почала впроваджуватися інтегрована інформаційна система, що дозволить приєднання до загального процесу обміну даними між митними органами країн Союзу, у тому числі й про тимчасово ввезені морські контейнери та додаткове обладнання до них.

З метою визначення порядку і умов інформаційної взаємодії між учасниками Євразійського Союзу були розроблені правила інформаційної взаємодії при реалізації засобами інтегрованої інформаційної системи зовнішньої і взаємної торгівлі загального процесу «Забезпечення обміну даними між митними органами держав-членів Євразійського економічного союзу в процесі обліку і контролю тимчасово ввезених на територію держави-члена Євразійського економічного союзу і тимчасово вивезених з такою територією транспортних засобів міжнародного перевезення» (далі – загальний процес), включаючи опис процедур, що виконуються в межах цього загального процесу [1].

Метою загального процесу є підвищення ефективності контролю (у тому числі обліку) тимчасово ввезених на митну територію Союзу і вивезених з такої території транспортних засобів міжнародного призначення (далі – ТЗМП), а також моніторингу їхнього переміщення за рахунок вдосконалення механізмів інформаційної взаємодії між уповноваженими органами держав-членів Союзу.

Для досягнення мети загального процесу членам Союзу необхідно забезпечити таке:

- автоматизований обмін інформацією, необхідною для здійснення контролю тимчасового ввезення (вивезення) ТЗМП, між уповноваженими органами держав-членів з використанням інтегрованої інформаційної системи зовнішньої і взаємної торгівлі відповідно до міжнародних договорів та актів, складових права Союзу;

- застосування уніфікованих структур електронних документів і відомостей, побудованих на основі використання загальної моделі даних інтегрованої інформаційної системи зовнішньої і взаємної торгівлі;

- подання на вимогу уповноважених органів держав-членів інформації, необхідної для контролю (у тому числі обліку) тимчасового ввезення (вивезення) ТЗМП [1].

В узагальненому вигляді процедуру забезпечення обміну даними між митними органами держав-членів Євразійського економічного союзу у процесі обліку і контролю тимчасово ввезених на територію держави-члена Євразійського економічного союзу і тимчасово вивезених з такої території транспортних засобів міжнародного перевезення наведено на рис. 1.

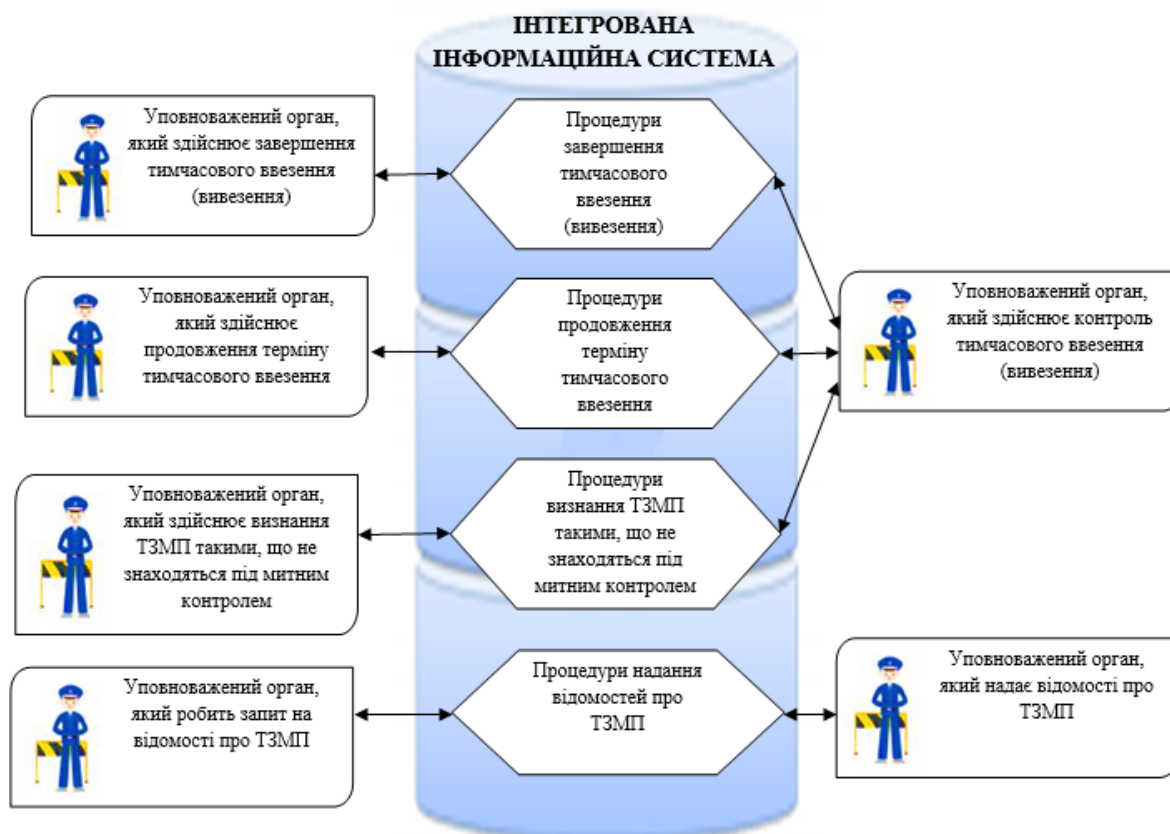


**Рисунок 1 – Процедура забезпечення обміну даними між митними органами держав-членів Євразійського економічного союзу**

Джерело: складено на основі [1].

На основі вивчення досвіду членів Євразійського економічного союзу можемо зробити висновок, що контроль за переміщенням тари, зокрема й морських контейнерів, та додаткового обладнання до них здійснюється відповідно до міжнародних конвенцій, норми яких максимально імплементовані до їхнього митного законодавства. Крім того, з метою покращання контролю за тимчасово ввезеними контейнерами та додатковим обладнанням до них, а також спрощення цієї процедури для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності митними органами Євразійського економічного союзу розробляються та впроваджуються програмні комплекси, що діють за принципом єдиного вікна.

### Список використаної літератури

1. Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 02.02.2016 № 13. URL: <https://www.alt.ru/tamdoc/16kr0013/>.

**Коновалова Аліна Юріївна,**  
к.ю.н., науковий співробітник  
НДІ вивчення проблем злочинності  
імені академіка В. В. Сташиса

## **ВИДИ ПОКАРАНЬ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ ЗА КРИМІНАЛЬНИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ ТА КРИМІНАЛЬНИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ ДЕЯКИХ ЄВРОПЕЙСЬКИХ ДЕРЖАВ**

Однією з головних умов економічного розвитку України є поступова, продумана та ефективна боротьба зі злочинами у фіскальній сфері. Адже загальновідомим є той факт, що наша держава кожного року недоотримує мільйони гривень у державний бюджет через ухилення від сплати податків та зборів.

У зв'язку з цим розвиток інституту караності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є вкрай важливим для становлення економіки країни загалом.

На сьогодні центральне місце серед фіскальних злочинів посідають ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КК України) та ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212<sup>1</sup> КК України). Санкції цих статей містять три види покарань: штраф, позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на певний строк, конфіскацію майна. При цьому максимальний розмір штрафу може сягати 25 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, що становить 425 000 грн.

Натомість види покарань за аналогічні злочини у законодавствах країн Євросоюзу значно відрізняються від українських. Наприклад, відповідно до ст. 1741 Податкового кодексу Франції будь-яка особа, що ухилилася або намагалася ухилитися повністю або частково від сплати податків шляхом обману, або особа, що умисно відмовилася від декларування своїх доходів та іншим способом перешкоджала сплаті податків, може бути ув'язнена на строк до 7 років з призначенням штрафу у розмірі до 3 000 000 євро [1].

За Кримінальним кодексом Іспанії передбачена відповідальність за ухилення від сплати податків, які мали бути отримані державою, якщо ця сума перевищує 120 000 євро. Покаранням у цьому разі закріплено позбавлення волі на строк від 1 до 5 років та штраф у розмірі, що у 6 разів перевищує суму податків, від сплати яких винний ухилився (ч. 1 ст. 305 КК Іспанії) [2].

В Італії базовим документом, що встановлює кримінальну відповідальність за податкові злочини, є Указ № 74 «Про податкові злочини» від 10.03.2000. Цим нормативним актом види та розміри покарань диференціюються залежно від діянь. Зокрема, ухилення від уплати податків шляхом неподання декларацій карається позбавленням волі на строк від 1 року і 6 місяців до 4 років. За подання податкових декларацій, при складанні яких використовувалися підроблені рахунки-фактури, до винного застосовується позбавлення волі на строк від 1 року 6 місяців до 6 років (ст. 2) [3].

Законодавство Німеччини закріплює норми про кримінальну відповідальність за фіскальні злочини у Положенні про податки. Зокрема, ч. 1 § 370 визначає відповідальність за надання фінансовим органам недійсних або недостатніх даних для оподаткування. Покаранням у цьому разі може стати штраф або позбавлення волі на строк до 5 років. За особо тяжкі злочини винному може бути призначене позбавлення волі до 10 років.

У зв'язку з викладеним стає очевидним, що види покарань за злочини, пов'язані з ухиленням від уплати податків та зборів, встановлені у Кримінальному кодексі України, більш м'які, ніж покарання за аналогічні злочини у проаналізованих країнах Європи. Основним видом покарання європейських держав за вказаний злочин є позбавлення волі. Штрафу належить друга позиція, і він не завжди є обов'язковим. Отже, на нашу думку, національне законодавство, яке встановлює кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків та зборів, потребує подальшого аналізу та вдосконалення.

### **Список використаної літератури**

1. Code général des impôts. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>
2. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. URL: [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Penal/lo10-1995.l2t14.html#a305](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Penal/lo10-1995.l2t14.html#a305).
3. Legge sui reati tributari 2019. URL: <https://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/04/15/legge-sui-reati-tributari>.

**Левчишина Вікторія Василівна,**  
здобувач 2-го рівня вищої освіти  
ННІ права Університету ДФС України;  
**Щербатюк Яна Богданівна,**  
здобувач 2-го рівня вищої освіти  
ННІ права Університету ДФС України.  
**Науковий керівник:**  
**Драган Олена Василівна,** д.ю.н.,  
доцент кафедри кримінального права  
та кримінології Університету ДФС  
України

## **ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД РОЗСЛІДУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ**

Кожна держава вибудовує свою ефективну систему органів, які уповноважені розслідувати податкові злочини.

У більшості зарубіжних країн запроваджено особливий порядок розслідування податкових злочинів і така діяльність віднесена до компетенції спеціальних підрозділів, які входять до системи Міністерства фінансів та податкових органів.

Так, у Федеративній Республіці Німеччина спеціальним органом, який уповноважений розслідувати податкові злочини, є податкова поліція «Штойфа», яка входить до Міністерства фінансів. Податкова поліція «Штойфа» у своїй діяльності керується Кримінальним процесуальним кодексом ФРН, Положенням про податки, положеннями Інструкції з проведення розслідування податкових злочинів, яка забезпечує єдність правозастосовної практики та встановлює порядок взаємодії податкової поліції «Штойфа» з органами прокуратури й суду при розслідуванні податкових злочинів. Адже органи прокуратури мають право самостійно розслідувати податкові злочини, на будь-якій стадії витребувати від податкової поліції «Штойфа» кримінальні провадження, можуть за взаємною згодою з податковою поліцією «Штойфа» повернути справу до провадження останньої. Зі свого боку співробітники податкової поліції можуть надавати консультативну допомогу органам прокуратури з питань оподаткування.

У своїй роботі працівники керуються принципом законності, тому у разі виникнення обґрунтованої підозри вчинення податкового злочину невідкладно проводиться розслідування. За його результатами слідчі податкової поліції «Штойфа» складають два рапорти: 1) із питань порушення податкового законодавства; 2) із питань кримінально-правової кваліфікації цього діяння.

Податкова поліція «Штойфа» уповноважена проводити розслідування ухилень від сплати податків самостійно лише у випадках, коли розслідується тільки податковий злочин або коли податковий злочин безпосередньо

пов'язаний з іншими злочинами. У такому разі вони наділені такими самими повноваженнями, як і органи прокуратури [1].

Працівники «Штойфа» мають право на проведення обшуків, затримання підозрюваних, особистий огляд, доступ до необхідної документації та, в разі виникнення необхідності, її вилучення. При цьому доступ до документації та її вилучення працівники податкової поліції мають майже у всіх державних чи приватних установах, за винятком спеціальних служб [2].

В Італії органом, який наділений повноваженнями розслідувати податкові злочини, є Фінансова гвардія Італійської Республіки. Сьогодні це мілітаризоване поліцейське відомство, підпорядковане Міністерству економіки та фінансів Італії. Перелік повноважень фінансової гвардії такий: вона бореться з наркаторгівлею, фінансовою злочинністю, контрабандою, ухилянням від податків, відмиванням грошей, нелегальним перетином кордонів, порушеннями митного режиму, недотриманням прав інтелектуальної власності, з діяльністю мафії, підробкою платіжних засобів, кіберзлочинністю, фінансуванням тероризму та порушенням громадського спокою. До структури цього відомства входить центральне авіаційно-морське командування та командування спеціальних сил. Останнє складається з особливого підрозділу валютної поліції, центральної служби розслідувань організованої злочинності, особливого підрозділу доходів та публічних видатків, підрозділу із запобігання шахрайству та командування спецпідрозділами, яке напряму співпрацює з іншими державними органами. У гвардії діє система чинів і звань, аналогічна іншим поліцейським підрозділам, проте звання не поліцейські, а армійські [3].

Фінансова гвардія Італії виконує одночасно функції податкової поліції, податкової інспекції, митних та прикордонних органів. У разі виявлення злочину вона проводить розслідування і його матеріали передає у прокуратуру. Податкові порушення, які не потрапляють під категорію злочинів, передаються у податкову службу, а вона відповідно застосовує адміністративні стягнення, наприклад штрафи [4].

У США органи, які уповноважені розслідувати податкові злочини, входять до структури Міністерства фінансів та не мають статусу відокремленого правоохоронного органу. До таких органів належить Служба кримінальних розслідувань у податковій сфері, яка входить до складу Служби внутрішніх доходів США і розслідує злочини, пов'язані з порушенням норм Кодексу внутрішніх доходів. Служба кримінального розслідування у податковій сфері (далі – СКР) є єдиним федеральним органом, який уповноважений проводити розслідування злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків. Особливе місце в структурі СКР посідає Слідче управління, яке складається з

оперативних відділів, функціональних та інформаційно-аналітичних служб, криміналістичних лабораторій.

Спеціальні агенти СКР, які повинні розслідувати податкові злочини, наділені широкими повноваженнями: мають право вчиняти як гласні, так і негласні слідчі дії; взаємодіють у процесі своєї діяльності з органами прокуратури та Федеральним бюро розслідувань. Спеціальні агенти можуть використовувати такі специфічні методи, як негласне спостереження, допит свідків з оточення особи, яка підозрюється, перлюстрація поштових відправлень і прослуховування телефонних розмов, залучення платних інформаторів [5, с. 226].

За результатами розслідування спеціальний агент складає звіт, який подає керівництву місцевого відділу СКР – регіональній раді. Якщо подальше кримінальне переслідування є доцільним, регіональна рада готує лист кримінальних рекомендацій, у якому зазначаються обставини злочину, зібрані докази, технічні аспекти розслідування справи та перераховуються можливі труднощі пред'явлення обвинувачення [6, с. 108].

В Австрії фінансова поліція – нове утворення, яке засноване у 2013 році і покликане боротися з правопорушеннями у сфері податків і соціальних внесків, нелегальними азартними іграми та порушеннями трудових прав і трудового законодавства.

На чолі фінансової поліції стоїть голова відомства та п'ять регіональних керівників, один з яких є також постійним заступником голови. Їхнє завдання – встановлення розміру бази оподаткування в суперечливих випадках, а також обставин, релевантних для стягнення податків. Фінполіція стежить за ухиленням від декларування та сплати податків і викриває незаконне працевлаштування людей. З цією метою співробітники відомства мають право проводити перевірки приміщень та документів працівників підприємства.

Цікавими є відносини фінансової поліції з податковою службою. Її співробітники не є службовцями податкової, але діють як представники податкових органів. Їхнє завдання – розслідування, встановлення фактів правопорушень і передавання обробленої належним чином інформації податковим органам. Податкова служба може самостійно звернутися до фінполіції з запитом. Координатори боротьби зі зловживаннями, що працюють у податковій, забезпечують ефективну співпрацю, контактуючи з фінансовою поліцією та зі службами, що займаються кримінальними розслідуваннями. Але вони не можуть віддавати накази керівникам відділів фінполіції [5].

В Україні також діє податкова міліція, яка входить до структури Міністерства фінансів України і складається зі спеціальних підрозділів боротьби з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповідних

контролюючих органів, і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції.

Одним із важливих важелів підвищення ефективності діяльності є наділення органів розслідування податкових злочинів повноваженнями правоохоронних органів. Наступне – це тісна взаємодія органів податкового розслідування з правоохоронними органами, органами прокуратури та суду щодо обміну інформацією, надання консультативної допомоги у сфері оподаткування, усе це сприяє помітній активізації боротьби з податковими злочинами.

Отже, за результатами проведеного аналізу зарубіжного досвіду роботи податкових органів щодо розслідування податкових злочинів можна зробити висновок, що для підвищення ефективності роботи податкових органів в Україні необхідно використовувати досвід і напрацювання зарубіжних держав.

### Список використаної літератури

1. Уголовно-процессуальный кодекс Федеративной Республики Германия – Strafproyessordnung (StPO). URL: <http://opus.kobv.de/ubp/volltexte/2012/6177/>
2. Яренко Г. Структура та організація роботи податкових органів у зарубіжних країнах. *Вісник КНЕУ*. 2009. № 2. С. 124.
3. Фінансова поліція: чи є модель для України? URL: [https://lb.ua/economics/2017/03/24/362121\\_finansova\\_politsiya\\_chi\\_ie\\_model.html](https://lb.ua/economics/2017/03/24/362121_finansova_politsiya_chi_ie_model.html)
4. Беззуб І. Чи полегшить життя українському бізнесові «Фінансова поліція»? URL: <http://www.nbuviar.gov.ua/index.php?option350>
5. Ткаченко І. В. Особливості державного податкового контролю в Україні та зарубіжний досвід розвинених європейських країн. URL: [http://archive.nbu.gov.ua/portal/Natural/Vkdpu/2009\\_6\\_1/PDF\\_6\\_2009\\_ch1/224.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/Natural/Vkdpu/2009_6_1/PDF_6_2009_ch1/224.pdf)
6. Каменський Д. В. Кримінальна відповідальність за податкові злочини за федеральним законодавством США: монографія. Луганськ: РВВ ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка, 2011. С. 107–108.

**Молдован Ельвіра Степанівна,**  
к.держ.упр.,  
старший науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ОПЕРАТИВНО-РОЗШУКОВІ ПОВНОВАЖЕННЯ МИТНИХ ОРГАНІВ: ВІТЧИЗНЯНИЙ НАУКОВИЙ ДИСКУРС**

Сучасний стан митної безпеки України характеризується низкою загроз, про що свідчать експертні дані: щорічні обсяги контрабанди товарів широкого вжитку в нашій державі становлять щонайменше 150 млрд грн; а також статистичні дані ДФС України, відповідно до яких вартість вилучених митними органами товарів і транспортних засобів, незаконно переміщених через митний кордон України, тенденційно зростають із року в рік. Зазначені тенденції зумовлені насамперед декриміналізацією правопорушень у сфері митної справи та контрабанди, що призвело до суттєвого зниження правоохоронної складової державного механізму боротьби з контрабандою. Органи дізнання, попереднього слідства та перенавантажені справами суди знизили показники застосування заходів кримінальної відповідальності до порушників митного законодавства. Суттєво скоротилися повноваження митних органів щодо застосування оперативно-розшукової діяльності (далі – ОРД), що призвело не лише до зазначених вище наслідків, але й до неспроможності української митної системи здійснювати повноцінний обмін необхідною інформацією з митними адміністраціями зарубіжних країн.

Зрозуміло, що описаний стан речей не міг не зацікавити науковців, чий дослідження присвячені так чи інакше проблематиці митної справи. Зокрема, навколо питання доцільності та необхідності у поверненні митним органам повноважень щодо здійснення ОРД сформувався потужний науковий дискурс, елементи якого спробуємо охарактеризувати нижче.

Наприклад, Антонов К. В. та Варава В. В. зосередили свою увагу на висвітленні сучасного стану, проблем, причин, тенденцій до збільшення повноважень митних органів у наданні їм права здійснювати ОРД і досудове слідство, а митним лабораторіям – в отриманні статусу судово-експертних установ. У цьому контексті дослідники зазначають, що необхідність у збільшенні обсягу названих повноважень зумовлюється таким: 1) практикою багатьох економічно розвинених і прогресивних країн; 2) непомірними обсягами контрабанди, що останнім часом переміщується через митний кордон України; 3) недоречністю покладання на митні органи відповідальності за боротьбу з контрабандою без забезпечення їх відповідними можливостями та інструментарієм; 4) унеможливлення повноцінного обміну інформацією між

митними органами та іншими, уповноваженими щодо ОРД, органами [1]. Крім того, Варава В. В., продовжуючи дослідження проблематики наділення повноваженнями щодо ОРД митних органів України, здійснив надзвичайно ґрунтовний компаративістський аналіз компетенції владних суб'єктів викриття і розслідування контрабанди у провідних країнах ЄС та в Україні, унаслідок чого дійшов висновку про необхідність у врахуванні при уповноваженні митних органів на ОРД того нюансу, що у проаналізованих країнах ЄС до підслідності слідчих органів безпеки контрабанда та інші злочини у сфері митної діяльності не належать. На думку науковця, ці особливості необхідно врахувати у законопроектах з питань створення в Україні спеціалізованого правоохоронного органу на кшталт Центру митних розслідувань Міністерства фінансів Федеративної Республіки Німеччина [2].

Про потребу у поверненні митним органам України повноважень щодо здійснення ОРД зазначає і О. Разумова. Проаналізувавши у контексті забезпечення митної безпеки обсяг та зміст повноважень Великобританії, США, Німеччини, Польщі, а також використавши відповідні положення Митного кодексу ЄС щодо права митних органів організовувати й реалізувати ОРД, пов'язану з отриманням, нагромадженням, обробкою та перевіркою інформації, що стосується зовнішньоторговельного товарообігу; можливістю секретного спостереження; використанням допомоги осіб, не задіяних у митній службі, а також правом на застосування засобів безпосереднього примусу у формі застосування фізичної сили та індивідуальних технічних і хімічних засобів або засобів, призначених для обеззброєння й конвоювання осіб, та із посиленням на вимоги Рамкових стандартів ВМО, дослідниця доводить необхідність у наданні повноважень зі здійснення ОРД Департаменту організації протидії митним правопорушенням ДФС [3].

Опираючись на аналіз функціонального навантаження захисного (правоохоронного) характеру митних органів, такого як контроль за дотриманням законодавства у сфері регулювання порядку здійснення зовнішньоекономічної діяльності, переміщенням транспортних засобів, товарів через митний кордон України, провадження у справах про порушення митних правил тощо, Дорофєєва Л. М. наголошує на доцільності та обґрунтованості офіційного визнання митних органів правоохоронними. Науковець із використанням даних митної статистики аргументує той факт, що декриміналізація контрабанди та обмеження повноважень митних органів щодо реалізації ОРД насправді жодним чином не знизилася їхньої активності у сфері протидії злочинності. Зазначені міркування дали змогу Л. М. Дорофєєвій зробити висновок про потребу у законодавчому закріпленні за митними органами України повноважень у сфері ОРД, зокрема шляхом прийняття відповідних нормативно-правових актів з питань: структурної

реорганізації з метою створення підрозділу, уповноваженого на здійснення ОРД; упорядкування безпосередньої організації провадження негласних слідчих дій; створення умов для належного захисту інформації з обмеженим доступом [4].

Таким чином, можемо узагальнити, що науковий дискурс в Україні щодо повернення/розширення повноважень митних органів на здійснення ОРД дав змогу сформулювати такі основні вектори вирішення окресленої проблеми: 1) повернення/розширення повноважень щодо здійснення ОРД митними органами є однозначно необхідним; 2) передумовами такої необхідності виступає світовий досвід функціонування митних органів, економічна та криміногенна ситуація, що фіксується сьогодні на митному кордоні України, а також об'єктивна потреба у забезпеченні повноцінного та ефективного обміну оперативною інформацією між митними органами різних країн.

Однак вважаємо за потрібне наголосити на фактичній безальтернативності сучасного наукового дискурсу, предметом якого є повноваження митних органів щодо здійснення ОРД. Проведеним нами аналіз не дав змоги виокремити науковців, чия позиція щодо досліджуваної проблематики виходила за межі названих вище векторів вирішення проблеми повноважень митних органів у сфері ОРД. Отже, пропонуємо два пояснення такому стану наукової дискусії навколо окресленого питання: 1) повернення/розширення повноважень митних органів щодо реалізації ОРД є насправді єдино можливим шляхом подальшого розвитку митних органів України і вирішення питання контрабанди на митному кордоні; 2) вітчизняні дослідники у своїх наукових студіюваннях не здатні сформулювати та представити альтернативне бачення вирішення проблеми (тоді як такий підхід дав би змогу здійснити повноцінний, наприклад SWOT-аналіз, вирішення проблеми та отримати оптимальну модель подальшої діяльності митних органів України).

### Список використаної літератури

1. Антонов К. В., Варава В. В. Збільшення правоохоронних повноважень митних органів у контексті розвитку митного та оперативно-розшукового законодавства. *Вісник Академії митної справи України*. 2010. № 1 (4).
2. Варава В. В. Владні суб'єкти викриття і розслідування контрабанди в Україні та провідних країнах ЄС: компаративний аналіз компетенцій. *Правова позиція*. 2017. № 1. С. 120–127.
3. Разумова О. Забезпечення митної безпеки України з урахуванням зарубіжного досвіду. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 5. С. 166–169.
4. Дорофєєва Л. М. Окремі аспекти реалізації захисної функції митних органів України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Вип. 2. С. 124–129.

**Подік Іванна Іванівна,**  
к.е.н., старший науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ПРОЦЕДУР ВРЕГУЛЮВАННЯ КОНФЛІКТІВ, ЩО ВИНИКАЮТЬ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ**

Нині податкові спори виступають найбільш численною категорією справ, що розглядаються українськими судами. Водночас їхня ефективність є досить низькою. Так, за даними Державної податкової служби України [1], станом на кінець 2019 року лише 57,4 % податкових спорів вирішено на користь контролюючого органу. Це призводить до суттєвої затримки та зменшення надходжень до державного бюджету, а також продукує додаткове фінансове навантаження на платників податків.

Отже, постає потреба в удосконаленні організаційно-правових процедур вирішення конфліктів, що виникають у податкових правовідносинах, шляхом пошуку альтернативних (не судових) шляхів їхнього врегулювання.

У світовій практиці розв'язання податкових спорів широкого та ефективного застосування набула процедура медіації, яка полягає у врегулюванні податкового спору з використанням незалежного посередника, що допомагає сторонам досягти спільного розуміння спірних питань та взаємовигідного їхнього вирішення [1, с. 154].

Медіація є дієвою альтернативою судовому вирішенню податкового спору, оскільки унаслідок підписання угоди за результатами медіації обидві сторони отримують те, що найбільше задовольняє їхні інтереси. Зокрема, податковий орган забезпечить надходження коштів у найкоротші строки, а платники податків зменшать витрати коштів та часу на судове супроводження спорів.

Податкова медіація ґрунтується на трьох важливих і непорушних принципах: нейтральності і неупередженості медіатора, добровільності участі та конфіденційності процесу, що забезпечує її популярність у країнах Європи та Америки. Наприклад, у Нідерландах майже 90 % платників податків та 67 % працівників податкового відомства воліли б вирішувати конфлікт за допомогою процедури медіації, а не звертатися до суду [3, с. 202]. Крім Нідерландів, податкова медіація затребувана у США, Великій Британії, Німеччині, Бельгії, Канаді та Австралії. Зазначимо, що в кожній з країн різною є роль такого способу врегулювання податкових спорів: від альтернативи процесу адміністративного оскарження до універсального інструменту на шляху досягнення порозуміння (рис. 1).

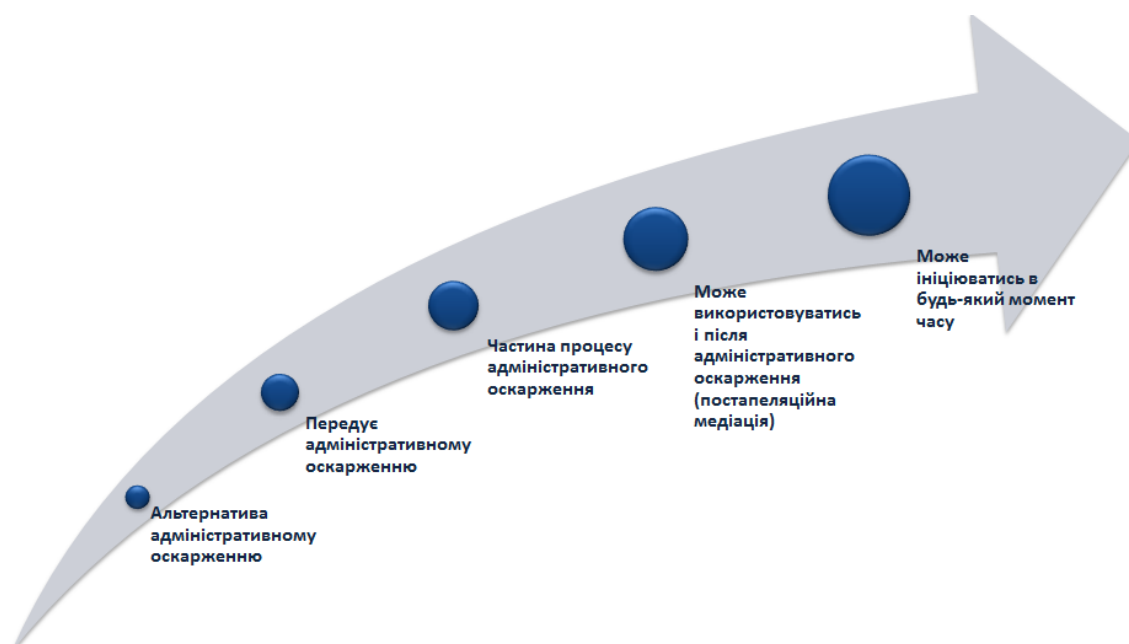


**Рисунок 1 – Умови застосування податкової медіації в зарубіжних країнах**

Джерело: авторська розробка.

Перспективність запровадження медіації для вирішення податкових спорів в Україні визнають практики, науковці та законотворці. Свідченням цього виступають численні публікації, навчальні програми та тренінги, а також зареєстровані у Верховній Раді законопроекти щодо закріплення процедури медіації. Зокрема, починаючи з 2010 року і дотепер зареєстровано понад 10 різноманітних проєктів нормативних актів про медіацію (рис. 2).

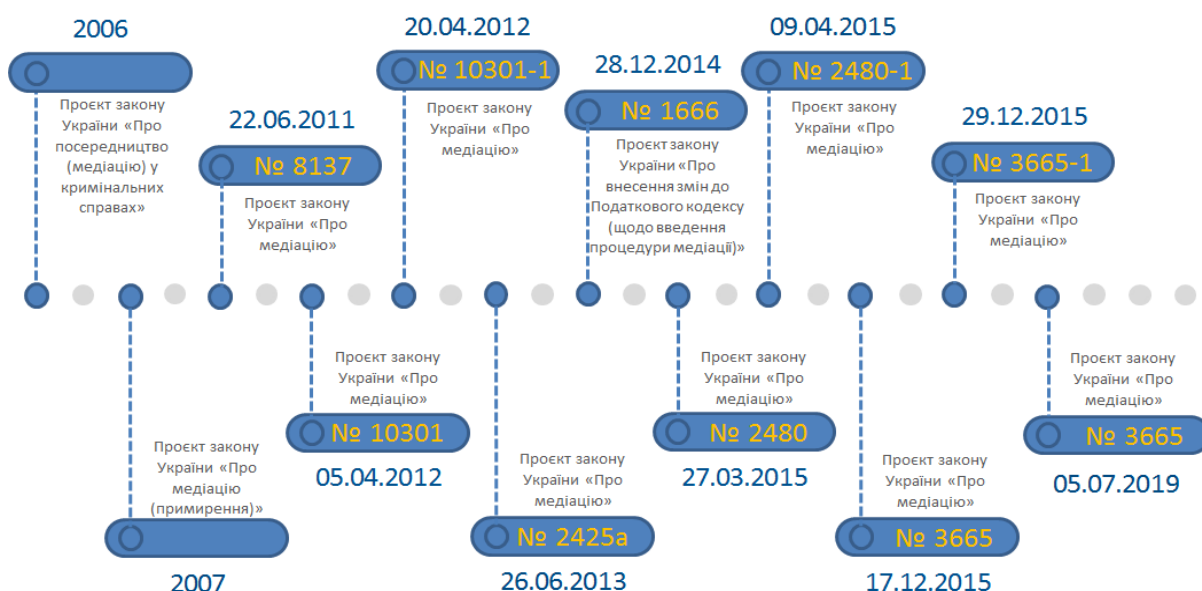


**Рисунок 2 – Хронологія спроб законодавчого закріплення медіації**

Джерело: авторська розробка.

Отже, на сьогодні між контролюючими органами та платниками податків існує велика кількість спорів, які вирішуються як в адміністративному, так і в судовому порядку. При цьому наявна система їхнього вирішення застаріла та потребує вдосконалення. Адже тривала процедура оскарження дозволяє несумлінним платникам податків виводити свої активи, що призводить до накопичення податкового боргу, який неможливо стягнути. Як наслідок, податки та збори не надходять до бюджетів усіх рівнів, а імідж та довіра до податкових органів падає.

Удосконалення організаційно-правових процедур вирішення податкових спорів шляхом запровадження інституту медіації є важливим етапом в еволюції відносин податкового відомства та платників податків. Її впровадження в українську податкову практику сприятиме зменшенню кількості оскаржень рішень контролюючих органів, зміцненню їхнього авторитету та довіри до них з боку платників податків, збільшенню надходжень до бюджетів усіх рівнів та забезпечить добровільність сплати податків і зборів суб'єктами господарювання.

### Список використаної літератури

1. Інформація щодо оскаржень рішень станом на 01.12.2019. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/400717.htm>
2. Подік І. І. Нідерландський досвід використання процедур медіації при врегулюванні податкових спорів. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського*. 2019. Т. 30. № 4. С. 154–159.
3. Красіловська З. В. Умови застосування медіації для врегулювання спорів із органами публічної влади: вітчизняний та зарубіжний аспект. *Теорія та практика державного управління*. 2015. Вип. 4. С. 200–207. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpdu\\_2015\\_4\\_31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpdu_2015_4_31)

**Сливка Андрій Володимирович,**  
здобувач 2-го рівня вищої освіти ННІ  
права Університету ДФС України.  
**Науковий керівник:**  
**Фоменко Юлія Олександрівна,**  
старший викладач кафедри фінансового  
права Університету ДФС України

## **ОСОБЛИВОСТІ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ СПОРІВ МІЖ ОРГАНАМИ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ ТА ПЛАТНИКОМ ПОДАТКІВ**

Досудовий порядок врегулювання спорів між органами податкової служби та платниками податків є однією із альтернативних форм захисту прав і законних інтересів осіб. Відповідно до норм Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI (далі – ПК України) процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору [1]. Адміністративне оскарження рішень контролюючих органів у сфері податкових правовідносин є особливо актуальним, оскільки саме надходження від платників податків є основним ресурсом забезпечення видаткової частини Державного бюджету України. Тому наявність зрозумілого та прозорого механізму правового регулювання таких правовідносин створює сприятливі умови для забезпечення дотримання прав та законних інтересів платників податків.

Досудове врегулювання податкових спорів становлять сукупність заходів, які підлягають виконанню платником податків, який вважає, що його права порушено, для вирішення спору, який виник із контролюючим органом при здійсненні останнім своїх повноважень. Метою такого врегулювання є усунення чи попередження ризиків або негативного впливу на розвиток бізнесу з боку податкових органів та уникнення довготривалих судових процесів [2].

Нормами ПК України передбачено порядок оскарження рішень контролюючих органів. Так, стаття 55 ПК України містить указівку на те, які саме рішення можуть скасовуватися під час проведення процедури адміністративного оскарження. До них належать: податкові повідомлення-рішення контролюючого органу про визначення сум податкового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі його повноважень, встановлених Податковим кодексом України або іншими законами України [1].

Необхідно зазначити, що найчастіше в порядку досудового оскарження врегульовується питання ухвалення податкових повідомлень-рішень (ППР), яке виноситься за результатами перевірки платників, у разі виявлення порушень податкового законодавства.

Варто звернути увагу, що у разі виявлення під час перевірки порушень податковими органами складається акт перевірки. У випадках незгоди з його висновками у платників податків є можливість його оскарження в

адміністративному порядку. Так, п. 86.7 ст. 86 ПК України передбачено можливість платника податків, який вважає, що висновки, зроблені посадовими особами контролюючого органу, не є такими, що відповідають чинному законодавству, подати до органу, який проводив перевірку, протягом 10 робочих днів із дня отримання акта перевірки свої заперечення, а також документи, що підтверджують його позицію. Зі свого боку контролюючий орган протягом семи робочих днів розглядає вказані заперечення та надсилає вмотивовану відповідь скаржнику [1].

Податковий кодекс України дозволяє у разі необхідності та виявленого бажання платнику податків брати участь у розгляді заперечень. У цьому разі контролюючий орган повідомляє такому платнику про місце і час проведення цього розгляду [1].

Отже, однією із перших можливостей платника податків захистити власні права й законні інтереси та врегулювати спір є саме подання заперечень на висновки акта (довідки) перевірки до контролюючого органу, що здійснював перевірку.

Якщо за результатами такого врегулювання, на думку платника податків, залишаються неузгодженими певні питання, наступним кроком є адміністративне оскарження ППР до контролюючого органу вищого рівня.

Згідно із нормами ПК України, рішення державних податкових інспекцій оскаржуються у головних управліннях ДПС в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях. А скарги на рішення останніх подаються до Державної податкової служби України як центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [1].

Скарга подається у письмовому вигляді (за потреби – з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати, протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується [1].

У пункті 56.8 ст. 56 ПК України [1] зазначено, що контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. Разом з тим у п. 56.9 ст. 56 ПК України [1] законодавець передбачив можливість прийняття керівником контролюючого органу рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад 20-денний строк, але не більше 60 календарних днів, з обов'язковим

письмовим повідомленням про це платника податків до закінчення двадцятиденного строку розгляду скарги. Інакше скарга платника податків вважатиметься задоволеною.

Також щодо досудового порядку вирішення спорів, то необхідно звернути увагу на те, що ДПС України на постійній основі здійснюються заходи для покращання організації контрольної-перевірочної роботи, а також забезпечення дотримання прав платників податків, передбачених, зокрема, підп. 17.1.6 п. 17.1 ст. 17 Податкового кодексу України, щодо надання права бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, які виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки [1].

Із цією метою у п. 1.5 Методичних рекомендацій № 22 передбачено врегулювання проблемних питань (у разі їх наявності) у межах термінів здійснення документальної перевірки шляхом організації проведення робочих зустрічей з платником податків для обговорення встановлених під час перевірки порушень, пояснень платника, питань повноти надання ним документів для перевірки та інших проблемних питань у разі їхнього виникнення [2].

За результатами такої зустрічі складається відповідний протокол, у якому зазначається таке: дата проведення зустрічі, сутність спірних питань, які обговорювалися на робочій зустрічі, перелік документів, що надавалися для розгляду, та їхній зміст, результати обговорення та позиції посадових осіб органу ДПС і платника податків, зауваження та пропозиції за результатами зустрічі. Тому в разі виникнення незгоджених питань щодо встановлених ревізорами порушень податкового та іншого законодавства платникам податків необхідно запропонувати саме під час здійснення документальних перевірок проводити відповідні робочі зустрічі. Надалі це впливатиме на висновки акта перевірки та прийняті ППР [3].

Також потрібно звернути увагу на окремі переваги досудового захисту прав та законних інтересів платників податків. Однією з таких переваг є економність з огляду на те, що цей вид оскарження, на відміну від судового, більш дешевий як для скажника, так і держави. Водночас він є більш оперативним та менш формалізованим. Адміністративне оскарження, якщо воно ефективне, зменшує навантаження на суд. Також важливою перевагою є те, що суд, навіть коли визнав рішення, що оскаржується, незаконним, не може виконати позитивне для скажника рішення щодо сутності питання замість адміністративного органу. Тому особа буде чекати, поки орган виконає рішення суду [4, с. 151].

Отже, на підставі викладеного вище можна зробити висновок, що досудове врегулювання податкових спорів є важливою гарантією захисту прав та законних інтересів платників податків. Саме адміністративне оскарження рішень податкових органів є елементом забезпечення законності у державі, адже, реагуючи на неправомірні рішення контролюючих органів, особа викриває недоліки та незаконність їхньої діяльності, що зумовлює подальшу необхідність у реагуванні вищими контролюючими органами.

### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: наказ ДФС України від 31.07.2014 № 22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0022872-14>
3. Данилова О. Оскарження перевірок. *Вісник. Офіційно про податки*. 2018. № 8 (960). URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100007269-oskarzhennya-perevirok>.
4. Махинич Н. В. Процесуальні норми податкового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2017. 234 с. URL: <http://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2017/06>.

**Туржанський Віталій Анатолійович,**  
к.е.н., доцент,  
старший науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ПІДХОДИ ДО ВИЯВЛЕННЯ РИЗИКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ПРИ ЗАСТОСУВАННІ ЗАХОДІВ МИТНОГО КОНТРОЛЮ**

Аналіз стану боротьби з порушеннями митних правил свідчить, що, незважаючи на комплекс здійснених організаційно-практичних заходів, пов'язані з незаконним переміщенням товарів та транспортних засобів процеси набувають більш організованих форм, завдають значної шкоди економіці України, суттєво впливають на криміногенну ситуацію в державі.

Основними механізмами ввезення в Україну товарів без належного митного контролю та оподаткування є такі:

а) недекларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, шляхом незаявлення за встановленою формою точних та достовірних відомостей (наявність, найменування або назва, кількість тощо) про товари, транспортні засоби комерційного призначення, які підлягають обов'язковому декларуванню у разі переміщення через митний кордон України;

б) переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України поза митним контролем, тобто поза місцем розташування органу доходів і зборів або поза робочим часом, установленим для нього, і без виконання митних формальностей, або з незаконним звільненням від митного контролю внаслідок зловживання службовим становищем посадовими особами органу доходів і зборів;

в) переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю з використанням:

– спеціально виготовлених сховищ (тайників) та інших засобів та способів, що утруднюють виявлення таких товарів;

– шляхом надання одним товарам вигляду інших або з поданням як підстави для переміщення товарів підроблених документів чи документів, одержаних незаконним шляхом, або таких, які містять неправдиві відомості щодо найменування, ваги, кількості, країни походження, виробника товарів, відправника або одержувача, кількості вантажних місць, їхнього маркування та номерів, неправдиві відомості, необхідні для визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД та його митної вартості.

Порушники митного законодавства використовують різноманітні схеми ввезення в Україну товарів без належного оподаткування. Правопорушниками, залежно від спрямованості заходів протидії порушенням незаконного ввезення товарів, постійно коригуються механізми і тактика протиправної діяльності. Набули поширення так звані схеми інтелектуального приховування, коли створюються умови для переміщення товарів з порушенням митного законодавства під виглядом легальних імпорتنих операцій.

Однією з таких поширених схем є використання товарів «прикриття», що мають значно нижчу вартість товарів або рівень оподаткування за майже однакової митної вартості та одночасно переміщуються з високоліквідними товарами з набагато вищим рівнем митної вартості та оподаткування. При застосуванні такої схеми до митного оформлення порушниками надаються митні декларації, у яких відомості щодо кількості товарів «прикриття» завищуються, а товарів з високим рівнем оподаткування – занижуються.

Порушниками митного законодавства останнім часом досить широко застосовуються схеми з використанням спеціалізованих складів у країнах імпорту та декількох ланцюгів перепродажу товару між іноземними суб'єктами або використання посередників. Головна спрямованість таких схем – формування пакета товаросупровідних документів з недостовірними даними щодо імпорتنих товарів та максимальне ускладнення отримання інформації від уповноважених органів іноземних держав та міжнародних митних організацій відповідно до угод про взаємну адміністративну допомогу у проведенні перевірок законності зовнішньоекономічних операцій та розслідуванні порушень законодавства з питань державної митної справи.

Ураховуючи недостатню ефективність прикордонного та митного контролю на державному кордоні з країнами СНД, особливо з Придністров'ям, зони ООС, порушники митного законодавства продовжують використовувати схеми незаконного переміщення на територію України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю підакцизних товарів, комп'ютерної та побутової техніки, виробів легкої промисловості, продуктів харчування тощо.

Підвищенню рівня протиправної діяльності сприяють насамперед економічні чинники – високі ставки ввізного мита, тарифів, акцизного збору, інших податків і зборів, а також стрімке знецінення національної валюти, які призводять до неефективності імпорту окремих товарів, а в разі потреби ринку в цій продукції провокують суб'єктів ЗЕД до пошуку схем ввезення, які не передбачають сплати мита та ПДВ. Отже, така продукція на національному ринку є більш конкурентоспроможною за аналоги національного походження

за рахунок цінових характеристик, які досягаються шляхом уникнення сплати ввізного мита, ПДВ, акцизного збору та інших митних зборів при імпорті.

Таким чином, підходи до виявлення ризикових операцій, спрямовані на застосування додаткових заходів митного контролю, ґрунтуються на максимальному врахуванні узагальненої інформації про характерні індикатори ризику виявлених або прогнозованих способів незаконного переміщення через митний кордон товарів та транспортних засобів.

### **Список використаної літератури**

1. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI, редакція від 14.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

**Федоришина Лариса Миколаївна,**  
д.е.н., доцент,  
старший науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **РИЗИК-КАТЕГОРІЮВАННЯ ЯК ОДИН ІЗ НАПРЯМІВ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ**

З метою забезпечення митної безпеки країни, підвищення ефективності діяльності митної служби та оптимального використання її ресурсів на сьогодні досить широко застосовується суб'єктно-орієнтований підхід до категоріювання учасників ЗЕД при переміщенні ними товарів через митний кордон. Сутність цього підходу полягає у віднесенні окремих юридичних осіб та індивідуальних підприємців, які здійснюють експортно-імпортні операції, до категорії учасників ЗЕД різного рівня ризику порушень митного законодавства [1], а саме: низького, середнього і високого. Відповідно до кожної з визначеної групи, з урахуванням специфіки переміщуваних товарів, диференційовано застосовуються заходи щодо зниження ступеня проведення митного контролю, а також спрощений порядок здійснення митних процедур.

Так, у Російській Федерації формування і застосування суб'єктно-орієнтованого підходу відбувається в межах реалізації Стратегії розвитку митної служби РФ до 2020 р. і двох дорожніх карт підприємницької ініціативи: «Удосконалення митного адміністрування», «Підтримка доступу на ринки зарубіжних країн і підтримка експорту», Комплексної програми розвитку ФМС Росії на період до 2020 року, а також з урахуванням глави 6 Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур (від 18 травня 1973 р.) і розділу 3 «Митний контроль» Митного кодексу Євразійського союзу.

У Республіці Казахстан процес управління митними ризиками регулюється Кодексом «Про митне регулювання в РК», наказами міністра фінансів Республіки Казахстан від 01.02.2018 № 100 «Про затвердження стратегії та тактики застосування органами державних доходів системи управління ризиками, а також Правил її функціонування» та від 13.02.2018 р. № 170 ДСП «Про затвердження правил реалізації органами державних доходів процесу управління ризиками» [2], відповідно до яких митні органи можуть здійснювати категоріювання осіб, які вчиняють митні операції, шляхом віднесення їх до категорій низького, середнього або високого рівня ризику з метою диференційованого застосування заходів щодо мінімізації ризиків.

Нормативно-правовим документом, що визначає роботу системи управління ризиками (СУР) у митній сфері в Республіці Білорусь, є Концепція системи управління ризиками в митних органах Республіки Білорусь від

18.05.2015 № 235-ОД [3], у якій закріплено ключові інструменти СУР – профілі ризику, індикатори ризику та категоріювання учасників ЗЕД. Знову-таки, як і в нормативних документах названих вище країн, категоріювання учасників ЗЕД передбачає їхній розподіл за групами залежно від рівня доброчесності згідно з установленими критеріями оцінки ризиків і виступає основою застосування суб'єктно-орієнтованої моделі СУР.

Компендіумом з управління ризиками Всесвітньої митної організації [4, с. 4] також передбачено категоріювання суб'єктів господарювання (учасників ЗЕД, митних клієнтів), зокрема, на 4 категорії: ті, які добровільно дотримуються вимог законодавства; ті, які намагаються дотримуватися вимог законодавства, але не завжди досягають успіху в цьому питанні; ті, які за можливості ухиляються від дотримання вимог законодавства; і ті, які свідомо не дотримуються вимог законодавства. Очевидно, що названі категорії клієнтів потребують різного реагування: для тих, хто добровільно дотримується (низький ризик), потрібно застосовувати стимули та спрощені процедури; сприяти тим, хто намагається дотримуватися законодавства, але не завжди досягає успіху в цьому; спрямовувати на дотримання вимог законодавства тих, хто намагається ухилятися від них; змушувати дотримуватися законодавства тих, хто свідомо цього уникає (високий ризик). Тобто цей підхід (що широко використовується у розвинених країнах світу) передбачає цілеспрямований вплив на поведінку клієнтів та їхнє активне спрямування на низький ризик, що дозволить митниці сконцентрувати свої ресурси на високих ризиках.

В Україні розвиток та вдосконалення діючої СУР визначено Стратегією розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 року, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 978-р [5], а вибірковість митного контролю забезпечується дотриманням вимог Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.07.2015 № 684 (далі – Порядок) [6]. Проте в чинному Порядку не було передбачено дотримання суб'єктно-орієнтованого підходу до автоматизованого розподілу суб'єктів господарювання в СУР. Саме тому, зважаючи на позитивний зарубіжний досвід і рекомендації ВМО, до чинного Порядку було внесено зміни у квітні 2019 року [7], зокрема, розділ I доповнено пунктом 14: «14. За результатами здійснення контролю із застосуванням СУР, в тому числі АСУР, у кожному конкретному випадку визначаються рівень ризику, а також відповідні йому форми та обсяги митного контролю, які підлягають виконанню органами доходів і зборів під час митного контролю, а саме:

- низький рівень, при якому за результатами застосування СУР не встановлюється необхідність здійснення митних формальностей;
- середній рівень, при якому встановлюється необхідність здійснення митних формальностей, не пов'язаних з митним оглядом (переоглядом) товарів і транспортних засобів;
- високий рівень, при якому встановлюється необхідність проведення митних формальностей, які, зокрема, передбачають здійснення митного огляду (переогляду) товарів і транспортних засобів» [7].

Стає очевидним, що наразі актуалізується питання визначення переліку цих критеріїв, які дадуть змогу в автоматичному режимі розподіляти суб'єктів господарювання на три групи і зосереджувати роботу митниці і використання її ресурсів на категорії з високим ступенем ризику.

Планується, що критерії для врахування під час оцінки характеристик та історії діяльності суб'єкта господарювання будуть загальнодоступними для учасників ЗЕД, вони зможуть самостійно оцінити свою діяльність та у разі потреби покращити свій статус шляхом усунення негативних чинників, що можуть вплинути на автоматизовану оцінку ризиків.

Таким чином, використання суб'єктно-орієнтованого підходу до категоріювання учасників ЗЕД в АСУР дасть змогу спростити та прискорити митні формальності для тих суб'єктів, які відповідатимуть визначеним критеріям; зменшити селективність СУР та сконцентрувати увагу посадових осіб митниць на учасників ЗЕД, що належать до категорії високого ризику. Крім того, це створить передумови для наближення вітчизняного митного законодавства з досліджуваних питань до міжнародних стандартів і сприятиме ефективності визначення форм та обсягів митного контролю.

### Список використаної літератури

1. Попова Л. И. Применение субъектно-ориентированного подхода при категорировании участников внешнеэкономической деятельности в рамках системы управления рисками. *Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования*. 2016. Том 2. № 1. С. 113–120.
2. Система управления таможенными рисками в органах государственных доходов. URL: <https://www.carecprogram.org/uploads/10-KAZ-Customs-risk-management-system-ru.pdf>
3. О функционировании системы управления рисками. URL: [http://www.customs.gov.by/ru/sistema\\_riskov-ru/](http://www.customs.gov.by/ru/sistema_riskov-ru/)
4. Risk Management Compendium. Volume 1 / World Customs Organization. URL: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement->

and-compliance/activities-and-programmes/risk-management-and-intelligence/risk-management-compendium-volume-1.pdf?db=web

5. Стратегія розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 978-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/978-2017-%D1%80>

6. Порядок 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: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1021-15>

7. Про затвердження Змін до 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 08.04.2019 № 146. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0472-19>

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

## **ДОСВІД ДІЯЛЬНОСТІ УПРАВЛІННЯ ГЕНЕРАЛЬНОГО ІНСПЕКТОРА МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ США З КОНТРОЛЮ ЗА АДМІНІСТРУВАННЯМ ПОДАТКІВ (TREASURY INSPECTOR GENERAL FOR TAX ADMINISTRATION)**

Виходячи зі специфіки діяльності органів доходів і зборів, можна стверджувати, що вона зумовлює високий рівень інституційних ризиків – імовірності настання негативних подій унаслідок недосконалості комплексу заходів щодо захисту та протидії внутрішнім та зовнішнім загрозам, що призводить до неспроможності органів доходів і зборів виконувати покладені на них завдання і функції, втрати довіри громадськості тощо. Під внутрішніми загрозами ми розуміємо таке: вчинення працівниками правопорушень, пов'язаних із виконанням їхніх професійних обов'язків (включаючи корупційні правопорушення); співучасть у протиправній діяльності суб'єктів господарювання; незаконне розголошення відомостей, що містять конфіденційні дані, тощо. Зовнішні загрози зумовлені протиправною діяльністю, спрямованою проти інтересів органів доходів і зборів загалом та їхніх працівників зокрема: незаконне проникнення у службові приміщення, пошкодження об'єктів інфраструктури, протиправне проникнення в інформаційні бази даних, локальні мережі, які містять конфіденційну інформацію, тощо [1, с. 130].

Управління генерального інспектора Міністерства фінансів США з контролю за адмініструванням податків (Treasury Inspector General for Tax Administration – TIGTA) – спеціалізований структурний підрозділ, що відіграє значну роль у зниженні рівня корупції, зловживань, зовнішніх та внутрішніх загроз у діяльності Служби внутрішніх доходів, органу, на який покладено завдання адміністрування податків (Internal Revenue Service – IRS), і який є найбільшим структурним підрозділом Міністерства фінансів США (U.S. Department of the Treasury). 22 липня 1998 року Конгрес США ухвалив Акт про реорганізацію та реформування IRS (IRS Restructuring and Reform Act of 1998 – RRA98) з метою підвищення якості обслуговування американських платників податків. На сьогодні IRS прагне якнайкраще зрозуміти проблеми американських платників податків і зробити все можливе, щоб вони могли виконати свої податкові зобов'язання відповідно до чинного законодавства. В IRS поєднано функції податкової служби та податкової поліції, це єдиний орган, який забезпечує примусове виконання податкових законів.

При цьому значну роль у підвищенні ефективності діяльності IRS відіграє Управління генерального інспектора Міністерства фінансів США з контролю за адмініструванням податків – TIGTA (Treasury Inspector General for Tax Administration). Це Управління створене у 1998 р. на виконання Акта про реорганізацію та реформування IRS з метою забезпечення зовнішнього нагляду за діяльністю IRS та зберегло всі функції діючого до нього (з 1952 р.) Інспекційного управління IRS, яке відповідало за захист IRS, її службовців, інфраструктури та баз даних від будь-яких зовнішніх та внутрішніх загроз. Нововведенням стало те, що TIGTA було наділене всіма повноваженнями розслідувати будь-які правопорушення проти IRS та пов'язані з діяльністю IRS [2].

Загальним завданням TIGTA є сприяння ефективності та стабільності застосування федерального податкового законодавства. Особлива увага приділяється, зокрема, питанням запобігання, виявлення, протидії правопорушенням, розтрат та зловживань у діяльності IRS та пов'язаних з нею структур. Після інциденту 18.02.2010, коли літак навмисно було скеровано в будівлю офісу IRS у м. Остін штату Техас, ще одним із завдань TIGTA визначено протидію тероризму.

Цей підрозділ захищає цілісність Служби внутрішніх доходів (IRS) та її здатність збирати податкові надходження. На нього покладено завдання розслідування обвинувачень, пов'язаних із шахрайством, зловживаннями та неналежним управлінням щодо діяльності IRS. TIGTA захищає IRS від зовнішніх спроб підкупу, загроз чи іншого незаконного втручання в діяльність IRS [3].

Наприклад, TIGTA було розкрито схему викрадення та подання шахрайських вимог до повернення сплачених податкових платежів. У травні 2015 р. було з'ясовано, що злочинці, використовуючи особисту ідентифікаційну інформацію платників податків з джерел, які не входять до IRS, намагалися видавати себе за платників податків з метою отримання незаконного податкового відшкодування. Масштабну схему використовували правопорушники, які здійснили 724 тис. незаконних звернень, що призвело б до подання 252 400 фіктивних податкових документів та завдання збитків на 490 мільйонів доларів податкових відшкодувань, отриманих шляхом скоєння шахрайських дій [4].

TIGTA також розробляються заходи щодо профілактики злочинів і зловживань у системі IRS. Зокрема, розробляються системи показників щодо виявлення правопорушень службовцями IRS, методики щодо використання баз даних з метою автоматичного виявлення потенційних сфер та об'єктів ризиків тощо. Для виконання покладених на TIGTA повноважень у його складі передбачено п'ять функціональних підрозділів [5]: підрозділ аудиту; підрозділ розслідувань; підрозділ оцінювання та інспектування; підрозділ підтримки місії; підрозділ інформаційних технологій (див. рис. 1).

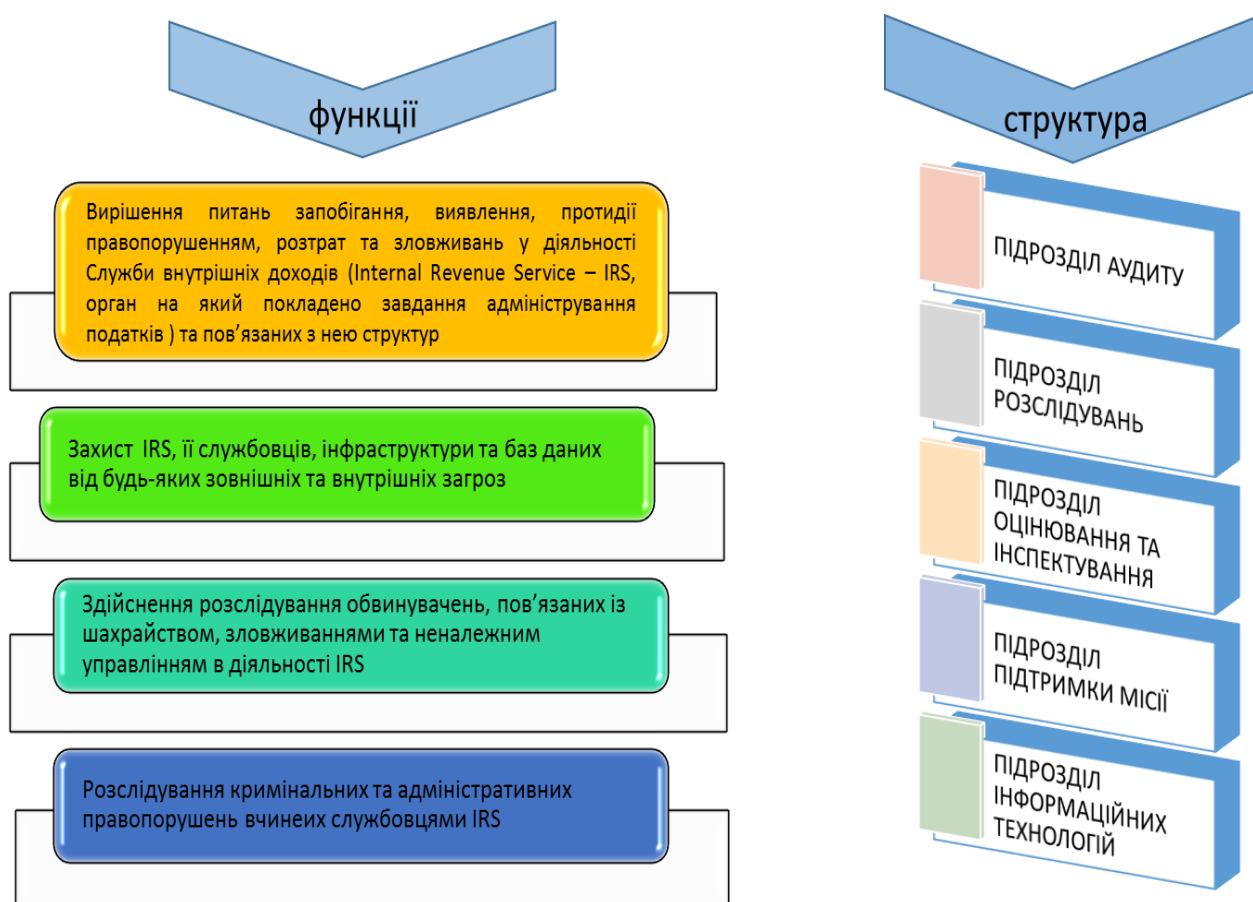


**Рисунок 1 – Функції та структура Treasury Inspector General for Tax Administration – TIGTA)**

Правовий статус TIGTA визначено федеральним нормативним актом про функції та статус Державного генерального інспектора 1978 р. та Актом про реорганізацію та реформування IRS 1998 р. Згідно зі вказаними законодавчими актами TIGTA надається доступ до інформаційних баз IRS, право брати участь у розслідуваннях, які проводяться IRS (за погодженням з керівником IRS), право передавати справи на розслідування до Міністерства юстиції США та Федерального бюро розслідувань (ФБР), що входить до складу останнього. Крім того, TIGTA має статус правоохоронного органу, що дозволяє працівникам мати при собі вогнепальну зброю, проводити стеження, обшуки, арешти тощо.

Підрозділ аудиту TIGTA здійснює перевірки, що мають на меті виявлення як податкових злочинів, так і неефективного використання бюджетних коштів у системі федеральних податкових органів (зокрема, унаслідок завищення цін на придбання товарів і послуг для потреб податкових органів).

Підрозділ розслідувань наділено повноваженнями розслідувати кримінальні та адміністративні правопорушення, вчинені самими службовцями СВД, і забезпечувати захист СВД від зовнішніх загроз, включаючи спроби

шантажу та пропозиції хабарів. Цим підрозділом також здійснюється робота щодо упередження скоєння злочинів та інших правопорушень у системі IRS, зокрема розробляються методики, які ґрунтуються на використанні інформаційних баз даних (з метою автоматичного виявлення потенційних зон і «об'єктів ризиків») тощо.

Узагальнюючи досвід США щодо організаційно-функціонального забезпечення діяльності TIGTA як інституції внутрішньої безпеки, наголошуємо, що така інституція має правовий статус, який дозволяє забезпечити її незалежність, неупередженість і, як наслідок, ефективність діяльності.

### Список використаної літератури

1. Федчук С. Внутрішня безпека в органах доходів і зборів: стан і перспективи. *Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки*: збірник тез Податкового конгресу (м. Ірпінь, 12 грудня 2019 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. С. 130–133.
2. The Internal Revenue Service. URL: [https://www.irs.gov/irm/part11/irm\\_11-051-001](https://www.irs.gov/irm/part11/irm_11-051-001)
3. Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA). URL: [https://www.treasury.gov/tigta/press/press\\_tigta-2018-12.htm](https://www.treasury.gov/tigta/press/press_tigta-2018-12.htm)
4. Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA). URL: [https://www.treasury.gov/tigta/congress/congress\\_09262018.pdf](https://www.treasury.gov/tigta/congress/congress_09262018.pdf)
5. Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA) FY 2018–2022 Strategic Plan. URL: [https://www.treasury.gov/tigta/about/TIGTA\\_StrategicPlanFY18-FY22.p](https://www.treasury.gov/tigta/about/TIGTA_StrategicPlanFY18-FY22.p)

**Фрадинський Олександр Анатолійович,**  
к.е.н., доцент, с.н.с., завідувач відділу  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ЗАСТОСУВАННЯ МЕХАНІЗМУ АВТОМАТИЗОВАНОГО РИЗИК-КАТЕГОРІЮВАННЯ УЧАСНИКІВ ЗЕД МИТНОЮ СЛУЖБОЮ РОСІЙСЬКОЇ ФЕДЕРАЦІЇ**

Під категоріюванням учасників зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД) розуміється їхній розподіл за трьома категоріями рівнів ризику: низьким, середнім та високим, залежно від оцінювання ймовірності порушення ними митного законодавства Євразійського митного союзу та Російської Федерації (далі – РФ) з диференційним застосуванням до них заходів митного контролю. Таке категоріювання проводиться на основі принципу вибірковості та може здійснюватися в галузевій або автоматичній формі [1].

Механізм такого ризик-категоріювання застосовується до декларантів товарів, які розміщуються під митні режими випуску для внутрішнього споживання та експорту. Здійснюється аналіз діяльності учасників ЗЕД за два календарні роки, що передують місяцю проведення такого аналізу, на основі критеріїв загальнооекономічного та специфічного характеру:

- належить до переліку осіб, щодо яких проведення митної перевірки неможливе;
- перебування на стадії ліквідації або припинення діяльності;
- невиконання або неналежне виконання обов'язків зі сплати митних платежів, пені та відсотків у встановлені терміни;
- наявність простроченого (понад 10 календарних днів) терміну сплати адміністративного штрафу;
- учасник ЗЕД є відправником, отримувачем або декларантом товарів, за якими факт ухилення від сплати митних платежів підтверджено обвинувальним вироком суду, що набрав чинності;
- віднесення його до високого рівня податкового ризику за результатами категоріювання Федеральною податковою службою;
- величина статутного фонду;
- загальний період здійснення ЗЕД;
- спеціалізація за номенклатурою товарів;
- експортна орієнтованість діяльності;
- притягнення до адміністративної відповідальності у справах, порушених митними органами;

- наявність заборгованості (недоїмки) відповідно до законодавства РФ про податки та збори;
- інші критерії [2].

Для здійснення ризик-категоріювання застосовується штатне програмне забезпечення митної служби з використанням інформаційних ресурсів центральної бази даних Єдиної автоматизованої інформаційної системи митних органів РФ, Федеральної податкової служби РФ та Банку РФ. Воно проводиться щоквартально, не пізніше 25-го числа останнього місяця кварталу. Для учасників ЗЕД із низьким рівнем ризику категоріювання здійснюється щомісяця, не пізніше 25 числа кожного місяця.

У ході проведення ризик-категоріювання за всіма учасниками ЗЕД послідовно розраховується значення кожного з критеріїв і на основі отриманих значень дається підсумкова оцінка діяльності учасника ЗЕД, яка використовується для визначення категорії рівня ризику ЗЕД.

Категорія високого рівня ризику присвоюється учаснику ЗЕД при значенні підсумкової оцінки діяльності учасника ЗЕД, яка відповідає контрольному значенню, або при виявленні одного з таких критеріїв:

- належність учасника ЗЕД до переліку осіб, щодо яких проведення митної перевірки неможливе;
- перебування учасника ЗЕД на стадії ліквідації або припинення діяльності;
- наявність в учасника ЗЕД невиконаних зобов'язань зі сплати адміністративного штрафу в термін, що перевищує 10 календарних днів з дати закінчення встановленого терміну сплати адміністративного штрафу або з дати закінчення строку відстрочення або терміну розстрочення згідно з постановою у справі про адміністративне правопорушення, що набрала чинності;
- учасник ЗЕД є відправником, отримувачем або декларантом товарів, за якими факт ухилення від сплати митних платежів підтверджений обвинувальним вироком суду, що набрав чинності;
- віднесення учасника ЗЕД до високого рівня податкового ризику за результатами категоріювання Федеральної податкової служби.

Категоріювання низького рівня ризику присвоюється учаснику ЗЕД за одночасного виконання таких умов:

- дата реєстрації першої декларації на товари, поміщені під митну процедуру випуску для внутрішнього споживання або експорту, передусє даті початку звітного періоду, або 6 місяцям до дати закінчення звітного періоду за умови, що стосовно учасника ЗЕД виявлений критерій – віднесення до низького рівня податкового ризику за результатами категоріювання Федеральної податкової служби;

– загальна кількість декларацій на товари з прийнятим рішенням про випуск відповідно до митних процедур випуску для внутрішнього споживання і (або) експорту у звітному періоді становить не менше 100 штук або не менше 86 штук за умови, що загальна кількість заявлених у них товарів становить не менше 100 штук і учасник ЗЕД внесений до Єдиного реєстру суб'єктів малого і середнього підприємництва;

– учасник ЗЕД є юридичною особою;

– значення підсумкової оцінки діяльності учасника ЗЕД відповідає контрольному значенню для категоріювання низького рівня ризику;

– відсутність на дату проведення ризик-категоріювання невиконаного учасником ЗЕД зобов'язання зі сплати митних платежів, пені та відсотків у термін, що перевищує 10 календарних днів з дати закінчення терміну виконання вимоги зі сплати митних платежів;

– не виявлено критерії, передбачені для учасника з високим рівнем ризику.

Категорія середнього рівня ризику присвоюється учаснику ЗЕД у разі, якщо він не віднесений до категорій високого або низького рівня ризику.

Таким чином, вивчення російського досвіду здійснення автоматизованого ризик-категоріювання дозволяє зробити висновок про доцільність упровадження у вітчизняну практику розподілу учасників ЗЕД на три категорії, залежно від рівня ризику, на основі визначених критеріїв загальноєкономічного та специфічного характеру.

### **Список використаної літератури**

1. О реализации в ФТС России субъектно-ориентированной модели управления рисками. URL: [http://www.customs.gov.by/ru/sistema\\_riskov-ru/](http://www.customs.gov.by/ru/sistema_riskov-ru/)

2. Об утверждении Порядка автоматизированного определения категории уровня риска участников внешнеэкономической деятельности. URL: <http://docs.cntd.ru/document/420386408>

**Хома Валерій Олександрович,**  
к.ю.н., доцент, завідувач відділу  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ОПЕРАТИВНО-РОЗШУКОВІ ПОВНОВАЖЕННЯ МИТНИХ ОРГАНІВ УКРАЇНИ: ОБ'ЄКТИВНА ПОТРЕБА ЧИ ІНСТИТУЦІЙНА НЕВІДПОВІДНІСТЬ**

Проблема ефективності механізму реалізації митної справи з початку заснування новітньої української держави є однією з найбільш важливих щодо обговорення та намагань її вирішення. Хоча здебільшого вона зводилася до ефективності діяльності митних органів, а ще більше – до ефективності діяльності митних органів у протидії контрабанді та митним правопорушенням. Як результат пошуку шляхів вирішення проблеми започатковувалися різні урядові «кампанії», здійснювалися кадрові перестановки та управлінські структурні зміни. Зокрема, змін зазнавали і правоохоронні повноваження. Проте і через понад 28 років незалежності Української держави рівень ефективності боротьби з контрабандою та митними правопорушеннями не відповідає рівню загроз для вітчизняної економіки та суспільства. На цю проблему варто звернути особливу увагу з метою визначення доцільності та об'єктивності наділення визначених посадових осіб митних органів більш ефективними повноваженнями у протидії митним правопорушенням. Отже, насамперед необхідно зауважити, що суверенна держава як система організації влади опікується забезпеченням, розвитком та захистом суспільних інтересів народу, що населяє її територію, а також спільних інтересів з народами сусідніх, ближніх чи дальніх країн відповідно до домовленостей. Аксіомним елементом такої діяльності держави є безпекова складова, покликана захищати національні інтереси. Політичні цілі та завдання держави щодо забезпечення її національної безпеки формуються виходячи з усвідомлених суспільством національних інтересів, а також з урахуванням конкретних внутрішніх і зовнішніх чинників, що проявляються у певний період історичного розвитку суспільства. Надалі для того, щоб перейти у площину практичної реалізації та досягнення результатів, ці цілі і завдання детермінують цілі, завдання, зміст повноважень державних органів, через які вони переважно (крім інституцій громадянського суспільства) реалізуються на практиці. Тобто держава створює та наділяє відповідними повноваженнями органи, що становлять механізм держави. Знову-таки аксіоматичною, такою, що не потребує доведення, є ідея про те, що ці органи покликані реалізовувати своє призначення адекватно до викликів, а у секторі безпеки це також означає діяти адекватно, відповідно до

наявних загроз, щоб знівелювати їхній загрозливий вплив. Національна система організації державної влади передбачає, що такі повноваження органам держави визначаються у законодавчих актах. Митна безпека як складова переважно сфери економічної, а також сфери державної безпеки забезпечується через національну систему нормативно-правового регулювання, що, зокрема, відображається у Митному кодексі України (далі – МК України). Так, у тексті ст. 5. МК України державна митна політика визначається як система принципів та напрямів діяльності держави у сфері захисту митних інтересів та забезпечення митної безпеки України, регулювання зовнішньої торгівлі, захисту внутрішнього ринку, розвитку економіки України та її інтеграції зі світовою економікою. Звертаємо увагу, що захисна, безпекова складова посідає пріоритетне місце у визначеному змісті державної митної політики завдяки таким складовим, як захист митних інтересів та забезпечення митної безпеки, захист внутрішнього ринку. Далі у ст. 6 МК України встановлено, що забезпечення та реалізація митних інтересів досягається шляхом здійснення митної справи. Проте вже у ст. 7 МК України у визначенні змісту митної справи прослідковується різке зниження рівня пріоритетності захисної та безпекової складової, зокрема такі складові, як запобігання та протидія контрабанді, боротьба з порушеннями митних правил, у переліку ознак посідають фактично останню позицію. Далі МК України покладає керівництво, а отже, і впровадження у практику митної справи на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику. Дозволимо собі зробити попередній висновок про те, що, можливо, саме така невідповідність у пріоритетах щодо реалізації захисної, безпекової функції держави через здійснення митної справи призводить до того, що частка тіньового, незаконного експорту та імпорту товарів та послуг в Україну сягає, за визначенням експертів (з урахуванням латентного характеру цієї проблеми), значних розмірів. Так, за повідомленнями у ЗМІ, частка контрабандної побутової техніки щодо деяких товарів сягає від 15 до 60 %, а продукції Apple – до 90 %. Зниження рівня пріоритетності правоохоронної функції зумовлює зниження рівня правоохоронних повноважень митних органів, що визначені Митним кодексом України. Такі повноваження переважно закріплені у розділі XIX Проведення у справах про порушення митних правил. На основі юридичного аналізу положень цього розділу видно наявність повноважень у посадових осіб митних органів лише на здійснення адміністративних дій та притягнення порушників лише до адміністративної відповідальності за порушення митних правил. Поряд з тим кримінальну відповідальність за порушення правил переміщення товарів через кордон встановлено у КК України, з наданням в інших законодавчих актах відповідних повноважень щодо проведення

оперативно-розшукових дій та досудового слідства іншим (немитним) органам. Проте у черговій інформації, що повідомляє Державне бюро розслідувань, указано на реалізацію попередньо добутої інформації (однозначно методами ОРД) шляхом здійснення спільної з СБУ операції з проведенням обшуків (це передбачає лише Кримінальний процесуальний кодекс України в межах досудового слідства) та вилучення найбільшої партії контрабандних цигарок за історію незалежної України. За попередніми підрахунками, сума оцінки знайденого товару становить 70 млн грн. Крім того, виявлено 13 вантажних автомобілів. Виникає запитання: чому всі ці дії звершено без участі правоохоронного органу, який за призначенням мав би мати пріоритетну роль у забезпеченні митної безпеки України? Саме митні органи повинні були мати можливість виявити, зокрема і через набуття повноважень ОРД, та процесуально закріпити факт порушення митних правил на підставі положень Кримінального процесуального кодексу України. Отже, оперативно-розшукові повноваження митних органів України – це об'єктивна потреба, що відповідає інституційному призначенню митних органів України.