

Державна фіскальна служба України  
Університет державної фіскальної служби України  
Науково-дослідний інститут фіскальної політики

# ПРОТИДІЯ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ПРАКТИКА УКРАЇНИ

*Збірник матеріалів  
II науково-практичного  
круглого столу*

16–17 травня 2019 р.  
м. Ірпінь

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ**  
**УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**



# **ПРОТИДІЯ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ПРАКТИКА УКРАЇНИ**

Збірник матеріалів  
II науково-практичного круглого столу до Дня науки  
(м. Ірпінь, 16–17 травня 2019 р.)

**Ірпінь  
2019**

УДК 336.221.4(477+100)(06)

ББК 65.261.4я431

П 83

*Рекомендовано до друку  
Вченою радою Науково-дослідного інституту фіскальної політики  
(протокол № 6 від 12.09.2019)*

**Редакційна колегія:**

**Цимбал П. В.**, д.ю.н., професор (голова); **Коротун В. І.**, к.е.н., с.н.с. (заступник голови); **Брехов С. С.**, к.е.н. (заступник голови); **Нагорічна О. С.**, к.пед.н., с.н.с. (заступник голови); **Білецька Г. М.**, к.ю.н.; **Дейнека В. Ф.**; **Корень Н. В.**, к.е.н., с.н.с.; **Новицька Н. В.**, к.е.н.; **Подік І. І.**, к.е.н.; **Селезень П. О.**, к.ю.н., с.н.с.; **Федчук С. І.**, к.ю.н., с.н.с.; **Бундак М. М.**; **Габорах Т. А.**; **Гороховець Є. В.**; **Ковтунович Н. Л.**

**П 83 Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України:** збірник матеріалів II науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 16–17 травня 2019 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2019. 183 с.

ISBN

Збірник містить матеріали II науково-практичного круглого столу «Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України», присвяченого Дню науки, що проходив 16–17 травня 2019 року на базі Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України.

Видання розраховане на широке коло читачів, які цікавляться окресленою проблематикою.

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

УДК 336.221.4(477+100)(06)

ББК 65.261.4я431

© Науково-дослідний інститут фіскальної політики, 2019

© Університет державної фіскальної служби України, 2019

## **II НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ КРУГЛИЙ СТІЛ**

### **«ПРОТИДІЯ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ПРАКТИКА УКРАЇНИ»**

#### **МЕТА КРУГЛОГО СТОЛУ:**

розробити практичні рекомендації щодо протидії мінімізації сплати податкових та митних платежів, запропонувати їх для використання у діяльності ДФС України, відповідних кафедр і наукових підрозділів Університету ДФС України.

#### **ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ:**

- розмежування належного та неналежного виконання податкового обов'язку: концептуальні засади;
- вітчизняна та світова практика протидії мінімізації сплати податкових та митних платежів;
- розвиток механізмів протидії розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутків у низькоподатковій юрисдикції (анти-БЕПС): стан, проблеми, перспективи;
- удосконалення протидії мінімізації сплати податків у контексті євроінтеграційного вектора розвитку України;
- удосконалення державної митної справи в контексті підвищення ефективності протидії мінімізації сплати податкових та митних платежів.

## ЗМІСТ

|                                                                                                                                                                  |          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОГО КРУГЛОГО СТОЛУ ....</b>                                                                                                    | <b>9</b> |
| <b>Koren Nataliya</b>                                                                                                                                            |          |
| METHODICAL PRINCIPLES OF ESTIMATION OF FISCAL RISKS IN THE TRANSFORMATIONAL SHIFTS.....                                                                          | 9        |
| <b>Батрак Тетяна Станіславівна</b>                                                                                                                               |          |
| ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ АКЦИЗНИМ ПОДАТКОМ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ .....                                                                                              | 12       |
| <b>Білецька Ганна Миколаївна,</b>                                                                                                                                |          |
| <b>Ковтунович Наталія Леонідівна</b>                                                                                                                             |          |
| СЕРВІСНЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ ПЛАТНИКІВ ЯК ОДИН ІЗ НАПРЯМІВ ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ.....                                                                  | 15       |
| <b>Блищик Наталія Вікторівна</b>                                                                                                                                 |          |
| МЕДІАЦІЯ ЯК АЛЬТЕРНАТИВНИЙ СПОСІБ ВИРІШЕННЯ СПОРІВ В УКРАЇНСЬКОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ.....                                                                             | 17       |
| <b>Борейко Наталія Миколаївна</b>                                                                                                                                |          |
| ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ВИЯВЛЕННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....                                                                               | 22       |
| <b>Борзенко Олена Олександрівна,</b>                                                                                                                             |          |
| <b>Литвин Михайло Миколайович</b>                                                                                                                                |          |
| МАНІПУЛЯЦІЯ ДЕРЖАВНИМИ ПОДАТКАМИ – СТИМУЛЮВАННЯ ДІЛОВОЇ АКТИВНОСТІ .....                                                                                         | 27       |
| <b>Брехов Сергій Сергійович,</b>                                                                                                                                 |          |
| <b>Коротун Володимир Іванович</b>                                                                                                                                |          |
| ФОРМУВАННЯ ПІДХОДУ ДО УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ НЕДОТРИМАННЯ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ..... | 32       |
| <b>Ватагович Михайло Іванович</b>                                                                                                                                |          |
| СУЧАСНІ НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІСКАЛЬНИХ ІНСТРУМЕНТІВ ПІДТРИМКИ ВИРОБНИКІВ .....                                                                      | 37       |
| <b>Гороховець Євген Вікторович,</b>                                                                                                                              |          |
| <b>Бундак Марія Миколаївна</b>                                                                                                                                   |          |
| АНАЛІЗ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ЕФЕКТИВНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ СЕРВІСНОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ .....                                                                                | 40       |
| <b>Грушко Наталія Сергіївна</b>                                                                                                                                  |          |
| СТАНОВЛЕННЯ ІНСТИТУТУ МЕДІАЦІЇ В ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ .....                                                                                                | 44       |
| <b>Дейнека Вікторія Феліксівна,</b>                                                                                                                              |          |
| <b>Шавло Ірина Анатоліївна</b>                                                                                                                                   |          |
| УПРОВАДЖЕННЯ АНТИКОРУПЦІЙНИХ СТАНДАРТІВ В ОРГАНАХ ДФС ЯК СКЛADOVA РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ .....                                                          | 50       |

|                                                                                                                                                                |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Долгий Олександр Андрійович,<br/>Долгий Олександр Олександрович,<br/>Мудряк Тамара Олександрівна</b>                                                        |    |
| ВІТЧИЗНЯНА ТА ЄВРОПЕЙСЬКА ПРАКТИКА<br>ПРОТИДІЇ ЛЕГАЛІЗАЦІЇ (ВІДМИВАННЮ) ДОХОДІВ,<br>ОДЕРЖАНИХ ЗЛОЧИННИМ ШЛЯХОМ .....                                           | 53 |
| <b>Єфіменко Людмила Леонідівна</b>                                                                                                                             |    |
| ПОДАТКОВА МЕДІАЦІЯ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ<br>ДОСВІДУ США, НІМЕЧЧИНИ, КАНАДИ .....                                                                                | 58 |
| <b>Жданова Віта Петрівна</b>                                                                                                                                   |    |
| ОБМІН ІНФОРМАЦІЄЮ ЩОДО КРАЇНИ ПОХОДЖЕННЯ ТОВАРІВ<br>У ПРАКТИЦІ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ .....                                                       | 61 |
| <b>Задорожня Ліна Адамівна</b>                                                                                                                                 |    |
| ДОСВІД ШВЕЦІЇ З УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ<br>ТА МОЖЛИВОСТІ ЙОГО ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ .....                                                             | 65 |
| <b>Заяц Віктор Віталійович</b>                                                                                                                                 |    |
| ЗАПОБІГАННЯ БЕЗПІДСТАВНОМУ ЗАСТОСУВАННЮ<br>ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО РЕЖИМУ В УМОВАХ ВІЛЬНОЇ ТОРГІВЛІ:<br>ВЕРИФІКАЦІЯ ДОКУМЕНТІВ ПРО ПОХОДЖЕННЯ ТОВАРІВ .....            | 68 |
| <b>Кармаліта Марія Володимирівна</b>                                                                                                                           |    |
| ВИЗНАЧЕННЯ МІСЦЯ БУДІВНИЦТВА, КОНСТРУКЦІЙНОГО ЧИ<br>МОНТАЖНОГО ОБ'ЄКТА ЯК ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА:<br>ПОЗИЦІЯ ОЕСР ТА ВІТЧИЗНЯНОГО ЗАКОНОДАВЦЯ .....         | 71 |
| <b>Коновалов Юрій Олександрович</b>                                                                                                                            |    |
| ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД УПРОВАДЖЕННЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ<br>ПРОЦЕДУР ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ПЕРЕМІЩЕННЯМ<br>МОРСЬКИХ КОНТЕЙНЕРІВ ТА ДОДАТКОВОГО<br>ОБЛАДНАННЯ ДО НИХ ..... | 77 |
| <b>Кошук Тетяна Василівна</b>                                                                                                                                  |    |
| ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ЩОДО ПОРЯДКУ СПЛАТИ<br>АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ .....                                                                         | 80 |
| <b>Лисецька Неля Миколаївна</b>                                                                                                                                |    |
| ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ПІДХОДИ ДО ФУНКЦІОНУВАННЯ<br>ІНСТИТУЦІЇ ВНУТРІШНЬОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ<br>У НОВОМУ ФОРМАТІ .....                                  | 83 |
| <b>Матійчук Олесь Віталійович</b>                                                                                                                              |    |
| ПРОТИДІЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ<br>З ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В УКРАЇНІ .....                                                                                   | 86 |
| <b>Мовчун Світлана Вікторівна</b>                                                                                                                              |    |
| ДО ПИТАННЯ СИСТЕМНОГО ПІДХОДУ В УПРАВЛІННІ<br>ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ .....                                                                                       | 90 |
| <b>Молдован Ельвіра Степанівна</b>                                                                                                                             |    |
| ЕЛЕМЕНТИ ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКОВИХ І<br>МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ У СФЕРІ БЕЗМИТНОЇ ТОРГІВЛІ БОЛГАРІЇ .....                                                 | 94 |

|                                                                                                                                                   |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Нагорічна Ольга Степанівна,<br/>Руда Тетяна Василівна</b>                                                                                      |     |
| ОСОБЛИВОСТІ ТИМЧАСОВОГО ВВЕЗЕННЯ МОРСЬКИХ<br>КОНТЕЙНЕРІВ ТА ДОДАТКОВОГО ОБЛАДНАННЯ ДО НИХ .....                                                   | 98  |
| <b>Несторишен Ігор Васильович,<br/>Туржанський Віталій Анатолійович,<br/>Бережнюк Іван Григорович</b>                                             |     |
| ПЕРСПЕКТИВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ<br>ІНСТРУМЕНТІВ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ<br>У ВІТЧИЗНЯНЕ МИТНЕ ЗАКОНОДАВСТВО .....                                          | 101 |
| <b>Новицька Надія Володимирівна,<br/>Хлебнікова Інна Ібрагімівна</b>                                                                              |     |
| СВІТОВИЙ ДОСВІД УПРОВАДЖЕННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ<br>СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ ТА ОБІГОМ<br>ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ: ПЕРСПЕКТИВИ ДЛЯ УКРАЇНИ .....        | 104 |
| <b>Подік Іванна Іванівна</b>                                                                                                                      |     |
| МЕДІАЦІЯ ЯК СПОСІБ РОЗВ'ЯЗАННЯ<br>ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У ВЕЛИКОБРИТАНІЇ.....                                                                         | 109 |
| <b>Проценко Олександр Ігорович</b>                                                                                                                |     |
| АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ<br>СИСТЕМИ ВІЯВЛЕННЯ ТА ВІДСТЕЖЕННЯ<br>ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ У БРАЗИЛІЇ.....                                       | 113 |
| <b>Редзюк Євгеній Васильович</b>                                                                                                                  |     |
| ПРОТИДІЯ МІНІМІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ ЧЕРЕЗ<br>МЕХАНІЗМ ТА ІНСТРУМЕНТИ ФОНДОВОГО РИНКУ УКРАЇНИ .....                                                 | 116 |
| <b>Романюк Уляна Василівна</b>                                                                                                                    |     |
| МЕХАНІЗМ КОНФІСКАЦІЇ, ЗБЕРІГАННЯ ТА<br>РЕАЛІЗАЦІЇ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ, ВИЛУЧЕНИХ<br>МИТНИЦЯМИ ДФС ПРИ ВІЯВЛЕННІ ПОРУШЕНЬ<br>МИТНИХ ПРАВИЛ.....   | 120 |
| <b>Селезень Павло Олександрович</b>                                                                                                               |     |
| ДОГОВІРНІ ЗАСАДИ КОНЦЕПЦІЇ ПОСТІЙНОГО<br>ПРЕДСТАВНИЦТВА У КОНТЕКСТІ ЗАХИСТУ БАЗИ<br>ОПОДАТКУВАННЯ В ДЕРЖАВІ ДЖЕРЕЛА ДОХОДУ:<br>ДОСВІД ІНДІЇ ..... | 124 |
| <b>Середа Анна Володимирівна</b>                                                                                                                  |     |
| ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ЗАСТОСУВАННЯ<br>ПОДАТКОВОЇ МЕДІАЦІЇ В УКРАЇНІ.....                                                                           | 127 |
| <b>Сибірянська Юлія Володимирівна,<br/>Осадчий Євгеній Сергійович</b>                                                                             |     |
| МАСШТАБИ ПОДАТКОВОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ ФІЗИЧНИХ<br>ОСІБ – СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ .....                                             | 130 |

|                                                                                                                                                                                                             |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Сиволап Ірина Миколаївна</b><br>ПРОБЛЕМА ВИКОРИСТАННЯ ІНОЗЕМНИХ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ З МЕТОЮ РОЗМИВАННЯ ПОДАТКОВОЇ БАЗИ ТА ВИВЕДЕННЯ ПРИБУТКІВ З-ПІД ОПОДАТКУВАННЯ ..... | 133 |
| <b>Скляр Владислава Олександрівна</b><br>ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ СИСТЕМИ БАЗ ДАНИХ «БЛОКЧЕЙН» ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЇЇ ЗАСТОСУВАННЯ В СИСТЕМІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ .....                            | 136 |
| <b>Стародуб Дмитро Миколайович</b><br>ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ В ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ .....                                                                                           | 143 |
| <b>Тартачник Ніна Георгіївна,</b><br><b>Кравченко Інна Сергіївна</b><br>ПРАКТИЧНИЙ ДОСВІД ПРОТИДІЇ НЕЛЕГАЛЬНОМУ ОБІГУ ТЮТЮНОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПРИКЛАДІ КЕНІЇ .....                                           | 146 |
| <b>Твердун Сергій Олександрович</b><br>ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА У КОНТЕКСТІ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ ПРОВЕДЕННІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ .....                                             | 150 |
| <b>Тимченко Леонід Дмитрович</b><br>MLI – ВАЖЛИВИЙ ЧИННИК У БОРОТБІ З МІНІМІЗАЦІЄЮ СПЛАТИ ПОДАТКІВ.....                                                                                                     | 153 |
| <b>Тимченко Олена Миколаївна</b><br>ПРОТИДІЯ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ ЧЕРЕЗ РОЗСТРОЧЕННЯ АБО ВІДСТРОЧЕННЯ .....                                                                                          | 156 |
| <b>Трубіна Марина Володимирівна</b><br>СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОГО ПОДАТКОВОГО БОРГУ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД.....                                                                                                      | 160 |
| <b>Федоришина Лариса Миколаївна</b><br>СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ.....                                                                                  | 164 |
| <b>Федчук Світлана Ігорівна</b><br>ЗНАЧЕННЯ НАУКОВО-ЕКСПЕРТНИХ ВИСНОВКІВ У ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ .....                                                                                       | 167 |
| <b>Шкуренко Наталія Григорівна</b><br>СЕРВІСНЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ ПЛАТНИКІВ У ДЕРЖАВАХ ЄС ТА В УКРАЇНІ .....                                                                                                    | 170 |
| <b>Яроцька Тетяна Ростиславівна</b><br>АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ ЩОДО ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ – ФІЗИЧНИХ ОСІБ З ВИСОКИМ РІВНЕМ ЧИСТОГО ДОХОДУ .....                                                     | 174 |

**Яроцька Тетяна Ростиславівна**

УПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

АВТОМАТИЧНОГО ОБМІНУ ФІНАНСОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ:

ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ДЛЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ..... 179

## ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОГО КРУГЛОГО СТОЛУ

**Koren Nataliya,**  
PhD in Economics, Senior Research Fellow  
Scientific-Research Institute for Fiscal Policy  
University of the State Fiscal Service of Ukraine

### METHODICAL PRINCIPLES OF ESTIMATION OF FISCAL RISKS IN THE TRANSFORMATIONAL SHIFTS

The key stages of the tax risk management algorithm are its assessment and analysis. Variants of the results of tax risk assessment can be standardized or analytical. The standardized result is that the interpretation of the quantitative values of the risk assessment results is carried out on the basis of the risk level scales. This type of result is characteristic of methods for calculating the coefficient of variation, three sigma, inverse probability density function, and calculating the prediction accuracy factor. For the rest of the methods, a subjective interpretation of the obtained value of the risk level is typical. Based on the result of the assessment, a decision is made on the nature of further risk management actions - analysis and regulation are not required, recommended or mandatory.

In the group of quantitative methods, the basic methods for assessing tax risks are statistical methods, which are based on the calculation of generally accepted statistical indicators: mathematical expectation, variance and standard deviation. This group of methods includes: calculating the coefficient of variation, the three-sigma method and calculating the inverse probability density function [1].

Assessment of tax risk by statistical methods is possible only if there are variation series with information about the values of the estimated indicators over several periods. It should be emphasized that the accuracy of the calculation of the coefficient of variation increases in proportion to the increase in the number of values in the variation series, which are formed on the basis of data from the authorities.

The use of statistical methods to assess tax risks has a fundamental feature. These methods are based on the normal distribution of random variables, that is, the random variable values of all tests tend to the average value. At the same time, the values of the variation series characterizing the dynamics of the development of the tax policy of the state, as a rule, do not tend to the average value. It should be emphasized that the authorities responsible for the implementation of tax policy are faced with the task of increasing or decreasing such indicators annually: an increase in tax revenues, a decrease in tax arrears, an increase in additional charges based on the results of control measures, a decrease in losses on ineffective tax benefits. The

analysis shows that to make a reliable assessment of tax risks, it is necessary to evaluate not absolute, but relative indicators, reflecting the growth rate of the indicator value relative to the value in the previous year and the specific weight, namely: the growth rate of tax revenues, the specific weight of the tax debt in tax potential, the rate of growth of additionally accrued payments based on test results, the rate of decline in the share of falling incomes on tax benefits recognized as ineffective, in total losses on tax benefits and others.

Using the results of statistical calculations is also possible in the process of determining the nature of the consequences using the three sigma method. Its essence lies in the fact that if the absolute value of the deviation of a certain value from the mathematical expectation does not exceed three times the standard deviation, then this random variable is distributed normally. The assessment of the acceptability of the level of risk consists in comparing the value of the target to be set with the level of the confidence interval. If the value of the indicator is in the confidence interval, the probability of which corresponds to 99.7 %, then this level of risk should be considered acceptable. When the indicator value is entered in the intervals corresponding to lower probability values (94.5 % or 68.3 %), the risk level is defined as acceptable or critical, respectively. The three-sigma method allows you to calculate confidence intervals with a given level of probability. However, in practice, situations may arise when it is necessary to assess the risk of a target indicator based on its existing predictive value. In this case, the assessment of tax risk can be obtained by calculating the inverse of the probability density function [2].

The structural method for determining the level of risk is based on a statistical assessment of the likelihood and extent of the risk of fulfilling the planned values of a certain structure (for example, the structure of the revenue part of the budget, the structure of debt by taxpayer groups, etc.).

The decision tree construction method involves a phased ramification of the project, accompanied by an assessment of risks or potential damage, as well as possible benefits. Based on the results of building a decision tree, the probability of each project development scenario, the profitability for each scenario, as well as a number of other essential indicators are calculated.

The method of analogies as a method of risk assessment is associated with the use of a database of similar risks in order to transfer their performance to the implementation of measures in the tax field - risks that existed previously in this and in other regions. The method is applicable if the internal and external environment of financial activities have sufficient similarity in key parameters.

A characteristic feature of modern tax policy is competitiveness. More favorable conditions for doing business in another region, including those that provide for

preferential taxation and better service within tax administration, lead to a change in the region of registration and / or region of business, or migration of taxpayers. In this regard, as part of risk management, it is advisable to assess the risk of migration of taxpayers.

The tree of factors and events of tax risk involves the construction of a graphical model, which is based on the studied negative consequence of risk. This method allows you to create a complete picture of the risk dynamics. Risk management measures are recommended only for those chains of factors and events that have a significant or moderate impact on the risk.

The method of analogies as a method of risk analysis involves obtaining information about the causes of tax risk, implemented in another region in previous periods, and conducting an analysis of socio-economic phenomena that could potentially act as factors and events of analog risk. The restriction on the selection of regions for obtaining information, presented in the description of the method of analogies as a method of risk assessment, remains.

The SWOT-analysis method allows to determine the positive and negative sides of the current state of the elements of the budget and tax systems, the threats and the possibility of their elimination. The result of the SWOT-analysis is not an assessment of a specific tax risk, but the formation of a list of potential threats together with potential opportunities.

The methods of expert assessments consist in attracting specialists to make judgments about the problem and then systematizing the results and proposals, on the basis of which conclusions are drawn. The application of the above methods of analysis and assessment of tax risks depends on the type of risk.

Using the proposed set of tax risk assessment and analysis methods is possible if there is not only a theoretical confirmation of the applicability of the results of risk assessment and risk analysis for making management decisions when implementing tax policy, but also if there are results of practical assessment of the proposed methods. In this regard, it is possible to determine the efficiency of using methodological tools for assessing and analyzing tax risks by conducting testing of the proposed methods based on statistical data.

### References

1. Pachkevich i. world experience in assessing fiscal risks. URL: <http://www.nbrb.by/bv/articles/10373.pdf>
2. Fnalyzing and managing fiscal risks – best practices. URL: <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2016/050416.pdf>

**Батрак Тетяна Станіславівна,**

студентка групи ОБД-17-2,

ННІ обліку, аналізу та аудиту

Університету ДФС України.

Науковий керівник: к.е.н., доцент Іванишина О. С.

## **ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ АКЦИЗНИМ ПОДАТКОМ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ**

Важливою складовою процесів ринкової трансформації економічної системи України є формування сучасної податкової системи як основного джерела фінансового забезпечення виконання функцій держави. Одне із основних місць у процесі побудови ефективної податкової системи відведено акцизному податку. Акцизний податок є одним із найризикованіших податків з огляду на формування дохідної частини бюджету, що викликано: по-перше, специфікою підакцизної продукції на ринку; по-друге, постійними змінами законодавчої бази та неефективністю механізму адміністрування цього податку. Бюджет є важливим фінансовим інструментом, який характеризує параметри економіки (структуру доходів і витрат, динаміку макроекономічних показників тощо) і дає змогу визначити концептуальні завдання розвитку економіки. З моменту ухвалення Податкового кодексу у країні не вщухають суперечки навколо податків, що породжує необхідність у дослідженні їх ролі у наповненні бюджету.

Проблемам акцизного податку та його місцю у системі оподаткування в Україні присвячено наукові дослідження Базилевича В. Д., Боровика П. М., Боярчука Д. М., Брехова С. С., Кізими А. Я., Коротуна В. І., Мединської Т. В., Новицької Н. В., Опаріна В. М., Федосова В. М.

Акцизний податок – це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом як підакцизні, що входить до ціни таких товарів (продукції) [1].

Зобов'язання зі сплати акцизного податку виникає, коли відбувається виробництво або реалізація підакцизних товарів (продукції). До них належать товари, на які встановлено ставки акцизного податку. Згідно з ПК України визначається перелік підакцизних товарів, серед яких:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- пальне;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;

– електрична енергія [2].

Зобов'язання зі сплати акцизного податку виникають під час виробництва або реалізації підакцизних товарів продукції.

Особливістю оподаткування тютюнових виробів є те, що обчислення сум податку здійснюється одночасно за адвалорними та специфічними ставками.

Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПК України) адвалорна ставка акцизного податку на тютюнові вироби становить 12 %. Специфічна ставка встановлюється відповідно до ПК України. У 2019 році специфічні ставки акцизного податку на тютюнові вироби будуть збільшуватися двічі: з 01.01.2019 та з 01.07.2019. Детальніше зміну ставок акцизного податку на сигарети відображено в таблиці 1.

Крім того, при визначенні податкового зобов'язання на сигарети одного найменування сума акцизного податку, обчислена за встановленими адвалорною та специфічною ставками акцизного податку, не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання.

Мінімальне податкове зобов'язання із сплати акцизного податку на сигарети без фільтра, цигарки (код 2402 20 90 10) та сигарети з фільтром (код 2402 20 90 20) на період з 01.01.2019 по 30.06.2019 встановлено на рівні 927,84 грн, а з 01.07.2019 цей показник становитиме 1 011,35 грн. А станом на 31.12.2024 податкове зобов'язання за цими товарами буде становити 2 516,54 грн [3].

**Таблиця 1 – Зростання специфічних ставок акцизного податку на сигарети та інші тютюнові вироби 2019 [3]**

| Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД                                                                                           | Одиниця виміру      | Ставка податку з 01.01.2019 по 30.06.2019 | Ставка податку з 01.07.2019 по 31.12.2019 |
|-----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|-------------------------------------------|-------------------------------------------|
| 2401                                    | Тютюнова сировина, тютюнові відходи допускаються лише з письмового дозволу редакції сайту                                          | Грн за 1 кг (нетто) | 871, 38                                   | 949,8                                     |
| 2402 10 00 00                           | Сигарети, включаючи сигари з відрізними кінцями та сигари (тонкі сигари), з вмістом тютюну                                         | Грн за 1 кг (нетто) | 871, 38                                   | 949,8                                     |
| 2402 20 90 10                           | Сигарети без фільтра, цигарки                                                                                                      | Грн за 1 000 шт     | 693,58                                    | 756                                       |
| 2402 20 90 20                           | Сигарети з фільтром                                                                                                                | Грн за 1 000 шт     | 693,58                                    | 756                                       |
| 2403                                    | Тютюн та замінники тютюну, інші промислового виробництва; тютюн «гомогенізований» або «відновлений»; тютюнові екстракти та есенції | Грн за 1 кг (нетто) | 871, 38                                   | 949,8                                     |

Навіть якщо тютюновий ринок держави скоротиться орієнтовно до 40 млрд сигарет (завдяки скороченню контрабанди сигарет із України та зменшенню споживання тютюну), річні надходження до бюджету сягнуть не менше 100 млрд грн. А головним результатом нових акцизів стане скорочення споживання тютюну в Україні та сусідніх країнах, що приведе до подальшого зменшення захворюваності та смертності від хвороб, пов'язаних із вживанням тютюну. Крім того, позитивним моментом є те, що у періоди економічного спаду в Україні частка акцизного податку у доходах бюджету має стабільну тенденцію до зростання, що пов'язано передусім зі збільшенням ставки податку, незважаючи на те, що база оподаткування (особливо відносно алкогольних напоїв) у такі періоди дещо скорочується.

Отже, ефективність та сталість системи оподаткування залежить насамперед від запровадження і відповідного використання оптимальної моделі формування достатньої дохідної бази бюджетів різних рівнів, у тому числі та за рахунок основного їх джерела – податкових надходжень.

### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 № 2245-19. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>.
3. Ставки акцизного податку на тютюнові вироби та алкоголь у 2019 році. URL: <https://medoc.ua/uk/blog/stavki-akciznogo-podatku-na-tjutjunovi-virobi-ta-alkogol-u-2019-roci>
4. Боровик П. М., Ладиженська В. О. Проблеми акцизного оподаткування в Україні. *Економічний вісник Донбасу*. 2011. № 3 (25). С. 103–107.

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

## **СЕРВІСНЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ ПЛАТНИКІВ ЯК ОДИН ІЗ НАПРЯМІВ ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ**

Однією з головних цілей фіскальних органів є створення сприятливих умов для своєчасного та повного виконання суб'єктами господарювання обов'язків щодо сплати фіскальних платежів шляхом надання зручних і надійних способів інформаційної взаємодії з платниками податків на основі сучасних технологій.

Національним законодавством сервісне обслуговування платників податків трактується як надання адміністративних, консультаційних, довідкових, інформаційних, електронних та інших послуг, пов'язаних із реалізацією прав і обов'язків платника відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган. Також визначено, що до функцій фіскальних органів належить забезпечення впровадження та технічне супроводження відповідних інформаційно-телекомунікаційних систем, автоматизація процедур, зокрема електронних сервісів для суб'єктів господарювання, що покликані надати вичерпну та необхідну інформаційну підтримку суб'єкту господарювання, пов'язану з нарахуванням та сплатою обов'язкових платежів [1], тобто надання повного спектра послуг, скориставшись яким, платник податків отримує необхідну та вичерпну покрокову інструкцію щодо ведення господарської діяльності, зокрема в розрізі нарахування та сплати обов'язкових платежів.

Варто зазначити, що зазвичай існують і окремі методи, за допомогою яких платник податків має можливість законно знизити величину податкових зобов'язань, що підлягають сплаті. Але далеко не всім суб'єктам господарювання доступні законні методи мінімізації, оскільки з кожним роком державою переглядається перелік пільг, умови звільнення від оподаткування коригуються, після чого можливість їх застосування стає доступною ще меншій кількості платників податків. Наявні законодавчі прогалини також поступово усуваються, тим самим додатково скорочуючи можливість ефективно знизити величину податкових зобов'язань.

До законного зменшення податків, як відомо, потрібно відносити лише ті способи, за яких зменшення обсягу сплати обов'язкових платежів досягається за допомогою ефективної та кваліфіковано організованої роботи. Особливу роль відіграють також консультаційно-інформаційні послуги, які суб'єкт

господарювання отримує, скориставшись відповідним напрямом сервісного обслуговування платників.

Підкреслити, що легальне зменшення податків – це зменшення обсягу податкових нарахувань, які підлягають сплаті при виконанні податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих та правомірних дій платника податків, що охоплюють повне використання всіх наданих законодавством пільг та інших законних прийомів і способів. Іншими словами, це організація діяльності суб'єкта господарювання, за якої податкові платежі зменшуються на законних підставах, без порушення норм податкового, кримінального та іншого законодавства. Такі способи з юридичного погляду не припускають порушення законних інтересів щодо наповнення бюджету.

У цьому випадку платник податків використовує не заборонені законодавством способи зменшення податкових платежів, а отже, такі дії, бездіяльність платника не містять складу злочину або правопорушення і не тягнуть за собою настання несприятливих наслідків.

Крім того, можуть мати місце сірі способи. Але в цьому разі мінімізація податків вимагає досконалого знання не тільки податкового законодавства, а й обізнаності в інших галузях, та різноманітних інструментах, що використовуються в податковому плануванні.

Підкреслимо, що на практиці досить часто виникають ситуації, коли внаслідок так званої недосвідченості, некомпетентності бухгалтера здійснюються дії, результатом яких є незаконна податкова мінімізація.

Помилки платника податків, а також недооцінка можливостей податкових органів призводять не до податкової економії, а фінансових втрат (штрафів, пені), банкрутства або позбавлення волі.

Таким чином, робота кваліфікованих фахівців фіскальних органів, що надають високого рівня консультаційно-довідкові, адміністративні послуги, усуває згадані негативні моменти та природно призводить до зменшення обов'язкових виплат до бюджету, але підстави такого зниження є абсолютно законними.

Також практика вдосконалення сервісного обслуговування неодноразово довела, що між рівнем сервісного обслуговування платників податків та своєчасними і в повному обсязі сплаченими фіскальними платежами, а отже, економічним розвитком держави, існує беззаперечний зв'язок.

### **Список використаної літератури**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–17. Ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Блищик Наталія Вікторівна,  
група ПБП-16-5, ННІ права  
Університету ДФС України.  
Науковий керівник: Биховченко В. П.

## МЕДІАЦІЯ ЯК АЛЬТЕРНАТИВНИЙ СПОСІБ ВИРІШЕННЯ СПОРІВ В УКРАЇНСЬКОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

На жаль, на сьогодні медіація в Україні, на відміну від інших європейських країн, законодавчо не врегульована, що значно знижує ефективність її поширення в нашій країні. Так, наприклад, немає чіткого механізму підготовки і сертифікації медіаторів, що є наслідком виникнення в українському медіаційному просторі багатьох суб'єктів, які позиціонують себе як професійні медіатори, але, на жаль, не мають відповідного фаху, який дозволить провести медіацію на належному професійному рівні. Усе це потребує правового врегулювання на законодавчому рівні.

Першим способом застосування медіації в Україні було запрошення членів американської служби арбітражу наприкінці 80-х та початку 90-х років для врегулювання конфлікту виплат заробітної плати шахтарям у Донецькій та Луганській областях. Але, на жаль, це не стало початком запровадження медіації як способу вирішення конфліктів між сторонами. Причинами цього можна вважати початок процесу розпаду Радянського Союзу та побудову нової української держави, що потягло за собою ще й глибоку економічну кризу 90-х років.

Проте складні політичні та економічні умови не припинили застосування медіації повністю. Як один із різновидів урегулювання спірних питань, вона присутня у Законі України «Про порядок вирішення колективних трудових спорів (конфліктів)» від 03.03.1998 № 137/98 ВР, де «для урегулювання колективних трудових спорів (конфліктів) сторони можуть використовувати послуги незалежного посередника, метою діяльності якого є встановлення взаємодії між конфліктуючими сторонами та проведення переговорів (ст. 11)» [1]. Далі питання медіації на законодавчому рівні не піднімалося, але все-таки залишалося одним із дискусійних у юридичній науці. Згодом Україна стала на шлях євроінтеграції і на тлі реформування у 2014 році було створено громадську організацію «Національна асоціація медіаторів України» з метою сприяння поширенню та становленню медіації як способу альтернативного вирішення конфліктів у різних сферах життя. Далі у 2017 році ця організація розробила Кодекс етики медіатора на основі міжнародних правових стандартів організації цієї діяльності.

Останніми роками процес запровадження медіації значно активізувався на законодавчому рівні: 17 грудня 2015 р. у Верховній Раді України було зареєстровано законопроект № 3665 «Про медіацію». Пояснювальна записка до проекту наголошує, що прийняття цього Закону в такій редакції посприє узгодженню українського законодавства зі стандартами ЄС та імплементації норм Директиви 2008/52/ЄС Європейського Парламенту та Ради і, як наслідок, створить умови для роботи медіаторів у спільному європейському правовому просторі [2].

Але ми вважаємо, що Закон України «Про медіацію» у такій редакції з міжнародними стандартами медіації матиме лише 1 спільну рису – законодавче закріплення медіації як альтернативного способу вирішення конфліктів. Розглянемо об'єктивні недоліки Закону в цій редакції. По-перше, до наведеного у ст. 7 списку осіб, які не можуть бути медіаторами, необхідно додати працівників судових органів та органів прокуратури й Національної поліції України. На недосконалоості цього списку неодноразово наголошували провідні юристи-науковці. Причина – суперечливість міжнародним принципам медіації та недопущення корупційного складника до цієї ланки [3, с. 210].

По-друге, цей проект закону встановлює, що результатом медіації може бути письмовий договір сторін про врегулювання конфлікту (п. 1 ст. 13). На нашу думку, для ефективності медіаційного процесу письмовий договір має бути обов'язковим його завершенням. Крім того, законодавець не зазначає зміст договору, але, на наш погляд, істотні умови медіаційного договору між сторонами законодавець також має визначити. Н. Бондарчук звертає увагу на те, що в будь-якому випадку сторони повинні потурбуватися про конфіденційність інформації, що містить договір, та його складання у 2 екземплярах [3, с. 211].

По-третє, вікова межа для медіатора становить 25 років (ст. 16). З цього приводу нині немає однозначної позиції у правовій доктрині. Зокрема, переважає думка, що медіатор несе таку саму відповідальність перед сторонами, як і суддя, а отже, віковий бар'єр має становити 30 років. Ми не можемо погодитися з цією позицією, адже медіатор насамперед має бути кваліфікованим, а досягнути цього особа може і у 21.

Крім того, цей пункт встановлює, що професійне навчання медіатора має тривати 90 академічних годин, 45 з яких має бути відведено на навчання практичним навичкам. На прикладі світового досвіду ми робимо підсумок, що цього замало.

По-четверте, поруч з цим стоїть питання підготовки майбутніх медіаторів. Стаття 17 законопроекту № 3665 указує на те, що підготовку медіаторів можуть

здійснювати фізичні та юридичні особи, акредитовані об'єднаннями медіаторів [4]. Але ми вважаємо, що немає необхідності виділяти в окрему спеціальність у закладах вищої освіти медіатора. Адже спеціальності 081 «Право», на наш погляд, достатньо. Для прикладу: ця спеціальність охоплює підготовку осіб, що мають намір займатися нотаріальною діяльністю, медіація за аналогією. А вже в чинному Класифікаторі професій необхідно виокремити цю професію. Незважаючи на все викладене вище, цей законопроект має ще низку недоліків, що чітко були окреслені у висновку Головного науково-експертного управління від 30.03.2016, із зауваженнями якого ми повністю погоджуємося [5].

Згодом, 29 грудня 2015 р., був поданий альтернативний законопроект № 3665-1 «Про медіацію» до Верховної Ради України. Необхідність у приведенні українського законодавства до європейських зразків, ефективність та активне використання цього виду судочинства провідними країнами світу краще аргументовано в пояснювальній записці до цього законопроекту. На відміну від проекту закону № 3665, у цьому проекті чітко окреслено права та обов'язки медіатора (ст. 13–14), а також встановлено цивільно-правову відповідальність у разі порушення медіатором його зобов'язань (ст. 15). Досягненням цього проекту закону науковці вважають урегулювання застосування медіації під час судових проваджень. «Угода за результатами медіації, котра була укладена під час судового провадження, може бути затверджена судом в установленому законом порядку. Така угода має більше шансів на виконання внаслідок самотійного його прийняття конфліктуючими сторонами, а також відсутністю сторони, котра виграла та програла спір» [3, с. 212].

Наголошуємо, що у жодному із законопроектів не зазначено розмірів винагороди медіатора і строків позовної давності у медіаційному процесі. На нашу думку, принципи оплати послуг медіаторів та їх відповідальність мають бути одними з основних положень такого законопроекту. Наведені вище причини і не лише мали наслідком провал законопроекту № 3665 27 лютого 2019 р. у Верховній Раді України.

Крім того, Закон України «Про безоплатну правову допомогу» від 2 червня 2011 р. закріплює обов'язок держави надавати, рекомендувати і пропонувати послуги з медіації саме як первинної правової допомоги для певних верств населення [8].

Щодо застосування медіації у всіх напрямках правових спорів ми маємо певні зауваження. Для кримінальних правопорушень це взагалі нонсенс, адже альтернативним способом вирішення спору це аж ніяк не може бути, тому що суперечить принципам та меті кримінального провадження. Медіація для таких

правових спорів можлива виключно як пом'якшувальна обставина. Медіація як альтернативний спосіб вирішення спорів необхідна у спорах, метою яких є врегулювання конфлікту, результат якого цікавий та вигідний обом сторонам. Податкові спори неабияк підпадають під дані вимоги, тому що навіть після вирішення якогось із спорів взаємозв'язок між сторонами не припиняється. Це пов'язане з системністю податкових правовідносин. Змоделюємо ситуацію: за допомогою медіатора було вирішено спір у суді про порушення податковим органом порядку стягнення податку з платника, рішення суду було на користь податкового органу – авторитет податкових органів в очах платника порушений, бажання вчасно та в повному обсязі дотримуватися процедури справляння податків відсутня. У разі вирішення спору зі зверненням до медіації між сторонами присутній діалог – сторони налаштовані на вирішення спору, що буде вигідне обом, сторони йдуть один одному на зустріч, у їх відносинах присутні доброзичливі настрої. Більше того, медіація нині в українському правовому просторі є процесом, що стоїть на шляху становлення і, на нашу думку, необхідно «починати з малого» – інститут податкових спорів є досконалою варіацією для утвердження такого способу вирішення спорів. Сполучені Штати Америки вже у 1981 р. уперше впровадили медіацію у штаті Каліфорнія для вирішення суперечок, пов'язаних з опікою над дітьми, лише після успіху способу врегулювання спору був поширений на інші штати та сфери [9].

На основі викладеного ми підсумуємо, що правове регулювання медіації в Україні сьогодні не можна вважати належним, а варіації відповідного законопроекту достатніми для праворегулювання такого способу вирішення конфліктів відповідно до міжнародних стандартів. На нашу думку, для виявлення всіх труднощів практичного становлення медіації необхідно впровадити її в одному виді правових спорів. У цьому контексті варті уваги податкові конфлікти, оскільки: 1) існує велика кількість таких конфліктів і, як наслідок, перезавантаження й надмірне навантаження судової системи; 2) мета вирішення податкових спорів – урегулювання конкретного конфлікту з уникненнями погіршення ділових стосунків між податковим органом і платником.

### Список використаної літератури

1. Про порядок вирішення колективних трудових спорів (конфліктів): Закон України від 11.11.2003. *Відомості Верховної Ради*. 2003. № 15. Ст. 157–159.
2. Пояснювальна записка до законопроекту № 3665 «Про медіацію». URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=57463&pf35401=369788>
3. Бондарчук Н. Проблеми правового регулювання медіації в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 10. С. 209–214.

4. Проект закону № 3665 «Про медіацію». URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=57463&pf35401=369535>
5. Висновок на проект Закону України «Про медіацію». URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=57463&pf35401=381817>
6. Пояснювальна записка до законопроекту № 3665-1. URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=57620&pf35401=371872>
7. Законопроект № 3665-1. URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=57620&pf35401=371748>.
8. Про безоплатну правову допомогу: Закон України від 02.06.2011. *Відомості Верховної Ради*. 2011. № 51. Ст. 577.
9. Ясиновський І. Г. Імплементція процедури медіації в українське законодавство: теоретико-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук: 27.10.2016. Київ, 2016. 295 с.

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

## ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ВИЯВЛЕННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

В Україні податок на додану вартість (далі – ПДВ) відіграє значну бюджетоформуючу роль, тому моніторинг ризиків з цього податку є пріоритетним напрямом діяльності органів фіскальної служби. З метою комплексного відпрацювання податкових ризиків з ПДВ наказом ДФС України «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» від 28.07.2015 № 543 (далі – наказ ДФС України № 543) затверджено рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС, яким визначено перелік нормативно-правових актів, розпорядчих документів, інформаційно-аналітичного забезпечення, що використовується під час взаємодії. Відповідно до цього наказу при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з ПДВ використовується таке інформаційно-аналітичне забезпечення [1]:

- 1) реєстр платників податку на додану вартість (дані податкового обліку та реєстрів підсистеми «Реєстрація платників податків» ІС «Податковий блок»);
- 2) Єдиний реєстр податкових накладних;
- 3) дані декларацій та розрахунків з ПДВ, за якими здійснюються розрахунки з бюджетом, та декларацій з ПДВ підприємств, що застосовують спеціальні режими оподаткування (дані податкової звітності з ПДВ підсистеми «Обробка податкової звітності та платежів» ІС «Податковий блок»);
- 4) інформація з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців (журнал обробки відомостей ЄДР підсистеми «Реєстрація платників податків» ІС «Податковий блок»);
- 5) дані митних декларацій (ЕАІС);
- 6) інформація про стан розрахунків з бюджетом (АІС «Галузь»).

На сьогодні відповідно до наказу ДФС України № 543 контролюючі органи здійснюють комплексне відпрацювання податкових ризиків з ПДВ у 3 етапи [1]: 1) рання податкова діагностика (до граничного строку подання звітності з ПДВ); 2) електронний контроль ризиків (після граничного строку подання звітності з ПДВ); 3) податковий контроль ризиків (після граничного строку сплати грошових зобов'язань з ПДВ) (див. рис. 1). Це дозволяє своєчасно отримувати, аналізувати й використовувати податкову інформацію з метою унеможливлення отримання платниками податків необґрунтованої податкової вигоди через застосування схем мінімізації або ухилення від сплати податків.

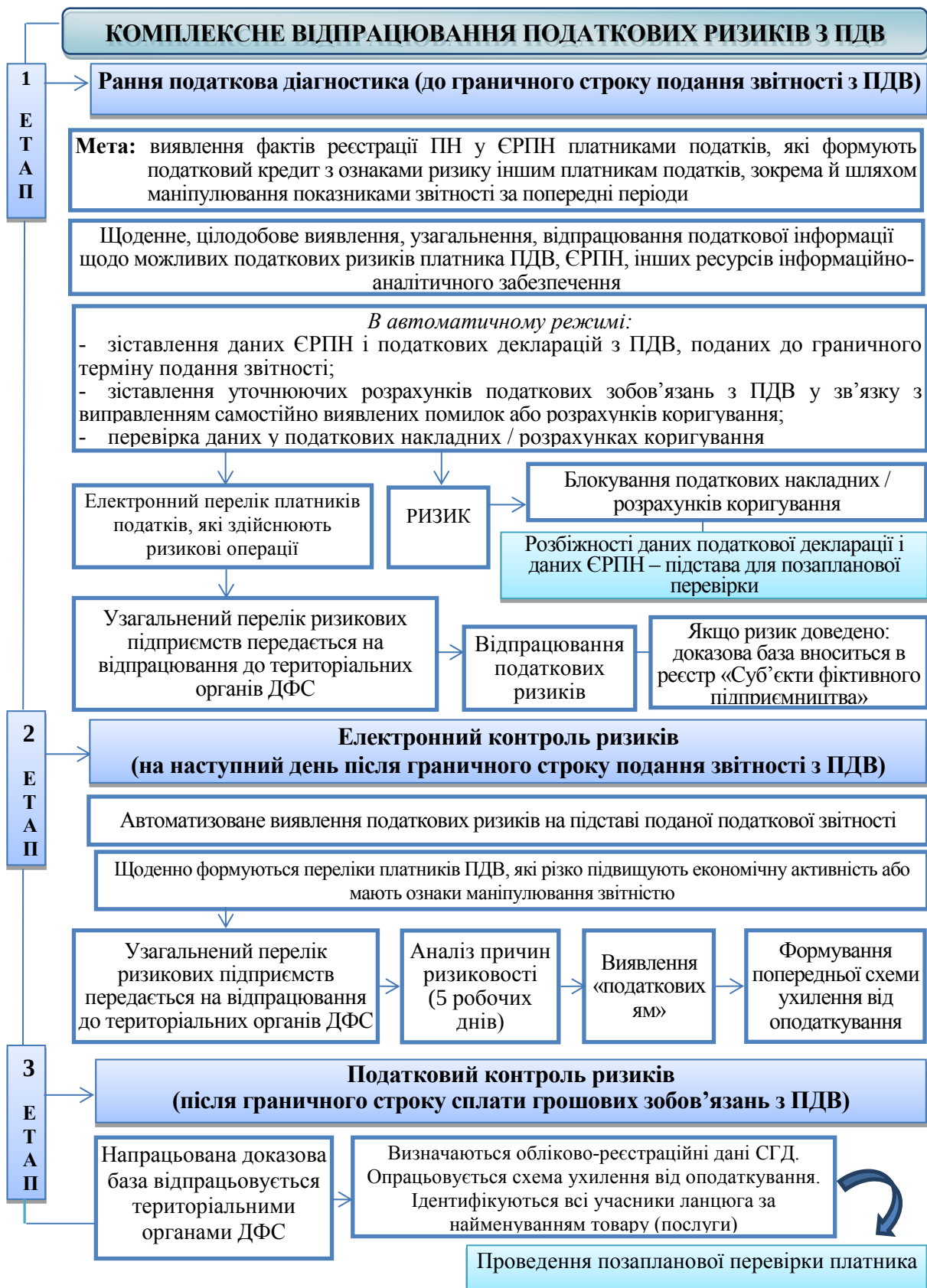


Рисунок 1 – Алгоритм комплексного відпрацювання податкових ризиків з ПДВ\*

\*Джерело: складено за [1].

Якщо за результатами доперевірочного аналізу контролюючими органами виявлено розбіжності даних податкової декларації платника ПДВ і даних ЄРПН, це є підставою для проведення документальної позапланової виїзної перевірки продавця та, у відповідних випадках, покупця товарів/послуг (див. рис. 1). З метою виявлення платників ПДВ з ознаками ризику податкові накладні/розрахунки коригування (далі – ПН/РК), складені платниками податку, перевіряються на відповідність ознакам ризиковості здійснення операцій (див. табл. 1).

**Таблиця 1 – Індикатори ризиковості платників ПДВ за результатами перевірки податкових накладних / розрахунків коригування\***

| Фактор                               | Характеристика                                                                                                                                                                                                                             | Індикатори                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Методи перевірки                                                                                      |
|--------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Операції із сумнівними контрагентами | Операції суб'єкта господарювання (далі – СГД) мають ознаки фіктивності                                                                                                                                                                     | Обсяг постачання товарів (послуг), зазначений у ПН/РК, яку (який) подано на реєстрацію в ЄРПН, $\geq$ величині залишку, що визначається як різниця обсягу придбання на митній території України такого товару (послуги) (крім обсягу придбання товарів (послуг) за операціями, що звільнені від оподаткування та підлягають оподаткуванню за ставкою 0 %), та/або ввезення на митну територію України такого товару, зазначеного з 01.01.2017 в отриманих ПН/РК, зареєстрованих в ЄРПН, і митних деклараціях збільшеного в 1,5 разу, та обсягу постачання відповідного товару (послуги), зазначеному у ПН/РК, зареєстрованих з 01.01.2017 в ЄРПН, і переважання в такому залишку (більше 75 % загального такого залишку) товарів з кодами згідно з УКТЗЕД та послуг з кодами згідно з ДКПП, перелік яких визначено ДФС, та відсутність товару (послуги), зазначеного в ПН, поданій на реєстрацію в ЄРПН, у таблиці даних платника податку, як товару (послуги), що на постійній основі постачається (виготовляється) | Документальна позапланова виїзна перевірка продавця (у відповідних випадках покупця) товарів (послуг) |
| Ризиковий вид діяльності СГД         | Операції СГД мають ознаки фіктивності. Підприємство може бути «транзитером». Низька фіскальна дисципліна. Імовірність оформлення фіктивних операцій з виробництва, експорту, імпорту і оптової торгівлі підакцизними товарами (продукцією) | Відсутність (анулювання, призупинення) виданих ліцензій, які засвідчують право платника податку на виробництво, експорт, імпорт і оптову торгівлю підакцизними товарами (продукцією), визначеними підп. 215.3.1 та 215.3.2 п. 215.3 ст. 215 розд. VI ПКУ, стосовно товарів, які зазначені платником податку у ПН, поданій на реєстрацію в ЄРПН на дату складання такої ПН/РК                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Документальна позапланова виїзна перевірка                                                            |

| Фактор                                                                                         | Характеристика                                                           | Індикатори                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Методи перевірки                           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| Здійснення діяльності без реєстрації в Реєстрі платників акцизного податку реалізації пального | Фіктивний СГД. Здійснення безтоварних операцій                           | Відсутність на дату складання ПН/РК відомостей у Реєстрі платників акцизного податку з реалізації пального щодо СГД, який реєструє ПН на товар (пальне) із кодами УКТЗЕД згідно із підп. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 ПКУ                                                                                                                                                                          | Документальна позапланова виїзна перевірка |
| Подання розрахунків коригування податкової звітності                                           | Імовірно в обліку відображаються операції, що фактично не були проведені | РК, складений постачальником товарів (послуг) до ПН, яка складена на отримувача – платника ПДВ, якщо передбачається зміна номенклатури товару (послуги) <sup>1</sup> за умови відсутності такого товару (послуги), зазначеного/зазначеної в РК, який поданий на реєстрацію в ЄРПН, у таблиці даних платника податку, як товару (послуги), що постачається (виготовляється) на постійній основі | Документальна позапланова виїзна перевірка |

<sup>1</sup>Примітка: зміна номенклатури товару (послуги): для кодів товарів згідно з УКТЗЕД – зміна перших 4 цифр кодів, а для кодів послуг відповідно до ДКПП – перших 2 цифр кодів

\*Джерело: складено за [3].

Імовірні схеми ухилення (мінімізації) сплати податків і виведення грошових потоків, що найчастіше намагаються використовувати СГД – платники ПДВ ризикових категорій, – це: 1) використання безтоварних операцій; 2) завищення цін на товари (роботи, послуги); 3) виведення грошових потоків при закупівлі сировини тощо [2]. Схеми мінімізації та ухилення від сплати податків постійно вдосконалюються, оскільки суб'єкти господарювання адаптують свою діяльність до змін у законодавстві, а це відповідно потребує постійного аналізу їх діяльності з боку контролюючих органів з метою своєчасного виявлення нових тенденцій.

Таким чином, органами фіскальної служби налагоджується робота щодо відпрацювання податкових ризиків з податку на додану вартість. Посилення ефективності контрольно-перевірочних заходів вдалося досягти, зокрема, із упровадженням сучасного інформаційно-аналітичного забезпечення, що дозволяє ефективніше здійснювати моніторинг платників податків шляхом проведення ранньої податкової діагностики до настання граничного строку подання звітності з ПДВ, електронного контролю ризиків суб'єктів господарювання після граничного строку подання ними звітності з ПДВ, а також податкового контролю ризиків після граничного строку сплати грошових зобов'язань з ПДВ.

Надалі позитивний вплив на виявлення суб'єктів господарювання, що ухиляються від сплати податків, а також попередження вчинення ними неправомірних дій у сфері оподаткування матиме налагодження взаємодії фіскальних органів з іншими контролюючими органами в частині обміну

податковою інформацією, подальше впровадження у роботу сучасних інформаційних сервісів, запровадження електронного аудиту відповідно до рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку.

### Список використаної літератури

1. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ: наказ ДФС України від 28.07.2015 № 543. URL: <http://sfs.gov.ua/>
2. Ткачик Ф., Хома Х. Податковий контроль у сфері виявлення ризиків з ПДВ. *Світ фінансів*. № 2 (47). 2016. С. 113–122.
3. Критерії ризиковості платника податку від 21.03.2018 № 959/99-99-07-18. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/zupinennya-reestratsii-pn/331616.html>

**Борзенко Олена Олександрівна,**  
д.е.н., професор, завідувач відділу,  
Інститут економіки та прогнозування  
НАН України,  
**Литвин Михайло Миколайович,**  
аспірант

## **МАНІПУЛЯЦІЯ ДЕРЖАВНИМИ ПОДАТКАМИ – СТИМУЛЮВАННЯ ДІЛОВОЇ АКТИВНОСТІ**

Завдяки використанню податкових надходжень держава може перерозподіляти капітал із таких галузей виробництва, які менше задовольняють нагальні суспільні потреби, у такі галузі, розвиток яких дасть змогу розв'язати суспільно важливі питання. Так, держава може впливати на структуру виробництва [1]. Нарешті, за рахунок податкових надходжень держава може організовувати та фінансувати виробництво суспільних товарів і послуг.

Під податковим регулюванням розуміють заходи впливу на економіку та соціальні процеси за допомогою зміни переліку податків, податкових ставок, податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування тощо.

Соціально-економічна сутність і мета податкового регулювання зумовлені регулятивною функцією системи оподаткування. Відповідно, цей процес є об'єктивно необхідним, і його результат залежить від адекватності методів, які використовуються, та стану реальної економіки держави. Українській державі потрібна така податкова політика, яка могла б забезпечувати поступовий розвиток економіки. Однак в Україні практично абсолютизовано роль податків на шкоду їхній регулятивній (маніпулятивній) функції.

Реалізація регулятивної (маніпулятивної) функції передбачає вирішення низки питань:

- визначення об'єкта оподаткування (валовий дохід, прибуток, вартість майна, сума заробітної плати, вартість товарної продукції, обсяг реалізації та ін.);
- визначення джерел сплати податків;
- установлення розміру ставок податків і методики їх розрахунку;
- установлення термінів сплати податків (для здійснення регулятивної функції податків важливе значення має запобігання імобілізації оборотного капіталу підприємства для сплати податків);
- надання податкових пільг;
- застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства суб'єктами господарювання.

У процесі реалізації регулятивної функції податків виявляється її вплив на такі показники фінансово-господарської діяльності підприємств: собівартість

продукції, прибуток від реалізації, балансовий прибуток, обсяг реалізації, виручка від реалізації, чистий прибуток, швидкість обертання оборотних коштів, платоспроможність, фінансова стійкість, мобілізація оборотних коштів, обсяг отриманих кредитів.

Кожен вид виробничих ресурсів підприємств впливає на податкові платежі підприємства. Майже всі ресурси підприємства впливають на розмір сплачених податків з погляду формування об'єктів оподаткування. Наприклад, збільшення витрат на оплату праці зумовлює розмір внесків до соціальних фондів, а звідси – і собівартість продукції і, як наслідок, зменшує прибуток, тобто базу для розрахунку податку на прибуток. А кількість, якість і рівень використання інформаційних ресурсів мають вплив на трудові ресурси через кількість персоналу (системних адміністраторів та програмістів), яка пов'язана з обслуговуванням і настроюванням програмно-технічних засобів, операційних систем, використовуваного мережевого устаткування та створенням програмного забезпечення. Своєю чергою це матиме вплив на податкові платежі, пов'язані з трудовими ресурсами.

Таким чином, практично всі ресурси підприємства беруть участь у формуванні об'єктів оподаткування. У зв'язку з цим очевидно, що ефективне використання кожного з видів ресурсів підприємства, їх кількість та якість впливають на обсяг податкових платежів підприємства.

Існує і зворотний вплив, тобто вплив податків на фінансово-господарську діяльність, тому важливе значення у підвищенні ефективності використання виробничих ресурсів набуває дослідження впливу системи оподаткування на вітчизняні підприємства. Перелік податків, які застосовуються у країні, певною мірою відбиває стан розвитку її економіки. Проблема використання податків на споживання та їхнє співвідношення з податками на доходи була і залишається однією із самих суперечливих у фіскальній науці. Історично непряма форма оподаткування з'явилася пізніше, ніж пряме оподаткування доходів підприємств і громадян, однак поступово перейшла в найбільш важливий канал поповнення доходів державного бюджету і фінансування державних витрат.

Розмежування прямих і непрямих податків відповідає певним критеріям. По-перше, це наміри законодавця щодо перекладання податків. Залежно від завдань державної фінансової політики пріоритетними у певний час стають прямі (підтримка виробників, соціальна справедливість) чи непрямі податки (безумовне наповнення бюджету).

По-друге, об'єкт оподаткування. Державний устрій, економічна ситуація та інші фактори зумовлюють наявність або відсутність певних об'єктів оподаткування.

По-третє, спосіб визначення платоспроможності платника, зокрема прямий (на основі доходу й майна) та непрямий (на основі витрат). Тому податки на доходи та майно віднесено до прямих, а на витрати, тобто на предмети споживання в широкому розумінні, – до непрямих податків.

По-четверте, форма відносин між платниками та фіскальними органами [2].

Прямі податки, на відміну від непрямих, володіють більшим регулятивним потенціалом за таких обставин:

- прямі податки повніше реалізують принцип соціальної справедливості, бо залежать від наявності чи відсутності об'єкта оподаткування;
- непрямі податки – це податки на споживання.

Споживання обмежується людськими, суто фізіологічними, психологічними, споживчими вимогами. За певного рівня насичення людських потреб споживання в середньому перестає збільшуватися і спостерігається процес заощадження (накопичення) коштів. За таких умов прямі податки видаються більш доцільними і для держави. Стало традиційним трактувати використання прямих податків як зручніших для платників, непрямих – як стабільніших для бюджету. Однак наведене вище одразу наштовхує на висновок про неможливість широкого використання прямих податків у державах із недостатньо стабільною економікою.

Податкова система містить податки, збори, відрахування, плату, інші обов'язкові платежі. Відповідно, така термінологічна невизначеність формує певні перепони у сприйнятті структури вітчизняної податкової системи та оподаткування загалом. Крім того, існування внесків до державних цільових фондів, які за своїм економічним змістом не є податковими платежами, значно ускладнює визначення структури податкової системи. Зазначимо, що для платників податків вони становлять додатковий податковий тягар, вилучаючи частину їх доходу. Крім того, у практиці визначення податкового навантаження у країнах ЄС внески на соціальний захист віднесено до системи оподаткування. Структура податкової системи не може бути сталою. Залежно від пріоритетів стратегії розвитку держави, стану національної економіки та інших чинників структура системи оподаткування протягом певного часу зазнає суттєвих змін. Виходячи з природи і призначення окремих складових податкової системи, з'являється можливість дослідити здатність створеної системи виконувати певні функції в їх органічній єдності.

Під час характеристики прямих та непрямих податків неможливо оминати таке явище, як перекладання податків. Фактично це процес такої зміни цін на товари та послуги, за якого платник отримує можливість повністю чи частково перекласти податкове навантаження на інших осіб (на своїх покупців чи

постачальників). Існують податки, перекладання яких закладено законодавцем уже в механізмі їх стягнення (непрямі податки), інші податки передбачають податкове навантаження саме на платника (прямі податки). Проте в реальній економічній ситуації питання перекладання податків не має однозначного вирішення, оскільки цей процес залежить від багатьох чинників.

Можливості перекладання залежать від чинників, які визначають ціни на ті чи інші товари, оскільки механізм перекладання передбачає використання процесів ціноутворення. Зазначимо, що існують прямі та зворотні залежності між цінами, попитом та пропозицією. Так, наприклад, підвищення ціни скорочує попит, а отже, може зменшити загальний обсяг продажів у вартісному виразі, і, навпаки, невідповідність між попитом і пропозицією може сприяти як збільшенню, так і зменшенню ціни на відповідні товари тощо. Для процесів перекладання податків дуже важливе значення має такий показник, як еластичність попиту щодо ціни того чи іншого товару. Цей показник розраховується як співвідношення відносної зміни попиту і відносної зміни ціни за визначений проміжок часу і може бути меншим одиниці (нееластичний попит), більше одиниці (еластичний попит) та дорівнювати одиниці (жорстка або одинична еластичність попиту). За еластичності попиту на той чи інший товар можливості перекладання податків утруднені, оскільки будь-яке збільшення ціни може мати наслідком значне скорочення споживання того чи іншого товару, у результаті чого продавець повністю перекладе податок на споживача, але значно втратить обсяги продажу, а отже, і загальну суму прибутку. Тому в цьому разі продавцю стає вигідним змінити ціну товару не на всю суму податку, а лише на її частину, щоб зберегти обсяги продажу, або частково перекласти податок на своїх постачальників за рахунок зменшення ціни поставки і, таким чином, частково податковий тягар взяти на себе за рахунок власного прибутку або перекласти його на постачальника. Істотне значення для процесів перекладання податків має рівень монополізації виробництва і збуту товарів. Якщо виробник є абсолютним монополістом, то це означає, що рівень цін на ці товари і до введення податку був максимально високим, а отже, збільшити його важко без утрати обсягів споживання. Саме тому абсолютному монополісту вигідно не збільшувати ціни на суму всього податку або збільшити її частково, заплативши його за рахунок власного прибутку, який і після додаткового оподаткування залишиться достатньо високим, щоб не втратити обсяги споживання монополізованого товару. Але такий теоретичний аспект визначення можливості перекладання податків монополіями в Україні не спрацьовує, оскільки монополії за рахунок збільшення ціни перекладають податки на споживачів, не втрачаючи прибутки.

У конкурентному середовищі рівень цін більше відповідає рівню витрат, збільшення ціни може призвести до втрати частини покупців, а отже, перекласти податок не завжди є можливим.

Ефективність податкової політики зумовлюється її відповідністю потребам соціально-економічного розвитку держави та інтересам фізичних осіб, можливостям економіки. Реакція суб'єктів господарювання на зниження рівня оподаткування може коригуватися окремими чинниками. Серед цих чинників можна виділити такі: рівень монополізації економіки; рівень економічної та політичної стабільності; наявність різних форм власності; рівень інфляції. Отже, податкова політика може бути лише допоміжним інструментом у загальних заходах регулювання (маніпулювання) економіки. Податкові заходи регулювання не розглядаються в чистому вигляді, оскільки результат їх проведення залежить від багатьох макроекономічних чинників.

### **Список використаної літератури**

1. Литвиненко Є. О. Податкове стимулювання розвитку промислового виробництва. *Фінанси України*. 2004. № 4. С. 69–78.
2. Завгородний В. П. Налоги и налоговый контроль в Украине. Киев: А.С.К., 2001. 639 с.

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

## **ФОРМУВАННЯ ПІДХОДУ ДО УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ НЕДОТРИМАННЯ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

Управління ризиками є складовою ефективного податкового адміністрування на стратегічному, тактичному та оперативному рівнях, що вимагає системного підходу до виявлення, оцінювання, визначення пріоритетів і зменшення ризиків.

Окреслення підходу до роботи фіскального органу з управління податковими ризиками доцільно здійснювати виходячи з необхідності у дотриманні принципів системи оподаткування та з урахуванням рамкових стандартів ризик-менеджменту, у т. ч. тих, які розроблені ОЕСР та європейською комісією для податкових адміністрацій: 1) ISO 31000:2018 Risk management – Guidelines [1]; 2) Risk Management Guide for Tax Administrations [2]; 3) Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance [3].

Ще декілька років тому ризик-менеджмент застосовувався країнами ОЕСР здебільшого у формі аналізу ризику, орієнтованого на кращий відбір суб'єктів господарювання до перевірок.

Стратегія єдиної дії щодо роботи з ризиками, яка найчастіше асоціюється з податковими перевітками та розслідуваннями, не є успішною. Ураховуючи фактори, що визначають поведінку платника податків, може бути створена та реалізована більш ефективна стратегія.

Головною метою управління ризиками є вплив на поведінку платників податків завдяки інструментам попереджувального, активного та репресивного характеру у такий спосіб, щоб зменшити кількість порушень податкового законодавства та концентрувати зусилля контролюючого органу на найбільших ризиках.

На сьогодні вже є усталеною світовою практикою використання всього наявного спектра методів та інструментів для дотримання платниками податкових норм у частині виконання таких чотирьох зобов'язань (табл. 1).

**Таблиця 1 – Стратегічні підходи податкових органів до підвищення рівня дотримання платниками податкових норм**

| Методи зобов'язання           | Освіта | Сервісне обслуговування | Аудит (контроль) | Розслідування |
|-------------------------------|--------|-------------------------|------------------|---------------|
| Реєстрація                    | +      | +                       | +                | +             |
| Подання податкових декларацій | +      | +                       | +                | +             |
| Звітність                     | +      | +                       | +                | +             |
| Сплата податків               | +      | +                       | +                | +             |

Податкові адміністрації повинні заохочувати дотримання податкового законодавства, а не просто забезпечувати його виконання. Це передбачає полегшення дотримання, моніторинг дотримання і боротьбу з недотриманням. Для полегшення дотримання застосовуються такі елементи, як покращання обслуговування платників податків, надання їм чітких інструкцій, зрозумілих форм та необхідної інформації.

Усвідомлення того, як ефективно виділяти ресурси для того, щоб отримати найбільш оптимальний результат, є ядром управління ризиками. В умовах великих систем та обмеженості ресурсів реагування на кожний ризик чи індикатор ризику є невиправданим та неефективним заходом.

Мінімізація витрат контролюючого органу на людські та інші ресурси, мінімізація ризиків мають відбуватися у менш затратний, але достатньо ефективний спосіб.

Управління ризиками у податковій сфері вимагає більш структурованого підходу, що передбачає одночасну роботу з податковими ризиками на трьох рівнях – стратегічному, тактичному та оперативному. Так, деякі ризики можуть бути найбільш ефективно усунуті на законодавчому рівні, ніж за допомогою адміністративних процедур. Опрацювання деяких ризиків буде більш ефективне на тактичному рівні – наприклад, при одночасному опрацюванні групи платників податків за галузевим принципом. Окремі питання вирішуються на оперативному рівні (прийом декларації, реєстрація податкових накладних, фактичні перевірки тощо).

Ефективне застосування процедури управління податковими ризиками має враховувати такі принципи:

- управляти ризиками повинен той, хто має змогу і повноваження вплинути на причини та обставини, що їх спричиняють (принцип адресності);
- пріоритет мають ті форми роботи з ризиками, які дають змогу досягти певного рівня результативності за умови мінімального використання ресурсів (принцип економічності);
- важливо раніше усунути незначну небезпеку, ніж пізніше вирішувати складну проблему (принцип превентивності);
- надання допомоги та консультацій порушнику податкового законодавства є так само недоцільним, як і повне розслідування діяльності дисциплінованого платника податків, а тому вибір заходів протидії ризикам залежить від характеристик ризику та платника податку (принцип відповідності).

На сьогодні рівень розвитку та поширення в суспільстві та економічному середовищі ІТ-технологій, діджиталізація в адмініструванні податків роблять можливими розвиток та функціонування інформаційних систем моніторингу податкових ризиків на досить високому рівні. Потрібно зазначити, що сучасний підхід до розвитку податкового адміністрування розвинених країн полягає у оперативному реагуванні на ризик з метою впливу на поведінку платників податків. Це насамперед передбачає роботу з ризиками недотримання платниками

зобов'язань (щодо реєстрації в податкових органах, поданні звітності, достовірності даних у деклараціях, своєчасності сплати податків).

Аналіз кращих моделей управління податковими ризиками зарубіжних країн свідчить, що в них присутній диференційований підхід до застосування інструментів протидії та впливу на платників податків залежно від рівня їх ризиковості. Так, за стандартом ОЕСР, вибір методу мінімізації має залежати від величини ризику та місця платників податків на шкалі дотримання податкового законодавства (див. рис.1) [3].



**Рисунок 1 – Взаємозалежність інструментів протидії податковим ризикам та рівня дотримання податкового законодавства платниками податків\***

*\*Джерело: складено з використанням [4]*

Значною мірою ефективність адміністрування ризиків недотримання платниками податків норм податкового законодавства прямо залежить від таких факторів як наявність власних ресурсів, повноваження контролюючих органів та посадових осіб, кваліфікація та навички працівників у сфері роботи з податковими ризиками та їх мінімізації.

Застосування диференційного підходу вимагає створення та функціонування моніторингу податкових ризиків та визначення рівня ризиковості платників податків, а також високого рівня комунікації з платниками податків щодо мінімізації податкових ризиків для того щоб мати можливість мінімізувати ризики недотримання податкових норм неаудиторських заходів та сервісних функцій.

До основних способів реагування на ризики недотримання податкового законодавства, відповідно до міжнародної практики, можна віднести такі: неаудиторські заходи (співбесіди, профільні інтерв'ю, опитування платників; листування, у т. ч. доведення змісту ризику до платника податків з метою надання можливості самостійно виправити допущені порушення; дослідження ризику за допомогою опрацювання баз даних та інформації державних і

комерційних організацій та аудиторські перевірки (планові, позапланові, невиїзні, камеральні, електронні) та спеціальні (кримінальні) розслідування [5].

У системі відпрацювання податкових ризиків необхідно передбачити пріоритетність, обов'язковість та спосіб вжиття контрольних заходів залежно від економічної доцільності, податкової поведінки платника податків, імовірності встановлення порушення. Насамперед потрібно опрацьовувати ризики, які встановлені на основі індикаторів, що прямо вказують на наявність правопорушення. Доцільно розрізняти підвищені ризики, що потребують оперативного відпрацювання, та ризики помірному, незначного або опосередкованого значення, які дозволяють дистанційний їх супровід та відпрацювання.

Для платників податків помірному ризику чи незначної суми ризику необхідно передбачити можливість дистанційного способу відпрацювання податкових ризиків.

З урахуванням зазначеного доцільно впроваджувати у практику підходи до вибору виду заходу з відпрацювання/мінімізації податкових ризиків на основі співвідношення категорії ризиковості платника податків та рівня ризику (див. табл. 2).

**Таблиця 2 – Визначення способу реагування на ризики недотримання податкового законодавства**

| Рівень ризиковості платника податків  | Низький рівень ризику або незначні ймовірні втрати | Середній рівень ризику та ймовірних втрат | Високий рівень ризику / значна сума ймовірних втрат |
|---------------------------------------|----------------------------------------------------|-------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| Низькоризиковий суб'єкт               | –                                                  | Моніторинг / неаудиторські заходи         | Неаудиторські заходи                                |
| Суб'єкт помірному (середнього) ризику | Моніторинг, неформальні способи                    | Неаудиторські заходи                      | Перевірка / спеціальне розслідування                |
| Суб'єкт високого ризику               | Моніторинг / неаудиторські заходи                  | Неаудиторські заходи/ перевірка           | Перевірка / спеціальне розслідування                |

Отже, актуальним для України є розвиток системи управління ризиками недотримання платниками податків норм податкового законодавства, що враховує диференційований підхід до платників податків, що може бути досягнуто за рахунок, але не виключно, таких заходів:

– розвитку ІТ-інфраструктури, формування потужностей для передавання, зберігання та обробки інформації в більших обсягах, ніж це потрібно на сьогодні. Розбудова вітчизняної системи управління податковими ризиками повинна враховувати сучасні тенденції до використання цифрових технологій та обробки великих масивів інформації, пошуку релевантної інформації про платників податків в Інтернеті та обробки значної кількості даних з метою виявлення «неочевидних» зв'язків. Також варто накопичувати порівнювану інформацію, яка може бути опрацьована автоматично. У зв'язку з цим необхідно передбачити правові заходи та інструменти, а також забезпечити технічні засоби для реалізації цього, що дасть змогу розширити базу та точність ідентифікації ризиків;

– формування реєстру ризиків недотримання платниками податкових норм, із розрізом на структурні підрозділи, відповідальних за їх адміністрування. За участі відповідальних структурних підрозділів сформувати профілі податкових

ризиків, що передбачають опис ризику, особливості його прояву, інформаційні джерела, переліки індикаторів та алгоритмів для їх виявлення, а також способи їх мінімізації;

- імплементації міжнародних стандартів з управління податковими ризиками, що охоплює етапи ідентифікації, аналізу, оцінювання, ранжирування ризиків;

- створення АРМів для роботи з податковими ризиками, за допомогою яких визначатимуться та реалізовуватимуться сценарії відпрацювання ризиків, а також контроль за їх виконанням;

- розвитку підходів до виявлення ризикових платників податків. Поряд з виявленням податкових ризиків недотримання платниками податкових норм для оцінювання імовірності негативних наслідків від їхнього настання та можливостей щодо їхньої мінімізації здійснювати оцінку ризиковості платників податків, з урахуванням майнового та фінансового становища, податкової поведінки платників податків;

- формування належного кваліфікаційного рівня працівників ДФС по роботі з податковими ризиками. Мотивація та забезпечення професійного розвитку посадових осіб органів ДФС, що супроводжують процеси виявлення, аналізу, оцінювання та управління податковими ризиками;

- удосконаленню податкового законодавства, що передбачає різні адміністративні процедури та фінансову відповідальність залежно від рівня категорії ризиковості платника податків та характеру скоєного порушення. Наприклад, при опрацюванні поточних ризиків несплати податків, призначенні позапланових перевірок, стягненні податкового боргу;

- створення та постійного наповнення бази видів порушень податкового законодавства із зазначенням прикладів, рекомендацій і способів їх встановлення, фіксування та формування доказової бази. Використання внутрішніх резервів розвитку інструментів контрольно-перевірочної роботи за рахунок виявлення та поширення передового досвіду регіональних податкових органів.

### Список використаної літератури

1. ISO 31000:2018 Risk management – Guidelines. URL: <https://www.iso.org/standard/65694.html>.
2. Risk Management Guide for Tax Administrations. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/risk\\_management\\_guide\\_for\\_tax\\_administrations\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf) /
3. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>.
4. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf> /
5. Розвиток постмитного аудиту в Україні: монографія / за заг. ред. С. С. Брехова. Київ: Алерта, 2018. С. 125–126.

**Ватагович Михайло Іванович,**  
здобувач кафедри податків і  
фіскальної політики,  
Тернопільський національний  
економічний університет

## **СУЧАСНІ НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІСКАЛЬНИХ ІНСТРУМЕНТІВ ПІДТРИМКИ ВИРОБНИКІВ**

Удосконалення фіскальних інструментів підтримки виробників державою за принципом спрямування максимуму фінансових ресурсів у «точки зростання ВВП» є передумовою зменшення привабливості «розмивання» податкової бази внаслідок поширення практики мінімізації сплати податків для отримання конкурентних переваг при веденні економічної діяльності.

Зміни акцентів державної підтримки виробників, що відбулися у 1980–2000-х роках, були зумовлені прагненням підвищити ефективність використання коштів держави та забезпечити більш високі кінцеві результати від реалізації заходів. Такі зміни полягали у переході до точкової, селективної підтримки державою окремих галузей з одночасним переглядом форм та інструментів її надання. Упродовж окресленого періоду, відповідно до досліджень науковців, «...інструменти регулювання почали ставати складнішими, а інтервенції – цілеспрямованими вузькоорієнтованими. Для розв’язання проблем галузей необхідне було використання таких комбінацій інструментів, які мали вищий ефект та кращу результативність [1, с. 821].

Потрібно зазначити, що в цей період науковці активно досліджували питання критеріїв відбору галузей, які потребують державної підтримки, умов та інструментів її надання. Було обґрунтовано доцільність надання підтримки високотехнологічним галузям, а також галузям, здатним створити науково-технічну базу для модернізації та розвитку інших галузей і забезпечити перехід економіки країни на якісно новий рівень розвитку. Доцільними до використання як інструменти було визнано податкові пільги, насамперед інвестиційного та інноваційного спрямування, а також субсидії.

Безумовно, селективний підхід до надання підтримки виробникам за галузевою ознакою з використанням фіскальних інструментів певною мірою сприяв вирішенню завдань структурної перебудови економіки багатьох країн світу. Разом з тим такі дії держави створили міжгалузеві дисбаланси й викривлення, сприяючи консервації неконкурентних без державної підтримки структур. Низка боргових і структурних криз у всьому світі на початку ХХІ ст. стали поштовхом до перегляду підходів до підтримки виробників державою. Щодо цього, то Я. В. Петраков зазначає про трансформацію галузево-центричного підходу початку 2000-х до надання державної підтримки в новий –

громадяно-центричний підхід, за якого основним бенефіціаром інтервенцій стали людина та компанія, які відповідають певним кваліфікаційним ознакам. Важливість такого підходу полягає у тому, що, «...поєднуючи макрорівень загальних наслідків регулювання з таргетованою зміною поведінки індивідів (як кінцевих споживачів будь-яких послуг, а також бенефіціарів інструментів політики) на мікрорівні, регулятор досягає збалансованої оцінки наслідків впливу на ідентифіковану проблему [1, с. 822]. Цей підхід сприятиме підвищенню ефективності фіскальних інструментів і результативності втручання держави в діяльність суб'єктів господарювання.

Ураховуючи сучасні особливості глобалізаційних процесів і підходи до взаємодії економіки, індивіда та навколишнього природного середовища, можна стверджувати, що сьогодні наукове обґрунтування підтримки виробників відбувається в межах доктрини сталого розвитку як пріоритетної ідеї майбутнього існування планети. Принципам цієї доктрини, як наголошують вітчизняні науковці, повинна відповідати й фіскальна політика. А її реалізація має сприяти ефективному розвитку суспільства, зростанню добробуту громадян, досягненню екологічного балансу у країні [2, с. 57]. У цьому контексті «саме податкова політика з високими ставками щодо оподаткування природних ресурсів, звільнення від оподаткування підприємств, які використовують екологічно чисті та енергозберігаючі технології, розподіл державних ресурсів на розвиток екологічних та енергозберігаючих галузей економіки є запорукою досягнення сталого розвитку країни» [2, с. 58].

Також розвивається ідея про те, що державна підтримка виробників є необхідною з огляду на їх неспроможність самотійно вирішити завдання з освоєння виробництва нетрадиційних для певної країни або регіону товарів шляхом адаптації вже відомих у світі товарів і технологій їх виготовлення до місцевих умов [3]. Розв'язання цієї проблеми можливе шляхом реалізації низки інституційних заходів, що передбачають формування правил і організацію на їх основі процесу державно-приватної співпраці.

Іншою підставою для підтримки виробників державою, обґрунтованою фахівцями ОЕСР, є наявність системних провалів, які пов'язані зі сферою національних інноваційних систем і промислових кластерів. Проявляються такі провали у «недостатній взаємодії між суб'єктами в системі, невідповідності між фундаментальними дослідженнями в суспільному секторі і прикладними в промисловості, збоях у роботі інститутів трансферу технологій, недостатніх здібностях підприємств щодо отримання й освоєння інформації [4, с. 41]. З метою подолання названих провалів фахівці ОЕСР рекомендують державам

упроваджувати заходи, спрямовані на підтримку розвитку мереж ділових контактів (networking) та інноваційного потенціалу підприємств [4, с. 41–42].

В умовах створення сприятливого фіскального середовища для розвитку інноваційно орієнтованого виробництва зменшуватиметься привабливість використання схем мінімізації сплати податків.

### Список використаної літератури

1. Петраков Я. В. Підходи до оцінки впливу фіскального регулювання на ринки різного типу. *Економіка і суспільство*. 2016. С. 818–824.
2. Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку: моногр. / за наук. ред. А. І. Крисоватого. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 460 с.
3. Rodrik D. Industrial policy for the twenty-first century. Centre for Economic Policy Research, 2004. CEPR Discussion Papers. № 4767. P. 9–14.
4. National Innovation Systems – OECD. Committee for Scientific and Technological Policy, 1997.

Гороховець Євген Вікторович,  
науковий співробітник,  
Бундак Марія Миколаївна,  
молодший науковий співробітник,  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## АНАЛІЗ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ЕФЕКТИВНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ СЕРВІСНОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ

За умови глобальних процесів, що супроводжуються формуванням інформаційного суспільства, та враховуючи інтенсивний розвиток інформаційно-комунікаційних технологій, змінюються потреби людей у доступі до інформації, формуються нові стандарти до способів її отримання та обробки.

Одним із ключових драйверів сучасного технологічного розвитку є поширення доступу до Інтернет. За даними дослідження компаній We Are Social та Hootsuite, кількість інтернет-користувачів у світі сягнула позначки 4 мільярди [1]. Дослідники прогнозують подальше зростання кількості інтернет-користувачів за рахунок країн, що розвиваються. В Україні кількість користувачів Інтернету зросла з 1,9 млн (станом на 01.01.2009) до 25,3 млн абонентів (станом на 01.01.2019) [2].

Технологічні зміни, охопивши всі сфери людської діяльності, не могли не вплинути на функціонування держави та її відносини з громадянами. Відповідно до запитів суспільства, з урахуванням світових глобалізаційних процесів та наявної зарубіжної практики в Україні активно починають впроваджуватися інструменти електронного врядування, електронної демократії, спрощуючи доступ громадян до отримання послуг, які надає держава.

Державна фіскальна служба України (далі – ДФС), реалізуючи перехід від контролюючого органу до сервісної служби, активно сприяє впровадженню спеціалізованих електронних сервісів для платників податків. Усе більше платників податків співпрацюють з фіскальними органами через електронний кабінет платника податків, користуються спеціалізованими сервісами ДФС.

Розвиток мобільних технологій, впровадження стандартів високошвидкісного бездротового доступу до Інтернету, приводять до зростаючої кількості осіб, що користуються виключно мобільними пристроями, відмовляючись від використання стаціонарних комп'ютерів. Враховуючи нові реалії, значної актуальності набувають питання розроблення та впровадження спеціальних мобільних додатків – комп'ютерних програм, що створені

спеціально для використання на мобільному телефоні, смартфоні чи іншому пристрої, які призначені для виконання того чи іншого завдання.

Спеціалізовані програмні продукти (мобільні додатки) для доступу платників до онлайн-сервісів податкових органів активно застосовуються в різних країнах світу.

Служба внутрішніх доходів США – державний орган Федерального уряду Сполучених Штатів Америки, який займається збором податків, контролює виконання законодавства про оподаткування та тлумачить податковий кодекс, запровадила мобільний додаток IRS2Go, який доступний для користувачів мобільних операційних систем Android та IOS.

Офіційний додаток Служби внутрішніх доходів США IRS2Go доступний двома мовами: англійською та іспанською та пропонує багато можливостей для користувачів [3]:

- дозволяє перевірити статус відшкодування федерального податку на прибуток. При цьому інформація буде доступна через 24 години у разі подання документів в електронному вигляді чи протягом 4 тижнів у разі подання паперових екземплярів;

- дає змогу у легкий та зручний для мобільних пристроїв спосіб здійснити платіж за допомогою використання системи IRS Direct Pay [4], що забезпечує безкоштовний, безпечний спосіб оплати безпосередньо з банківського рахунку. Також додаток дозволяє здійснити платіж з використанням кредитної або дебетової картки через схвалений процесор платежів;

- надає можливість отримати безкоштовну довідку, а у разі потреби – знайти консультантів, які допоможуть отримати необхідну допомогу;

- дозволяє постійно залишатися на зв'язку, слідкувати за останніми новинами та подіями, дає можливість переходу до акаунтів служби в Twitter, LinkedIn, Instagram та YouTube;

- слугує додатковим інструментом в забезпеченні безпеки при використанні онлайн-служб, може генерувати коди захисту для входу до певних онлайн-служб IRS, що дозволяє отримувати коди через податок замість використання текстових повідомлень.

Мобільний додаток Australian Taxation Office Австралійського податкового управління також доступний для користувачів мобільних операційних систем Android та IOS.

Додаток спрямований на доступ користувачів до актуальної інформації та податкового інструментарію в одному місці та забезпечує можливість [5]:

- ведення записів про витрати та доходи, пов'язані з роботою як працівника, чи як індивідуального підприємця;
- завантаження записів про доходи та витрати до податкової декларації або відправлення електронною поштою податковому агенту;
- реєстрації свого голосового ідентифікатора з метою забезпечення перевірки особистості платника, у разі телефонного дзвінка або при вході для користування інтернет-послугами управління;
- розрахунку суми податку, що утримується із заробітної плати та інших платежів;
- пошуку публічної інформації про компанії за допомогою бізнес-номера (Australian Business Number);
- визначення ключових дат і встановлення нагадування та оповіщення для податкових зобов'язань;
- використання інструменту перевірки продуктивності бізнесу, щоб порівняти свій бізнес з аналогічними підприємствами в галузі з використанням новітніх тестів малого бізнесу;
- користування іншими корисними інструментами і калькуляторами.

Управління з податкових і митних зборів Її Величності також має свій спеціальний додаток HMRC для користувачів мобільних пристроїв на платформі Android.

За допомогою додатка платники податків отримують такі можливості:

- застосовуючи ідентифікацію з використанням відбитка пальця, швидко знаходити свій податковий код;
- отримувати інформацію про оплату праці, податок на прибуток, національне страхування, розрахувати за допомогою податкового калькулятора відповідні суми;
- отримати інформацію про податки, доходи та державні пільги;
- отримувати повідомлення від HMRC, відстежувати форми та листи, надіслані до HMRC;
- слідкувати за податковими кредитами, перевіряючи графік сплати податкових кредитів;
- отримати легкий доступ до свого веб-облікового запису, щоб здійснити платежі, або дізнатися, як встановити регулярний платіж.

Ураховуючи тенденцію до збільшення користувачів, які отримують доступ до Інтернету з використанням виключно мобільних пристроїв та з метою поліпшення доступу платників податків до спеціалізованих онлайн-сервісів, ДФС планує впровадження спеціалізованих програмних продуктів (мобільних

додатків) для доступу платників до онлайн-сервісів ДФС та профільних продуктів податкового адміністрування.

Необхідно зазначити, що ДФС та її територіальні органи вже впроваджують спеціальні програмні продукти (мобільні додатки). Для платників податків, які використовують мобільні пристрої на операційних систем Android та IOS вже функціонують додаток «ЗІР», який введено з метою швидкого доступу до загальнодоступного інформаційного-довідкового ресурсу ДФС та додаток «Легальний акциз», що запроваджений територіальними органами ДФС в Одеській області та передбачає доступ споживачів до інформування про ліцензії продавців підакцизних товарів, розширює можливості громадського контролю за обігом та реалізацією відповідних товарів. Разом з тим потребує розроблення та запровадження комплексне рішення у вигляді єдиного спеціального програмного продукту (мобільного додатка), функціонал якого поєднував би можливості існуючих сервісів та був розширений за рахунок урахування міжнародного досвіду функціонування мобільних додатків, що, безумовно, позитивно вплинуло б на рівень сервісного обслуговування платників податків.

### **Список використаної літератури**

1. Digital in 2019. URL: <https://wearesocial.com/global-digital-report-2019>
2. Кількість абонентів зв'язку. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/zv/az/az\\_u/arh\\_az2019\\_u.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/zv/az/az_u/arh_az2019_u.html)
3. Сайт служби внутрішніх доходів США. URL: <https://www.irs.gov/newsroom/irs2goapp>
4. Сайт служби внутрішніх доходів США. URL: <https://www.irs.gov/payments/direct-pay>
5. Сайт Австралійського податкового управління. URL: <https://www.ato.gov.au/General/Online-services/ATO-app/Other-app-features/>

Грушко Наталія Сергіївна,  
група ФБі-16-2, ННІ фінансів, банківської справи  
Університету ДФС України.  
Науковий керівник: д.е.н., професор Гордей О. Д.

## СТАНОВЛЕННЯ ІНСТИТУТУ МЕДІАЦІЇ В ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Правові конфлікти – невід’ємна складова в системі податкових правовідносин. Традиційною формою захисту прав платників податків є звернення до суду або оскарження дій контролюючих органів в адміністративному порядку. В умовах постійних нововведень у податкове законодавство (зміни податкових ставок та методів їх нарахування) між платниками податків та контролюючими органами все більше виникає спірних питань, які необхідно по змозі мінімізувати за допомогою пошуку альтернативних методів їх вирішення.

Актуальність теми дослідження зумовлена тим, що проблеми, пов’язані з реформування податкової системи, сьогодні є однією з важливих умов забезпечення нормального функціонування і розвитку всієї сфери підприємництва. Становлення розвиненої ринкової економіки в Україні, активна інтеграція з європейським економічним простором та світові глобалізаційні процеси об’єктивно сприяють реформуванню та пошуку шляхів зміни податкового законодавства.

Мета дослідження полягає у визначенні сутності, етапів та напрямів становлення інституту податкової медіації в податкових правовідносинах як основи добровільного примирення сторін, що конфліктують, та забезпечення їхньої економічної безпеки.

Сучасна система правосуддя в Україні має низку істотних недоліків, таких як велика завантаженість судів (станом на кінець 2017 року кількість суддів окружних адміністративних судів, які наділені повноваженнями щодо розгляду судових справ, становила 407 суддів із 588 за штатом, тобто 69,2 % [5, с. 88]), значні судові витрати, недостатня розвиненість механізмів змагальності та рівності сторін у процесі, складність і тривалість судового процесу, гласність судового розгляду, що призводить до розголошення конфіденційної інформації, брак загальноприйнятних критеріїв справедливості. З огляду на це, рішення суду викликають негативну реакцію у сторін [1, с. 92].

На противагу судовому оскарженню, адміністративне оскарження вважається досудовим способом вирішення податкових спорів й не вимагає значних матеріальних та часових затрат від платника податків. Незважаючи на

зазначене вище, процес адміністративного оскарження є малоефективним способом доведення своєї податкової сумлінності для платника податків.

Один із альтернативних методів досудового вирішення конфліктів у податкових правовідносинах є медіація. Медіація – новий перспективний спосіб вирішення спорів як у публічно-правовій, так і в приватноправовій сфері та може бути застосована на різних їхніх стадіях.

Згідно з частиною 4 ст. 55 Конституції України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР, держава гарантує кожному громадянину України можливість будь-якими не забороненими законом способами захищати свої права та свободи від порушень і протиправних посягань [3]. Отже, зважаючи на конституційне підґрунтя, можна стверджувати, що запровадження медіації в Україні є реальною можливістю поліпшення вирішення конфліктних ситуацій мирним шляхом.

Наразі процедура здійснення медіації в Україні не є регламентованою на законодавчому рівні. 03.11.2016 була ухвалена Постанова Верховною Радою України «Про прийняття за основу проекту закону України про медіацію» [6]. Але остаточно прийнятого закону щодо здійснення медіації та створення нового інституту медіації немає. У проекті закону про медіацію від 17.12.2015 № 3665 міститься формальне визначення медіації, коли вона розуміється як «альтернативний (позасудовий) метод вирішення спорів, за допомогою якого дві або більше сторін спору намагаються в межах структурованого процесу за участі медіатора досягти згоди для вирішення їх спору» [2]. Також там визначаються основні принципи медіації, правові засади проведення процедури медіації, умови набуття статусу медіатора, особливості проведення процедури медіації під час судового або третейського розгляду, механізми контролю за якістю надання послуг медіації та засади державної політики у сфері медіації [2].

Поступово українське законодавство створює підґрунтя для подальшого впровадження процесу медіації в податкових правовідносинах. Так, від 25 грудня 2014 р. прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу», у якому визначено, що податковий компроміс не застосовується у разі, якщо платник податків розпочинає процедуру адміністративного або судового оскарження податкового повідомлення-рішення, прийнятого контролюючим органом за результатами документальної позапланової перевірки [7]. Тобто податковий компроміс розглядається як інший, відмінний від існуючих шляхів розв'язання податкових спорів. У грудні 2014 р. зареєстровано Верховною Радою України проект

закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України» (№ 1666 від 28 грудня 2014 р.), у якому вперше надано визначення медіації в податкових правовідносинах як переговорний процес між платником податків та контролюючим органом, що проводиться за сприяння уповноваженої особи контролюючого органу (медіатора) з метою врегулювання спору шляхом досягнення угоди про податкові зобов'язання. А також визначено процедуру здійснення медіації в податкових правовідносинах [8]. У листопаді 2014 р. Угодою про Коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна» у розділі податкової реформи задекларовано запровадження інституту фінансової медіації з метою забезпечення прозорості та передбачуваності податкової системи [9].

Важливою передумовою для імплементації інституту медіації в податкових спорах має стати добровільність та можливість її застосування на всіх етапах:

- від попереднього етапу до подання податкової декларації;
- у процесі податкової перевірки до підписання акта перевірки;
- після отримання акта перевірки, але до винесення податкового повідомлення-рішення [4].

Для більш детальної характеристики становлення та функціонування інституту медіації доцільно розглянути досвід країн, у яких процедура медіації вже давно врегульована на законодавчому рівні, зокрема в таких країнах, як Бельгія, США, Норвегія та інші. Варто зазначити, що в більшості розвинених країн медіація розглядається не тільки як спосіб альтернативного вирішення спорів, де вже виник конфлікт, але і як спосіб, який використовується для запобігання виникненню спору (конфлікту) в майбутньому, що, безумовно, розширює межі застосування медіації.

У Бельгії Служба податкової медіації є окремим структурним підрозділом, який функціонує в межах бельгійських податкових органів, зберігаючи свою автономність від діяльності податкового органу, що здійснює контролюючу функцію у сфері оподаткування. Медіаційний інститут має два рівні службовців. До першого рівня належать члени головної колегії, які безпосередньо керують медіаторами. До другого рівня – службовці медіаційної колегії, які виступають у ролі помічників у вирішенні податкового спору.

Члени Служби податкової медіації під час виконання своїх функціональних обов'язків є повністю незалежними від рішень та вказівок їх керівників. Потрібно зазначити, що податкові медіатори, на відміну від всіх інших службовців податкових органів Бельгії, не перебувають у прямому підпорядкуванні міністра фінансів Бельгії [10, с. 100].

Цікавим є досвід США, де Податкова служба пропонує ряд програм ADR, спрямованих на вирішення справи набагато раніше, ніж формальний процес Апеляції до Податкової служби. Програми ADR Податкової служби, які використовують медіацію, охоплюють Програму швидкого вирішення (далі – ПШВ), Програму швидкої медіації (далі – ПШМ) і Програму постапеляційної медіації (далі – ППМ). Зокрема, ПШВ пропонує представникам малого бізнесу та самозайнятим особам спосіб вирішення спорів менш ніж за 60 днів, використовуючи допомогу спеціально навченого медіації працівника податкової. Таким чином, ПШМ і ППМ пропонують платникам податків та податковій можливість застосування медіації за участі службовця Апеляційної інстанції Податкової служби, який виступає як нейтральна сторона. Але, на відміну від ПШВ, у цих програмах службовець податкової не має делегованих повноважень і не буде виносити рішення щодо будь-яких питань спору. Апеляційна інстанція є незалежним відділом Податкової служби, який відповідає за розгляд більшості спорів між платниками податків та Податковою службою [11].

У Норвегії будь-які судові спори за участі держави повинні відбуватися відповідно до положень Закону щодо медіації. Податкова служба виступає стороною у розгляді справи від імені держави. Міністерство може видавати інструкції, що стосуються ролі сторони, яка бере участь у розгляді від імені держави і в окремих випадках може взяти на себе роль сторони чи передати її іншому податковому органу. Сторони можуть домовитися про те, хто буде медіатором. На прохання сторін Окружний суд повинен призначити одного з медіаторів суду. Сторони беруть участь у позасудовій медіації особисто або можуть бути представлені особою, уповноваженою на укладання мирової угоди.

Медіатор повинен дотримуватися угоди сторін про порядок проведення позасудової медіації. Якщо угода про процедуру відсутня, медіатор визначає її спільно зі сторонами. Судовий медіатор також встановлює порядок, якому необхідно слідувати в обговоренні зі сторонами. Він повинен визначити, які докази повинні бути представлені на судовій медіації. Докази не можуть бути представлені без згоди сторін і будь-якої третьої сторони, якою докази можуть бути надані. Якщо не обумовлено інше, сторони несуть відповідальність за винагороду в рівних частинах. Суд може визначати гонорар медіатора, якщо призначено судову медіацію [12, с. 76].

Отже, Україні, безсумнівно, необхідно звернути увагу на прийняття та затвердження на законодавчому рівні інституту податкової медіації, оскільки здійснення процесу медіації є вигідним як платникам податків, так і

контролюючим органам, які отримують, з одного боку, реальну сплату податків, а з іншого – спокій, імунітет від майбутніх перевірок.

Світова практика показує, що впровадження медіації в податкову сферу значно спрощує адміністрування податкової сфери та знижує тиск на бізнес і мінімізує корупційні ризики.

На відміну від традиційних моделей довготривалих адміністративних та судових процедур урегулювання податкових спорів, відповідальність за винесення остаточного рішення за якими покладається виключно на органи доходів і зборів або суддів, процедура медіації сприятиме самостійному виробленню й ухваленню сторонами остаточного рішення, що забезпечить підвищення ефективності його подальшого добровільного виконання. Крім того, медіація забезпечить економію часових та матеріальних витрат сторін, зменшення формального та реального впливу держави, а також підвищення рівня правосвідомості платників податків та відповідальності контролюючого органу, забезпечить баланс між публічними і приватними інтересами на шляху побудови партнерських взаємовідносин між сторонами спору.

### Список використаної літератури

1. Мазаракі Н. Медіація в Україні: проблеми теорії та практики галузі. *Науковий журнал Київського національного торговельно-економічного університету*. 2016. № 1. С. 92.
2. Про медіацію: проект закону від 17.12.2015 № 3665. URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=57463&pf35401=369535>
3. Конституція України: Закон від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#n4348>
4. Медіація як інструмент вирішення податкових спорів. URL: <https://kise.ua/golovna/idnews.html?id=20>.
5. Соколов А. О. Медіація як альтернативний (позасудовий) спосіб вирішення податкових спорів в Україні: постановка проблеми. *Правова позиція*. 2018. № 2 (21). С. 87–90.
6. Про прийняття за основу проекту Закону України про медіацію: Постанова Верховної Ради України від 03.11.2016 № 1725-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1725-19>.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу: Закон від 25 грудня 2014 р. № 63-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/63-19>

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо введення процедури медіації): проект закону від 28.12.2014 № 1666. URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=53239&pf35401=322833>
9. Угода про Коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна»: Угода від 27.11.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0001001-15>
10. Курило В. О. Бельгійський досвід реалізації медіаційних процедур при вирішенні податкових спорів. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. № 34. С. 100.
11. Податкова медіація: досвід і перспективи впровадження. URL: [https://ukrmediation.com.ua/files/Eremenko\\_Zaichenko\\_U&Z.pdf](https://ukrmediation.com.ua/files/Eremenko_Zaichenko_U&Z.pdf).
12. Голоядова Т. О. Необхідність законодавчого запровадження медіації для вирішення податкових спорів в Україні. *Молодий вчений*. 2016. № 8 (35). С. 76.

Дейнека Вікторія Феліксівна,  
завідувач відділу,  
Шавло Ірина Анатоліївна,  
науковий співробітник,  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **УПРОВАДЖЕННЯ АНТИКОРУПЦІЙНИХ СТАНДАРТІВ В ОРГАНАХ ДФС ЯК СКЛАДОВА РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ**

Корупція є глобальною проблемою, тому в цій галузі активно працюють чисельні регіональні та міжнародні міжурядові організації. Результатом цієї діяльності стало прийняття цілого комплексу міжнародних обов'язкових актів та актів рекомендаційного характеру. Незважаючи на те, що джерела міжнародних стандартів відрізняються за сферою застосування, юридичним статусом, механізмами реалізації, вони містять чіткі вимоги, які зобов'язують країни забезпечувати інституційну спеціалізацію у сфері боротьби проти корупції, встановлення загальних стандартів боротьби проти корупції на національному рівні шляхом її криміналізації, забезпечення виконання антикорупційних законів та діяльності із запобігання корупції.

Міжнародні стандарти визначають основні мінімально необхідні властивості антикорупційних інституцій. Такими властивостями є незалежність і автономія, наявність спеціально підготовлених і кваліфікованих кадрів, забезпечення відповідними повноваженнями і ресурсами, взаємодія з громадським суспільством і приватним сектором, міжвідомча співпраця [1, 2, 3]. Водночас міжнародні стандарти не передбачають ні порядку створення та організації роботи антикорупційних інституцій, ні якоїсь ефективної чи універсальної її моделі.

Відповідно до міжнародної практики створення спеціалізованих антикорупційних інституцій можна виділити серед них такі [4]:

- багатоцільові органи, які мають повноваження правоохоронних органів та здійснюють превентивні функції;
- спеціалізовані служби, управління та/або відділи проти корупції у системі органів;
- інституції із запобігання корупції, розроблення політики і координації.

Модель спеціалізованих підрозділів (служби, управління, відділи) з боротьби проти корупції передбачають різні форми спеціалізації у сфері досудового розслідування та кримінального переслідування або обох. Ураховуючи основні міжнародні стандарти, такі підрозділи повинні мати чітку законодавчу базу, яка визначатиме їх компетенцію та місце у структурі органів

влади. Якщо розглядати створення спеціалізованих підрозділів у структурі державних інституцій (міністерства внутрішніх справ, юстиції, фінансів тощо), які вже наділені високим рівнем автономії від виконавчої влади, то такі підрозділи можуть також користуватися такою автономією.

Поряд з цим жоден державний орган не може користуватися повною автономією, тому міжнародні документи приділяють значну увагу забезпеченню збереження підзвітності і прозорості спеціалізованих інституцій, якщо вони наділені слідчими повноваженнями, які передбачають обмеження прав осіб. При виконанні своїх обов'язків та повноважень спеціалізовані підрозділи повинні суворо дотримуватися принципів верховенства права та міжнародно визнаних прав людини. Форми підзвітності інституцій, які ведуть боротьбу проти корупції, мають відповідати рівню їхньої спеціалізації, статусу у структурі органів державної влади, повноваженням та функціям цих органів.

Одна з важливих умов, закріплених у міжнародних стандартах – це добре налагоджена міжвідомча співпраця і обмін інформацією між різними правоохоронними та контрольними органами (з фінансового, податкового і митного контролю, поліцією, службою безпеки тощо). Спеціалізовані інституції з боротьби проти корупції не можуть працювати у вакуумі та виконувати всі завдання самостійно. Досягатися необхідний рівень координації, співпраці і обміну інформацією повинен з урахуванням рівня наявних антикорупційних функцій і завдань між різними інституціями.

Крім перелічених вище норм, які закріплені в міжнародних договорах, для створення та успішної діяльності спеціалізованих підрозділів з боротьби проти корупції необхідно також брати до уваги процедуру призначення і зняття з посади керівника, внутрішню організаційну структуру, завдання, юрисдикцію, права і обов'язки, бюджет та питання кадрового складу.

Таким чином, у міжнародних договорах відсутня жорстка вимога щодо створення відповідної моделі спеціалізованих антикорупційних інституцій з боротьби проти корупції. Вибір форми перебуває у компетенції кожної держави і залежить від національних особливостей, рівня корупції, особливостей інституційного устрою і правової системи.

### Список використаної літератури

1. Про двадцять керівних принципів боротьби з корупцією: Резолюція (97) 24 Комітету міністрів Ради Європи, прийнята Комітетом міністрів 6 листопада 1997 р. на 101-й сесії. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/go/994\\_845](https://zakon.rada.gov.ua/go/994_845)
2. Кримінальна конвенція Ради Європи про боротьбу проти корупції. *Відомості Верховної Ради України*. 2007. № 47–48.

3. Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти корупції. *Відомості Верховної Ради України*. 2007. № 49.

4. За матеріалами, підготовленими The Anti-Corruption Network for Transition Economies – OECD.org: Специализированные институты по борьбе с коррупцией: обзор моделей. URL: <https://www.oecd.org/corruption/acn/39972100.pdf>

Долгий Олександр Андрійович,  
д.держ.упр., професор,  
Університет ДФС України;  
Долгий Олександр Олександрович,  
д.ю.н., с.н.с.,  
НДІ Національної академії прокуратури  
України;  
Мудряк Тамара Олександрівна,  
к.ю.н., доцент,  
Університет ДФС України

## **ВІТЧИЗНЯНА ТА ЄВРОПЕЙСЬКА ПРАКТИКА ПРОТИДІЇ ЛЕГАЛІЗАЦІЇ (ВІДМИВАННЮ) ДОХОДІВ, ОДЕРЖАНИХ ЗЛОЧИННИМ ШЛЯХОМ**

1. Як у теорії, так і в нормативно-правових актах, в антилегалізаційній практиці, де, безсумнівно, провідну роль відіграє її правоохоронний напрям, крім термінів «легалізація», «відмивання» та «доходи, одержані злочинним шляхом», широко використовуються також терміни «брудні гроші», «гроші/кошти, отримані злочинним шляхом», «злочинні доходи», «злочинні прибутки», «легалізація грошових коштів», «відмивання грошових коштів, одержаних злочинним шляхом». В інтересах розв'язання завдань нашого дослідження, актуальність яких формують недоліки організації протидії в Україні легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, ми спираємося на такий висновок щодо перелічених термінів: «...оцінюючи значення, яке вони в собі містять, можна погодитися із тим, що терміни представляють синонімічні поняття» [1, с. 141] – стосовно процедур легалізації і відмивання, а також – стосовно визнання доходів (коштів, грошей) такими, що одержані злочинним шляхом. При цьому в дослідженнях наголошується, що «...легалізація (відмивання) злочинних доходів є невід'ємною складовою певних технологій злочинного збагачення, тобто комплексів взаємопов'язаних злочинних дій, що поєднані у єдиний ланцюг злочинної поведінки, де сама легалізація виступає останньою ланкою у такого роду діяльності» [2, с. 185]. Цю думку, яка обґрунтована в теорії, ми враховуємо в нашій роботі.

2. Заходи, що вживаються в Україні для протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом (далі – відмивання злочинних доходів), а також напрями їх удосконалення й можливості запозичення у практику досвіду провідних країн Європи і світу висвітлені у наукових працях В. І. Антипова, А. С. Беніцького, В. Т. Білоуса, С. А. Буткевича, В. І. Василичука, П. Т. Геги, Н. М. Голованова, Л. М. Демидової, В. П. Захарова, М. В. Колдовського, О. Є. Користіна, В. Є. Перекислова, І. Є. Мезенцевої, Ю. М. Павлютіна, В. М. Поповича, О. Ю. Якімова та інших

дослідників, а також авторів цієї роботи [3]. Проте, вважаємо, існує нагальна потреба в подальших наукових дослідженнях вітчизняної і світової практики, зокрема європейських країн, з протидії відмиванню злочинних доходів для запозичення позитивного досвіду – міжнародного і тих держав, що визнані лідерами у протидії цьому антисуспільному явищу, з метою вдосконалення організації протидії йому в Україні. Приводів для цього, на наш погляд, більше, ніж достатньо. Так, за офіційними даними ДФС України (2013–2018 рр.), слідчими цього відомства, органи якого здійснюють контроль, у тому числі і за додержанням податкового законодавства, за кримінальними провадженнями, у яких закінчено досудове розслідування (без повторних), за ст. 209 «Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом» Кримінального кодексу України, до суду направлено лише 72 обвинувальні акти (в середньому – 12 на рік) стосовно 89 осіб (у середньому – щодо близько 15 осіб на рік). Найбільші показники, якщо їх можна такими вважати, були в 2013 році (20 обвинувальних актів щодо 25 осіб). Офіційні дані про одиничні доведені на практиці факти відмивання злочинних доходів можуть сформувати хибну думку про начебто відсутність у нашій державі такої проблеми. Це при тому, що на світовому рівні Україну, яка, крім іншого, очолює європейські рейтинги криміналу, віднесено до держав з надзвичайно високим рівнем тіньової економіки (за оприлюдненими на початку 2018 року оцінками МВФ – 44,8 % ВВП), де, як відомо, будь-які доходи, як злочинного, так і незлочинного походження, перебувають поза межами податкового контролю.

3. В Україні за часів незалежності вжито ряд організаційних та правових заходів щодо практики протидії відмиванню злочинних доходів. Зокрема, введено кримінальну відповідальність за відмивання злочинних доходів – за ст. 209 «Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом» Кримінального кодексу України 2001 року, до якої, з урахуванням положень міжнародно-правових актів, неодноразово вносилися зміни. Частина 1 чинної редакції ст. 209 містить кримінально-правове визначення досліджуваних суспільно небезпечних діянь. Уже в січні 2003 Закон України від 16.01.2003 № 430-IV доповнив Кримінальний кодекс статтею 209-1 «Умисне порушення вимог законодавства про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму». Останніми роками Уряд України розробив заходи щодо узгодження національного законодавства з рекомендаціями FATF (2014 р.), а Верховною Радою ухвалений Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 14.10.2014

№ 1702-VII. Цей Закон сформулював основні законодавчі поняття – «доходи, одержані злочинним шляхом» і «легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом»: 1) «доходи, одержані злочинним шляхом, – це будь-яка вигода, одержана внаслідок вчинення суспільно небезпечного діяння, що передуює легалізації (відмиванню) доходів, яка може складатися з рухомого чи нерухомого майна, майнових та немайнових прав, незалежно від їх вартості» – таке тлумачення сформульоване з урахуванням положень міжнародно-правових актів і міститься в ч. 1 ст. 1 «Визначення термінів» Закону України від 14.10.2014 № 1702-VII, розділ VII якого регулює міжнародне співробітництво в досліджуваній сфері. Вважаємо, сформульоване в Законі розуміння доходів, одержаних злочинним шляхом, є визначально значущим не тільки в міжнародно-правовому сенсі, а й для кримінально-правової, оперативно-розшукової, адміністративно-правової та цивільно-правової практики в Україні; 2) легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, – це «...будь-які дії, пов’язані із вчиненням фінансової операції чи правочину з активами, одержаними внаслідок вчинення злочину, а також вчиненням дій, спрямованих на приховування чи маскуванню незаконного походження таких активів чи володіння ними, прав на такі активи, джерел їх походження, місцезнаходження, переміщення, зміну їх форми (перетворення), а так само набуттям, володінням або використанням активів, одержаних внаслідок злочину» – за статтею 4 «Дії, які належать до легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом» Закону України № 1702-VII-2014 р. Наведені та інші положення цього Закону спрямовуються на комплексне вдосконалення законодавчого підґрунтя протидії відмиванню злочинних доходів, практика посилення якої в Україні має відбуватися з урахуванням євроінтеграційних намірів нашої держави, а відповідно – з використанням накопиченого в цій сфері європейськими країнами досвіду: організаційного, правового, правоохоронного.

4. Практика організації протидії відмиванню злочинних доходів у країнах Європи, незважаючи на те, що в її основу покладено чинні міжнародні правові акти, має певну специфіку. Наприклад, у Німеччині із прийняттям Закону «Про боротьбу з нелегальною торгівлею наркотиками й іншими формами організованої злочинності» у кримінальному праві з’явився новий склад злочину – відмивання грошей. Згідно із Законом, прийнятим у Франції 1996-го року, кошти, які були отримані у результаті злочинних дій, вважаються незаконними, а всі операції з ними є відмиванням брудних грошей. Таким чином Уряд Франції підтвердив бажання сприяти на фінансовому і банківському рівні боротьбі з наркобізнесом, шахрайством щодо податків,

організованою злочинністю [4, с. 28]. У Великій Британії відмивання грошей належить до злочинів, пов'язаних із торгівлею наркотиками, крадіжкою, відкритим викраденням чужого майна, шахрайством, здирництвом, тероризмом, шантажем. Для боротьби з відмиванням злочинних доходів тут створена спеціалізована організаційна структура – Об'єднана робоча група. До її складу входять провідні спеціалісти фінансового сектору економіки [5, с. 122]. Діяльність банків Кіпру ґрунтується на принципі «знай свого клієнта» та спрямована на виявлення осіб, які мають декілька довірчих рахунків, що не сумісні із формою їх бізнесу, а також тих клієнтів, які намагаються відкрити рахунок на велику суму навіть на не вигідних для них умовах. Тому банківські установи Кіпру повинні знати походження коштів, історію всіх відкритих рахунків, періодичність звернень клієнтів до банку [4, с. 30]. Дійсно, у цих країнах за наведеними ознаками можна своєчасно й адекватно у правовому плані реагувати на спроби відмивання злочинних доходів. Така практика реагування у згаданих країнах, її результативність мають бути предметом подальших наукових досліджень з метою її використання в Україні.

5. Більшість країн світу, європейські держави на рівні відносин, які регулюються міжнародним правом, дійшли згоди, що протидія відмиванню злочинних доходів є одним із важливих напрямів протидії кримінальним правопорушенням в економіці. Характер протиправної діяльності транснаціональних злочинних організацій вимагає активної взаємодії правоохоронців як всередині країн, так і з правоохоронними органами інших держав, на що й спрямовані міжнародно-правові акти. Разом з тим для того, щоб результативно протидіяти відмиванню злочинних доходів, кожна держава вдається до різних методів і засобів, але з урахуванням міжнародних стандартів, що повинні більш цілеспрямовано і наполегливо запроваджуватися, насамперед у правоохоронній практиці в Україні.

### Список використаної літератури

1. Павлютін Ю. М. Генеза протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2015. № 2. С. 140–144.
2. Захаров В. П. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом: теоретико-правовий аспект. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2014. № 801. С. 180–186.
3. Долгий О. А., Мудряк Т. О., Долгий О. О. Міжнародний досвід і практика України в протидії відмиванню злочинних доходів: кримінально-правовий, оперативно-розшуковий та управлінський аспекти. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 1. С. 165–169; Долгий О. А.,

Мудряк Т. О., Долгий О. О. Порівняльні аспекти міжнародних і вітчизняних заходів протидії відмиванню злочинних доходів у контексті правової підтримки економічної безпеки держави. *Фінансова безпека України на сучасному етапі: матеріали IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції*, м. Ірпінь, 28 листопада 2018 р. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. С. 114–118.

4. Колдовський М. В. Світовий досвід боротьби з відмиванням грошей банківського сектора в сучасних умовах глобалізації фінансових ринків. *Європейський вектор економічного розвитку: зб. наук. пр.* Дніпропетровськ: ДУЕП, 2008. № 1. С. 26–32.

5. Мезенцева І. Є. Антилегалізаційне законодавство: світовий досвід і тенденції розвитку. *Вісник Національного університету внутрішніх справ*. 2012. Вип. 20. С. 122–124.

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

## **ПОДАТКОВА МЕДІАЦІЯ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ДОСВІДУ США, НІМЕЧЧИНИ, КАНАДИ**

Практика альтернативного вирішення податкових конфліктів без звернення до класичних судових процедур застосовується останнім часом дедалі частіше. Однією з таких альтернатив є процедура медіації. Для розуміння того, як саме працює медіація під час врегулювання податкових спорів, доцільно провести порівняльний аналіз процедури та механізму її застосування у тих країнах, де податкова медіація застосовується давно та має усталені традиції вирішення спорів.

Як свідчить міжнародний досвід, інститут медіації має широкий спектр застосування в межах цивільного, адміністративного процесу, процесу в межах банкрутства. Зокрема, кожна країна, яка запроваджує медіацію, самостійно вирішує, яка модель медіації буде найкраще відповідати її системі законодавства і культурним традиціям. З-поміж країн, у яких податкова медіація є надзвичайно важливим компонентом правової системи, варто виокремити США, Німеччину та Канаду.

США є флагманом у застосуванні альтернативних способів врегулювання спорів у податкових правовідносинах. Податкова служба США пропонує різні програми медіації для розв'язання податкових спорів, які охоплюють програму швидкого вирішення, програму швидкої медіації та програму постапеляційної медіації [1]. Особливістю відповідних програм є те, що вони спрямовані на застосування різних способів щодо вирішення конфліктних ситуацій, а зацікавлена особа має можливість обрати прийнятний для себе спосіб врегулювання спору. Так, наприклад, під час застосування програми швидкої медіації позитивною стороною є те, що для роз'яснення суперечки можна залучати кваліфікованого посередника (медіатора), який вислуховує позиції сторін і на основі цього ухвалює рішення, яке влаштовує сторони. Потрібно зазначити, що ця процедура може бути застосована тільки до малого бізнесу, у тому числі кожна зі сторін може зупинити процес у будь-який момент до тих пір, поки угода не укладена. Що стосується великого і середнього бізнесу, то у США у такому разі для вирішення спірних питань у податковій сфері діє спрощена адміністративна процедура прискореного розгляду податкових спорів (Fast Track Settlement) [2]. Вона є аналогічною процедурі швидкої медіації,

однак є доступною для певної категорії платників податків (великі організації та організації з міжнародною участю, малі підприємства та самозайняті особи).

Також досить цікавим є досвід США у сфері вирішення податкових спорів із залученням працівника Апеляційної інстанції як медіатора, де прерогативою, на відміну від інших країн (наприклад, Німеччини, Нідерландів, Австралії), є відсутність плати за використання послуг працівника Апеляційної інстанції як медіатора. Це надає можливість платнику податків отримати кваліфіковану безкоштовну консультацію, у тому числі скористатися можливістю узгодити суперечливі питання та вирішити спір на досудовій стадії вирішення справи, що значно скоротить час для подальших процедурних дій обох конфліктуючих сторін.

Німеччина. У 2012 р. прийнято Закон про сприяння медіації та інших методів вирішення спорів у позасудовому порядку [3], який передбачає три види проваджень процедури медіації: стандартну позасудову медіацію, позасудову медіацію за пропозицією суду, медіацію у судових примирних процедурах. Ці три типи відрізняються щодо того, як вони починаються, і щодо особи, яка виконує роль медіатора. Також Закон встановлює правила та стандарти для позасудової медіації як незалежного провадження, яке ґрунтується виключно на рішенні сторін знайти мирову угоду, що врегульовано відповідним нормативно-правовим документом та не пов'язано з судовим провадженням. У цьому випадку, коли виникає суперечка, сторони можуть застосувати у провадженні медіацію, яка базується або на спеціальній угоді на цьому конкретному етапі вирішення спору, або на застереженні про медіацію в договорі, що лежить в основі спору.

Процедура оплати медіаційних послуг на законодавчому рівні не прописана та вважається предметом угоди між приватним медіатором та сторонами спору. Зокрема, загальностатистичних даних щодо вартості послуг медіаторів також не зафіксовано, оскільки в середньому вартість медіації коливається від 80 до 250 євро за годину.

Канада. Звернувшись до досвіду Канади щодо застосування податкової медіації, зауважимо, що в цій країні процедура податкової медіації (Mediation Process for Appeals) є більш формалізована. Платником податків подається запит в Апеляційний підрозділ податкової служби. Потім у письмовій угоді визначається коло проблемних питань, зокрема незалежна третя особа виступає як медіатор. Процедура не є обов'язковою. Якщо вона приводить до досягнення згоди, то це оформляється у формі договору, в іншому випадку у податкового органу є можливість змінити або зберегти

первісну податкову оцінку, яка далі може оскаржуватися платником податків у судовому порядку.

Сучасні податкові суди Канади надають можливість платнику податків врегулювати спірне питання перш, ніж він звернеться до повноцінної судової процедури [4].

На підставі аналізу основних аспектів здійснення процедури медіації щодо податкового спору в США, Німеччині та Канаді можна виокремити такі особливості її застосування: різні програми медіації для розв'язання податкових спорів; наявність або відсутність плати за використання медіаційних послуг.

Узагальнюючи міжнародний досвід щодо застосування альтернативних способів вирішення конфліктних ситуацій у податкових правовідносинах, потрібно констатувати той факт, що вагоме місце серед них відводиться саме медіації. Звичайно, цей спосіб не є універсальним рішенням і не може в повному обсязі замінити звичайне адміністративне і судове оскарження рішень. Однак з досвіду США, Німеччини та Канади можна зробити висновок, що медіація є додатковою гарантією захисту прав платника податків, а її поява в податковому законодавстві та правозастосовній практиці повинна тільки заохочуватися.

### Список використаної літератури

1. Internal Revenue Service, 2009, Revenue Procedure 2009-44. URL: <http://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb09-40.pdf>
2. The official website of the USA. URL: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4539.pdf>
3. Mediation Act (MediationsG). *Federal Law Gazette*. 2012. URL: [https://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_mediationsg/englisch\\_mediationsg.html](https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_mediationsg/englisch_mediationsg.html)
4. Mediation of Canadian tax disputes. URL: [https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/44067/5/Stilwell\\_Karen\\_D\\_201403\\_LLM\\_thesis.pdf](https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/44067/5/Stilwell_Karen_D_201403_LLM_thesis.pdf)

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

## **ОБМІН ІНФОРМАЦІЄЮ ЩОДО КРАЇНИ ПОХОДЖЕННЯ ТОВАРІВ У ПРАКТИЦІ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

На сьогодні одним із пріоритетних напрямів міжнародного митного співробітництва Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) є співпраця з Всесвітньою митною організацією. Усі товари, які імпортуються на митну територію Європейського Союзу (далі – ЄС), в обов’язковому порядку повинні відповідати всім вимогам ЄС, спрямованим на забезпечення захисту споживачів.

Організація обміну інформацією між ДФС та митними органами інших держав здійснюється на основі міжурядових та міжвідомчих угод [1, 2].

Міжвідомчі угоди за своїми напрямками поділяються на такі (рис. 1):

- міжурядові угоди про реалізацію міжурядових двосторонніх угод про співробітництво в митній справі (протоколи про прямі зв’язки);
- міжвідомчі угоди про організацію обміну інформацією про товари і транспортні засоби, які переміщуються через митний кордон України (протоколи про обмін даними про товари);
- міжвідомчі угоди про порядок взаємодії з питань обміну даними митної статистики про торгові операції (протоколи про обмін статистикою);
- міжвідомчі угоди про співробітництво в галузі контролю митної вартості товарів, що переміщуються через митний кордон України (протоколи про митну вартість);
- міжвідомчі угоди щодо організації обміну попередньою інформацією про товари і транспортні засоби, які переміщуються через митний кордон (протоколи про попередню інформацію).

Основне призначення протоколів про прямі зв’язки – застосування положень міжурядових угод для ефективного контролю за переміщенням товарів, пасажирів і транспортних засобів між державами та налагодження механізму оперативного обміну інформацією з цих питань. Співробітництво в межах таких протоколів здійснюється з певною періодичністю у формі обміну запитами та проведення робочих зустрічей між представниками прикордонних митних органів і тих, у зоні діяльності яких проходить відповідний митний контроль.

Протоколи про обмін даними про товари спрямовані на підвищення ефективності митного контролю товарів, які переміщуються через кордон

держав з метою захисту їх економічних інтересів. Формою співробітництва у межах таких протоколів є постійний обмін інформацією на рівні центральних митних органів про товари і транспортні засоби, які переміщуються через спільний кордон. Положеннями таких протоколів узгоджують призначений для передавання перелік відомостей про товари і транспортні засоби, які переміщуються, порядок передавання інформації, структуру та формат даних, вимоги до захисту інформації, а також порядок внесення відповідних позначок у документи для ідентифікації товарів і транспортних засобів. Це дозволяє прикордонним митним органам одержувати необхідну інформацію для виявлення та припинення митних порушень.



**Рисунок 1 – Організація обміну інформацією між Державною фіскальною службою України та митними органами іноземних держав**

Протоколи про обмін статистикою сприяють підвищенню достовірності митної статистики зовнішньої торгівлі держав; підвищенню ефективності у виявленні та попередженні можливих порушень митного та податкового законодавства. Формою співробітництва в межах таких протоколів є обмін інформацією через уповноважених осіб. Ця інформація містить дані митної статистики взаємної зовнішньої торгівлі на рівні 6 знаків Гармонізованої системи опису та кодування товарів у розрізі країни (відправлення, призначення та походження), а також дані про кількість і вартість [2]. Статистичними даними обмінюються один раз на півріччя і за підсумками року.

Варто наголосити на тому, що протоколи про митну вартість спрямовані на забезпечення сприятливих умов для здійснення зовнішньоекономічної діяльності, спрощення митних процедур та усунення існуючих бар'єрів у взаємній торгівлі держав, пов'язаних з тарифним і нетарифним регулюванням зовнішньоторговельних операцій. У межах дії цих протоколів і на підставі відповідних норм національного законодавства митні органи постійно виконують таке:

- обмін ціновою інформацією, формалізованою в рекомендаціях центральних митних органів держав-сторін;
- обмін первинною інформацією про чинники, які впливають на формування цін на товари, що переміщуються в межах взаємної торгівлі;
- обмін зразками рахунків-фактур, що застосовуються в комерційній практиці двох держав, зокрема зразками рахунків-фактур підприємств – добросовісних учасників зовнішньоекономічної діяльності, а також зразками товаросупровідних документів (транспортних, страхових);
- обмін основними нормативними документами з питань митного оцінювання.

Чинні міжвідомчі угоди щодо організації обміну попередньою інформацією про товари і транспортні засоби, які переміщуються через митний кордон [3]. Формою співробітництва в межах таких угод є обмін відомостями, які одержані під час митного оформлення товарів і транспортних засобів, що вивозяться з території однієї держави, якщо пункт призначення (шлях транзиту) розташовано на території іншої держави, у формі електронних документів про товари і транспортні засоби до перетинання ними кордону в безперервному режимі.

Наприклад, на виконання Угоди про створення зони вільної торгівлі [4] та Угоди про єдину Товарну номенклатуру зовнішньоекономічної діяльності [5] уряди держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав (далі – СНД) затвердили Правила визначення країни походження товарів у СНД (далі – Правила). Ці Правила діють щодо товарів, які походять з держав-учасниць вказаної Угоди та перебувають у торговельному обігу між цими державами, до яких застосовується торговельний режим, передбачений Угодою про створення зони вільної торгівлі. Порядок визначення країни походження товарів, що ввозяться на митні території держав-учасниць Угоди з третіх країн і вивозяться в треті країни із цих держав, регламентується національним законодавством держав-учасниць Угоди та міжнародними договорами. Для цілей цих Правил використовується, крім іншого, поняття «кумулятивний принцип» відповідно до якого походження товару в результаті послідовної обробки (переробки)

товару в державах-учасниках Угоди визначається за країною виготовлення кінцевого товару.

На підставі викладеного вище можна зробити висновок, що обмін інформацією між митницями ДФС та митними органами іноземних держав щодо країни походження товарів дозволить попередити, розслідувати та/або припинити порушення митних правил. Крім того, такий обмін слугуватиме підтримкою митницям ДФС у сфері безпеки ланцюгів постачання товарів.

### Список використаної літератури

1. Пашко П. В. Функції митної політики. *Вісник АМСУ. Економіка*. 2009. № 1. С. 16–22.
2. Міжнародна конвенція про Гармонізовану систему опису та кодування товарів. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_079](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_079).
3. Гончарова Ю. Двосторонні угоди – правова основа для міжнародного митного співробітництва. *Митниця*. 2009. № 1 (50). С. 6–7.
4. Угода про створення зони вільної торгівлі від 01.04.1994 № 997\_051. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/997\\_051](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/997_051).
5. Угода про єдину товарну номенклатуру зовнішньоекономічної діяльності Співдружності Незалежних Держав від 03.11.1995. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/997\\_158](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/997_158).

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

## ДОСВІД ШВЕЦІЇ З УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ ТА МОЖЛИВОСТІ ЙОГО ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ

У сучасних умовах якісне управління податковими ризиками є пріоритетом у податкових службах ряду держав. В оцінці ефективності податкових служб (наприклад, за методологіями Fiscal Blueprint, ISORA, TADAT) оцінка ризиків перебуває на чільному місці і є одним із основних критеріїв для визначення ефективності діяльності податкових служб та адміністрування податків.

В Україні управління ризиками відбувається на умовах максимальної прозорості, що підтверджує наявність у відкритому доступі Методики оцінювання фінансових ризиків, пов'язаних з діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки [1]. Крім того, встановлено критерії ризиковості платника податку та критерії ризиковості здійснення операцій. Також визначено перелік показників, що беруться до уваги при оцінюванні податкової історії платника податку [2]. Така транспарентність, з одного боку, позитивно сприймається платниками, адже вони чітко розуміють критерії оцінювання та можуть їх урахувати у своїй діяльності, але з іншого – це не дозволяє отримувати дані щодо фактичної діяльності платників (адже в деяких випадках може бути розходження між фактичною ситуацією та документально підтвердженою). Насамперед, на нашу думку, платники податків повинні бути обізнані з вимогами податкового законодавства, а не з підходами до контролю. Підтвердженням цього є позитивний досвід Німеччини, де навіть більшість податкових інспекторів не знає, які є (застосовуються) індикатори ризиковості, а також не оприлюднюються плани графіки проведення документальних планових перевірок платників податків, але система є дуже ефективною і характеризується високим рівнем задоволеності платників.

У контексті цього дуже важливим є досвід Швеції, де податки виключно у грошовій формі сплачуються із 1869 р. та успішно був пройдений процес позитивної трансформації відносин між контролюючим органом та платниками податків (від хрестоматійного випадку з обвинуваченнями І. Бергмана в ухиленні від сплати податків й частки незадоволених податковою системою 71 % (у 1989 р.) до лише 25 % (у 2012 р.) [4] незадоволених податковою системою). На сьогодні податкова служба Швеції найбільш позитивно

сприймається громадянами серед урядових установ Швеції та 69 % шведів вважають, що вона добре виконує функції та завдання, які на неї покладені [3, с. 3].

Варто зазначити, що дуже рідко дослідники, що не є співробітниками контролюючих органів, мають шанс побачити зсередини процес управління ризиками. Проте в Швеції був проект, у якому Л. Бьйорклунд Ларсен спостерігала й аналізувала роботу аналітичного підрозділу. При цьому їй було надано доступ до всіх матеріалів (за окремими винятками конфіденційної інформації, де імена осіб, що підлягали перевірці, замінювали на кодові імена), включаючи корпоративну переписку співробітників (її поставили в копію всіх листів), а також вона була присутня на нарадах. В аналітичному підрозділі працюють 50 співробітників (усього у податковій службі Швеції зайнято 10 тис. осіб), основним завданням яких є підготовка звітів щодо виявлення нетипових на перший погляд характеристик, що впливають на оподаткування (від впливу на ухилення від оподаткування зниження ПДВ у ресторанах до рекомендацій і стратегій щодо того, на чому податкова служба повинна концентрувати свою увагу) [3, с. 57–77].

У контексті виявлення ризиків та встановлення нехарактерних ситуацій важливе значення відіграє правило «10 відсотків» (у Німеччині це 2,8 %, що забезпечує репрезентативність вибірки). Перевірки, у яких платники були вибрані випадковим способом, є дуже важливими для ідентифікації прогалин у знаннях, сприяють створенню непрогнозованого механізму аудиту або встановлюють приклад, що може бути врахований у майбутньому. Рандомізований контроль має подвійну мету: є інструментом створення нової інформації щодо стану оподаткування та є частиною щоденної роботи податкової служби Швеції під час підтвердження правильності розміру сплачених податкових зобов'язань чи знаходження прецедентів для формування практики [3, с. 119].

Основна різниця між аналізом ризиків і аналізом наслідків (consequential analysis) є акценти на позитивних і негативних наслідках як для окремих осіб, так і для всього суспільства, якщо Податкова служба Швеції запровадила певні зміни. Ці види аналізу часто використовуються перед запровадженням певних змін (при цьому також включається аналіз нульової альтернативи – оцінювання наслідків того, якщо жодні зміни не будуть прийняті) [3, с. 78].

Управління ризиками в контролюючих органах вимагає аналізу великих даних та врахування максимальної кількості факторів. Проте оприлюднення повного списку індикаторів ризиковості, як і плану-графіка перевірок, є досить

дискусійним у довгостроковій перспективі. Також важливо внести до плану-графіка перевірок суб'єктів, які не є ризиковими.

### Список використаної літератури

1. Критерії ризиковості платника податку та критерії ризиковості здійснення операцій, перелік показників, що визначають позитивну податкову історію платника податку. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/zupinennya-reestratsii-pn/357077.html>.
2. Методика оцінювання фіскальних ризиків, пов'язаних з діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.01.2018 № 7. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/7-2018-%D0%BF>.
3. Björklund Larsen L. Shaping Taxpayers: Values in action at the Swedish Tax Agency. 2017. p. 203.
4. Taxes in Sweden. Tax Statistical Yearbook of Sweden in 2015. URL: <https://www.skatteverket.se/download/18.361dc8c15312eff6fd1f7cd/1467206001885/taxes-in-sweden-skv104-utgava16.pdf>.

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

## **ЗАПОБІГАННЯ БЕЗПІДСТАВНОМУ ЗАСТОСУВАННЮ ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО РЕЖИМУ В УМОВАХ ВІЛЬНОЇ ТОРГІВЛІ: ВЕРИФІКАЦІЯ ДОКУМЕНТІВ ПРО ПОХОДЖЕННЯ ТОВАРІВ**

Міжнародні угоди про вільну торгівлю, що укладені за участі України, встановлюють взаємний преференційний режим постачання товарів, який передбачає зменшення щодо них ставок мита або повне звільнення таких товарів від оподаткування митом.

Для отримання вказаних преференцій учасники міжнародної торгівлі мають пред'явити органам митного контролю документи, що підтверджують країну походження товарів, відповідно до положень чинного для України національного та міжнародного законодавства.

Згідно з ч.1 ст. 43 Митного кодексу України (МКУ) [1] документами, що підтверджують країну походження товару, є сертифікат про походження товару, засвідчена декларація про походження товару, декларація про походження товару, сертифікат про регіональне найменування товару.

Положеннями міжнародних угод про вільну торгівлю, що укладені за участі України, конкретизуються види та перелік документів, які застосовуються для підтвердження країни походження товарів у взаємній торгівлі.

Зокрема, документи, що підтверджують походження, визначаються Регіональною конвенцією про пан-євро-середземноморські преференційні правила походження, до якої Україна приєдналася згідно з Законом України від 08.11.2017 № 2187 «Про приєднання України до Регіональної конвенції про пан-євро-середземноморські преференційні правила походження» [2].

Статтею 15 розділу V цієї Конвенції передбачено підтвердження походження товарів, що походять з однієї з договірних сторін і ввозяться в інші договірні сторони, шляхом подання одного з таких документів:

- сертифіката з перевезення (походження) товару EUR. 1 або EUR – MED;
- декларації (далі – декларація походження, або декларація походження EUR – MED), наданої експортером до рахунку-фактури, повідомлення про доставку чи будь-якого іншого комерційного документа, який описує розглядувані товари достатньо детально для того, щоб їх можна було ідентифікувати.

Для запобігання безпідставному наданню преференцій зі сплати мита законодавством передбачена можливість перевірки (верифікації) документів,

які засвідчують походження товарів, зокрема у випадках наявності обґрунтованих сумнівів щодо дійсності таких документів та/або достовірності наведених у них відомостей.

Згідно зі ст. 32 Доповнення I («Визначення поняття походження товарів і методів адміністративного співробітництва») до Регіональної конвенції про пан-євро-середземноморські преференційні правила походження у таких випадках митні органи договірної сторони імпортера повинні повернути сертифікат з перевезення (походження) товару EUR. 1 або EUR-MED та інвойс, якщо він був поданий, декларацію про походження або декларацію про походження EUR-MED на фактурі, або копії цих документів митним органам країни експорту, вказавши, за необхідності, причини запиту. Будь-які отримані документи й інформація, що вказують на недостовірність інформації, наведеної в підтвердженні походження, повинні бути надіслані для обґрунтування запиту про здійснення перевірки.

Якщо у разі обґрунтованих сумнівів відповідь на запит про перевірку не надійшла протягом десяти місяців з дати подання цього запита або якщо відповідь не містить достатньої інформації для визначення достовірності розглядуваного документа або справжнього походження товарів, митні органи, що подали запит, повинні за відсутності виняткових обставин відмовити у наданні права на преференції.

Наведені вище норми Регіональної конвенції про пан-євро-середземноморські преференційні правила походження відносно верифікації документів про походження товарів кореспондуються з положеннями статей 45, 47, 48 МКУ.

Проте необхідно зазначити, що у ст. 47 МКУ йдеться про верифікацію лише сертифікатів про походження товару з України, обходячи при цьому увагою інші документи, які можуть застосовуватися для підтвердження країни походження товару, зокрема і декларацію походження на рахунку-фактурі.

Згідно з ч. 3 ст. 47 МКУ, ч. 8 Порядку верифікації (перевірки достовірності) сертифікатів і декларацій про походження товару з України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України (КМУ) від 09.12.2015 № 1029 [3], у разі потреби митниці можуть здійснювати у порядку, встановленому законом, безпосередньо на підприємствах перевірку виробництва ними товарів та первинної документації, пов'язаної з таким виробництвом. При цьому необхідно звернути увагу на відсутність законодавчо встановленого порядку проведення митницями таких перевірок.

З огляду на викладене, з метою належної імплементації міжнародних правових норм, усунення виявлених неточностей та упущень щодо процесу верифікації документів про походження товарів з України, пропонується:

1. Клопотати про актуалізацію норм ст. 47 МКУ в частині регламентації правомірності верифікації інших, ніж сертифікат, документів про походження товару, передбачених, зокрема, угодами про вільну торгівлю, укладеними за участі України.

2. На виконання ч. 3 ст. 47 МКУ, ч. 8 Порядку верифікації (перевірки достовірності) сертифікатів і декларацій про походження товару з України, затвердженого постановою КМУ від 09.12.2015 № 1029, ініціювати розроблення проекту закону про порядок здійснення митницями на підприємствах перевірок виробництва ними товарів та первинної документації, пов'язаної з таким виробництвом, з метою встановлення достовірності даних, зазначених у документах про походження товару з України.

### **Список використаної літератури**

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

2. Про приєднання України до Регіональної конвенції про пан-євро-середземноморські преференційні правила походження: Закон України від 08.11.2017 № 2187. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2187-19>.

3. Про затвердження Порядку верифікації (перевірки достовірності) сертифікатів і декларацій про походження товару з України: Постанова Кабінету Міністрів України від 09.12.2015 № 1029. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1029-2015-п#n10>.

**Кармаліта Марія Володимирівна,**  
к.ю.н., доцент, провідний науковий  
співробітник,  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ВИЗНАЧЕННЯ МІСЦЯ БУДІВНИЦТВА, КОНСТРУКЦІЙНОГО ЧИ МОНТАЖНОГО ОБ'ЄКТА ЯК ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА: ПОЗИЦІЯ ОЕСР ТА ВІТЧИЗНЯНОГО ЗАКОНОДАВЦЯ**

Поняття «постійне представництво» входить до правових категорій як публічного, так і приватного права, посідає своє місце у праві міжнародних договорів, а саме міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, та безпосередньо пов'язане з розмежуванням права держав оподатковувати доходи від підприємницької діяльності іноземної компанії, отримані на своїй території.

Категорія постійного представництва, як вказується у навчальній літературі, з одного боку, відображає економічний зв'язок іноземної компанії з місцем отримання доходу/прибутку, що є схожим з податковим резидентством, а з іншого – обмежує права держави щодо оподаткування такого доходу/прибутку, оскільки платник податку (іноземна компанія) не пов'язаний з державою критерієм резиденства [1]. Така позиція відображена і у коментарях ОЕСР до Модельної податкової конвенції (далі – МПК), відповідно до якої основне призначення постійного представництва полягає у визначенні права однієї держави оподатковувати прибуток підприємства іншої держави [2].

Аналіз визначення постійного представництва в МПК дозволяє виокремити такі типи представництв: основний та агентський. Постійне представництво основного типу утворюється у процесі тривалого ведення підприємницької діяльності через постійне місце.

Місцю будівництва, що функціонує відповідний проміжок часу, характерні загальні ознаки постійних представництв, однак констатація їх наявності має свою специфіку. На підставі особливостей підприємницької діяльності місце будівництва доріг, мостів та каналів може змінюватися, а монтаж деяких різновидів складного обладнання може не передбачати кріплення його до землі через фундамент або в інший спосіб. Діяльність іноземної організації буде призводити до виникнення постійного представництва у разі, якщо не дотримуються загальні критерії, однак виконуються вимоги місця будівництва [3].

У редакції Модельної податкової конвенції ОЕСР (далі – МПК) до 1977 року місце будівництва входило до «позитивного переліку» випадків виникнення постійного представництва. Згодом його було виділено як окрему категорію в МПК та встановлено, що будівельний майданчик приводить до

виникнення постійного представництва за умови, що строк його функціонування перевищує 12 місяців. Надана можливість договірним державам змінювати цей строк має наслідком те, що у договорах про уникнення подвійного оподаткування він коливається від 6 до 24 місяців.

Реалізацію такої можливості на національному рівні можна бачити у Конвенції між Урядом України і Урядом Ісландської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал від 08.11.2006, пунктом 3 статті 5 якої до терміна «постійне представництво» включено будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний проект чи пов'язану з ними наглядову діяльність, тільки якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, проектом чи діяльністю, перевищує 6 місяців [4].

За положеннями пункту 3 статті 5 Угоди між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на дохід і майно від 03.07.1995 будівельний майданчик або монтажний чи складальний об'єкт є постійними представництвами лише в тому разі, якщо вони існують більше дванадцяти місяців. Ці приписи поширюються на діяльність з проектування, наглядову, консультативну та іншу діяльність щодо будівельного майданчика [5].

Конвенцією між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 12.01.1993 визначається, що будівельний майданчик або монтажний або складальний об'єкт є постійними представництвами лише в тому разі, якщо вони існують більше дванадцяти місяців. Компетентні органи договірних держав, у яких здійснюються ці роботи, можуть у виняткових випадках на підставі клопотання особи, що здійснює ці роботи, не розглядати цю діяльність як таку, що утворює постійне представництво, і в тих випадках, коли тривалість цих робіт перевищує 12 місяців, але на строк не більше 24 місяців [6].

Угодою між Урядом України і Урядом Китайської Народної Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 04.12.1995 термін «постійне представництво», зокрема, охоплює будівельний майданчик, монтажний або складальний об'єкт або контрольну діяльність, пов'язану з ними, тільки в тому разі, якщо такий майданчик, об'єкт або діяльність існують протягом періоду, що перевищує 18 місяців [7].

У контексті відповіді на те, що компанії з метою уникнення статусу постійного представництва в іноземній державі почали «розбивати»

будівництво на декілька короткотривалих контрактів з різними організаціями однієї групи, ОЕСР поняття «місце будівництва» почало розглядати як сукупність об'єктів, що економічно та географічно становлять єдине ціле, незважаючи на те, що роботи виконувалися на основі різних договорів. Діяльність утворює єдине ціле, якщо вони здійснюються в межах одного договору або якщо вони здійснюються в межах різних договорів, однак наявна «спільність виконання» [8, с. 63]. Спільність виконання характеризується серійністю та безперервністю виконання, а єдність за географічною ознакою вказує на те, що роботи виконуються на одній території або прилеглий до неї. До такого висновку приходять і О. Ю. Коннов, стверджуючи, що будівельний майданчик є окремою одиницею, навіть якщо замовлення на будівництво здійснено декількома юридичними особами (наприклад, низка об'єктів в одній місцевості) [9, с. 121].

Моментом відліку строку існування будівельного майданчика є початок будівельних робіт або дата підписання акта про передання ділянки підряднику. Діяльність щодо планування та інші підготовчі роботи, за умови їх здійснення в іноземній державі, відносять до будівельних робіт. Тому відлік строку функціонування місця будівництва для встановлення наявності постійного представництва можна починати ще до моменту того, як розпочнуться екскаваторні роботи на майданчику. Строк функціонування будівельного майданчика за загальним правилом спливає безперервно, незважаючи на простої або інші проблеми будівництва. Кінець строку визначається актом виконаних робіт або іншим аналогічним документом, який свідчить про те, що об'єкт готовий до введення в експлуатацію.

У Податковому кодексі України (далі – ПК України) у підпункті 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 постійне представництво визначається як постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів, сервер. Далі в абзаці 2 підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 ПК України законодавець визначає, що будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує шість місяців – з метою оподаткування охоплюється терміном «постійне представництво» [10].

Водночас основний податковий закон України не встановлює правила визначення початку та закінчення функціонування будівельного майданчику, будівельного або монтажного об'єкта чи пов'язаної з ними наглядової діяльності, а також додаткові критерії для визначення даного виду постійного представництва (як це, наприклад, має місце у Податковому кодексі Російської Федерації (ст. 308) [11]). Вони частково мають місце у Порядку розрахунку податку на прибуток нерезидентів, які провадять діяльність на території України через постійне представництво, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 13.06.2016 № 544 [12].

У Рекомендаціях щодо застосування положень конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна (капіталу), розроблених з метою роз'яснення загальних принципів застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною, стаття 5 «Постійне представництво» (в окремому пункті 3) містить правила визначення того, чи є будівельний майданчик або складальний чи монтажний об'єкт постійним представництвом. Зокрема, майданчик або об'єкт становить постійне представництво тільки тоді, коли діяльність на ньому триває понад встановлений у конкретній Конвенції термін; майданчик існує з дня початку робіт, включаючи будь-яку підготовчу роботу; майданчик продовжує існувати до моменту завершення або повної зупинки роботи; майданчик не вважається таким, що припинив своє існування, якщо роботи тимчасово призупинені (сезонні або інші тимчасові перерви); для цілей підрахунку періоду, після перевищення якого будівельний майданчик вважається постійним представництвом, ряд контрактів чи проектів, незалежних один від одного як з економічного, так і з географічного погляду, що були укладені підрядником, вважаються єдиним проектом; час, проведений субпідрядником на будівельному майданчику, рахується як час, проведений генеральним підрядником на такому майданчику для цілей визначення того, чи має генеральний підрядник постійне представництво [13].

Таким чином, постійне представництво є загальновизнаним критерієм розмежування податкових юрисдикцій, керівним принципом міжнародної податкової політики, а також важливою складовою права міжнародних договорів. У випадку залучення нерезидентів до проектів з будівництва, конструкційних чи монтажних робіт на території України під час юридичної кваліфікації такої діяльності потрібно брати за основу положення міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, ПКУ та актів органів виконавчої влади. Водночас вітчизняному законодавцю необхідно переглянути норми ПК України щодо постійного представництва на предмет їх

удосконалення відповідно до світових тенденцій розвитку цього інституту та кампанії з протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку (недопущення штучного уникнення статусу постійного представництва). Судова практика в Україні, де предметом розгляду були б справи щодо встановлення наявності цього типу постійного представництва, не характеризується повнотою, що ускладнює розуміння ефективності застосування концепції постійного представництва в Україні.

### Список використаної літератури

1. Налоговое право: учебник для вузов / под. ред. Пепеляева С. Г. Москва: Альпина Паблишер. 2015. С. 464.
2. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention. URL: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#.V71v8Y9OLIU#page7](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#.V71v8Y9OLIU#page7).
3. Skaar, A. A. Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers. 1991. 610 p.
4. Конвенція між Урядом України і Урядом Ісландської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал від 08.11.2006. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/352\\_002](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/352_002)
5. Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно від 03.07.1995. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/276\\_001](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/276_001).
6. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 12.01.1993. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/616\\_168](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/616_168).
7. Угода між Урядом України і Урядом Китайської Народної Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 04.12.1995. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156\\_675](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156_675).
8. Huston J., Williams R. Permanent Establishments A Planning Primer. Kluwer Law & Taxation. 1993. 202 p.
9. Коннов О. Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: учебное пособие / под редакцией С. Г. Пепеляева. Москва: Академический правовой университет. 2002. 152 с.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

11. Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ (редакция от 15.04.2019). URL: <http://nalogkod.ru>
12. Про затвердження форм та Порядку розрахунку податку на прибуток нерезидентів, які провадять діяльність на території України через постійне представництво: наказ Міністерства фінансів України від 13.06.2016 № 544. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0923-16>.
13. Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування: лист Державної податкової служби України від 27.12.2012 № 12744/0/71-12/12-1017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1274810-12>.

Коновалов Юрій Олександрович,  
науковий співробітник,  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД УПРОВАДЖЕННЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ ПРОЦЕДУР ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ПЕРЕМІЩЕННЯМ МОРСЬКИХ КОНТЕЙНЕРІВ ТА ДОДАТКОВОГО ОБЛАДНАННЯ ДО НИХ

На сьогодні в найбільших портах світу для покращання логістичного сектору, у тому числі для покращання контролю з боку митних органів за переміщенням морських контейнерів, використовуються нові технології. Можемо виділити п'ять основних напрямів розвитку логістики у провідних портах світу (рис. 1).



Рисунок 1 – Основні напрями розвитку логістики в портах [1]

Уже найближчим часом порти і логістика зіткнуться з більш суттєвими змінами, оскільки автоматизація стає домінуючою, а операції спрямовуються в реальному часі широким спектром датчиків та інтелектуального програмного забезпечення.

Особливого значення набувають інформаційно-комунікаційні системи в роботі контейнерного терміналу, адже вони дають йому можливість координувати взаємодію з іншими структурами порту з метою оптимізації

всього логістичного процесу та підвищення ефективності надання послуг користувачам. Такі системи передбачають наявність сучасних баз даних з використанням новітніх інформаційно-комунікаційних технологій, за допомогою яких здійснюється накопичення, обробка, зберігання, захист, ефективний пошук та своєчасне надання необхідної інформації всім учасникам логістичного процесу.

Загалом успішне функціонування морських портів багато в чому залежить від їх взаємодії, з одного боку, з контролюючими органами та наземною транспортною інфраструктурою, а з іншого – із судноплавними компаніями. Відповідно, потрібна гнучка логістична стратегія, яка має значною мірою ґрунтуватися на високому ступені комп'ютеризації, безперервного інформаційного забезпечення, узгодження бізнес-транзакцій та оптимальної інтеграції логістичних функцій порту, відповідних видів діяльності та операцій. Інформаційно-комунікаційні системи об'єднують елементи організаційної структури порту, роботу експедиторів та логістичних операторів, перевізників, процес зберігання вантажів, страхування, фінансові потоки та митну діяльність.

Розуміючи роль нових технологій у покращанні показників діяльності державних органів, Митна та прикордонна охорона США впровадила у свою діяльність систему «Автоматизоване комерційне середовище» (The Automated Commercial Environment (ACE)), що дозволило поліпшити та спростити здійснення митних процедур. Ця система надає можливість учасникам зовнішньоекономічної діяльності оперативно повідомляти про експортно-імпортні операції (у тому числі тимчасове ввезення тари), а митним органам своєчасно реагувати на них. Крім того, за допомогою ACE інформація доступна суміжним урядовим установам для розгляду та прийняття рішень [2].

Також Митна та прикордонна охорона США надає інформаційні матеріали користування даною системою. Проте ця служба рекомендує користуватися послугами ліцензованих представників, які пройшли курс навчання щодо роботи з Автоматизованим комерційним середовищем.

У той самий час необхідно зазначити, що на рівні ЄС подібний програмний комплекс перебуває на стадії розробки. Окреме середовище для митних органів ЄС буде зосереджено на митних формальностях й передбачатиме доступ для суміжних служб, які займаються транскордонним переміщенням товарів.

Єдине середовище ЄС для митних органів дозволить економічним операторам в електронному вигляді одноразово подавати всю інформацію, що вимагається митним та немитним законодавством для транскордонного переміщення товарів ЄС [3]. Часте подання однакової інформації накладає

додатковий фінансовий тягар як на митні органи ЄС, так і на суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Отже, раціоналізація процесів управління і ефективна співпраця між контролюючими органами, що беруть участь у транскордонному переміщенні товарів, буде сприяти законній торгівлі.

Також можемо зазначити, що з метою покращання контролю за тимчасово ввезеними контейнерами й додаткового обладнання до них та спрощення даної процедури для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності митними органами США та ЄС розробляються та впроваджуються програмні комплекси, що діють за принципом єдиного вікна. Ці програмні рішення, безсумнівно, підсилять протидію мінімізації сплати митних платежів.

### **Список використаної літератури**

1. Digitalisation and ICT innovations – A focus on port logistics. URL: <https://www.onthemosway.eu/digitalisation-and-ict-innovations-a-focus-on-port-logistics/?cn-reloaded=1>.
2. ACE and Automated Systems. URL: <https://www.cbp.gov/trade/automated>.
3. The EU Single Window environment for customs. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/general-information-customs/electronic-customs/eu-single-window-environment-for-customs\\_en#heading\\_1](https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-customs/electronic-customs/eu-single-window-environment-for-customs_en#heading_1).

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

## ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ЩОДО ПОРЯДКУ СПЛАТИ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ

Незважаючи на те, що більшість сфер податкового адміністрування не регламентовано спільним європейським законодавством, механізм сплати акцизного податку в Євросоюзі гармонізований за принципом «встановлення мінімальних стандартів». Зокрема, ст. 7 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. щодо загальних умов справляння акцизів і скасування Директиви Ради 92/12/ЄЕС [1] врегульовано, що податкове зобов'язання з акцизного податку виникає у момент випуску підакцизних товарів для споживання. Утім у ст. 9 Директиви йдеться про те, що акумулювання (сплата) акцизу відбувається за процедурою, встановленою країнами ЄС. Інакше кажучи, Директива дає доволі широке «поле для маневрів» у виборі державою порядку сплати акцизу, обмежуючи такий вибір моментом виникнення податкового зобов'язання – випуском (готових) підакцизних товарів у вільний податковий обіг (для споживання).

Розробляючи пропозиції з удосконалення адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів (у т. ч. щодо його порядку сплати) в Україні, важливо вивчати досвід країн ЄС, який ґрунтується на дотриманні вимог Директиви Ради 2008/118/ЄС. Розглянемо німецький досвід у цій сфері.

У *Німеччині*<sup>1</sup>, як в Україні, сплата акцизного податку з тютюнових виробів прив'язана до моменту отримання акцизних марок та у більшості випадків не збігається з датою їх отримання. Але німецький порядок сплати податку істотно відрізняється від вітчизняного. Законодавство цієї країни Євросоюзу дає можливість відстрочити сплату акцизу залежно від виду тютюнових виробів. Для сигарет діє такий порядок сплати:

– якщо придбання марок акцизного податку відбувається до п'ятнадцятого числа поточного місяця, платник може сплатити податок (зобов'язання внаслідок отримання цих марок, яке дорівнює розміру акцизу) до дванадцятого числа наступного за поточним місяця;

<sup>1</sup> За матеріалами семінару «Право з оподаткування тютюнових виробів. Вимоги Директиви Ради 2011/64/ЄС. Пропозиція змін Директиви Ради 92/83/ЄЕС з гармонізації структури акцизних податків на спирт та алкогольні напої. Державна монополія на виробництво та продаж спирту в Німеччині», організованому 10–12 липня 2018 р. у Міністерстві фінансів України за підтримки Німецького товариства міжнародного співробітництва (GIZ) в межах проекту «Розбудова адміністративних потужностей у сфері державних фінансів України». Експерти – Фрідріх Зесвальд і Денніс Неррінг (Німеччина).

– якщо придбання акцизних марок здійснюється після п'ятнадцятого числа поточного місяця, платник може сплатити акциз до двадцять сьомого числа наступного за поточним місяця.

Для порівняння: в Україні акцизний податок з усіх тютюнових виробів потрібно сплатити протягом п'ятнадцяти робочих днів від дня отримання акцизних марок.

Таким чином, на відміну від України, у Німеччині фактична сплата акцизного податку з сигарет може відбуватися через місяць або майже півтора місяця після придбання акцизних марок. При цьому німецький платник податку самостійно вирішує, чи через п'ять днів після отримання марок сплатити акциз, чи в максимально допустимий для цього строк, який є більшим тридцяти робочих днів. Таке рішення залежить і від частоти придбання марок акцизного податку та приймається з урахуванням потреби мінімізувати витрати часу і коштів, пов'язаних з адмініструванням акцизу.

Для всіх інших тютюнових виробів у Німеччині встановлено такий порядок сплати акцизного податку:

– якщо придбання марок акцизного податку відбувається до п'ятнадцятого числа поточного місяця, платник може сплатити акциз до першого числа місяця, що настає через місяць за поточним місяцем;

– якщо придбання акцизних марок здійснюється після п'ятнадцятого числа поточного місяця, платник може сплатити акциз до десятого числа місяця, що настає через місяць за поточним місяцем.

Інакше кажучи, у країні для тютюнових виробів, відмінних від сигарет, відстрочення сплати акцизного податку може становити майже два місяці. Це зумовлено насамперед більшим періодом обігу сигар, сигарил та іншого тютюну для куріння, ніж сигарет.

Податкове зобов'язання з акцизного податку з тютюнових виробів у Німеччині виникає та відразу погашається при випуску підакцизних товарів у вільний податковий обіг (для споживання; як це передбачено ст. 7 Директиви Ради 2008/118/ЄС). Але до цього моменту платник може ще фактично не сплатити акцизу (якщо, наприклад, від моменту початку виробництва сигарет або наклеювання на них акцизних марок та їх реалізації минуло менше місяця). Оскільки придбання акцизних марок передбачає сплату суми, яка дорівнює розміру акцизу, декларація з цього податку уже не подається. Це зменшує адміністративне навантаження на виробників та імпортерів тютюнових виробів.

У *Хорватії* запроваджено простіший порядок сплати акцизного податку з тютюнових виробів, порівняно з Німеччиною. У цій країні ЄС акциз підлягає сплаті протягом тридцяти календарних днів від дня отримання акцизних марок

[2]. Це майже вдвічі більший термін відстрочення перерахування акцизного податку до бюджету, ніж сьогодні застосовується в Україні.

У Словенії платники подають декларацію з акцизного податку до двадцять п'ятого числа місяця, наступного за звітним місяцем, а сплачують податок до кінця місяця, що слідує за звітним [3, с. 31]. Така модель організації акумулювання акцизів схожа до порядку перерахування акцизного податку з тютюнових виробів до бюджету, який діяв в Україні до 2013 р.

Зважаючи на те, що згідно зі ст. 10 Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру і ставки акцизів, які застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація) [4], акциз на сигарети повинен становити щонайменше 60 % їх середньозваженої роздрібної ціни, перерахування податку до бюджету після реалізації цих тютюнових виробів у країнах ЄС не створює додаткових передумов для поширення ухилення від акцизного оподаткування та мінімізації сплати акцизу.

### Список використаної літератури

1. Про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС: Директива Ради ЄС від 16 грудня 2008 р. (2008/118/ЄС). URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

2. Barać Ž. A., Markota L., Rogošić A., Vuko T. Tobacco Taxation in Croatia – Comparison Within EU Context. European Scientific Journal. August 2018. URL: [https://www.researchgate.net/publication/327762719\\_Tobacco\\_Taxation\\_in\\_Croatia\\_-\\_Comparison\\_Within\\_EU\\_Context](https://www.researchgate.net/publication/327762719_Tobacco_Taxation_in_Croatia_-_Comparison_Within_EU_Context).

3. Taxation in Slovenia 2018. Ministry of finance of Republic of Slovenia. February 2018. URL: [http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki\\_in\\_carine/Angle%C5%A1ki/Taxation\\_in\\_Slovenia\\_2018.pdf](http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki_in_carine/Angle%C5%A1ki/Taxation_in_Slovenia_2018.pdf).

4. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація) Директива Ради ЄС від 21 червня 2011 р. 2011/64/ЄС. URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

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

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ПІДХОДИ ДО ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУЦІЇ ВНУТРІШНЬОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ У НОВОМУ ФОРМАТІ**

Корупція є однією з національних загроз для держави і одним з найнебезпечніших соціальних явищ, які загрожують правам людини, демократії та верховенства закону, що порушує соціальну справедливість, чесну конкуренцію, умови ведення бізнесу, знижує економічне зростання та ставить під загрозу державне управління, стабільність державних інститутів і суспільства. Корупція пов'язана з надмірною бюрократією в державному регулюванні, відсутністю обачності і балансу відповідальності державних службовців, зокрема в податкових службах, тому дослідження та аналіз заходів і методів боротьби інститутів внутрішньої безпеки податкових служб з цим явищем, яке в Україні сягнуло колосальних масштабів, набуває особливої актуальності. Формальний підхід до процесу боротьби з корупцією свідчить про те, що національний державний апарат є розбалансованим і не може ефективно втілювати політичні рішення в адміністративні процедури.

Аналізуючи досвід європейських країн, зазначимо, що інституції внутрішньої безпеки в органах державної влади, які забезпечують реалізацію державної податкової політики, значною мірою наділені повноваженнями правоохоронних органів. Органи податкових розслідувань (слідчий апарат), по суті, є спеціалізованими поліцейськими службами фінансових розслідувань, зокрема в органах державної влади, які часто використовують при проведенні такі специфічні методи, як негласне спостереження, опитування свідків з оточення підозрюваної особи, перевірка поштових відправлень і прослуховування телефонних розмов, залучення платних інформаторів та інші заходи, спрямовані на боротьбу з корупційними явищами. Співробітники органів податкових розслідувань часто проводять розслідування негласно, використовуючи як прикриття документи різних урядових і навіть приватних організацій, вони мають доступ до різних баз даних, до особових справ державних службовців цієї установи та секретної інформації. Таким чином, наділення податкових служб західних країн деякими правами і функціями правоохоронних органів, зокрема створення в межах цих служб підрозділів податкових розслідувань, які використовують специфічні методи роботи, характерні для спецслужб, дозволяє істотно підвищити ефективність фінансового контролю за державними службовцями,

у тому числі співробітниками податкових органів та вищими особовим складом посадовців. З іншого боку, тісна взаємодія інституцій внутрішньої безпеки податкових органів з правоохоронними та спецслужбами країни, насамперед по лінії ефективного обміну інформацією, сприяє помітній боротьбі з іншими загальнокримінальними видами злочинності.

Щодо функціонування інституції внутрішньої безпеки ДФС України, то можна стверджувати, що головна місія служби внутрішньої безпеки – працювати на випередження, проводити профілактичну роботу з державними службовцями в органах ДФС, щоб запобігти злочину. А на сьогодні підрозділ ГУВБ Державної фіскальної служби України виконує свої обов'язки по факту і не має достатньо повноважень для ефективної роботи. Також існує проблема розмежування завдань та функцій між Головним управлінням внутрішньої безпеки та Департаментом з питань запобігання та виявлення корупції. Чинне законодавство України, досить недосконале щодо визначення повноважень даних підрозділів, також не дає чіткого визначення багатьох важливих термінів, від яких залежить ефективність діяльності антикорупційних органів та підрозділів цієї сфери в державних органах. На наш погляд, через високий рівень латентності лєвова частка корупційних діянь залишається нерозкритими. Невирішеними залишаються питання ефективного навчання персоналу інституцій внутрішньої безпеки та підвищення їхньої кваліфікації. На сучасному етапі практика як правоохоронних органів, так і співробітників підрозділів внутрішньої безпеки багато в чому відстає від темпів розвитку організованої і професійної економічної злочинності. До того ж відсутність потрібного фаху призводить до спрощення практики боротьби зі злочинністю, при цьому виробляються шаблонні дії щодо виявлення і розслідування нескладних злочинів. Нові види злочинності, навпаки, за цей проміжок часу істотно додали як у кількісних, так і в якісних характеристиках. Тому до розслідування злочинних схем повинні залучатися фахівці найвищого рівня, а їхня діяльність забезпечуватися новітнім технічним обладнанням.

Для створення так званої досконалої моделі внутрішньої безпеки державних органів необхідне впровадження системних підходів до організаційно-правового аспекту. Необхідним є визначення повноважень на законотворчому рівні, як автономного структурного підрозділу державного органу, що виключно буде підпорядковуватися Кабінету Міністрів України, його співробітники повинні мати достатньо повноважень для запобігання та профілактичної функції службових правопорушень. При цьому доцільно розглянути перспективи надання ГУВБ повноважень щодо досудового

розслідування службових злочинів, як це передбачено правовим статусом відповідних підрозділів податкової служби у США.

Формування автономної інституції внутрішньої безпеки вимагає переосмислення реальної моделі її функціонування на сучасний лад, яка буде працювати на випередження. Для цього потрібний комплексний підхід, зокрема, необхідно розробити організаційно-правові критерії функціонування інституції внутрішньої безпеки органів у новому форматі, наділити необхідними повноваженнями, залучити нові кваліфіковані кадри, яких потрібно навчати, упровадивши інноваційні методи теоретико-практичного аспекту. На основі всебічного використання досягнень сучасної науки і техніки зробити діяльність інституцій внутрішньої безпеки найбільш оптимальною, науково продуманою і оснащеною сучасними спеціальними засобами, прийомами і методами боротьби зі злочинністю.

Матійчук Олесь Віталійович,  
фахівець з фіскального регулювання  
ПрАТ «Філіп Морріс Україна»

## **ПРОТИДІЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ З ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В УКРАЇНІ**

Тютюнова галузь є одним з основних джерел наповнення бюджету України. У 2018 році лише з вироблених в Україні тютюнових виробів державний бюджет отримав 43 млрд гривень акцизного податку (близько 5 % доходів Державного бюджету України).

З метою узгодження українського законодавства із законодавством ЄС у 2025 році з кожної пачки сигарет по 20 штук має сплачуватися не менше 1,8 євро акцизного податку (54 грн при курсі 30 грн/євро). А оскільки частка акцизного податку в середньозваженій роздрібній ціні тютюнових виробів має становити мінімум 60 %, то мінімальна вартість пачки сигарет зросте до 3 євро (90 грн при курсі 30 грн/євро).

Через систематичне зростання ставок акцизного податку на тютюнові вироби лише за останні чотири роки ціни на сигарети зросли більше ніж удвічі. Так, у 2015 році середня вартість пачки сигарет становила 15 грн, у 2018 році – 31 грн, і таке зростання продовжуватиметься щонайменше до 90 грн за пачку у 2025 році.

Заплановане підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби має як позитивні наслідки (збільшення податкових надходжень до бюджету, скорочення споживання населенням тютюнової продукції), так і негативні, серед яких – активізація схем з ухилення від сплати податків та зростання нелегального ринку сигарет зокрема.

Систематичне суттєве зростання вартості тютюнової продукції змушує частину споживачів шукати більш дешеві сигарети, що сприяє зростанню в Україні нелегального ринку сигарет. Адже саме нелегальний ринок є основним джерелом дешевої тютюнової продукції, реалізація якої призводить до суттєвих втрат бюджету.

Нелегальний ринок сигарет – тютюнові вироби, які незаконно розміщуються на території України:

- 1) контрабандні сигарети – переміщені через митний кордон України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю;
- 2) фальсифіковані сигарети – виготовлені умисно, з корисливою метою, з порушенням технології чи з неправомірним використанням знака для товарів і послуг, чи копіюванням форми, упаковки, зовнішнього оформлення, а так само

прямим відтворенням товару іншого підприємця з самовільним використанням його імені.

На сьогодні в Україні виявлені такі основні схеми ухилення від сплати податків з тютюнових виробів:

- 1) на етапі виробництва – незаконне виробництво, «сигарильні» схеми;
- 2) за ланцюгом поставки – скрутки ПДВ, несплата акцизного податку з роздрібного продажу тютюнових виробів (5 % максимальної роздрібною ціни).

«Сигарильна» схема. Податкове навантаження на сигарили в Україні значно нижче, ніж на сигарети. Крім того, легально дозволено виготовляти малі упаковки для сигарил, таким чином сплачуючи значно менше акцизу за 1 акцизну марку, що використовується для сигарил. Більш того, з сигарил не сплачується мінімальне акцизне зобов'язання у розмірі 18,56 грн (станом на 2018 рік) як з пачки сигарет. Для сигарил акцизний податок складається тільки зі специфічної ставки, яка у 2018 році була встановлена на рівні 871,38 грн за 1 кг такої продукції. Тобто акцизне зобов'язання з пачки сигарил по 2 штуки (вага сигарили близько 1 грама) становить лише 1,74 грн. Таким чином, акцизне податкове навантаження на сигарети значно вище, ніж на сигарили. Зокрема, за пачку сигарет по 20 штук у 2018 році потрібно було сплатити акцизного податку на 17 грн більше, ніж за пачку сигарил по 2 штуки. Для запобігання використанню «сигарильної» схеми Кабінетом Міністрів України було затверджено нові зразки акцизних марок, відмінні для сигарет та для сигарил (в обігу з 1 липня 2018 р.).

Згідно з дослідженнями компанії Kantar TNS, за 2018 рік частка нелегального ринку тютюнових виробів зросла до 4,4 % (понад 2,6 млрд сигарет) загального обсягу сигарет на внутрішньому ринку України (близько 60 млрд сигарет), що спричинило збитки державному бюджету на понад 2,6 млрд гривень.

Дані дослідження Kantar TNS свідчать, що більш ніж 90 % усього обсягу нелегальних сигарет взагалі не марковані акцизною маркою встановленого зразка і менше 10 % нелегального ринку становлять сигарети з підробленими акцизними марками.

Паперові акцизні марки підтверджують сплату акцизного податку та є одним з елементів візуального визначення оригінальності продукту. Зважаючи на те, що загальні збитки бюджету від нелегальних сигарет у 2018 році становили близько 2,6 млрд грн, збитки бюджету від сигарет з підробленими акцизними марками становлять близько 250 млн гривень. У 2018 році виробники та імпортери тютюнових виробів сплатили понад 254 млн грн за

паперові акцизні марки, адже, на відміну від багатьох країн, в Україні вартість марок акцизного податку є додатком до самого акцизу.

Тобто збитки від сигарет з підробленими акцизними марками повністю покриваються за рахунок легальних виробників. За таких обставин паперові акцизні марки не здатні суттєво вплинути на обсяги нелегального ринку сигарет, а запровадження нової паперової марки з ймовірним підвищенням її вартості матиме виключно негативні фінансові наслідки для добросовісних платників податків.

Разом з тим ще одним з елементів візуального визначення оригінальності продукту є унікальний буквено-числовий код, що розміщується у нижній частині пачки сигарет поряд з МРЦ. Такий код наноситься всіма 4 міжнародними виробниками сигарет в Україні на кожен пачку сигарет під час виробництва. Таким чином, пачки з унікальними кодами, нанесеними на них безпосередньо під час виробництва, становлять близько 90 % усіх пачок на легальному ринку. Відсутність унікального коду на продукції міжнародних виробників або наявність ідентичних кодів на різних пачках тютюнових виробів є додатковою ознакою контрафактної продукції, адже повторно нанесений унікальний код є підробленим кодом.

Унікальний код кожної пачки може надавати миттєвий доступ до інформації про виробника пачки, місце виробництва, лінію виробництва, час виробництва, загальну та власну назву тютюнового виробу, країну призначення, а також інформацію про етапи переміщення пачки ланцюгам поставки. Така інформація може бути використана як додатковий інструмент у діяльності компетентних органів.

Мінімізація виявлених на сьогодні схем з ухилення від сплати податків з тютюнових виробів та подолання проблеми зростання нелегального ринку сигарет можливі завдяки як застосуванню наявних механізмів і можливостей реагування на проблеми нелегального обігу тютюнових виробів («СМКОР» проти скруток ПДВ; скасування акцизного податку з роздрібного продажу тютюнових виробів у разі неможливості його належного адміністрування), так і вдосконаленню законодавчого регулювання, посиленню санкцій за вчинення відповідних правопорушень, координації дій правоохоронних органів, створенню дієвої ефективної системи моніторингу і збору даних тощо.

Для комплексного подолання схем з ухилення від сплати податків з тютюнових виробів та вирішення проблеми зростання нелегального ринку розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 серпня 2017 р. № 570-р було схвалено Стратегію у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 року.

З метою забезпечення здійснення заходів для втілення в життя цієї Стратегії визначено необхідним розробити План заходів з реалізації цієї Стратегії, який затверджується Кабінетом Міністрів України.

Проект відповідного Плану заходів, разом із проектом розпорядження Кабінету Міністрів України про його затвердження, був розроблений робочою групою при ДФС України, завізований Міністерством фінансів України та направлений на погодження заінтересованим центральним органам виконавчої влади.

Проте станом на 16 травня 2019 р. зазначений проект не був внесений на розгляд Кабінету Міністрів України.

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

## ДО ПИТАННЯ СИСТЕМНОГО ПІДХОДУ В УПРАВЛІННІ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ

Управління податковими ризиками – це процес ідентифікації й аналізу податкових ризиків, розроблення й вживання заходів з їх зниження, мінімізації та запобігання [1]. Тому у процесі керування ними використання системного підходу є доречним. Адже система – це механізм причинно-наслідкової взаємодії елементів, де зосереджена увага не лише на організації, а й на середовищі, що її оточує. Зважаючи на це, Н. О. Євтушенко вважає, що «...систему керування податковими ризиками також можна розглядати як сукупність взаємопов'язаних і взаємозалежних елементів, до яких відносять:

- сутність ризику та джерела його виникнення;
- аналіз, оцінку й опис ризику (характеристика ризику);
- сукупність методів, прийомів і заходів, що дозволяють прогнозувати надходження податкових платежів і вжити заходів із мінімізації порушень у цій сфері;
- методи мінімізації ризику;
- моніторинг заходів запобігання й протидії ризикам» [2, с. 72].

Слушною є думка О. М. Десятнюк, що «...система управління податковими ризиками передбачає здійснення багатьох процесів і дій, які являють елементи системи управління податковими ризиками, до яких належать визначення ризику; аналіз, оцінка і опис ризику; методи мінімізації ризику; моніторинг заходів попередження і протидії ризикам» [3, с. 355]. Учена також акцентує увагу на тому, що «... напрями реформування податкової системи та розвиток сервісів обслуговування платників податків розкривається через системний підхід. Адже для виявлення податкових ризиків у практичній діяльності ДФС використовується метод систематизації платників згідно з визначеними стандартами за групами, що базується на принципах мікрорівневого аналізу підприємств – вибір підприємств за основними критеріями (до якої галузі належить, вид діяльності, регіональні умови перебування, обсяг валових доходів, розрахунок бази оподаткування з урахуванням динаміки надходження за видами платежів протягом минулих періодів, зміна показників фінансово-господарської діяльності)» [3 с. 357].

Водночас О. Ю. Лащенко і В. В. Томашевська вважають, що «... коли говорять про систему управління ризиком, то йдеться про систему підтримки

прийняття рішень того чи іншого суб'єкта, головне завдання якого полягає в максимальному зниженні ступеня невизначеності. Система управління ризиком включає процес прийняття рішень, подальший моніторинг ризикових позицій, порядок взаємодії підрозділів у процесі виявлення та попередження ризиків, а також удосконалення методів нейтралізації будь-яких можливих наслідків ризиків. Тому під час аналізу системи управління податковими ризиками доцільно використовувати як основний методологічний інструмент системний підхід» [4]. Учені наголошують на тому, що «ефективність функціонування системи управління податковими ризиками, враховуючи основні положення системного підходу визначається ефективною взаємодією між частинами системи. Тому податкові ризики доцільно розглядати тільки в системі відносин між суб'єктами і об'єктами управління ризиками» [4].

У Концепції організації діяльності ДФС з управління ризиками у податковій сфері зазначено такі 4 складові (етапи) управління ризиками:

«1-а складова – визначення, оцінка, ранжування, кількісна та якісна оцінка ризиків недотримання норм;

2-а складова – зменшення ризиків за допомогою програми поліпшення дотримання податкових правил;

3-я складова – моніторинг та оцінка результатів діяльності з оцінки та зменшення ризиків недотримання норм;

4-а складова – визначення, оцінка та зменшення інституційних ризиків» [5].

З урахуванням викладеного запропоновано схему процесу управління податковими ризиками (рис. 1).

Узагальнивши теоретичні підходи до управління податковими ризиками з використанням системного підходу на рисунку відображено етапи процесу їх управління, де взаємозв'язок різних елементів системи доводить її ефективність. Разом з тим прийняття рішення щодо управління податковими ризиками може передбачати уникнення ризику та його мінімізацію, а також недопущення повторного використання схем від сплати податків.

Таким чином, завдання управління податковими ризиками зводиться, з одного боку, до виокремлення його як системи цілісного формування з урахуванням всіх напрямів адміністрування платежів, а з іншого – до володіння певною сукупністю системних ознак (цілісністю, наявністю двох і більше зв'язків між елементами, структурою, організацією, рівнями ієрархії тощо).

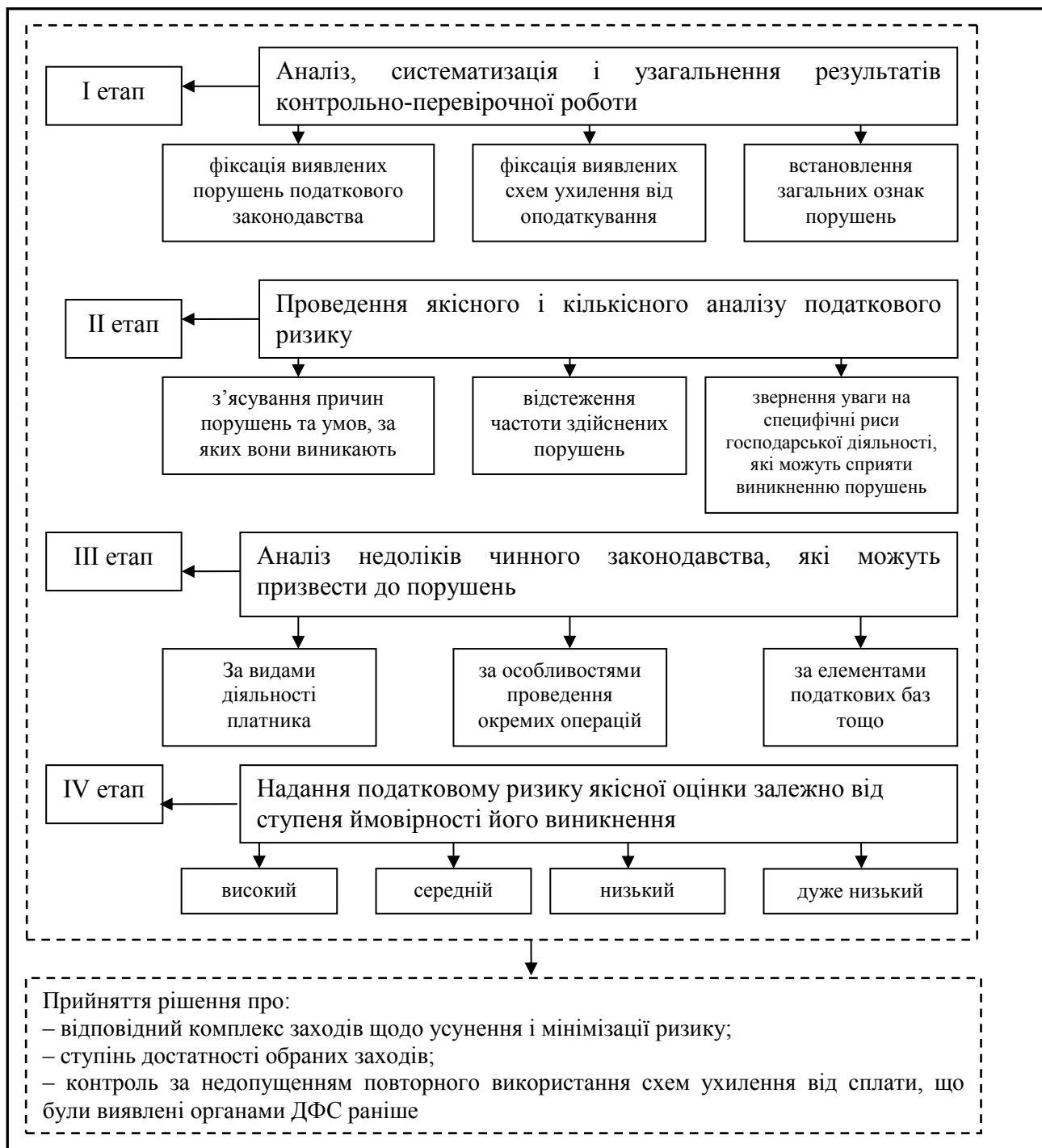


**Рисунок 1 – Схема процесу управління податковими ризиками\***

\*Джерело: складено автором за [1; 4; 5].

### Список використаної літератури

1. Види податкових ризиків, їх характеристика. Чому класифікація податкових ризиків залежно від суб'єкта ризику є умовною? URL: <http://www.wikipedia.com.ua/1x3ca4.html>.
2. Євтушенко Н. О. Податкові ризики та система керування ними. *Вісник Дніпропетровського університету*. 2016. Випуск 6. С. 68–77.

3. Десятнюк О. М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової системи України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2007. № 606. С. 355–361.

4. Лашенко О. Ю., Томашевська В. В. Системний підхід щодо управління податковими ризиками на підприємстві. *Проблеми підвищення ефективності інфраструктури*. 2011. № 29. URL: <http://jrnل.nau.edu.ua/index.php/PPEI/article/view/298>

5. Концепція організації ДФС з управління ризиками у податковій сфері: наказ Державної фіскальної служби України від 03.07.2018 № 433.

Молдован Ельвіра Степанівна,  
к.держ.упр., старший науковий співробітник,  
НДІ фінансової політики  
Університету ДФС України

## **ЕЛЕМЕНТИ ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКОВИХ І МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ У СФЕРІ БЕЗМИТНОЇ ТОРГІВЛІ БОЛГАРІЇ**

Досвід Болгарії щодо здійснення безмитної торгівлі (далі – БТ) загалом та протидії мінімізації сплати податкових і митних платежів у цій сфері зокрема є цікавим для України щонайменше із двох причин: по-перше, Болгарія – член ЄС, а по-друге – країна, якій вдалося суттєво змінити свої позиції на міжнародній економічній арені, позбувшись соціалістичного впливу.

У Болгарії БТ є ліцензованою діяльністю щодо реалізації окремих груп товарів особам, які подорожують до інших, ніж держави-члени ЄС, країн, що може здійснюватися у торговельних точках, розташованих на шляхах виїзду у прикордонних районах, пунктах пропуску в цивільних аеропортах і портах, на бортах цивільних літаків і торгових кораблів, що здійснюють міжнародні рейси до країн, що не входять до складу ЄС [1]. Суб'єктами здійснення БТ є оператори (юридичні особи – резиденти держав-членів ЄС із власним капіталом не менше 2 000 000 левів) та особи, які уклали договір оренди із особою, що експлуатує торгові площі та приміщення, за умови отримання ліцензії міністра фінансів у законодавчо встановленому порядку.

Щоб позиціонувати себе як оператор БТ у Болгарії, претенденти повинні довести шляхом подання письмової заяви та належних документів міністру фінансів свою відповідність такому переліку вимог: 1) неперебування у процесі банкрутства або ліквідації; 2) відсутність ліквідних податкових та митних заборгованостей і страхових внесків у загальній сумі понад 1 000 левів; 3) відсутність порушень митного та податкового законодавства, за які на потенційного оператора накладені майнові санкції загальною вартістю 5 000 левів; 4) репрезентація особою, яка не була засуджена за злочини загального характеру або не реабілітована за такі злочини, і не була членом керівного або наглядового органу компанії, ліквідованої через неплатоспроможність, упродовж останніх 2 років, що передують даті про відкриття провадження у справі про банкрутство [1].

Якщо всі зазначені вище вимоги виконано, претендент отримує ліцензію міністра фінансів, за яку сплачується державний збір у розмірі, визначеному затвердженим Радою Міністрів Болгарії тарифом. Після цього ліцензованого оператора упродовж 14 днів вносять до публічного реєстру операторів міністерства фінансів. Якщо у ліцензованого оператора відбулися якісь зміни

щодо його діяльності у сфері БТ, то він зобов'язаний повідомити про це міністра фінансів упродовж 14 днів.

Міністр фінансів може відкликати чи анулювати ліцензію своїм письмовим розпорядженням через такі причини: 1) оператор не дотримався строків внесення податкових чи митних платежів і встановлених законом соціальних внесків на суму, що перевищує 1 000 левів; 2) оператор порушив митне чи податкове законодавство, що призвело до застосування санкції у вигляді грошового стягнення у сумі, що перевищує 5 000 левів; 3) оператор перестав відповідати вимогам, які висуваються до претендента на оператора БТ; 4) договір оренди, укладений підприємцем у сфері БТ з особою, що експлуатує торгові площі чи приміщення, закінчився [1]. Відкликання, анулювання та відмова у видачі ліцензії може бути оскаржена оператором БТ у порядку, передбаченому Адміністративним процесуальним кодексом Болгарії.

Після виконання всіх зазначених вимог і отримання ліцензії оператор БТ може розпочати організацію діяльності магазину безмитної торгівлі (далі – МБТ). При цьому йому необхідно пам'ятати, що до бюрократичної процедури оформлення МБТ долучаються нові «гравці». Ідеться про те, що кількість торгових об'єктів БТ, їх тип і місцезнаходження визначаються міністром фінансів. Однак, якщо діяльність МБТ передбачається провадити в аеропортах і портах, дозвіл міністра фінансів повинні погодити міністр транспорту та міністр внутрішніх справ.

Коли всі необхідні візи отримано, оператор БТ зобов'язаний організувати діяльність МБТ так, щоб останній задовільняв такі вимоги: 1) розташовувався на площах, що розміщуються за зоною митного контролю; 2) був надійно захищений та застрахований від силових атак третіх осіб; 3) був функціонально відокремлений від решти будівлі, де він розміщений, відповідними засобами, а також оснащений належними засобами захисту від проникнення у нього через іншу частину споруди; 4) був обладнаний камерами цілодобового спостереження та іншими супутніми засобами, що давали б можливість зберігати цифрові записи не менше ніж упродовж 30 днів; 5) мав автоматизовану систему ведення обліку, що забезпечує постійне та безперебійне електронне з'єднання в режимі реального часу з митною службою та автоматизоване передавання фіскальних даних для висвітлення на сайті митної служби; 6) надавав письмову інформацію болгарською та англійською мовами щодо товарів, представлених у МБТ; 7) був забезпечений персоналом, що не притягувався до кримінальної відповідальності і не має непогашених судимостей [1].

Товари, реалізовані у болгарських МБТ, вважаються експортом та реекспортом, і їх продаж засвідчується видачею фіскальної квитанції, поданням щодобового митного звіту та митної декларації загального, періодичного або рекапітульного характеру. Коли йдеться про продаж товарів у МБТ, що розташовуються у цивільних аеропортах, портах і пунктах пропуску для цивільного автомобільного транспорту, то статусу експорту та реекспорту такий товар набуває лише у разі придбання його особами, які виїжджають з території ЄС. Продаж цих товарів засвідчується документами, зазначеними вище, а також персональними даними з квитка, що вносяться у єдину автоматизовану систему обліку [1].

Болгарським законодавством встановлено ряд вимог до алкогольної та тютюнової продукції, яку реалізують у МБТ. Найвагомішою вимогою є маркування такої продукції акцизною етикеткою «Duty-Free» – державним знаком встановленого зразка, що затверджується наказом міністра фінансів, не включає у свою вартість акциз і кріпиться до продукції, представленої у МБТ, таким чином, щоб відкриття упаковки було б неможливим без її пошкодження (п. 2 ст. 20, пп. 1–2 ст. 21) у місцях, визначених акцизним і податковим законодавством (п. 4 ст. 21, п. 4 ст. 22) [1].

Важливим елементом функціонування МБТ у Болгарії є електронна система реєстрації та звітності про продажі. У межах цієї системи всі реалізовані товари фіксуються шляхом видачі покупцеві фіскальної квитанції затвердженого у Республіці Болгарія типу. Дані із цієї квитанції негайно вносяться в єдину автоматизовану систему обліку та передаються за її допомогою у Митну службу. Крім того, МБТ зобов'язані подавати щодоби Митній службі так званий митний звіт, у якому відображати всі реалізовані упродовж 24 годин товари з копіями фіскальних квитанцій. Таким чином, здійснюється систематичний дистанційний контроль із боку відповідних органів державної влади та забезпечується прозорість у сфері БТ. До того ж контроль може здійснюватися і безпосередньо, оскільки митні та податкові органи мають право безперешкодного доступу до торгових приміщень та документації МБТ. У разі виявлення контрольними органами порушень, що полягають у невиконанні операторами БТ вимог щодо організації діяльності магазинів або у відмові усунути ці недопрацювання, контрольні органи упродовж 7 днів повідомляють про це міністра фінансів (ст. 23) [1].

За порушення у функціонуванні МБТ, виявлені контрольними органами, болгарським митним законодавством передбачені відповідні стягнення як адміністративного (штраф (від 1 000 левів до 10 000 левів), позбавлення права здійснювати свою діяльність на певний строк), так і кримінального характеру

(конфіскація товару, що є предметом правопорушення). При цьому стягнення адміністративного характеру можуть бути припинені лише органом, який їх застосував, за письмовим зверненням оператора та якщо останній довів, що виконав усі санкції та сплатив штраф у повному обсязі. Оскарження кримінальних стягнень може відбуватися лише через суд (ст. 27) [1].

Отже, узагальнюючи все вище сказане щодо болгарської практики провадження БТ, вважаємо за доцільне наголосити, що у цій сфері Болгарія застосовує такі елементи протидії мінімізації сплати податкових та митних платежів: технологічний (єдина автоматизована система обліку товарів і операцій МБТ, єдиний реєстр операторів БТ), нормативно-правовий (відповідне адміністративне, кримінальне, податкове та митне законодавство), фінансово-гарантійний (гарантії щодо величини власного капіталу оператора, гарантійні внески за отримання ліцензії), каральний (адміністративні стягнення та кримінальні санкції).

### **Список використаної літератури**

1. Закон Болгарії про безмитну торгівлю від 22.12.2006 № 105. URL: [https://customs.bg/wps/wcm/connect/customs.bg28892/979c7f33-c50d-489c-9e54-b7e2338b1750/3K\\_2006\\_76654.2017103.pdf?MOD=AJPERES&CVID =](https://customs.bg/wps/wcm/connect/customs.bg28892/979c7f33-c50d-489c-9e54-b7e2338b1750/3K_2006_76654.2017103.pdf?MOD=AJPERES&CVID=)

**Нагорічна Ольга Степанівна,**

к.пед.н., с.н.с., заступник директора НДІ ФП  
з наукової роботи – начальник НДЦМС,

**Руда Тетяна Василівна,**

к.е.н., с.н.с., провідний науковий співробітник,  
НДІ фіскальної політики

Університету ДФС України

## **ОСОБЛИВОСТІ ТИМЧАСОВОГО ВВЕЗЕННЯ МОРСЬКИХ КОНТЕЙНЕРІВ ТА ДОДАТКОВОГО ОБЛАДНАННЯ ДО НИХ**

Активізація зовнішньоекономічної діяльності вимагає пошуку оптимальних підходів до переміщення вантажів. Контейнерні морські перевезення на сьогодні користуються особливим попитом, оскільки є найдешевшими й характеризуються високим ступенем безпечності, що зумовлено обов'язковим страхуванням суден, які беруть участь у міжнародній діяльності. Особливо ефективними такі перевезення є при здійсненні змішаних або мультимодальних перевезень, унаслідок чого й досягається значне зниження витрат на перевезення, зберігання і перевалку вантажів. Єдиним недоліком при цьому є час їх очікування, що спричинено наявністю незмінних маршрутів та визначеної швидкості руху суден.

У міжнародному праві відносини, що стосуються обігу контейнерів, урегульовані ще з 1972 року відповідною Митною конвенцією ООН, основні положення якої були внесені до Конвенції про тимчасове ввезення 1990 року. Приєднавшись до Конвенції про тимчасове ввезення, Україна визнала свій намір імплементувати основні напрацьовані міжнародним досвідом стандарти у сфері митних процедур. Таким чином, на сьогодні одним із основних нормативно-правових актів, що регламентує питання контейнерних переміщень, є Конвенція про тимчасове ввезення (далі – Конвенція) та Додаток В.3 до неї, прийнята 26 червня 1990 р. у м. Стамбул.

Її положеннями визначено сутність категорії «контейнер» та додаткового обладнання до нього, особливості застосування режиму тимчасового ввезення та їх маркування.

Крім того, Конвенцією визначено сутність поняття «тимчасове ввезення», що трактується як митний режим, що дозволяє приймати на митну територію певні товари (у тому числі транспортні засоби), умовно звільнені від ввізного мита і податків, без застосування заборон чи обмежень економічного характеру на ввезення; такі товари (у тому числі транспортні засоби) мають ввозитися з визначеною метою і призначатися для подальшого вивезення у встановлений термін, та не зазнавати змін, за винятком нормального зниження їхньої вартості (амортизації) унаслідок їхнього використання [1].

Крім того, відповідно до глави II, статті 2 Конвенції, правом на тимчасове ввезення користуються серед переліку інших товарів контейнери, завантажені або не завантажені товарами, а також тимчасово ввезені додаткові пристосування та обладнання до них, які ввозяться для реекспорту окремо чи з іншим контейнером, або з метою вивезення з контейнером; частини, які ввозяться з метою ремонту контейнерів, на яких поширюється режим тимчасового ввезення згідно з положеннями Конвенції [1].

Відповідно до статті 4 цієї самої глави Конвенції для того, щоб можна було скористатися правами на пільги, що надаються Додатком В.3, на контейнери повинні бути нанесені позначення з дотриманням умов, визначених у Додатку II до цього Додатка [1].

Відповідно до статті 5 глави II Додатка В.3 право на тимчасове ввезення контейнерів надається без вимагання митного документа або гарантії. При цьому замість митного документа та гарантії на контейнери від користувача права на тимчасове ввезення можуть вимагатися такі письмові зобов'язання:

- надавати митним органам, на їхній запит, детальні відомості про пересування кожного контейнера, на який поширюється режим тимчасового ввезення, із зазначенням дати і місця надходження їх на територію тимчасового ввезення та вивезення з цієї території; або перелік контейнерів, супроводжуваний зобов'язанням щодо наступного вивезення,

- сплачувати таке ввізне мито та податки, які можуть вимагатися у випадку, коли не виконуватимуться умови, що регулюють тимчасове ввезення [1].

Також положеннями Конвенції визначено, що контейнери, завантажені або не завантажені товарами, а також додаткові пристосування та обладнання до них ввозяться в режимі тимчасового ввезення на термін до 6 місяців без оформлення додаткових митних документів. При цьому тимчасове ввезення контейнерів, а також додаткових пристосувань та обладнання до них здійснюється з повним умовним звільненням від сплати митних платежів та без надання фінансових гарантії їх вивезення, що, робить контейнерні переміщення ще більш популярними у сфері міжнародної торгівлі й спричиняє чимало зловживань.

Отже, варто зазначити, що трактування режиму тимчасового ввезення та особливостей його застосування щодо контейнерів у міжнародному законодавстві є досить чітким та нормативно врегульованим. Більшість із наведених положень повною мірою імплементовані й у вітчизняне митне законодавство, проте на практиці досить часто виникають питання їхнього застосування, особливо в частині, що стосується надання пільг в оподаткуванні або звільнення від митних платежів. Крім того, жодне з положень Конвенції, у

тому числі Додаток В.3 до Конвенції, не передбачає вимог до виду додаткових пристосувань та обладнання контейнерів, їх функціонального призначення, матеріалів чи технічних умов виробництва, строків експлуатації чи можливості одно- або багаторазового їх використання тощо. В Україні судова практика щороку поповнюється справами щодо оскаржень рішень митниць про відмову у митному оформленні додаткового обладнання до контейнерів. Зокрема, це стосується тимчасового ввезення флекситанків, які є невід'ємним додатковим обладнанням до контейнера при переміщенні рідких вантажів. До 2017 року в Україну ввозили порожні флекситанки, виконуючи доручення клієнтів, які на митницях оформлялися в режим тимчасового ввезення з умовним повним звільненням від сплати митних платежів відповідно до ст. 105 Митного кодексу України.

На початку 2018 року виникають труднощі щодо ввезення такого обладнання. Зокрема, відмови аргументують тим, що транспортування комплектуючих для контейнерів не є частиною торговельної операції, і при цьому пропонується їх оформлення в інших митних режимах, тобто з оплатою 3 % суми митних платежів. Подібні ситуації виникають і щодо ввезення сепарацій. Крім того, досить нагальним і гострим на сьогодні є питання контролю за поверненістю контейнерів, який на практиці майже не здійснюється.

Усе це й зумовлює виникнення колізій, пов'язаних з оформленням тимчасового ввезення контейнерів та додаткового обладнання до них, з огляду на масштаби контейнерних перевезень й на обсяги надходжень до державного бюджету за рахунок митних платежів. Таким чином, з метою вирішення зазначених проблемних аспектів доцільно напрацювати механізм контролю за тимчасовим ввезенням морських контейнерів та додаткового обладнання до них і відповідного нормативного забезпечення.

### **Список використаної літератури**

1. Конвенція про тимчасове ввезення від 26.06.1990. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_472/print](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_472/print).

**Несторишен Ігор Васильович,**

к.е.н., доцент, провідний науковий співробітник,

**Туржанський Віталій Анатолійович,**

к.е.н., доцент, старший науковий співробітник, НДІ фіскальної політики

Університету ДФС України;

**Бережнюк Іван Григорович,**

д.е.н., доцент,

начальник Хмельницької митниці ДФС

## **ПЕРСПЕКТИВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ІНСТРУМЕНТІВ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ У ВІТЧИЗНЯНЕ МИТНЕ ЗАКОНОДАВСТВО**

Сучасні тенденції розвитку національних митних законодавств характеризуються набуттям ними ознак наднаціонального характеру, унаслідок чого митне законодавство більшості країн стає «інтернаціональним», тобто набуває спільних рис, що передбачає використання типових інструментів контролю за діяльністю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Аналіз митно-тарифного регулювання багатьох країн світу свідчить про поступовий відхід від «суверенної законотворчості» в митній сфері внаслідок формування національного митного законодавства відповідно до тенденцій і принципів міжнародного митного права. Зазначимо, сьогодні на рівні Всесвітньої митної організації, Світової організації торгівлі сформовано єдині стандарти митного регулювання міжнародної торгівлі, які ратифікуються урядами багатьох країн міжнародних угод щодо підвищення рівня безпеки міжнародного ланцюга постачання та спрощення митних процедур (Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур, Рамкові стандарти забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі ВМО, Угода СОТ про спрощення світової торгівлі).

Саме з метою наближення вітчизняного митного законодавства до стандартів ЄС у межах виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС було розроблено проект закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань виконання глави 5 розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншої сторони» (далі – законопроект № 7473). Цей законопроект є доопрацьованим варіантом законопроекту № 4777, а його метою є впровадження на законодавчому рівні інституту АЕО, аналогічного тому, що функціонує в ЄС, та виконання Україною зобов'язань, передбачених Угодою.

Указаними законопроектами передбачено розширення існуючих форм митного контролю шляхом внесення змін до ст. 336 та введення нової ст. 337<sup>1</sup>

«Перевірка документів після випуску товарів (постмитний контроль)». Цими змінами передбачається можливість застосування посадовими особами органів доходів і зборів митного контролю шляхом перевірки документів після випуску товарів (постмитний контроль) – перевірка документів, відомості про які зазначено у митній декларації, за якою здійснено випуск товарів, або перевірка документів, на підставі яких було здійснено випуск товарів. Постмитний контроль проводиться за результатами застосування системи управління ризиками та може бути ініційований під час митного оформлення або протягом 30 календарних днів з дня випуску товарів. Таким чином, пропонується запровадження механізму здійснення контролю після митного оформлення, але не у формі «документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи», який серед фахівців-практиків має назву «митний аудит» (здійснення якого передбачає виконання цілої низки організаційних заходів з боку митниць ДФС), а у формі постмитного контролю (табл. 1).

**Таблиця 1 – Процедурні особливості здійснення постмитного контролю відповідно до законопроекту № 7473**

| Категорія                                                        | Значення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Постмитний контроль (перевірка документів після випуску товарів) | Перевірка документів, відомості про які зазначено у митній декларації, за якою здійснено випуск товарів, або перевірка документів, на підставі яких здійснено випуск товарів                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Підстава та терміни                                              | Здійснюється за результатами застосування системи управління ризиками та може бути ініційований під час митного оформлення або протягом 30 календарних днів з дня випуску товарів                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Мета                                                             | – встановлення наявності документів, відомості про які наведено у митній декларації, та їх автентичності;<br>– перевірка відповідності та повноти інформації, зазначеної у митній декларації та первинних облікових документах (якщо випуск товарів здійснено відповідно до статті 249 <sup>1</sup> цього Кодексу), відповідних додаткових деклараціях, та інформації, що міститься в документах, відомості про які наведено у таких митних деклараціях                                                            |
| Об'єкт перевірки                                                 | Контролю підлягають виключно документи, які не надавалися органу доходів і зборів під час митного оформлення товарів                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Суб'єкт перевірки                                                | Здійснюється виключно тим органом доходів і зборів, що проводив митне оформлення товарів                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Особливості                                                      | Орган доходів і зборів надсилає декларанту в письмовій або електронній формі повідомлення з переліком документів, які необхідно надати для здійснення постмитного контролю, а також із зазначенням строку їх надання.<br>Декларант зобов'язаний надати документи, зазначені у повідомленні органу доходів і зборів для здійснення постмитного контролю, протягом десяти робочих днів з дати отримання такого повідомлення.<br>Постмитний контроль здійснюється у приміщенні органу доходів і зборів або декларанта |

Таким чином, передбачається запровадження нової форми митного контролю, яка за своїм змістом має всі ознаки митного постаудиту в класичному його розумінні, проте має більш спрощену процедуру ініціювання та обмежене коло документів для перевірки (здійснюється за результатами застосування системи управління ризиками та може бути ініційований під час митного оформлення або протягом 30 календарних днів з дня випуску товарів).

Отже, у процесі реформування державної митної справи в Україні необхідно переймати європейський досвід, що передбачає оптимізацію персоналу, форм митного контролю та взаємодії митниці з суб'єктами господарювання. У ЄС залучення митниці є мінімальним і зазвичай дистанційним, що дозволяє використовувати принцип декларативної згоди, здійснювати перевірку документів після випуску товарів, тобто застосовувати постмитний контроль, що значно скорочує потреби нарощувати штат митниці за умов зростання товаропотоків.

### **Список використаної літератури**

1. Проект закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань виконання глави 5 розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншої сторони»: проект (реєстраційний № 8487-1 від 27.06.2018). URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=64322](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64322)

Новицька Надія Володимирівна,  
к.е.н., завідувач відділу,  
Хлебнікова Інна Ібрагімівна,  
к.е.н., старший науковий співробітник,  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **СВІТОВИЙ ДОСВІД УПРОВАДЖЕННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ ТА ОБІГОМ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ: ПЕРСПЕКТИВИ ДЛЯ УКРАЇНИ**

Протидія такій значній загрозі для громадського здоров'я та фінансової безпеки, як нелегальний обіг тютюнових виробів, потребує всебічних зусиль фіскальних органів та є невід'ємним елементом національних і міжнародних стратегій боротьби з тіньовою економікою.

Необхідно зазначити, що, за даними Kantar TNS, в Україні відбувається зростання нелегального обігу тютюнових виробів, зокрема, протягом 2017–2018 рр. – у 2 рази (з 2,2 до 4,4 % загального обсягу ринку), а втрати Державного бюджету України від цього становили 2,6 млрд грн.

Нелегальний обіг передбачає виробництво та збут продукції, що здійснюється з порушенням чинного законодавства та міжнародних договорів та охоплює необліковані тютюнові вироби<sup>2</sup>. До них відносять контрабандні, контрафактні, тютюнові вироби, отримані внаслідок шахрайства, тютюнові вироби з марками акцизного податку, придбаними для інших виробів (наприклад, у разі придбання для сигарет марок акцизного податку для сигарил), тютюнові вироби, під час просування яких на ланцюгу постачання податки сплачено не в повному обсязі («скрутки» ПДВ, несплата акцизного податку з роздрібного продажу тютюнових виробів, «cheap whites» тощо); транскордонні закупівлі. Відповідно, нелегальний обіг тютюнових виробів складається з окремих сегментів, які мають різну природу та фактори прояву, а саме: незадеклароване виробництво, контрабанда, фальсифікація, незадекларована реалізація.

Через різний прояв проблеми нелегального обігу на кожному сегменті для протидії їй необхідне застосування різних механізмів. Для деяких з них необхідно розвивати та вдосконалювати функціонуючі в податкових органах механізми, а саме для виявлених немаркованих сигарет – оперативно-розшукові заходи для з'ясування їх походження, для «скруток» ПДВ та несплаченого акцизного податку з роздрібних продажів – інформаційно-аналітичне забезпечення тощо.

---

<sup>2</sup> Ті, що не відображаються в офіційній статистиці та неоподатковані.

У цій роботі основна увага буде приділена інструментам протидії такому сегменту нелегального обігу, як фальсифікація та контрабанда. Для протидії нелегальному обігу на цих сегментах необхідним є розроблення та впровадження інноваційних механізмів контролю за обігом тютюнових виробів, зокрема системи виявлення та відстеження (*Track and Trace*, далі – *T&T*), яка спрямована на підвищення ефективності процедур моніторингу руху підакцизних товарів від виробника до кінцевого споживача, з'ясування, на якому етапі ланцюга постачання тютюнові вироби перейшли з легального обігу у нелегальний [1]. Така система передбачає обов'язкове маркування тютюнових виробів цифровими кодами, використання інструментів дистанційного контролю, посилення функції безпеки ланцюга постачання підакцизних товарів шляхом застосування сучасних методів аутентифікації. Метою такої системи є, крім скорочення нелегального обігу тютюнових виробів, підвищення податкових надходжень, забезпечення конкурентних умов на ринку, захист легального бізнесу та споживачів від небезпечних і шкідливих фальсифікованих товарів, зменшення доступності тютюнових виробів, зумовлене нелегальним обігом.

Нині в більшості країн світу переважно використовується система верифікації (податкових марок), а іноді у поєднанні з системою безпеки. Деякі країни застосовують високотехнологічні електронні марки, які містять невидимі чорнила та мають унікальний прихований код з інформацією про кожну пачку сигарет, яку можна прочитати за допомогою портативного сканера. А система *T&T* не є поширеною та тільки починає впроваджуватися, адже є обов'язковою вимогою Протоколу про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами Рамкової конвенції ВООЗ з боротьби проти тютюну (далі – Протокол) [2]. Рішення щодо впровадження таких систем на національному або регіональному рівні мають забезпечувати глобальний режим виявлення та відстеження, можливість обміну інформацією та міжнародну стандартизацію відстеження продукції<sup>3</sup>. Зважаючи на це, при розробленні вітчизняної системи, необхідним є врахування міжнародних критеріїв, стандартів та кращої світової практики.

Досвід різних країн показує, що існує безліч інноваційних рішень підтримки та підвищення ефективності перевірок і контролю за обігом тютюнових виробів. Проте виникає питання доцільності імплементації таких рішень в Україні з огляду на їх вартість для виробників тютюнових виробів та обсягу сегмента нелегального обігу, на скорочення якого вони спрямовані.

<sup>3</sup> Контроль за обігом тютюнових виробів традиційно відокремлено від контролю за обігом алкогольних напоїв, що зумовлено необхідністю у виконанні вимог Протоколу.

Так, наприклад, у Бразилії, Туреччині та Кенії вже впроваджені та ефективно функціонують системи *T&T*, які передбачають цифрове маркування тютюнових виробів з використанням елементів аутентифікації, зокрема невидимих чорнил та унікального коду з інформацією про кожну пачку сигарет, що завантажується на сервер управління даними уповноваженого на це державного органу.

Показовим є досвід ОАЕ, які є першою країною в Азіатському регіоні, що активно впроваджує систему виявлення та відстеження. Так, з 1 січня 2019 р. у тестовому режимі почала діяти система цифрових податкових марок, емітентом якої є De La Rue. Зокрема, з метою забезпечення сплати податків цифрові печатки наносяться на всі види агрегації вироблених, експортованих та імпортованих тютюнових виробів та реєструються в базі даних Федеральної податкової адміністрації еміратів (*Emirati Federal Tax Authority*). Продаж будь-якого тютюнового продукту без цифрового штампу на ринках ОАЕ буде призупинено з 1 серпня 2019 р.

Зважаючи на євроінтеграційний напрям України, особливо актуальним та доцільним є дослідження концепції функціонування загальноєвропейської системи *T&T*, яка передбачена статтями 15 і 16 Директиви про тютюнові вироби 2014/40/ЄС (TPD) [3] та розпочала свою діяльність 10 травня 2019 р. Основним функціональним призначенням *T&T* є сприяння скороченню обігу нелегальних тютюнових виробів, зменшенню штучного здешевлення постачання незаконних тютюнових виробів, охороні здоров'я населення, міжнародній стандартизації відстеження продукції<sup>4</sup>, забезпеченню податкових надходжень та створенню рівних умов для всіх суб'єктів на єдиному європейському ринку.

Єврокомісією ухвалено імплементаційні та делеговані акти<sup>5</sup>, які визначають ключові поняття та регламентують функціонування системи *T&T* і безпеки тютюнових виробів:

- 1) Положення про технічні стандарти створення та функціонування системи відстеження для тютюнових виробів [4] та додатки до нього;
- 2) делеговане Комісією Положення про контракти зберігання даних<sup>6</sup> [5];
- 3) рішення Комісії про технічні стандарти системи безпеки тютюнових виробів та додаток до нього [6].

<sup>4</sup> Контроль за обігом тютюнових виробів традиційно відокремлено від контролю за обігом алкогольних напоїв, що зумовлено необхідністю у виконанні вимог Протоколу про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами Рамкової конвенції ВООЗ з боротьби проти тютюну.

<sup>5</sup> Визначають технічні деталі.

<sup>6</sup> Делеговані положення про основні елементи договорів зберігання даних, що повинні бути укладені як частина системи відстеження тютюнових виробів, ухвалені Єврокомісією у 2018 році.

У межах системи відстеження всі пачки тютюнових виробів, що виробляються, призначені для продажу або перебувають в обігу на ринку ЄС, повинні бути марковані унікальним ідентифікатором (*unique identifier (UI)*), а їх переміщення повинне бути зафіксоване на всьому ланцюгу постачання від виробника до першого роздрібного пункту продажу. Тобто кожна пачка тютюнових виробів повинна бути сканована до п'яти разів, перш ніж дістанеться до магазину. Цей процес вимагає абсолютно нового рівня передавання даних, а також високорозвиненої ІТ-інфраструктури.

Крім того, кожна одиниця упаковки тютюнових виробів також матиме «ознаку безпеки», яка повинна складатися принаймні з п'яти видимих і невидимих елементів автентифікації, що визначаються індивідуально кожною державою-членом ЄС. Поєднання відкритих та прихованих елементів автентифікації є найбільш ефективним у боротьбі з контрафактними товарами та порушенням прав інтелектуальної власності.

З технічного погляду система вимагає, щоб кожен європейський виробник або імпортер тютюнових виробів запитував UI для кожної окремої пачки тютюнових виробів від незалежної організації («емітента ідентифікатора»), призначеного державами-членами ЄС. Кожен виробник або імпортер тютюнових виробів також повинен створити базу даних («первинний депозитарій») для зберігання всіх даних, що стосуються кожного окремого пакета, і копіювати всю інформацію в загальноєвропейську базу даних («вторинний репозиторій»). Щодо останнього, то 21 грудня 2018 р. Європейська комісія призначила швейцарську компанію *Dentsu Aegis Network Switzerland AG* як єдиного постачальника послуг для функціонування центральної платформи загальноєвропейської системи T&T.

Таким чином, система дозволить органам державної влади відстежувати рух легальних тютюнових виробів та виявляти факти переведення продукту в нелегальний обіг. Система T&T тютюнових виробів у ЄС означає, що спостерігатиметься переміщення близько 29 мільярдів тютюнових пакетів на рік, або 80 мільйонів одиниць на день [7].

У країнах, які впровадили систему T&T з повним контролем ланцюга постачання тютюнових виробів, спостерігається зниження масштабів нелегальної торгівлі та зростання податкових надходжень.

Отже, Україні необхідно впровадити автоматизовану систему контролю за обігом тютюнових виробів, яка стане складовою глобального режиму виявлення та відстеження, ефективним механізмом протидії реалізації фальсифікованої та контрабандної підакцизної продукції, що в кінцевому підсумку приведе до більш повної реалізації фіскального потенціалу акцизного

податку за рахунок повного обліку виробництва й обігу тютюнових виробів. Також це дозволить Україні стати стороною Протоколу та інтегруватися зі світовою системою протидії нелегальному обігу тютюнових виробів і виконати вимоги ст. 352 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, яка закликає розвивати співпрацю і гармонізовувати політику з протидії та боротьби з шахрайством і контрабандою підакцизних товарів.

### Список використаної літератури

1. Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Інноваційні механізми контролю за обігом підакцизних товарів: європейські тенденції. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації*: зб. наук. праць за матер. міжн. наук.-практ. кр. столу, 23 лютого 2018 р. / Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2018. С. 134–137.
2. Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products. 2016. URL: <http://www.who.int/fctc/protocol/en/>
3. Tobacco Products Directive 2014/40/ЄС. 2014. April.
4. On Technical Standards for the Establishment and Operation of a Traceability System for Tobacco Products: Commission Implementing Regulation (EU). URL: [https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/tobacco/docs/2017\\_implementingreg\\_traceabilitysystem\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/tobacco/docs/2017_implementingreg_traceabilitysystem_en.pdf)
5. On Key Elements of Data Storage Contracts to Be Concluded as Part of a Traceability System for Tobacco Products : Commission Delegated Regulation. URL: [https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/tobacco/docs/2017\\_delegatedregulation\\_datastoragecontracts\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/tobacco/docs/2017_delegatedregulation_datastoragecontracts_en.pdf)
6. Systems for tobacco traceability and security features. *European Commission*. 2017. URL: [https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking\\_tracing\\_system\\_en](https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracing_system_en).
7. Track & Trace // Esta. URL: <https://www.esta.be/track-and-trace/>.

Подік Іванна Іванівна,  
к.е.н., завідувач відділу,  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## МЕДІАЦІЯ ЯК СПОСІБ РОЗВ'ЯЗАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У ВЕЛИКОБРИТАНІЇ

Медіація як спосіб розв'язання податкових спорів почала використовуватися у Великобританії з 2011 року. Слугували цьому два успішні пілотні проекти щодо врегулювання конфліктів між платниками податків та податковими органами. Один із проектів стосувався великих платників податків та комплексних податкових конфліктів і передбачав залучення сторонніх медіаторів, що пройшли відповідну акредитацію податкового відомства. Інший пілотний проект охоплював спори, у яких беруть участь переважно малі та середні підприємства або окремі платники податків, і передбачав участь власного медіатора, підготовленого податковою службою. Успіх обох проектів призвів до впровадження медіації для розв'язання податкових спорів у національному масштабі [1].

Для того щоб скористатися медіацією у конфлікті з податковими органами платник податків має подати заявку. Для цього потрібно заповнити онлайн-анкету [2]. Зауважимо, що у разі наявності винесеного податкового рішення перед поданням заявки на медіацію платнику податків потрібно розпочати процедуру апеляційного оскарження.

Отримавши заявку від платника податків про застосування медіації у податковому спорі, медіатор – офіцер податкової служби, який володіє навичками та методами медіації, який виступатиме нейтральною третьою стороною у конфлікті, – зв'язується із платником податків та податковим інспектором, щоб більш детально обговорити заявку, сутність та причини конфлікту. Після ретельного вивчення справи медіатор приймає рішення, чи буде медіація ефективним способом вирішення цього конкретного спору. Як правило, таке рішення ухвалюється протягом 30 днів з дня отримання заяви від платника податків [3].

У разі негативної відповіді платнику податків надаються ґрунтовні роз'яснення причин відмови.

У випадку ствердної відповіді медіатор зв'язується з платником податків, щоб повідомити про особливості процесу медіації. Платник податків зобов'язаний підписати угоду про участь у медіації. Відмова від підписання угоди є підставою для відмови у медіації.

Зазначимо, що участь у процесі медіації є обов'язковою для обох сторін. Тому податкові органи радять вдаватися до медіації лише у разі повної готовності взяти на себе зобов'язання, пов'язані з процесом медіації. У випадку невиконання таких зобов'язань медіація буде скасована.

Під час процесу медіації платнику податків можуть запропонувати надати більше інформації про сутність спору. Зазвичай на підготовку відповіді дається 15 робочих днів з моменту запиту, якщо не вказано інше.

Основною частиною процесу медіації є медіаційна зустріч або телеконференція. Платник податків зобов'язаний бути доступним для будь-якого з варіантів протягом 90-денного терміну з дати прийняття заявки на медіацію.

Під час підготовки до зустрічі або телеконференції медіатор просить платника податків викласти сутність та власне бачення податкового спору письмово. Ця оповідь повинна відповідати таким критеріям:

- бути короткою – не більше двох сторінок паперу формату А4;
- містити основні факти і, де це доречно, їх нормативне трактування;
- не бути хронологією перевірки або конфлікту.

Податковий інспектор, який виступає другою стороною у спорі, зобов'язаний зробити те саме.

Ці матеріали стануть основою для обговорення у процесі медіації. Сторони спору можуть обмінятися ними на свій вибір – або до медіаційної зустрічі, або під час неї [4].

Також важливою частиною підготовки до медіаційної зустрічі є індивідуальні бесіди платника податків та уповноваженого співробітника податкового органу з медіатором, коли кожна зі сторін викладає власне бачення ситуації.

Під час медіаційної зустрічі медіатор запропонує сторонам обговорити свої позиції, поставити зустрічні запитання та навести аргументи. Зауважимо, що обговорення в медіації є конфіденційними, незалежно від того, чи відбуваються вони на спільній чи приватній сесії. Але будь-яка нова інформація або докази, розкриті сторонами, що впливають на сутність спору, будуть записані.

Роль медіатора полягає в тому, щоб допомогти платнику податків та посадовій особі податкового органу розглянути всі можливі варіанти і посприяти сторонам у досягненні угоди з метою вирішення спору. Медіатор не бере участі у прийнятті рішення. Ця відповідальність лежить лише на платнику податків та податковому інспекторі.

Платник податків може залучати до посередницьких зустрічей адвоката, податкового консультанта, друга або члена родини у разі, коли не має заперечень щодо того, що його податкові справи будуть детально обговорюватися у їх присутності.

Після завершення процесу медіації медіатор вимагатиме від платника податків та посадової особи податкового органу підготувати та підписати документ, що деталізує досягнуту угоду. Якщо згоди не було досягнуто, це буде задокументовано в аналогічний спосіб.

Схематично процес врегулювання податкового спору за допомогою медіації наведено на рисунку 1.

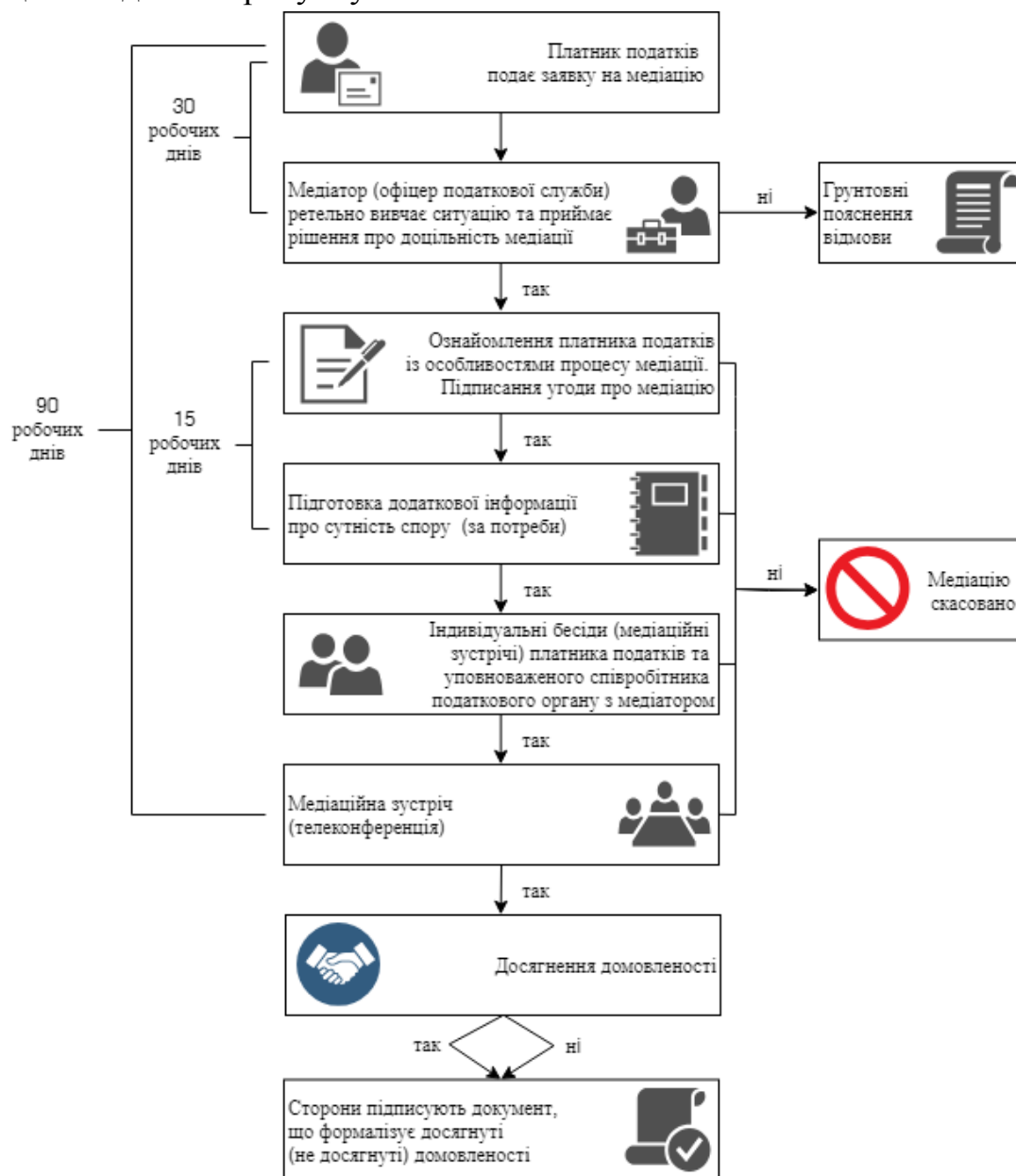


**Рисунок 1 – Процес врегулювання податкового спору за допомогою медіації у Великобританії\***

\*Джерело: авторська розробка.

Узагальнюючи викладене, виділимо визначальні риси використання медіації для розв'язання податкових спорів у Великобританії:

- заявка на застосування медіації для вирішення спору подається он-лайн;
- у деяких випадках перед ініціюванням медіації потрібно почати процедуру адміністративного оскарження;
- участь у процесі медіації є обов'язковою для обох сторін;
- медіатором виступає офіцер податкової служби, який володіє навичкам та методам медіації;
- медіатор допомагає розглянути всі можливі варіанти вирішення конфлікту, але право ухвалювати рішення належить лише платнику податків та працівнику податкового органу;
- обов'язкова формалізація досягнутих чи недосягнутих домовленостей.

### **Список використаної літератури**

1. Mediating Tax Disputes: Global Developments, 12 Dec 2013. URL: <https://www.cedr.com/articles/?item=Mediating-Tax-Disputes-Global-Developments>
2. Application to use Alternative Dispute Resolution to resolve a tax dispute. URL: <https://www.tax.service.gov.uk/shortforms/form/ADREng>
3. Alternative Dispute Resolution. URL: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachm ent\\_data/file/701213/CCFS21.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachm ent_data/file/701213/CCFS21.pdf)
4. Use Alternative Dispute Resolution to settle a tax dispute. URL: <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>

Проценко Олександр Ігорович,  
провідний фахівець,  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ВИЯВЛЕННЯ ТА ВІДСТЕЖЕННЯ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ У БРАЗИЛІЇ**

Тютюновий бізнес у світі традиційно вважають високоприбутковим, а сигарети – високоліквідним товаром. У світовій торгівлі вагоме місце посідає експорт тютюнових виробів. Найбільша частка експорту тютюнової продукції припадає на Китай, Індію, США, Туреччину, а також Бразилію.

Повний обсяг внутрішнього сигаретного ринку Бразилії оцінюється в 7 мільярдів пачок по 20 сигарет, або в 145 мільярдів сигарет. Найбільшими тютюновими виробником на внутрішньому ринку є компанії Souza Cruz, що володіє 78 % легального сигаретного ринку, а також Philip Morris – 13 %. Таким чином, двом транснаціональним компаніям належить 91 % легального ринку [1]. Також проблема нелегального тютюнового ринку у цій країні є актуальною.

Упровадження заходів боротьби з нелегальним обігом тютюнових виробів у Бразилії є основною складовою її податкової політики, яка є однією з передових у світі. За даними Міністерства фінансів Бразилії, близько 21 млрд сигарет було доставлено контрабандою у 2006 році, що становить втрату державного бюджету понад 340 млн дол. США. Близько 30 % тютюнової промисловості загального споживання формується з нелегальних сигарет [2]. Тоді уряд Бразилії ухвалив рішення впровадити систему виявлення та відстеження (Track & Trace).

Система виявлення та відстеження (Track & Trace) є частиною інтегрованої системи контролю за виробництвом сигарет, що сягає приблизно 4,9 млрд пачок сигарет та 253 бренди на рік. Ця система базується на використанні електронної марки з прихованими елементами безпеки (невидимі чорнила) та унікальним кодом з даними про кожну пачку, який наноситься на виробничих лініях. Код дозволяє зберігання декількох інформаційних полів, що стосуються продукту: найменування виробника, дата виготовлення, фіскальний клас та кінцевий пункт призначення. При цьому для експорту сигарет використовується спеціальний режим маркування, який передбачає нанесення видимого двовимірного матричного штрих-коду на різні види агрегованої упаковки. Наприкінці числового коду додаються літери BR, які вказують на те, що країною походження сигарет є Бразилія.

Наносити код можуть лише ліцензовані виробники, які повинні мати спеціально встановлене обладнання для кодування. Це обладнання ідентифікує

чорнило безпеки, перевіряє код і реєструє всю інформацію, таким чином перетворюючи штамп у доказ законного виготовлення тютюнових виробів. Виготовлення штампів можливе зі швидкістю 700 пачок за хвилину. Для зчитування коду на пачці контролюючі органи повинні використовувати спеціальні сканери, якщо унікальний код електронної марки не підтверджено (наприклад, виробник використовує марки, код яких не виявлено), система надішле повідомлення на сервер керування даними (DMS). Також попередження надійде до Секретаріату федеральних доходів Бразилії (Receita). Скануючи код, інспектори мають доступ до онлайн-даних, доступних на сервері Data Manager. Урядові аудитори, роздрібні торговці та дистриб'ютори використовують спеціальні портативні сканери аутентифікації продукту, що дозволяє зчитувати коди навіть за межами Бразилії за допомогою будь-якого сканера, сумісного з матричним штрих-кодом ECC200.

Використання системи виявлення та відстеження (Track & Trace) здійснюється за рахунок бізнесу. У серпні 2011 р. витрати були близько 0,0334 Бразильського реала (0,01845 дол США) за пачку. За допомогою системи виявлення та відстеження було викрито 7 незаконних виробників, діяльність яких була призупинена. Також припинено повернення контрабандою до Бразилії експортованих сигарет. Зміни в податковій політиці дали змогу зменшити кількість курців в Бразилії з 21,35 млн у 2006 році до 18,10 млн у 2012 році [3]. Зниження споживання було насамперед зумовлене ліквідацією вітчизняного незаконного виробництва тютюнових виробів.

Отже, упровадження системи виявлення та відстеження (Track & Trace) дозволило вирішити проблему внутрішнього нелегального обігу тютюнових виробів. Орієнтуючись лише на вітчизняне виробництво, швидше за все показник боротьби з нелегальним обігом залишиться сталим, тому необхідно використовувати у податковій політиці міжнародне співробітництво.

Система виявлення та відстеження, що використовується в Бразилії, необхідна для контролю внутрішнього ринку, але вона не відповідає міжнародним стандартам. Тому головним завданням уряду Бразилії у провадженні нової податкової політики повинне стати використання системи міжнародного обміну даними про обіг тютюнових виробів, що дозволить зменшити фактичний рівень контрабандної продукції.

### Список використаної літератури

1. Нелегальна торгівля тютюном в країнах MERCOSUR. URL: [https://www.fctc.org/wpcontent/uploads/2009/06/INB3\\_fact\\_sheet\\_illicit\\_trade\\_MERCOSUR\\_report\\_Russian.pdf](https://www.fctc.org/wpcontent/uploads/2009/06/INB3_fact_sheet_illicit_trade_MERCOSUR_report_Russian.pdf).

2. Roberto Iglesias. Estimating the size of illicit tobacco consumption in Brazil: findings from the global adult tobacco survey, 2012. URL: <https://pdfs.semanticscholar.org/8b8f/bf0b7679f6743830f50e9e3b6ce3aacb3e2b.pdf>.
3. The use of technology to combat the illicit tobacco trade. FCA Factsheet, 2008. URL: [http://www.sesric.org/tfo/files/factsheets/20.INB-2\\_Factsheet\\_Use\\_of\\_Technology2.pdf](http://www.sesric.org/tfo/files/factsheets/20.INB-2_Factsheet_Use_of_Technology2.pdf).

**Редзюк Євгеній Васильович,**

к.е.н., доцент, старший науковий співробітник,  
ДУ «Інститут економіки та прогнозування»  
НАН України

## **ПРОТИДІЯ МІНІМІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ ЧЕРЕЗ МЕХАНІЗМ ТА ІНСТРУМЕНТИ ФОНДОВОГО РИНКУ УКРАЇНИ**

Головною проблемою фондового ринку України є його розпорошеність торгів на 5–10 малоліквідних бірж, обмеженість у ліквідності інструментів і учасників, домінування у структурі торгів облігацій внутрішньої державної позики. У зв'язку з цим, на жаль, він не виступає основним конкурентом банківських послуг і потужним механізмом у залученні капіталу для розвитку компаній. На відміну від ринків цінних паперів більшості країн світу, вітчизняний фондовий ринок функціонує у режимі незрілого та напівтіньового ринку, що зосереджений на обслуговуванні не інституціональних і класичних інвесторів, а оптимізаційних і схемних операціях. Загалом такі умови знижують потенціал зростання вітчизняної економіки, спотворюють ринкові відносини в Україні і сприяють криміналізації й тінізації фінансово-економічних відносин. За різними оцінками, рівень тіньової економіки України становить 34–60 % [1; 2].

Існуюче вітчизняне недосконале законодавство у визначенні фіктивних емітентів сприяє цьому та обумовлює використання значної кількості цінних паперів у маніпулятивних, схемних операціях.

Так, нове положення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України (НКЦПФР) про «фіктивних емітентів» (прийнято станом на 18.04.2017) не вирішує проблеми використання цінних паперів для маніпулятивних операцій, оскільки запропоновані ознаки фіктивності, крім двох основних (невиявлення емітента за місцезнаходженням та неподання регулярної інформації), є штучними перепонами, які легко можуть бути подолані. Для публічних акціонерних товариств таких ознак 14 і, щоб не бути фіктивним, емітенту треба уникнути відповідності трьом ознакам. Якщо емітент зареєстрований у приміщенні житлового фонду, то можна легко змінити місцезнаходження, оскільки нині це не тягне за собою внесення змін до статуту. Достатньо мати одного працівника й призначити йому мінімальну заробітну плату (4 173 грн станом на 01.01.2019), а також реалізувати продукцію або надати послуги хоча б на 1 грн. А досягти нормативу 25 % «реальних» активів можна через витрати майбутніх періодів та інші оборотні активи, які чомусь поставили в один ряд з основними засобами та грошима.

НКЦПФР урахувала лише 5 із 27 пропозицій п'яти юридичних та фізичних осіб. Це в основному поправки, які не впливають на встановлення ознак

фіктивності. Зокрема, замість терміна «забезпечені облігації», якого немає у Законі України, буде вживатися термін «забезпечені облігації підприємств» [3]. Не запропоновано розміщення емітентів тільки на організованих майданчиках торгівлі та більшу кількість у штаті оплаченого персоналу (на погляд автора, має бути щонайменше 10 осіб); не зазначено наявності реальних активів на достатньому рівні та регулярної, прибуткової профільної діяльності протягом декількох років; не передбачено стимулюючу та прозору систему підтримки від маркет-мейкерів. Таких аналогів регулювання фондового ринку ні у країнах ЄС, ні в інших цивілізованих країнах, що працюють за стандартами IOSCO (міжнародні принципи регулювання фондових бірж, які визнані майже всіма країнами світу), не існує. Пруденційного регулювання за зразком країн ЄС у нашій країні немає і не може бути, тому що НКЦПФР, по суті, виступає адвокатом схемних, фіктивних цінних паперів, дискримінуючи при цьому реальних інвесторів, емітентів й міноритарних акціонерів.

Для повернення фондового ринку України у правове поле і усунення з обігу цінних паперів фіктивних емітентів необхідно здійснити низку цілеспрямованих заходів, які, навпаки, повернуть довіру до вітчизняного фондового ринку та його інструментів.

На наш погляд, для зниження обігу цінних паперів фіктивних емітентів в Україні насамперед необхідно впровадити нові вимоги до існуючого Положення про встановлення ознак фіктивності емітентів цінних паперів та внесення таких емітентів до списку емітентів, що мають ознаки фіктивності (Положення набрало чинності 14.11.2017) [4], а саме, замість трьох ознак фіктивності, збільшити їх кількість до 8 (усього прийнято 14 ознак фіктивності). Якщо понад половині ознак фіктивності не відповідає емітент, то логічним є його допуск до торгів на біржі, тоді можна вважати цінні папери емітента нефіктивними. Це суттєво покращить інвестиційний клімат в Україні та оздоровить фінансовий і фондовий ринки України. Доцільним є і повна заборона реєстрації емітентів у приміщенні житлового фонду. Крім того, у нових вимогах потрібно збільшити наявність працівників з 1 до мінімум 10 для страхових компаній і до 15 для торговельно-виробничих фірм з регулярними виплатами зарплати протягом останніх 3 років на рівні не менше мінімальної зарплати.

Реалізація продукції або надання послуг має бути на співвідносному рівні із кількістю працівників, їх зарплатою та прибутковою діяльністю щонайменше 2 роки при загальній діяльності фірми 3 роки (це європейська практика для розміщення ризикових цінних паперів підприємств малого і середнього розміру). Якщо не ведеться профільна діяльність, то логічним є недопуск до торгів на вітчизняній фондовій біржі таких емітентів.

Для адекватності й відповідності оцінки активів емітента необхідно заборонити норматив у 25 % «реальних» активів через витрати майбутніх періодів та інші оборотні активи. Тільки основні засоби і гроші можуть ураховуватися при розміщенні емітентами цінних паперів як застава забезпечення можливості обслуговувати власні цінні папери.

Упровадження системи підтримки маркет-мейкерами обігу на рівні реальних активів і прибутків знизить рівень обігу цінних паперів фіктивних емітентів.

Також терміново необхідне розроблення і впровадження пруденційних норм, які унеможливили б використання страховими, фінансовими, лізинговими організаціями та банками цінних паперів фіктивних емітентів. Позитивним для українських фінансових і банківських організацій є впровадження пруденційних стандартів країн ЄС; відхилення від таких стандартів має викликати підозри у перевіряючих органів влади щодо фіктивної діяльності, їх ухилення від оподаткування, обслуговування тіньового сектору економіки. Тому такі корпоративні структури (при підтвердженні злочинної діяльності) потрібно системно і незворотно виводити з фінансового ринку України.

Важливим кроком до зменшення проблеми тінізації фінансового і фондового ринку України є оптимізація і адміністрування системи штрафів згідно із завданими збитками державі, інвесторам, громадянам України. Наявні штрафи і покарання за правопорушення несумісні /наднизькі/ із завданим збитком громадянам, інвесторам, Україні. Так, наприклад, максимальний штраф Кримінального кодексу України за статтею 222-1 «Маніпулювання на фондовому ринку» становить від трьох тисяч до п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років, але збитки завдаються в десятки-сотні разів більше, тому є необхідність у посиленні відповідальності за правопорушення у сфері відмивання коштів щонайменше на 1 гривню збитку – штрафувати на 2 гривні; при повторній спробі – на 5.

Формування прозорого й ефективного ринку цінних паперів в Україні можливе лише при подоланні проблем обігу на ньому фіктивних і схемних цінних паперів. Тому тільки активне законодавче оновлення в цій сфері разом з кадровим перезавантаженням в НКЦПФР і комплексними соціально-економічними реформами в Україні може дати успішний результат.

### Список використаної літератури

1. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. URL: <http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA>
3. Офіційний сайт Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України. URL: <http://www.nssmc.gov.ua/law/20288>
4. Офіційний сайт Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/2017/11/14/u-grudn-zapratsyuyuty-nov-pravila-vstanovlennya-oznak-fktivnost-emtentv-tsnnih-paperv/>

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

## **МЕХАНІЗМ КОНФІСКАЦІЇ, ЗБЕРІГАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ, ВИЛУЧЕНИХ МИТНИЦЬМИ ДФС ПРИ ВИЯВЛЕННІ ПОРУШЕНЬ МИТНИХ ПРАВИЛ**

В умовах розвитку ринкових відносин в Україні та її інтеграції зі світовим співтовариством відбувається збільшення обсягу та видів зовнішньоекономічних операцій. Разом з тим збільшується й кількість порушень митних правил, що зазвичай призводить до вилучення товарів, транспортних засобів, їх конфіскації.

Відповідно до частини 1 статті 458 Митного кодексу України (далі – МК України) порушення митних правил є адміністративним правопорушенням, яке являє собою протиправні, винні (умисні або з необережності) дії чи бездіяльність, що посягають на встановлений МК України та іншими актами законодавства України порядок переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, пред'явлення їх органам доходів і зборів для проведення митного контролю та митного оформлення, а також здійснення операцій з товарами, що перебувають під митним контролем або контроль за якими покладено на органи доходів і зборів МК України чи іншими законами України, і за які МК України передбачена адміністративна відповідальність [1].

Згідно з пунктом 57 частини 1 статті 4 МК України товари – це будь-які рухомі речі, у тому числі ті, на які законом поширено режим нерухомої речі (крім транспортних засобів комерційного призначення), валютні цінності, культурні цінності, а також електроенергія, що переміщується лініями електропередачі [1]. Таким чином, законодавець відносить до категорії «товари» лише транспортні засоби особистого користування, тобто наземні транспортні засоби товарних позицій 8702, 8703, 8704 (загальною масою до 3,5 тонни), 8711 згідно з УКТ ЗЕД та причепи до них товарної позиції 8716 згідно з УКТ ЗЕД, плавучі засоби та повітряні судна, що зареєстровані на території відповідної країни, перебувають у власності або тимчасовому користуванні відповідного громадянина та ввозяться або вивозяться цим громадянином у кількості не більше однієї одиниці на кожен товарну позицію виключно для особистого користування, а не для промислового або комерційного транспортування товарів чи пасажирів за плату або безоплатно.

Товари – безпосередні предмети порушення митних правил та відповідні документи, необхідні як докази у справі про порушення митних правил, можуть

тимчасово вилучатися. Документи, які перебувають в електронному вигляді, вилучаються разом з відповідними носіями (частина 1 статті 511 МК України). Так, відповідно до частини 2 статті 511 МК України у разі виявлення порушень митних правил, передбачених частиною 6 статті 470, статей 471–473, 476, частиною 6 статті 481, статей 482–484 МКУ, тимчасове вилучення товарів, у тому числі транспортних засобів особистого користування, транспортних засобів комерційного призначення, які підлягають конфіскації згідно з цими статтями, а також відповідних документів є обов'язковим [1].

Тимчасове вилучення товарів, у тому числі транспортних засобів особистого користування, транспортних засобів комерційного призначення, які підлягають конфіскації, а також відповідних документів є обов'язковим, у разі виявлення таких порушень митних правил: порушення порядку проходження митного контролю в зонах (коридорах) спрощеного митного контролю (стаття 471 МК України); недекларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення (стаття 472 МК України); пересилання через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях товарів, заборонених до такого пересилання (стаття 473 МК України); переміщення товарів через митний кордон України з порушенням прав інтелектуальної власності (стаття 476 МК України); переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України поза митним контролем (стаття 482 МК України); переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю (стаття 483 МК України); зберігання, перевезення чи придбання товарів, транспортних засобів комерційного призначення, ввезених на митну територію України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю (стаття 484 МК України) [1].

Крім того, за порушення митних правил може бути накладено адміністративне стягнення у вигляді конфіскації товарів – безпосередніх предметів порушення митних правил, товарів, що використовувалися для приховування товарів – безпосередніх предметів порушення митних правил від митного контролю (пункт 3 частини першої статті 461 МКУ) [1]. Конфіскація як адміністративне стягнення за порушення митних правил може бути застосована виключно за рішенням суду і полягає у примусовому вилученні зазначених товарів і безоплатному переданні їх у власність держави. Конфіскація товарів застосовується незалежно від того, чи є ці товари власністю особи, яка вчинила правопорушення.

Порядок обліку, зберігання, оцінки вилученого митницями Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) майна, щодо якого винесено рішення

суду про конфіскацію, передачі його органам державної виконавчої служби і розпорядження ним затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 26.12.2001 № 1724 [2]. Облік, попередня оцінка, а також відповідальність за зберігання вилученого митницями ДФС майна до прийняття судом рішення про його конфіскацію покладаються на ці органи.

Реалізація конфіскованого за рішеннями судів майна здійснюється відповідно до Порядку реалізації арештованого майна, затвердженого наказом Міністерства юстиції України від 29.09.2016 № 2831/5, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 30.09.2016 за № 1301/29431 [3], державним підприємством, яке належить до сфери управління Міністерства юстиції України та уповноважене відповідно до законодавства на здійснення заходів зі створення та супроводження програмного забезпечення системи реалізації арештованого майна, технологічного забезпечення, збереження та захисту даних, що містяться у цій системі, на організацію та проведення електронних торгів та торгів за фіксованою ціною, забезпечення збереження майна.

Аукціони з продажу арештованого майна в Україні на сьогодні проходять за допомогою системи електронних торгів арештованим майном (далі – СЕТАМ) через Інтернет. Система почала працювати в усіх регіонах України з серпня 2014 р. Система СЕТАМ – публічна та загальнодоступна, що досягається завдяки Інтернету. Участь у торгах відбувається віддалено в онлайн-режимі, так само здійснюється спостереження за ними. Доступ на сайт системи є вільним для всіх охочих за умови обов'язкової реєстрації. Реєстрація на сайті є безкоштовною. Інформація про умови, предмет та результати торгів доступні для будь-якої особи. Охочі придбати конфісковане майно подають онлайн-заявки, основною вимогою є доступ до Інтернету. Приймання заявок на участь в електронних торгах починається з моменту розміщення інформаційного повідомлення і триває до завершення електронних торгів.

Кошти, які надійшли на рахунок органу державної виконавчої служби від реалізації майна, після відшкодування витрат виконавчого провадження підлягають перерахуванню до державного бюджету протягом трьох банківських днів.

Крім того, у разі, коли майно, у тому числі транспортні засоби, не реалізовано у порядку, встановленому Законом України «Про виконавче провадження», 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.

Незважаючи на відносно низький обсяг коштів, які надходять від реалізації конфіскованих транспортних засобів, потрібно зробити висновок, що навіть невеликі фінансові впливання сприяють зростанню економічної незалежності держави.

### **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 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; Порядок від 26.12.2001 № 1724. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1724-2001-%D0%BF>
3. Про затвердження Порядку реалізації арештованого майна: наказ Міністерства юстиції України; Порядок від 29.09.2016 № 2831/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1301-16>

Селезень Павло Олександрович,  
к.ю.н., с.н.с., в. о. начальника відділу,  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **ДОГОВІРНІ ЗАСАДИ КОНЦЕПЦІЇ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА У КОНТЕКСТІ ЗАХИСТУ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ В ДЕРЖАВІ ДЖЕРЕЛА ДОХОДУ: ДОСВІД ІНДІЇ**

Концепція постійного представництва виникла у другій половині XIX ст. і активно застосовується у досвіді договірного регулювання міжнародних податкових відносин, починаючи з кінця XIX ст. Її застосування дає змогу забезпечити оподаткування доходу нерезидента в державі, де він виникає внаслідок здійснення ним підприємницької діяльності. З цього погляду логічним є те, що держава, яка є імпортером капіталу, буде зацікавлена в тому, щоб забезпечити максимально широке тлумачення концепції постійного представництва при розмежуванні податкової юрисдикції стосовно отриманих доходів з державою, що виступає як експортер капіталу, тобто держави резидентства інвестора, особливо за наявності асиметричних інвестиційних взаємин.

З урахуванням викладеного зрозумілим є використання більш широкого тлумачення концепції постійного представництва в договорах про уникнення подвійного оподаткування держав, що розвиваються, із розвиненими державами, оскільки перші найчастіше виступають у ролі імпортерів капіталу, а другі – експортерів. Такий підхід сприяє взаємовигіді договірних сторін та забезпеченню належних розмірів податкових надходжень у державах, що розвиваються.

Внутрішня логіка Модельної податкової конвенції ОЕСР (остання редакція 2017 р.) за таких обставин не відповідає економічним інтересам держав, що розвиваються, оскільки розрахована насамперед на застосування у відносинах між державами, що займають симетричні інвестиційні позиції щодо одна одної [1]. У цьому контексті відповідним інтересам держав, що розвиваються, може стати використання підходу, закладеного в Типовій конвенції ООН про подвійне оподаткування між розвиненими державами та державами, що розвиваються (у редакції 2017 р.) [2]. Більше того, провідні держави, що розвиваються, відстоюють ще більш широке тлумачення концепції постійного представництва в договорах про уникнення подвійного оподаткування, у т. ч. і Індія.

Підтвердити це може таке положення договору про уникнення подвійного оподаткування Індії з Японією, яке пов'язане зі встановленням агентського типу постійного представництва (підп. «с» п. 7 ст. 5): «7. Незважаючи на

положення пунктів 1 та 2 [стосуються базового типу постійного представництва], якщо особа, інша аніж агент з незалежним статусом, до якого застосовується пункт 8, діє в Договірній Державі на користь підприємства іншої Договірної Держави, то таке підприємство має вважатись таким, що має постійне представництво в першій Договірній Державі, якщо ... (с) особа зазвичай забезпечує замовлення (*securing orders*) у першій з Договірних Держав повністю або майже повністю для самого підприємства або для такого підприємства і підприємств, які контролюються ним, контролюють його або перебувають під спільним контролем з відповідним підприємством (*controlling, controlled by, or subject to the same common control as that enterprise*)» [3].

Про роль цього положення свідчить те, що у двох відомих справах 2018 р. саме наявність відповідного положення у договорах Індії про уникнення подвійного оподаткування з Сінгапуром та Японією дозволила встановити наявність у нерезидента постійного представництва агентського типу на території Індії:

1) рішення Апеляційного трибуналу з податку на доходи Індії у справі Дайкін Індастріс Лтд проти асистента комісара з податку на дохід, 1623/Del/2015, 28.05.2018 р. [4];

2) рішення Відомства з попереднього узгодження Індії у справі Мастеркард Ежіа Пасіфік Пе-те-і Лтд, А.А.Р. № 1573 від 2014 р., 06.06.2018 [5].

Варто зауважити, що в останній зі згаданих справ відсутність у договорі про уникнення подвійного оподаткування між Індією та Сінгапуром положення, аналогічного підп. «с» п. 7 ст. 5 договору про уникнення подвійного оподаткування Індії з Японією, унеможливила б взагалі ідентифікацію наявності агентського типу постійного представництва в нерезидента. Адже така ідентифікація була визнана лише на підставі відповідного договірної положення – інші положення були визнані нерелевантними для конкретної ситуації.

З урахуванням викладеного, вважаємо, що досвід Індії в частині включення розширеного тлумачення концепції постійного представництва в договори про уникнення подвійного оподаткування міг би бути використаним і в Україні, особливо у взаємовідносинах з тими державами, стосовно яких Україна займає асиметричні позиції у контексті інвестування. Прикладом такого розширеного тлумачення може стати підп. «с» п. 7 ст. 5 договору Індії про уникнення подвійного оподаткування з Японією. Такий крок узгоджувався б з завданням 3 «Розширення бази оподаткування» в контексті реалізації заходів дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі згідно зі Стратегією реформування системи

управління державними фінансами на 2017–2020 роки, затвердженою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р.

### **Список використаної літератури**

1. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (as it is read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p.
2. UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2017 Update). N.-Y.: UN, 2018. 813 p.
3. Convention between the Government of Japan and the Government of the Republic of India for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes, 7 March 1989. URL: <https://www.incometaxindia.gov.in/pages/international-taxation/dtaa.aspx>.
4. Daikin Industries Ltd. V. ACIT, ITA No. 1623/Del/2015, 28 May 2018. URL: [http://www.taxpundit.org/phocadownload/Taxpundit\\_Reporter/Taxpundit\\_Reporter\\_2018/May\\_2018/518Taxpundit333.pdf](http://www.taxpundit.org/phocadownload/Taxpundit_Reporter/Taxpundit_Reporter_2018/May_2018/518Taxpundit333.pdf).
5. Ruling of the Authority for Advance Rulings, A.A.R. No. 1573 of 2014, 6 June 2018. URL: [http://aarrulings.in/it-rulings/uploads/pdf/1528804394\\_1573-of-2014---mastercard-asia-pacific-ltd.pdf](http://aarrulings.in/it-rulings/uploads/pdf/1528804394_1573-of-2014---mastercard-asia-pacific-ltd.pdf).

Середа Анна Володимирівна,  
молодший науковий співробітник,  
НДІ фінансової політики  
Університету ДФС України

## ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ МЕДІАЦІЇ В УКРАЇНІ

Становлення податкової медіації в Україні змістовно пов'язується з сучасним розвитком правової системи України з огляду на європейські правові системи, цінності та пріоритети існування сучасного цивілізованого світу загалом. Європейські цінності в нашій державі зумовили попит суспільства на формування культури підприємницької діяльності та податкової системи, яку неможливо уявити без дотримання принципів правової культури, що привело до еволюції стандартів добросовісності, відповідальності та чесності бізнесу, оснований на природних принципах права, та сформувало підґрунтя до актуалізації засобів саморегулювання. Наведене безпосередньо стосується порядку вирішення спорів та конфліктів. У свою чергу влада, зокрема законодавча, має реагувати на потреби суспільства, запроваджуючи відповідні зміни у правовому регулюванні.

Термін «медіація» походить від латинського *mediatio* – посередництво; аналогічне значення мають слова *mediation* (англ.), *médiation* (фр.). Кожний у межах свого розуміння може дати власну дефініцію цьому поняттю. У соціальній психології вчені розглядають медіацію як специфічну форму регулювання спірних питань, конфліктів, узгодження інтересів. Учений Х. Бесемер визначив медіацію як технологію вирішення конфлікту за участю нейтральної третьої сторони [1] Медіатор має на меті досягнення чітких домовленостей між учасниками спору, зокрема про те, як сторони будуть вирішувати конкретні питання. Він не бере до уваги виявлення будь-яких почуттів під час процедури медіації. Медіатор зосереджений на перспективі взаємовідносин сторін спору, а не аналізі минулих відносин сторін. Він контролює процес і не впливає на учасників процесу медіації або результат, водночас сам організовує проведення процедури. Медіатор допомагає визначити реальні інтереси сторонам конфлікту, коло спірних правовідносин і допомагає сторонам самостійно виробити угоду щодо спору, до того ж сторони конфлікту повністю контролюють процес прийняття рішення із врегулювання спору і умови розв'язання спірної ситуації. Медіатор полегшує процес спілкування між сторонами конфлікту, розуміючи позиції та інтереси кожної з них, фокусує сторони на їх інтересах і допомагає у пошуку продуктивного розв'язання проблеми, надаючи їм можливість виробити угоду самостійно [2].

Потрібно зауважити, що альтернативний спосіб вирішення правових конфліктів, зокрема медіація, є надзвичайно результативним. Переваги такого способу є очевидними: доволі нетривалі строки вирішення спору; швидке, або, іншими словами, результативне виконання домовленості, досягнутої за допомогою медіатора [3]. Значно раніше від України зазначені переваги помітили в Європі та США, де інститут медіації вже має певну історію і досвід, який до того ж є успішним [4]. Ефективність медіації сприяла швидкому розширенню географічних меж її застосування. Сьогодні медіація є найпоширенішим позасудовим методом вирішення конфліктів у світі. Успішність процедури медіації надзвичайно висока: у світі в середньому від 75 до 80 % усіх спорів, які винесені на медіацію, закінчуються укладенням домовленостей.

До переваг медіації як способу вирішення спорів належать такі:

- 1) контроль, що мають сторони як за безпосередньою процедурою медіації, так і її результатами;
- 2) пряма участь сторін у переговорах; добровільність процедури; швидкість проведення медіації, її ефективність і економічність, простота і гнучкість;
- 3) справедливість, оскільки медіатор гарантує, що вже існуючі нерівні відносини між сторонами не можуть вплинути на хід ведення переговорів та їх результат;
- 4) конфіденційність;
- 5) забезпечення ефективної взаємодії між сторонами; сприяння в підтримці, поліпшення або відновлення взаємин між сторонами; урахування довгострокових і важливих інтересів сторін на кожній стадії процедури медіації для врегулювання спору з акцентом на сьогодення і майбутнє, а не на минуле;
- 6) взаємовигідність результату медіації; творчий підхід до вирішення суперечки [5];
- 7) до недоліків медіації як способу вирішення спорів можемо виокремити такі:
- 8) у медіації складніше бути впевненим у професіоналізмі медіатора, ніж судді в судовому процесі, тим більше, що медіатор, як передбачається, повинен виступати як фахівець відразу в декількох сферах;
- 9) більш сильні сторони отримують можливість нав'язувати свою позицію слабким, оскільки медіація (завдяки неформальності) надає менше процесуальних гарантій, ніж судовий розгляд або арбітраж; невизначеність алгоритмізації процедури медіації, яка викликана тим, що держава відносить ці питання до компетенції медіативних організацій, як наслідок – істотне різночитання змісту і поетапної структури таких процедур; у результаті особи,

які вдаються до медіації, можуть не мати жодного уявлення про те, як вона повинна проводитися найбільш ефективно, і буквально змушують сторони приймати і покладатися на встановлювані ними правила; відсутність зовнішнього (державного) контролю щодо здійснення процедури медіації, наслідком чого може бути низький рівень довіри конфліктуючих сторін до діяльності медіативних організацій;

10) істотна невизначеність можливості притягнення медіаторів до відповідальності за умисну і ненавмисну шкоду, заподіяну внаслідок здійснення ними своєї діяльності, механізм медіації, в центрі уваги якої перебувають спори і конфлікти між приватними конфліктуючими сторонами, приховує від громадськості деякі спори, які мають або можуть мати суспільно значущі наслідки [6].

### Список використаної літератури

1. Матеріали курсу підготовки медіаторів із кола посадовців, які займають керівні посади в органах виконавчої, законодавчої та судової влади. Спільна програма Європейської Комісії та Ради Європи «Прозорість та ефективність судової системи України». Київ, 2010.

2. Альтернативне вирішення спорів (медіація). URL: <http://avantgardelaw.webnode.com.ua/mediation>.

3. Дойч М. Разрешение конфликта (конструктивные и деструктивные процессы). *Конфликтология* : хрестоматия / сост. Н. И. Леонов; гл. ред. Д. И. Фельдштейн. Москва : Моск. психол.-соц. ин-т, 2004. С. 53–69.

4. Загар А. Кампанія з інформування громадськості про медіацію в Україні. *Відновне правосуддя в Україні*. 2008. № 4. С. 52–53.

5. Херсонцев А. И. Альтернативное разрешение споров: проблемы правового регулирования и европейский опыт. *Российский юридический журнал*. 2003. № 3. С. 16–17.

6. Martin Adams A. Effective methods of alternative dispute resolution: negotiation, mediation, and arbitration. URL: <http://www.dlgfirm.com/files/2012/05/Overview-of-ADR-20101101.pdf>.

Сибірянська Юлія Володимирівна,  
к.е.н., доцент;  
Осадчий Євгеній Сергійович,  
к.е.н., доцент,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## МАСШТАБИ ПОДАТКОВОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ ФІЗИЧНИХ ОСІБ – СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

Проблема податкової заборгованості платників податків перед бюджетом є надзвичайно актуальною та має негативні наслідки не лише для надходжень до державного та місцевих бюджетів, а й позначається на бізнес-кліматі у країні, спричиняє нерівномірність розподілу податкового навантаження та опосередковано знижує можливості розвитку окремих регіонів. Для пошуку шляхів зростання фінансових ресурсів у регіонах та об'єднаних територіальних громадах, які мають прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом, варто оцінити масштаби проблеми неплатежів суб'єктів малого та мікропідприємництва за податковими зобов'язаннями до бюджету.

Так, якщо у 2013 році сукупний податковий борг усіх платників податків до бюджету становив 15,5 млрд грн (або 1 % ВВП), то через ускладнення економічної ситуації у країні з 2014 року він почав різко зростати і станом на 1 січня 2019 р. сягнув 101,469 млрд грн (майже 3 % ВВП), збільшившись у 6,5 разу за 6 останніх років. За результатами оцінювання системи податкового адміністрування України за допомогою Діагностичного інструменту оцінки податкового адміністрування (TADAT) міжнародними експертами встановлено, що однією зі слабких сторін діяльності ДФС України (станом на 2018 рік) є високий рівень податкової заборгованості, що існує понад 12 місяців [1, с. 7], при цьому сам рівень загальної податкової заборгованості вважається низьким (заборгованість на кінець року не перевищує 9 % загальної суми податкових надходжень у 2015, 2016 та 2017 роках) [1, с. 10]. Протягом цього самого періоду менше 1 % суми цієї заборгованості вважалася можливою для стягнення, і більшість цих нестягнених боргів існують понад 12 місяців. У середньому у 2015–2017 роках понад 75 % заборгованості вважалася «старою».

Номінальне скорочення боргу в Україні відбувається в основному за рахунок його списання. Так, протягом 2018 року було списано 26,2 млрд грн податкового боргу [2, 3], протягом 2017 року було самостійно сплачено боржниками 12,05 млрд грн, а списано майже в 2 рази більше – 27,59 млрд грн.

За результатами аналізу даних, офіційно розміщених на сайті ДФС України [4], щодо розміру податкового боргу всіх суб'єктів господарювання до державного та місцевого бюджетів встановлено, що на 01.02.2019 у базі ДФС обліковується 953,9 тис. боржників (фізичних та юридичних осіб), а сукупний

розмір податкового боргу становив 99 498 млн грн. Із загальної кількості боржників 83 % – це фізичні особами – підприємці (790 тис осіб), сума боргу яких становить:

- до місцевих бюджетів – 3 426,56 млн грн, або 23,2% сукупного податкового боргу до місцевих бюджетів по Україні загалом (у т. ч середній розмір боргу – 4,34 тис. грн, максимальна сума боргу одного боржника – 112,33 млн грн);

- до державного бюджету – 1 832,976 млн грн, або лише 2 % податкового боргу до державного бюджету по Україні загалом (середній розмір боргу – 2,32 тис. грн, максимальна сума боргу – 168, 498 млн грн).

Отже, фізичні особи є в основному боржниками за податковими платежами до місцевих бюджетів, що пов'язано зі специфікою сплати ними податків (ФОП є головним чином платниками єдиного податку, податку на майно та ПДФО з найманих працівників, які надходять до місцевих бюджетів). У цьому контексті досить логічним є надання повноважень органам місцевого самоврядування адмініструвати податкові платежі, що мають сплачуватися до місцевих бюджетів. Більша зацікавленість у повноцінній сплаті податків до місцевих бюджетів спонукатиме органи місцевого самоврядування до більш якісного контролю та застосування різних заходів впливу до боржників, що автоматично матиме позитивні наслідки як для доходів місцевих бюджетів, так і зменшення кількості боржників та суми податкового боргу, а також сприятиме покращанню податкової культури на місцях.

Варто підкреслити, що розподіл боржників – фізичних осіб як територіально, так і за розміром заборгованості є нерівномірним. Найбільша кількість боржників перебуває на обліку в Донецькій обл. (79,8 тис. боржників із сукупним боргом 305 млн грн), Херсонській обл. (77,7 тис. боржників із сукупним боргом 1,2 млрд грн) і місті Києві (60,4 тис. боржників із сукупним боргом 1,17 млрд грн), для порівняння: у Запорізькій обл. перебуває лише 14,9 тис., у Волинській – 13,2 тис. боржників, а сукупний їх борг у цих та ряді інших областей не перевищує 150 млн грн [1]. Масовість боржників – фізичних осіб – підприємців актуалізує необхідність у пошуку альтернативних шляхів роботи з ними з метою погашення податкового боргу, зокрема і запровадження автоматизованих кол-центрів.

Із загальної кількості боржників фізичних осіб можна виділити 30 боржників (0,004 % загальної кількості), борг яких становить 16 % сукупного податкового боргу всіх фізичних осіб – боржників. Борг цих 30 ФОП становить 26 % податкового боргу всіх фізичних осіб до державного бюджету та 11 % боргу до місцевих бюджетів. Саме причинам виникнення податкового боргу та

заходам його погашення зазначених осіб варто приділити особливу увагу. Крім того, указана інформація свідчить про величезний розрив між боржниками, а отже, про різні ризики непогашення податкового боргу.

Згідно з проведеним нами аналізом частоти виникнення податкового боргу у фізичних осіб встановлено, що у 58 % випадків сукупний борг фізичних осіб – боржників не перевищує 500 грн, а ще 10 % не перевищує 1 000 грн, тому фахівці управління податкового боргу не можуть застосовувати передбачені чинним законодавством заходи стягнення до таких боржників. Такий борг міг виникнути у результаті помилок у розрахунках, а отже, існує висока імовірність бути погашеним.

Отже, як і в зарубіжних країнах, в Україні найбільш чисельною категорією боржників є малий (та мікро-) бізнес, до якого варто застосовувати моделі управління податковим боргом, які передбачають індивідуальний підхід до боржників. У більшості випадків податковий борг фізичних осіб, які в основному є боржниками до місцевих бюджетів, не перевищує 5–10 тис. грн, а отже, з великою імовірністю може бути погашеним, за умови застосування дієвих і економічно доцільних заходів впливу на боржників. Таким чином, при пошуку підходів до кластеризації варто враховувати такі критерії: категорію суб'єктів господарювання (юридичні та фізичні особи – підприємці), місце реєстрації, форму власності, величину податкового боргу загалом та окремо до державного і місцевих бюджетів.

### **Список використаної літератури**

1. Performance Assessment Report – Звіт про результати оцінки Україна / Нес Баркі Вольф та ін. URL: [http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine\\_PAR\\_Ukr\\_TADADT\\_Checked\\_2018.pdf](http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_PAR_Ukr_TADADT_Checked_2018.pdf)
2. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>
3. Інформація про податковий борг. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/365623.html>.
4. Інформація про суб'єктів господарювання, які мають податковий борг. URL: <http://sfs.gov.ua/priymalna-gromadyan/dostup-do-publichnoi-inform/vidkriti-dani/informatsiya-pro-subektiv-gospodaryuva/>

**Сиволап Ірина Миколаївна,**  
заступник начальника управління – начальник  
відділу методології перевірок управління  
методології та правового супроводження  
Департаменту трансфертного ціноутворення та  
міжнародного оподаткування ДФС України,  
державний експерт

## **ПРОБЛЕМА ВИКОРИСТАННЯ ІНОЗЕМНИХ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ З МЕТОЮ РОЗМИВАННЯ ПОДАТКОВОЇ БАЗИ ТА ВИВЕДЕННЯ ПРИБУТКІВ З-ПІД ОПОДАТКУВАННЯ**

Будь-яка діяльність здійснюється відповідно до того, які закони і правила інтерпретуються на національному рівні, і часто з прямої згоди державних органів. Для забезпечення справедливого балансу інтересів між платниками податків і державними органами необхідно розглядати всі аспекти системи, які є доречними, зокрема і у випадках трансфертного ціноутворення. Очевидно, що трансфертне ціноутворення є методом перерозподілу фінансових ресурсів та оптимізації оподаткування, а тому безпосередньо впливає на розподіл доходів, прибутків, ризиків та якість життя всередині держави.

Бізнес не може розвиватися в умовах значних обмежень і відсутності гарантій щодо забезпечення права власності на результати своєї діяльності. Разом з тим значна кількість обмежень, покликаних захистити інтереси як бізнесу, так і держави, можуть свідомо нехтуватися бізнесом за умови, якщо є можливість значно знизити або і зовсім виключити сплату податків.

Проблемам встановлення оптимальних та економічно обґрунтованих трансфертних цін присвячені Настанови ОЕСР з трансфертного ціноутворення. В Україні дослідження теоретичних основ протидії агресивному податковому плануванню, аналіз формування механізму податкового контролю за трансфертним ціноутворенням здійснені С. Бреховим, В. Воротіним, В. Коротуном, Д. Стародубом, І Шавло та ін. Зауважимо, що постійні зміни вітчизняного податкового законодавства потребують подальших наукових досліджень теоретичних і практичних аспектів використання механізмів трансфертного ціноутворення та застосування ефективних напрямів його регулювання.

Підприємницька діяльність може здійснюватися як особисто, так і колективно у більшості країн світу. Для цього існує безліч організаційних форм [1, с. 18], які покликані полегшити ведення бізнесу й убезпечити права власності учасників таких організаційних форм та їхніх контрагентів. Важливим є те, що така різноманітність форм ведення бізнесу забезпечує

розвиток економіки й закладає засади підвищення соціальних стандартів та прав і свобод людини. Водночас різноманітність цих форм у кожній країні та їхнє не завжди однакове змістове наповнення дозволяють використовувати їх з метою зменшення податкового навантаження [2, с. 128] і у самій країні, де існує така організаційна форма, і суб'єктами господарювання з інших держав, які бажають уникнути або мінімізувати сплату податків як у своїй країні, так і у країні, чию організаційну форму використовують. Потрібно обов'язково наголосити, що використання тих чи інших іноземних організаційно-правових форм не є беззаперечною ознакою того, що це робиться з метою виведення прибутків з-під оподаткування, адже кооперація з іноземними контрагентами часто змушує застосовувати зрозумілі для них засоби та механізми ведення господарських операцій.

Для упередження розмивання податкової бази нашої держави шляхом використання бізнесом деяких організаційно-правових форм суб'єктів господарювання в іноземних юрисдикціях два роки тому засади визначення контрольованих операцій законодавчо поширено також на «організаційно-правові форми нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи». Документ, що містить відповідний перелік іноземних організаційно-правових форм суб'єктів господарювання, покликаний стати превентивним заходом неналежній практиці платників податків, оскільки є додатковим інструментом контролю виявлення операцій, що за своєю сутністю не містять економічної доцільності та сприяють уникненню оподаткування в Україні. На сьогодні цікавим може стати аналіз в динаміці впливу зазначених законодавчих змін, проте його об'єктивність залежить, зокрема, від кількості звітних періодів, включених для такого аналізу.

Зазначимо, що неналежне використання організаційно-правових форм суб'єктів господарювання повинне стати одним із тих питань, яке може вирішитися за допомогою реалізації Плану дій, розроблених ОЕСР щодо запобігання розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування. Проте впровадження цих кроків є відносно тривалим процесом, який потребує консолідації зусиль великої кількості держав, які мають не тільки задекларувати своє приєднання до цього Плану, а й реалізувати хоча б мінімальну його частину. У цьому аспекті визначної ролі набуває політична воля для впровадження досконаліших засобів контролю, обміну податковою інформацією з податковими органами інших держав та розвитку стійких комунікацій між ними.

На сьогодні податкові органи мають у своєму розпорядженні лише обмежену інформацію про діяльність платника податків, яка не дає цілісного розуміння діяльності групи. Тому оцінити загальний розмір прибутку та його розподіл у межах групи компаній неможливо. Для забезпечення повноти фінансового контролю необхідно здійснити комплекс заходів у багатьох сферах, до яких можна віднести зміцнення національного законодавства, що регулює трансфертне ціноутворення, забезпечення сталої прозорості корпоративної звітності шляхом відкритого доступу до фінансових звітів компаній та інформації про бенефіціарне володіння.

Нарешті має відійти у минуле сплата податків за принципом «традицій та звичок» та закріпитися в свідомості платників необхідність у їх своєчасному та повному перерахуванні на рахунки саме нашої держави.

### **Список використаної літератури**

1. Запобігання неналежному використанню платниками податків України організаційно-правових форм нерезидентів при здійсненні контрольованих операцій / за заг. ред. С. С. Брехова. Київ: Алерта, 2019. 120 с.

2. Стародуб Д. М., Шавло І. А. Протидія неналежному використанню податково-прозорих організаційно-правових форм суб'єктів господарювання у контексті міжнародного досвіду. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2018. Вип. 3–4. Ірпінь. С. 117–125.

Скляр Владислава Олександрівна,  
група ФБі-16-2, ННІ фінансів, банківської  
справи Університету ДФС України.  
Науковий керівник: д.е.н., професор О. Д. Гордей

## **ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ СИСТЕМИ БАЗ ДАНИХ «БЛОКЧЕЙН» ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЇЇ ЗАСТОСУВАННЯ В СИСТЕМІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ**

Технологія блокчейн на сьогодні є одним із головних технологічних проривів. На сьогодні в більшості випадків вона використовується для майнінгу (видобутку) цифрових валют. Крім видобутку віртуальних монет, існує безліч варіантів використання блокчейна.

Крім того, цю технологію оцінили і в Україні. Під час економічного форуму в Давосі Blockchain Research Institute — організація, яка проводить дослідження у сфері блокчейна, представила світову карту цієї технології. На ній вказано 14 країн, які стали лідерами щодо застосування Blockchain. Серед них і Україна.

Блокчейн – це електронний журнал зберігання інформації будь-якого типу. У цей «реєстр» можна внести дані щодо кредитів, економічних операцій, фінансових звітів, а також будь-яку інформацію про конкретну людину, різні угоди, організацію або підприємство.

Але, на відміну від звичайного електронного журналу, у якому інформація може бути змінена або видалена, то з технологією Blockchain такі операції неможливі. Усі дані пов'язані між собою і містяться в мільйонах комп'ютерів.

Крім того, уся інформація в базі не належить комусь одному, але у кожного користувача свій індивідуальний ключ до свого блоку даних. А для того щоб видалити всі дані, потрібно отримати доступ до всіх комп'ютерів одночасно.

У системі також не можна видалити або змінити «чужий» блок інформації. Адже кожен новий власник інформаційного блоку отримує ключ до нього. Якщо передати цей ключ комусь ще, то він отримає грошову суму або інформацію блоку.

Інформацію у блоці не можна змінити. Кожна зміна записується як нова інформація, яка стає окремим блоком і отримує свій власний ключ.

Процес шифрування виконується на величезній кількості різних комп'ютерів. Коли результат обчислень на всіх комп'ютерах виходить однаковий, то процес вважається завершеним, а сформованому блоку присвоюється цифровий підпис.

Далі блоки зв'язуються у хронологічний ланцюжок. Кожен блок пов'язаний з попереднім. Нові блоки завжди додаються суворо в кінець ланцюга. Як тільки блок потрапив у ланцюжок – його не можна змінити. Кожна нова зміна буде отримувати новий підпис.

Технологією Blockchain користуються для електронного голосування, державного управління та операцій з товарами (покупками/продажами).

Так, наприклад, у 2017 році Blockchain використовувала компанія Louis Dreyfus Group, що є одним з лідерів зернового ринку. Компанія уклала угоду з китайською Shandong Bohi Industry з купівлі й доставки з Китаю у США партії сої на підставі блокчейн-технології.

Усі документи, які раніше підписувалися вручну, були автоматизовані. Це підвищило рівень безпеки та скоротило час на обробку інформації. Операція була проведена через платформу Easy Trading Connect (ETC), яка розроблена групою банків (ING, Societe Generale і ABN Amro), щоб спростити і прискорити торговельні операції [4].

У 2017 році в Києві відбулася перша у світі операція з купівлі квартири за криптовалюту на основі технології блокчейна. Платформою для проведення операції став стартап Propu в Кремнієвій долині, який уклав угоду з Державним агентством з питань електронного уряду України, щоб організувати онлайн-покупку нерухомості.

Квартиру поміняли на суму у криптовалюті згідно з договором, уклавши смарт-контракт. Адреса смарт-контракту відобразилася в договорі, який був внесений безпосередньо в реєстр нерухомості України і в блокчейн Ethereum.

Аналізуючи світовий досвід, можна зазначити, що першою країною, яка впровадила в практику та запустила державний реєстр на платформі блокчейн, була Естонія, де з 2015 року діє програма надання естонським онлайн-резидентам нотаріальних послуг. Проект здійснюється за підтримки державної програми «Е-резиденція» резиденції (e-Residency). А вже в 2017 р. керівництво програми (e-Residency) Естонії запропонувало провести перше у світі державне ІСО, яке б дало змогу здійснювати інвестиції в біткоїнах тим, хто має статус онлайн-резидента [3].

Іншим прикладом країни, яка почала активно використовувати блокчейн-технологію, є Швеція, уряд якої з 2016 року тестує засновані на блокчейн-системі реєстрацію та облік прав на землю [2]. Кадастрова служба Швеції, об'єднавши зусилля з блокчейн-стартапом ChromaWay, консалтинговою фірмою Kairos Future і телекомунікаційною компанією Telia, запустила новий проект з метою перенесення в цифровий формат записів на право володіння нерухомим майном.

Крім того, уряди колишніх пострадянських республік також зацікавлені у використанні блокчейн-технології. Зокрема, у 2017 році уряд Татарстану почав використовувати блокчейн-технологію у державному секторі, а саме у сфері архівної справи.

Таким чином, розглянутий світовий досвід дає змогу визначити, що дослідження та реалізація низки проектів з використанням блокчейна є досить ефективною, зокрема у таких галузях, як охорона здоров'я та довкілля, засоби масової інформації, електронне голосування, зберігання файлів, смарт-контракти, страхування, державний сектор та інші.

Нині запровадження в Україні електронного документообігу та автоматизованих інформаційних систем для забезпечення ефективної фінансової діяльності відіграють усе більш значну політичну та економічну роль. Це пов'язано з розширенням використання інформаційно-комунікаційних технологій у суспільних відносинах, розбудовою систем електронних платежів, електронної торгівлі тощо.

На сьогодні найбільш значущою автоматизованою інформаційною системою, що використовується контролюючими органами для адміністрування податків, є створена у межах Проекту модернізації податкової служби України та введена в експлуатацію наказом Державної податкової служби України від 24.12.2012 № 1197 інформаційна система «Податковий блок» [1].

Проте, як і будь-яка система, ІС «Податковий блок» у сучасних умовах має певні недоліки, які необхідно усунути, адже такі системи повинні працювати бездоганно та відповідати технічним і технологічним вимогам сьогодення, що вирішують дуже важливі економічні завдання.

Однією із найбільш поширених проблем на сьогодні є надто повільна робота автоматизованої системи. Постійне «зависання» системи, блокування входу до системи, неконтрольовані виходи з системи, тривале очікування запитів, що значно сповільнює всю роботу державного органу. Ця проблема може залежати не лише від технічного забезпечення територіальних органів Державної фіскальної служби України, а також від передавання інформації центральними серверами до локальних. В окремих випадках такі випадки спричинені невмінням інспектора користуватися програмним забезпеченням.

Іншою негативною рисою сучасної автоматизованої системи є питання щодо некоректності роботи ІС «Податковий блок» та інших інформаційних ресурсів ДФС, від яких потерпають як платники податків, так і самі територіальні органи ДФС. Про необхідність у терміновому врегулюванні

проблем та зміні програмного забезпечення йшлося в листі ДФС України від 02.02.2016, у якому зазначено такі недоліки ІС:

- не функціонує режим «Зведена інтегрована картка платника», який має перевіряти інформацію про відсутність/наявність податкового боргу та формувати відповідну довідку;
- збої в підсистемі «Облік платежів» не дозволяють формувати в автоматичному режимі податкові вимоги платникам-боржникам та направляти їх у встановлені Податковим кодексом України строки;
- некоректна робота режиму «Довідки про відсутність заборгованості»;
- не працює режим «Реєстр банкрутів»;
- помилки режиму відновлення списаних сум;
- недоліки формування вимоги з Єдиного соціального внеску [5].

Таким чином, некоректність та неузгодженість роботи ІС «Податковий блок» не дає змоги швидко та якісно виконувати завдання, поставлені перед працівниками фіскальних органів, та безпосередньо в онлайн-режимі обслуговувати платників податку.

Удосконалення або навіть запровадження нової більш потужної і досконалої ІС електронного адміністрування податків є необхідною умовою її ефективного функціонування. Така ІС має задовольняти загальноєвропейські вимоги до електронного документообігу, підтримувати сучасні засоби електронної ідентифікації, безперешкодно взаємодіяти з іншими державними електронними інформаційними ресурсами для обміну електронними даними між суб'єктами владних повноважень з державних електронних інформаційних ресурсів під час надання адміністративних послуг, що особливо важливо для запланованого у Стратегії реформування державного управління України на 2016–2020 роки поетапного підключення до єдиної електронної системи взаємодії державних інформаційних ресурсів центральних органів виконавчої влади на базі Єдиного державного порталу адміністративних послуг [6].

Метою застосування нових технологій є збільшення прозорості та безпеки системи адміністрування податків для більшої доступності інформації користувачам та уникнення можливих маніпуляцій. Для просування цієї мети необхідним є перехід на більш досконалу технологію — блокчейн.

Основними перевагами використання блокчейна у сфері адміністрування податків є такі:

- децентралізація (усунення посередника). Принцип, за яким функціонують блоки, полягає в тому, що він дозволяє перевіряти транзакції без втручання людини, тобто без посередника, що мінімізує ризики помилок;

- зменшення витрат на впровадження та підтримку взаємопов'язаних blockchain для заміни наявних систем реєстрацій даних;

- захищеність. Незворотність створеного ланцюга та можливість перевірки також дає очевидні переваги для учасників формування і модифікації блоку та всіх зацікавлених сторін. При цьому навіть якщо з ладу вийдуть майже всі комп'ютери, де зберігається блокчейн, мережа продовжить працювати завдяки ресурсам, що залишилися [6];

- абсолютно прозора технологія, що базується на відкритості інформації, тому підробити або якимось чином змінити її не можна. Усі дані містяться в закодованому вигляді. Кодування настільки складне, що зламати його майже неможливо;

- завдяки використанню блокчейна можна уникнути крадіжок, оскільки система дуже надійна. Зламати або замінити інформацію у блоках неможливо, адже для їхнього захисту застосовуються шифровані ключі;

- транзакції завдяки блокчейн-технології виконуються дуже швидко, що дозволяє знизити час переказу грошей до однієї хвилини;

- у системі є комісії, але вони настільки невеликі, що ніяк не зрівняються з тими, які вимагають банківські організації за свої послуги [4].

Але перед застосуванням блокчейна у системі адміністрування податків потрібно з'ясувати і її мінуси, яких, на жаль, теж вистачає. До них відносять такі:

- транзакції в мережі блокчейна не можна скасувати або повернути;

- система блокчейн має не дуже високу продуктивність, тому використовувати її у глобальному масштабі неможливо.

- система вразлива, тому що обробляє занадто малу кількість транзакцій у секунду порівняно з кількістю транзакцій, що виконуються іншими популярними на сьогодні мережами;

- незважаючи на високу незалежність ланцюга, якщо один користувач буде володіти 51 % усіх блоків, про її децентралізацію доведеться забути, і ймовірність атаки значно зростає;

- у блокчейна немає офіційного статусу у світі. Хоча багато країн готові його визнати, зробили це одиниці;

- блокчейн-розробників занадто мало для того, щоб мати можливість повноцінно забезпечувати працездатність глобальної мережі.

Головними перевагами податкового реєстру на основі блокчейна були б, на відміну від вітчизняних, прозорість, стійкість та низька вартість реалізації. Крім того, блокчейн-технологія зробить цей реєстр непідконтрольним жодній

окремій організації, що також і знімає потребу в технічних посередниках та інституціях для регулювання.

Крім того, блокчейн забезпечує більшу безпеку даних, діє автоматизовано, тим самим знижуючи і ризик людської помилки. У цій прозорій базі дані більше захищені від маніпуляцій, зміни або зламування частин блокчейна. Незважаючи на таку кількість переваг, все-таки існують ризики застосування в автоматизованій системі адміністрування податків, до яких належать маніпуляції з фальшивими угодами з метою обману системи. Але загалом блокчейн є надзвичайно революційним явищем та виправданою заміною ІС «Податковий блок». Принцип блокчейна дозволяє розвиватися автоматизованій системі адміністрування податків та збільшує захист від шахрайських схем та маніпуляцій платників податку й контролюючих органів, тому має великі перспективи в Україні.

Розвиток блокчейн-технології дає поштовх новим реалізаціям електронного урядування, а саме у сфері захищеності податкової інформації від фальсифікації. Дані про громадян, нерухомість, сертифікати, дозволи, права на власність тощо після занесення в державні блокчейн-реєстри змінити практично неможливо. Дані державних реєстрів можна використовувати як повноцінні документи, що мають юридичну силу і доступні всім зацікавленим сторонам. Успішність запровадження блокчейн-технології в електронному урядуванні залежить від вирішення таких завдань: реалізації юридично вивіреного та контрольованого механізму внесення інформації/даних у державні податкові реєстри (блокчейн-технологія гарантує тільки незмінність даних, а не їх точність і вірогідність); упровадження багатомірної системи ідентифікації платника податків на базі біометричних даних; реалізації глобальної синхронізації даних платників (гарантія того, що виконання будь-якої операції в будь-який момент часу і в будь-якому вузлі дасть однаковий результат). Проте очевидними бар'єрами при застосуванні блокчейн-технології в системі адміністрування податків можуть стати юридичні обмеження, новизна технології, відсутність знань та навичок роботи персоналу з технологією, а також відсутність достатньої державної підтримки.

### Список використаної літератури

1. Редіх Еліна. Що таке Blockchain і як його використовують в Україні. *Інтернет портал «Бізнес Цензор»*. 2018. URL: [https://biz.censor.net.ua/resonance/3061113/chto\\_takoe\\_blockchain\\_i\\_gde\\_ego\\_primenyayut\\_v\\_ukraine](https://biz.censor.net.ua/resonance/3061113/chto_takoe_blockchain_i_gde_ego_primenyayut_v_ukraine)
2. Автоматизована система «Податковий блок». *Офіційний портал Державної фіскальної служби України*. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/proekt--modernizatsiya-derj/podatkovui-blok>

3. Кузьменко Л. В., Лисенко Г. Л. Використання Blockchain технологій для «розумних» застосувань. 2017. URL: <http://ir.lib.vntu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/20690/5254.pdf?sequence=3>

4. Клименко І., Лозова Г., Акімова Л. Застосування блокчейн-технологій у публічному управлінні. 2017. URL: [http://www.lvivacademy.com/vidavnitstvo\\_1/visnyk20/fail/Klymenko,Lozova,Akimova.pdf](http://www.lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/visnyk20/fail/Klymenko,Lozova,Akimova.pdf)

5. Приклади проблем в роботі ІС «Податковий блок»: лист ДФС України № 232/99-99-23-05-18 від 02.02.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0232872-16>

6. Про внесення змін до плану заходів з реалізації Стратегії реформування державного управління України на 2016–2020 роки: Розпорядження КМУ № 726-р від 11.10.2017. *Офіційний вісник України*. 2017. № 84. С. 35. Ст. 2574.

7. Літошенко А. В. Технологія Blockchain: переваги та неочевидні можливості використання у різних галузях. 2017. URL: [http://www.economy.in.ua/pdf/8\\_2017/20.pdf](http://www.economy.in.ua/pdf/8_2017/20.pdf)

Стародуб Дмитро Миколайович,  
к.ю.н., старший науковий співробітник,  
НДІ фінансової політики  
Університету ДФС України

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ В ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

Управління ризиками є елементом будь-якої ефективної системи менеджменту, якою, безумовно, має бути і система податкового менеджменту. Діяльність податкових органів ускладнена великою кількістю об'єктів контролю та відсутністю значних ресурсів для його проведення. Крім того, обмежений вплив держави на діяльність суб'єктів господарювання є не тільки одним з принципів побудови правової системи та сприятливого бізнес-середовища, який закладено у Господарському кодексі України, а й принципом фінансового контролю (Лімска конвенція) та однією з засад побудови податкової системи. Таким чином, діяльність податкових органів постійно зазнає змін у напрямі зменшення кількості перевірок, підвищення їх ефективності, усунення умов, що сприяють порушенню податкового законодавства, запровадження нових технологій збору та обробки інформації, створення та запровадження електронних сервісів для платників податків (автоматизована система «Єдине вікно»; електронний кабінет платника; система автоматичного відшкодування ПДВ; Е-чек; Е-акциз; Електронний аудит [1]), співпраця з іноземними податковими органами (автоматичний обмін інформацією) та ін. За прогнозами ДФС, уже тільки завдяки автоматизації камеральних перевірок час на перевірку звітності щодо податку на прибуток може зменшитися на 75 % [2]. А ратифікована у березні Верховною Радою України угода про МЛІ є ще одним кроком у реалізації мінімального стандарту БЄПС, що покликаний боротися з розмиванням податкової бази шляхом покращання правової та інституційної складових адміністрування податків та зборів.

Нормативно-правова база, завданням якої є врегулювання суспільних відносин, пов'язаних з податковими ризиками, досі формувалася хаотично і не виражала єдиної мети. Більшість таких нормативних актів призначені для того, щоб здійснити ранжування платників податків за різними ступенями ризику з метою проведення податкових перевірок. Проте не побудовано чіткої та узгодженої системи управління ризиками, яка б об'єднувала всі напрями діяльності податкових органів у розрізі всіх платежів, починаючи з реєстрації платника податку і закінчуючи сплатою податку у добровільному чи примусовому порядку.

Найбільш чітко ризикоорієнтований підхід у протидії порушенню податкового законодавства простежується у контрольних процедурах, зокрема формуванні переліку суб'єктів, які підлягають перевірці. Водночас тут

криються і інституційні ризики, які проявляються у зловживанні податкових органів під час проведення перевірок, і часті зміни, що вносяться до плану перевірок протягом року, що неодноразово було причиною визнання наказу про проведення перевірки незаконним (№ 808/1746/15, адміністративне провадження № К/9901/31134/18 (ЄДРСРУ № 77360853)).

Так наказ Мініну від 26.03.2018 № 386 «Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» (далі – наказ № 386) встановлює порядок формування плану-графіка проведення податкових перевірок. Відповідно до наказу № 386 ранжування платників податків відбувається за розділами (перевірки юридичних осіб; фізичних осіб; фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів; виконання обов'язків податкового агента юридичними особами). Розділ I плану-графіка має підрозділи А, Б та С; розділ II має п'ять груп; розділ III поділяє фізичних осіб – платників податків на три групи за рівнем доходів; розділ IV поділяє юридичних осіб – податкових агентів на три групи залежно від кількості найманих працівників (великі, малі та середні) відповідно до ГКУ. До плану-графіка вносяться платники податків, які за результатами господарської діяльності мають найбільші ризики несплати до бюджету податків та зборів, платежів. Ризики, які визначаються окремо для фізичних та юридичних осіб, розподіляються на ступені: високий, середній, незначний.

Для юридичних осіб наказ № 386 визначає 28 критеріїв високого ступеня ризику, 20 критеріїв середнього ступеня ризику та 7 критеріїв незначного ступеня ризику. Так, до підрозділу А розділу I насамперед входять платники податків, які мають не менше трьох критеріїв високого ступеня ризику та обсяги доходів або обсяги постачання для головних управлінь (далі – ГУ) ДФС у Дніпропетровській, Київській областях, місті Києві, що дорівнюють або більше 100 млн грн, для Офісу великих платників податків – дорівнюють або більше 10 000 млн грн, для інших ГУ ДФС – дорівнюють або більше 20 млн грн (у розрахунку на рік) [3]. Тобто враховуються регіональні особливості, які відображаються у фінансових показниках діяльності платників податків. Окремо визначаються критерії для банків та небанківських установ.

Для фізичних осіб встановлено 18 критеріїв високого ступеня ризику, 7 критеріїв середнього ступеня ризику та 3 критерії незначного ступеня ризику.

З урахуванням ризиків, які застосовуються для відбору для перевірки податкових агентів (8,7,6), усього наказ № 386 визначає 173 критерії ризику, з яких 82 високого та 63 середнього ступенів. Таким чином, варто зазначити, що порядок формування плану-графіка перевірок сформований таким чином, щоб включати до нього якомога більше платників податків із визначених категорій, що є симуляцією ризикоорієнтованого підходу. Отже, на сучасному етапі

необхідно переглянути набір критеріїв щодо їхньої актуальності та об'єктивності у бік значного зменшення критеріїв високого ступеня ризику на користь низького та середнього ступенів. Крім того, ризикоорієнтований підхід повинен враховувати також галузеві особливості, що дозволить акумулювати досвід контролюючих органів та сформулювати якісний ризикоорієнтований підхід.

На момент проведення перевірки вітчизняних податкових органів за допомогою діагностичного засобу TADAT в Україні не було стратегічного документа, який би визначав системний розвиток управління податковими ризиками, проте сьогодні такий документ є. Концепція організації діяльності ДФС з управління ризиками у податковій сфері, затверджена наказом ДФС України № 433 від 03.07.2018 «Про організацію діяльності Державної фіскальної служби України з управління ризиками», побудована з урахуванням зауважень та рекомендацій TADAT і покликана мобілізувати та організувати зусилля щодо управління податковими ризиками. Цей документ передбачає об'єднання зусиль усіх структурних підрозділів ДФС України та концентрацію їх на визначенні, оцінюванні, ранжуванні й кількісному оцінюванні ризиків недотримання норм; зменшення ризиків за допомогою програми поліпшення дотримання податкових правил; моніторинг та оцінювання результатів діяльності з оцінки та зменшення ризиків недотримання норм; визначення, оцінювання та зменшення інституційних ризиків.

Отже, ДФС тривалий час проводить роботу з опрацювання та аналізу ризиків та має нормативні передумови для розвитку системи управління податковими ризиками, проте на сучасному етапі ця робота перебуває на початковому етапі та потребує консолідації зусиль усіх підрозділів, які будуть у новій ДПС України.

### Список використаної літератури

1. Пріоритет ДФС – діджиталізація 100 % податкових сервісів. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100009931-prioritet-dfs-didzhitalizatsiya-100-podatkovikh-servisiv>
2. Проведення камеральних перевірок автоматизують. URL: <http://www.risu.org.ua:8080/uk/news/100006473-provedennya-kameralnikh-perevirok-avtomatizuyut>
3. Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ МФУ від 26.03.2018 № 386. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0465-18>

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

## **ПРАКТИЧНИЙ ДОСВІД ПРОТИДІЇ НЕЛЕГАЛЬНОМУ ОБІГУ ТЮТЮНОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПРИКЛАДІ КЕНІЇ**

Кенія у Східній Африці на початку 2000-х років вважалася незаконним пунктом транзиту сигарет із Танзанії, яка була головним джерелом контрабанди, у Демократичну Республіку Конго, Судан і Уганду – основні пункти призначення нелегальної продукції. Обіг нелегальної продукції тютюну, за даними KRA (далі – кенійська адміністрація доходів), на початок 2003 р. становив близько 15 %.

Наявність значного обсягу нелегальних тютюнових виробів на ринку підштовхнуло уряд Кенії провести у 2003 році державний аудит. Аудит виявив такі серйозні схеми ухилення від сплати податків на сигарети:

- шахрайське декларування сигарет на експорт, які потім були продані без оподаткування на внутрішньому ринку;
- недеклароване внутрішнє виробництво, щоб уникнути сплати будь-якого податку;
- недекларований імпорт тютюнової сировини і готової продукції, щоб уникнути податків на імпорт;
- занижену вартість продукції, щоб уникнути високих ставок податку;
- постачання контрафактних сигарет на внутрішній ринок.

Результати аудиту спонукали уряд Кенії до вжиття низки заходів щодо боротьби з ухиленням від сплати податків.

По-перше, він змінив податковий режим з адвалорної системи з використанням франкозаводської ціни на певну багаторівневу систему оподаткування з використанням роздрібних цін із визначенням чотирьох прогресивних податкових категорій.

По-друге, уряд запровадив акцизні паперові марки як обов'язкові для всіх пачок сигарет, що продаються на внутрішньому ринку.

Завдяки цим заходам щомісячні надходження акцизного податку в Кенії у 2003 році збільшилися з 230 мільйонів кенійських шилінгів до 350 мільйонів кенійських шилінгів, а обсяги легальних продажів сигарет та сигар у період 2003–2004 років зросли на 52 %. З урахуванням позитивного досвіду з акцизними марками на сигарети, уряд поширив режим акцизних марок на вина

та спиртні напої у 2007 році і почав розглядати питання використання акцизних марок на пиво, воду та соки.

Але, незважаючи на позитивний результат, у системі акцизних марок було виявлено і слабкі сторони:

- акцизні марки легко підробити або вкрати;
- вони не можуть бути пов'язані з певним брендом або кількістю продукції;
- акцизні марки треба було підраховувати вручну, що призводило до неточностей.

Ці недоліки в поєднанні з багаторівневою податковою системою, ускладнили адміністрування акцизного податку та податковий облік акцизних марок. Розмір легального ринку у 2005 році знову почав скорочуватися, а у 2006 році темпи його скорочення пришвидшилися. Таким чином, стало очевидним, що обрані заходи не були досить ефективними для контролю за незаконним обігом тютюнових виробів.

Після тривалих обговорень з урахуванням зарубіжного передового (на той час) досвіду Бразилії щодо боротьби з незаконною торгівлею та дотриманням найкращих методів боротьби з палінням, рекомендованих Рамковою конвенцією по боротьбі з тютюном (РКБТ), у 2008 році KRA прийняла рішення впровадити систему виявлення та відстеження (TTS).

Коли стало очевидним, що процес впровадження TTS буде досить тривалим, KRA вирішила запровадити тимчасові заходи контролю за ринком тютюнової продукції:

- проведення у 2010 році ретельного аналізу ефективності акцизних марок;
- упровадження оновленої системи обігу акцизних марок (паперові акцизні марки з розширеними функціями безпеки, що перевірялися в чотирьох точках ланцюга постачання тютюнових виробів;
- упровадження Електронної системи відстеження вантажу (ECTS);
- проведення у 2011 році податкової реформи (змінено багаторівневий спеціальний податковий режим на єдиний адвалорний податковий режим зі специфічним рівнем);
- визначення відповідальності за недотримання законодавства у сфері обігу тютюнової продукції;
- створення нових податкових підрозділів для проведення періодичних перевірок виробничих потужностей.

Тимчасові заходи виправдалися, оскільки легальний продаж сигарет і сигар збільшився на 67 % у 2010 році порівняно з 2009 роком, а податкова

реформа 2011 року дозволила усунути податкові збитки на суму 1 млрд кенійських шилінгів (11,3 млн доларів США) у вигляді доходів від акцизного податку.

У кінці 2012 року Кенійською адміністрацією з доходів випущені марки з унікальним ідентифікатором, що відображає певний тип або марку сигарет. Цей крок продемонстрував суттєвий прогрес у просуванні до контролю та відслідковування тютюнової продукції (TTS).

Після тривалих зусиль у 2013 році запроваджена сучасна Система управління податками (EGMS) для тютюнових та алкогольних продуктів.

EGMS дає можливість проводити підрахунок тютюнової продукції, відслідковувати продукцію, здійснювати контроль запасів, прогнозування податкових надходжень, прогнозування та обробку акцизних марок, управління рахунками та збір іншої бізнес-аналітики. Це полегшує виявлення контрафактних товарів, запобігає контрабанді та усуває фальсифікацію обсягів виробництва тютюнової продукції. EGMS також сприяє зниженню витрат на захист бренда та допомагає контролювати виробництво легального бізнесу.

Упровадження EGMS привело до збільшення надходжень від податків на тютюн. Найбільше зростання податкових надходжень було зафіксоване з імпорتنих сигарет, (із липня до грудня 2014 р. – на 4,728 %).

Ураховуючи цю сприятливу ефективність, дія EGMS була поширена з 1 листопада 2017 р. на інші підакцизні товари (вина, пиво та спиртні напої також на бутильовану воду, соки, содову в ПЕТ-контейнерах, енергетичні напої, інші безалкогольні напої, харчові добавки та косметику).

В Україні рівень ринку нелегального тютюну зростає та у 2018 році сягнув 4,4 % загального ринку тютюнових виробів, а втрати державного бюджету від недоотримання акцизного податку оцінюються у 2,6 млрд грн.

На сьогодні здійснено певні заходи щодо протидії незаконній торгівлі тютюновими виробами, зокрема ухвалено Концепцію запровадження електронної акцизної марки – автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів, затверджено Національну стратегію боротьби з незаконним виробництвом і обігом тютюнових виробів до 2021 р.

При впровадженні таких заходів варто враховувати успішний практичний досвід зарубіжних країн та дотримуватися загальних напрямів в організації протидії, які застосовуються цими державами: податкова політика; оновлення системи маркування тютюнових виробів з метою відстеження та контролю ланцюга поставок від виробника до споживача; співробітництво національних установ; співпраця з представниками тютюнової промисловості; координація зусиль на регіональному та субрегіональному рівнях; удосконалення системи

контролю за виробництвом сигарет всередині країни шляхом введення електронної реєстрації промислових підприємств і ліцензування тютюнових компаній.

### Список використаної літератури

1. Hana Ross Controlling Illicit Cigarette Trade. *Confronting Illicit Tobacco Trade: A Global Review of Country Experiences*. Washington, D.C. January 18, 2019. P. 580–603.
2. Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Нелегальний обіг алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні: методика статистичної оцінки. *Світ фінансів*. 2018. № 2 (55). С. 43–56. URL: <http://ndi-fp.nusta.edu.ua/report/publication/20190126125554.pdf>
3. Офіційний сайт Бритіш Американ Тобакко. URL: [http://www.bat.ua/group/sites/BAT\\_ALAJQW.nsf/vwPagesWebLive/DOAGCK9M](http://www.bat.ua/group/sites/BAT_ALAJQW.nsf/vwPagesWebLive/DOAGCK9M)

Твердун Сергій Олександрович,  
студент групи ОБ-17-1,  
ННІ обліку, аналізу та аудиту  
Університету ДФС України.  
Науковий керівник: к.е.н., доцент Сторожук О. В.

## **ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА У КОНТЕКСТІ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ ПРОВЕДЕННІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Одним з основних факторів, що негативно позначається на наповненні бюджету фінансовими ресурсами протягом тривалого періоду, залишається ухилення від сплати податкових та митних платежів. Як свідчить практика, адміністрування встановлених законодавством України податків і зборів, конституційний обов'язок платників податків щодо повної та своєчасної сплати податкових платежів виконуються не завжди і не всіма суб'єктами оподаткування. Підвищення ефективності роботи органів, що здійснюють контроль, у сфері протидії наявним схемам мінімізації податків на сьогодні розглядається як один із пріоритетних напрямів контрольно-перевірочної роботи та їх діяльності загалом.

Рівень незаконної мінімізації оподаткування в Україні останнім часом перебуває на неприпустимо високому рівні, що вказує на низьку результативність заходів щодо контролю. Статистика результативності податкових перевірок свідчить, що в середньому 88 % підприємств України, що перевірялися контрольними органами, порушують податкове законодавство. Значна частка цих порушень припадає на незаконну мінімізацію оподаткування, що пов'язано з недосконалістю податкового законодавства, низьким кваліфікаційним рівнем учасників податкових відносин, постійними змінами податкового законодавства [1, с. 770].

Серед причин, що спонукають суб'єктів господарювання до порушень у сфері оподаткування для зниження податкових зобов'язань, можна також виділити такі:

- нелегальне ведення бізнесу;
- нелегальне здійснення експортно-імпортних операцій;
- корупційні дії;
- свідоме заниження бази оподаткування;
- випадки фінансового шахрайства;
- ухилення від оподаткування [2, с. 135].

Головними негативними наслідками ухилення від сплати податків на економіку країни є такі: зменшення дохідної частини бюджетів держави, зростання корумпованості, деформація свідомості громадян через отримання

доходів поза межами правового поля, скорочення податкової бази, яке призводить до зростання податкового тиску на легально працюючі підприємства і підштовхує їх до переведення своєї діяльності в «тінь», зростання дисбалансу в розвитку різних секторів економіки [3, с. 49]. При нелегальному здійсненні експортно-імпортних операцій, зокрема контрабанди, ще одним негативним ефектом є погіршення становища національного виробника, адже імпортні контрабандні товари мають нижчу ціну, ніж вітчизняні.

У контексті зазначеного вчинення дій щодо несплати податкових платежів в українській практиці прийнято розмежовувати на два методи: легалізоване зменшення оподаткування, яке називають уникненням сплати податків, а також нелегальне – ухилення від сплати податків [4, с. 53]. Ухилення від сплати податків за фактом свого вчинення тягне за собою відповідальність фінансового або кримінального характеру.

Тенденція кількості випадків заниження податкових зобов'язань або ухилення від сплати податків і зборів та митних платежів з року в рік характеризується стабільно трендом зростання. Проте останнім часом українське суспільство робить кроки до переосмислення своєї ролі як платника податків для держави. Так, суб'єкти оподаткування все частіше цікавляться інформацією в органів Державної фіскальної служби (ДФС) України щодо полегшених умов ведення та оподаткування своєї господарської або зовнішньоекономічної діяльності.

На підтримку і розвиток цього процесу ДФС України у 2013 році на базі сервісу «Єдина база податкових знань» був розроблений новий сервіс «Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс» («ЗІР»).

Інформація сервісу зручно систематизована за тематиками, що частіше цікавлять платників податків. Функціонал ресурсу забезпечує можливість зовнішніх клієнтів веб-порталу використовувати в роботі запитання-відповіді з Базы знань, нормативно-правові документи, письмові консультації. Усе це постійно оновлюється і вводиться нова інформація та видаляється застаріла.

Поряд з цим інший контекст свідчить про те, що одним із негативних наслідків ухилення від сплати податків є розвиток корупції з різноманітними її виявами і формами. Найчастіше способом ухилення від сплати митних платежів була заміна декларації на не досить достовірну або надання хабаря прикордонникам чи працівникам митного посту. Щодо цього, то було створено антикорупційний сервіс «Пульс». «Пульс» є індикатором якості взаємодії бізнесу та фіскальних органів. Сформовано всі умови для відкритого повідомлення платниками про неправомірні дії чи бездіяльність працівників

відомства, а також надано право анонімності для своїх клієнтів, якщо вони забажають цього.

Україна обрала європейський вектор розвитку, а в Європі однією з цілей оподаткування є його добровільність. Фіскальні органи повинні бути не тільки контролюючими та каральними органами влади, а й інституціями, які сприяють підвищенню загальної фінансово-економічної стабілізації в державі. Метою податкового контролю має бути не здійснення каральної функції, а впровадження превентивних заходів контролю, які будуть попереджувати та мати профілактичний вплив на порушення податкового законодавства. Щоб змусити людей добровільно платити податки та збори, потрібно показати, на що ці кошти були спрямовані на реальний ефект від них.

Отже, вітчизняна практика щодо мінімізації ухилення від сплати податків здебільшого використовує інформаційні методи. Подальшими шляхами реформування національної системи податкового контролю повинні стати зміни, які позитивно вплинуть на господарську та зовнішньоекономічну діяльність платників податків, зокрема зменшення податкового тиску (як нульова ставка ПДВ при експорті). Також можна переглянути якість обслуговування платників щодо правильного використання часу, кваліфікації податкових експертів. Завершальним етапом повинен стати адекватний моніторинг стану сплати податкових платежів. Щодо діяльності фіскальних органів, то вони мають здебільшого проводити превентивні заходи, але і виконувати каральну функцію повною мірою за потреби.

#### Список використаної літератури

1. Проскура К. П., Сушкова О. Є. Оцінка ефективності протидії схемам мінімізації податків в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 11. С. 770–777.
2. Ткачик Ф. П. Удосконалення податкового контролю в Україні у контексті протидії ухиленню від оподаткування. *Інфраструктура ринку*. 2017. № 4. С. 133–137.
3. Воронкова О. М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2011. № 2. С. 41–51.
4. Тищенко О. М., Єніна-Березовська А. О. Ухилення від сплати податків та причини його виникнення. *Вісник Університету банківської справи НБУ*. 2009. № 1 (4). С. 52–56.

Тимченко Леонід Дмитрович,  
д.ю.н., професор, головний науковий  
співробітник,  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **MLI – ВАЖЛИВИЙ ЧИННИК У БОРОТЬБІ З МІНІМІЗАЦІЄЮ СПЛАТИ ПОДАТКІВ**

У ХХІ ст. Україна, як й інші держави, усе більше відчуває вплив глобалізації. Цей тренд має як позитивну, так і негативну складову. До останньої можна віднести офшоризацію бізнесу. За даними ОЕСР, щороку світ через офшори втрачає приблизно 20 трлн доларів США, що в середньому дорівнює 10 % економіки держав. Що є причиною виникнення офшорів? У законодавстві певних держав є норми, які повністю або частково звільняють від оподаткування доходи компаній, отримані поза межами кордонів держави реєстрації. Насамперед компанію можна визнати офшорною, якщо у неї відсутня господарська діяльність у межах держави її реєстрації. Класичними офшорами вважаються такі, як Панама, острови Джерсі, Беліз та ін. Зареєстровані в такому офшорі компанії використовуються для захисту активів та зменшення податкового тягара для бізнесу. Компанії з класичних офшорів не мають права вести будь-яку діяльність у державі їх реєстрації. Характерною рисою класичних офшорів є те, що зареєстровані в такому офшорі компанії сплачують лише фіксований податковий збір. Ці компанії звільнені від податкової звітності.

Останнім часом світове співтовариство дуже стурбоване діяльністю офшорних компаній. Щороку розробляються нові підходи для боротьби з офшорами. Необхідно відзначити, що держави та міжнародні організації розпочали глобальний процес деофшоризації світової економіки. У широкому розумінні деофшоризація – це протидія розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (анти-БЕПС). БЕПС і визначається як розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування. У вузькому сенсі деофшоризація – це виявлення прибутків, виведених у низькоподаткові та офшорні юрисдикції, та оподаткування таких прибутків.

Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) упроваджує досить ефективні механізми деофшоризації. У звіті БЕПС «Про розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування» запропонована «дорожня карта», яка дає змогу державам отримувати належний їм прибуток від оподаткування, сприяти покращанню обміну інформацією, неспроможності штучного переведення прибутку в низькоподаткові юрисдикції.

Багато фахівців вважають, що підписання 7 червня 2017 р. Багатосторонньої конвенції з імплементації заходів, пов'язаних з податковими угодами, для запобігання розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутків (далі – Багатостороння конвенція, Конвенція MLI) стало знаковою подією. 23 липня 2018 р. у Лондоні в.о. міністра фінансів України Оксана Маркарова підписала Багатосторонню конвенцію [1].

Через прогалини та неузгодженості у національному та міжнародному податковому законодавстві міжнародні компанії зменшують або уникають зобов'язань зі сплати податку на прибуток. Таким чином Україна втрачає надходження до бюджету. Щоб уникнути цього, 1 січня 2017 р. Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в межах ініціативи Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР). Держави-члени ОЕСР розробили План дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування і виведенням прибутку з-під оподаткування (далі – План дій BEPS). План дій BEPS передбачає 15 кроків, що покривають різні сфери протидії агресивному податковому плануванню. Обов'язковими до виконання Україною (мінімальний стандарт Плану дій BEPS) є 4 кроки:

- крок 5 «Удосконалення заходів боротьби з податковими зловживаннями»;
- крок 6 «Недопущення зловживання пільгами, передбаченими двосторонніми угодами»;
- крок 13 «Рекомендації щодо документації з трансфертного ціноутворення та розкриття інформації по країнах»;
- крок 14 «Удосконалення процедури взаємного узгодження шляхом вирішення спорів».

Перегляд конвенцій з кожною країною окремо, подальше підписання протоколів та їхня ратифікація в парламенті є дуже складним і тривалим процесом. Саме з метою надання можливості більш оперативного перегляду міжнародних конвенцій і був розроблений 15-й крок Плану дій BEPS-MLI. Підписавши та ратифікувавши Конвенцію MLI, Україна отримує змогу одночасного внесення змін до всіх або деяких чинних Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Таким чином, підписавши та ратифікувавши Конвенцію MLI, Україна одночасно виконує також крок 6 та крок 14 Плану дій BEPS [2].

Однією з важливих особливостей Багатосторонньої конвенції є те, що вона не встановлює єдиного набору податкових правил, а швидше пропонує різні опції для держав-учасниць у контексті регулювання того чи іншого питання (наприклад, штучне уникнення отримання статусу постійного представництва

та ін.). Саме тому Багатостороння конвенція неспроможна забезпечити повну єдність у глобальному вимірі щодо заходів з імплементації результатів кампанії з протидії БЕПС, але, безумовно, це крок у правильному напрямі [3].

Можна стверджувати, що після набрання чинності Багатосторонньою конвенцією у 2018 р. її положення потенційно діятимуть щодо більш ніж 1 100 двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, укладених державами-учасницями. При цьому останні, за підрахунками професора Джонатана Шварца (*Jonathan Schwarz*), у випадку кожного з договорів про уникнення подвійного оподаткування можуть обирати з більш ніж 40 опцій, запропонованих у Багатосторонній конвенції. Також необхідно додати, що загалом держави-учасниці повідомили про бажання поширення дії Багатосторонньої конвенції на більш ніж 2 350 відповідних договорів [4]. Надалі планується приєднання України до автоматичного обміну податковою інформацією за стандартом OECD у межах прийнятих раніше зобов'язань. Усі ці кроки мають єдину мету – підвищення ефективності боротьби з мінімізацією сплати податків.

### Список використаної літератури

1. Мінфін: Україна підписала Багатосторонню конвенцію MLI. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/minfin-ukrayina-pidpisala-bagatostoronnyu-konvenciyu-mli>.
2. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: Закон України від 28.02.2019 № 2692-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19>.
3. Teijeiro, G. MLI minimum standards on treaty shopping and mutual agreement procedure. LATAM countries' position / Kluwer International Tax Blog. URL: <http://kluwertaxblog.com/2017/07/03/mli-minimum-standards-treaty-shopping-mutual-agreement-procedure-latam-countries-position>.
4. Позиція України в сучасному світі податків. URL: <https://ngoipr.org.ua/blog/pozytsiya-ukrayiny-v-suchasnomu-sviti-podatktiv-2>.

Тимченко Олена Миколаївна,  
д.е.н., професор,  
професор кафедри фінансів,  
ДВНЗ «Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана»

## **ПРОТИДІЯ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ ЧЕРЕЗ РОЗСТРОЧЕННЯ АБО ВІДСТРОЧЕННЯ**

Організація розрахунків з бюджетом в Україні передбачає можливість розстрочення або відстрочення сплати грошових зобов'язань та податкового боргу. Фактично це означає, що держава як суб'єкт податкових відносин готова до тимчасових втрат надходжень заради того, щоб зберегти суб'єкта господарської діяльності, у якого виникли фінансові ускладнення, і дати йому можливість відновити платоспроможність. Така норма закону є важливою для сумлінного платника податку, який не має на меті ухилятися від виконання податкового зобов'язання. Водночас цією пропозицією від держави можуть скористатися платники, які прагнуть мінімізувати податкові зобов'язання або взагалі ухилитися від їх виконання. На це ще у 2011 році звертали увагу науковці Валігура В. А. та Михальчук Н. М. Дослідники оцінили фінансові вигоди держави і платника від розстрочень податкових зобов'язань і довели, що при виборі платником замість сплати податків альтернативного варіанта – розміщення коштів на депозит – він отримає позитивний фінансовий результат. Науковці роблять правильний висновок і дають слушні рекомендації фіскальним органам: «...при наданні розстрочень податкових зобов'язань, органам податкової служби необхідно детальніше стежити за критеріями, згідно з якими приймають рішення про відстрочення. В іншому випадку платники зловживатимуть такими можливостями...» [1, с. 20]. І, дійсно, випадки зловживань мають місце. Платники використовують розстрочення або відстрочення як спосіб мінімізації податкових зобов'язань і отримання додаткових вигід. Така ситуація потребує аналізу норм податкового кодексу, що регламентують розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань і податкового боргу.

Про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань та податкового боргу йдеться у статті 100 Податкового кодексу України [2]. На виконання цієї статті розроблено і введено в дію підзаконні акти, а саме: постанову Кабінету Міністрів України, яка визначає перелік обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин [3], наказ Міністерства доходів і зборів України, яким затверджено порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) [4], наказ Міністерства фінансів України, що визначає

порядок ведення та форми Реєстру заяв про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу [5]. Крім того, перелік форс-мажорних обставин, які є підставою для відстрочення, визначається Законом України «Про торгово-промислові палати в Україні» [6].

Однак, незважаючи на досить численний перелік нормативно-правових актів, які регламентують розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань (боргу), у них існують прогалини, що дають можливість платникам використовувати право на розстрочення (відстрочення) тоді, коли реальних підстав для цього немає. Іноді у цьому допомагають високопосадовці, адже саме вони приймають рішення з цього питання.

Опрацювання зазначених вище документів дає підстави для висновку, що можливості девіантної поведінки платників криються у такому: 1) недостатньо чітко виписаних положеннях, що регламентують надання доказів існування обставин виникнення загрози податкового боргу або його накопичення; 2) відсутності належного контролю з боку контролюючих органів за платіжною поведінкою платника протягом періоду, коли діє режим розстрочення (відстрочення). Так, згідно з п. 2 постанови Кабінету Міністрів № 1235 від 27.12.2010, однією із підстав для розстрочення є виникнення загрози неплатоспроможності (банкрутства) суб'єкта господарювання в разі своєчасної та в повному обсязі сплати ним грошових зобов'язань або погашення податкового боргу. Зазначена обставина підтверджується висновком про результати аналізу фінансового стану заявника, що проводиться контролюючим органом за даними бухгалтерського обліку [3]. На нашу думку, методика проведення такого аналізу має бути чітко визначена і унормована та здійснюватися в автоматичному режимі за допомогою відповідного програмного забезпечення. Іншими словами, рішення про розстрочення має ухвалюватися на основі результату автоматичної обробки даних, якщо отримані показники не відповідають нормативним значенням. Останні відображають таке фінансове становище платника податку, за якого підстав для розстрочення немає. Такий порядок суттєво зменшить вплив суб'єктивного фактору, тобто ймовірність неправомірних управлінських рішень про розстрочення. Аналогічне зауваження можна зробити і щодо обставин, які генерують загрозу виникнення податкового боргу, та відповідних доказів, що унормовані у пп. 6–12 постанови Кабінету Міністрів № 1235. Указані у цих пунктах обставини підтверджуються шляхом подання заявником належним чином засвідчених копій документів, передбачених законодавством [3]. Що це за документи, що має бути у них зазначене і якими законами вони передбачені? Ми не знайшли відповіді на ці запитання у доступних інформаційних джерелах.

Часто платники податків порушують графік розстрочення податкових зобов'язань (боргу) (це також є своєрідним способом мінімізації податків), а чинним законодавством не передбачені відповідні важелі впливу на порушників. Ми вважаємо, що у разі порушення графіка сплати розстрочених сум податків (боргу) у платника має проводитися виїзний податковий аудит з терміном «до повної сплати податкових зобов'язань (боргу)» або «до відновлення графіка сплати розстрочених сум». Ураховуючи, що платники податків навряд чи зацікавлені у постійному перебуванні представників контролюючих органів на місці постійної діяльності суб'єкта господарювання, сама можливість проведення такого аудиту буде слугувати мотивуючим чинником не допускати порушення графіка розстрочення.

Для ефективної протидії використанню розстрочення (відстрочення) необхідно мати відповідну інформаційну базу. Згідно з п. 100.10 статті 100 Податкового кодексу України та наказом Міністерства фінансів від 30.05.2017 № 540, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, формує та веде у відкритому доступі Реєстр заяв про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу [2]. Проте інформація, яка відображається у Реєстрі, на нашу думку, є недостатньою для аналізу поведінки платника податку, який скористався правом розстрочення (відстрочення), та оцінювання результативності цього методу адміністрування податкових зобов'язань (боргу). Ми вважаємо, що такий Реєстр має бути доповнений даними, які свідчать про факт сплати (або несплати податкових зобов'язань (боргу) через розстрочення (відстрочення), а також про дотримання (порушення) графіка розстрочення (відстрочення).

### Список використаної літератури

1. Валігура В. А. Михальчук Н. М. Фіскальні технології управління податковим боргом у контексті його оптимізації. *Наукові записки*. 2011. Вип. 16. С. 12–21.
2. Податковий кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин: постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1235. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1235-2010-%D0%BF>.
4. Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків: наказ Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 574. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13#n15>.

5. Порядок ведення Реєстру заяв про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу: наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2017 № 540. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0782-17#n18>.

6. Про торгово-промислові палати в Україні: Закон України від 02.12.1997 № 671/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/671/97-%D0%B2%D1%80>.

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

## **СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОГО ПОДАТКОВОГО БОРГУ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД**

Виникнення у платників об'єктивних причин, що унеможливають виконання податкового обов'язку та надалі погашення податкового боргу, викликає потребу у застосуванні особливих процедур. Адже податковий борг неможливо обліковувати довгий час, оскільки це призводить до зростання навантаження на контролюючі органи та ускладнює адміністрування податків. У цьому разі цілком логічно вважати суми податкового боргу, які навряд чи будь-коли зможуть бути стягнуті до державного та місцевих бюджетів, безнадійним податковим боргом і списувати їх, уникнути таким чином навантаження на контролюючі органи [1].

Якщо звернутися до досвіду зарубіжних країн, то більшість сучасних податкових адміністрацій мають повноваження списувати податкові борги, які вважаються безнадійними. Це повноваження є важливим для забезпечення ефективного управління, оскільки звільняє ресурси від спроб стягнути борги, коли не підтверджена доцільність їх збору. У зв'язку з цим особливу роль відіграє належний бухгалтерський облік, оскільки він вирішує проблему незбірних податкових боргів для податкової адміністрації, а також надає уряду більш точну інформацію щодо суми заборгованості, яка має певний потенціал для стягнення.

Необхідно розробити процедуру списання звітів про безнадійні рахунки та узгодити її з усіма учасниками цього процесу, включаючи Міністерство фінансів. Як приклад можна запропонувати таке:

- 1) рахунки перераховуються за типом податку, датою, принципом, штрафом, відсотками та умовами, за яких вони вважаються безнадійними;
- 2) комітет старших податкових посадових осіб переглядає список для гарантування безнадійності рахунку;
- 3) перелік надається керівнику податкової адміністрації для затвердження;
- 4) рахунки містяться в обліку податкової адміністрації як безнадійні, завдяки цьому вони вилучаються із загального списку дебіторської заборгованості;
- 5) в інтересах прозорості список публікується у засобах масової інформації;

б) список надається міністру фінансів як законопроект для затвердження парламентом.

Варто підкреслити, що процес списання не погашає борг. Водночас списання боргу зупиняє нарахування відсотків та пені, та вилучає заборгованість з дебіторської заборгованості податкової адміністрації. Дії щодо стягнення можуть бути поновлені, якщо статки платників податків будуть свідчити про наявність у нього коштів або активів. Загалом податковий борг може бути повернутий до активної дебіторської заборгованості, з урахуванням будь-яких встановлених законом обмежень, якщо:

- боржник повернувся з-за кордону;
- відоме місце перебування боржника;
- виявлені раніше невідомі активи.

Податковій адміністрації повинні розробити політику списання боргів, яка б забезпечувала таке:

- вжиття конструктивних заходів, коли будь-які наступні дії щодо відновлення практично неможливі;
- звільнення заборгованості від дебіторської заборгованості, якщо відсутня доцільність переслідування податкового боржника, щоб податкова адміністрація могла продовжувати зосереджувати ресурси на збірних боргах;
- надання податківцям чітких критеріїв для ідентифікації рахунків кандидатів для списання;
- гарантування послідовного і прозорого процесу, коли податкові борги можуть бути списані.

Щонайменше щорічно податковій адміністрації повинні переглядати всі податкові борги, які не підлягають відшкодуванню, та ті, які не вважаються економічно ефективними для збору. Якщо податкова заборгованість визнається безнадійною, податкова адміністрація повинна списати ці рахунки та розмістити їх у складі рахунку з тимчасовим обчисленням у системі обліку доходів, де відсотки та пеня перестають нараховуватися, а надалі не спостерігається жодного інциденту.

Безнадійні рахунки для уряду є еквівалентом «поганих боргів» для приватного бізнесу. Рішення про списання боргу є конструктивним рішенням, яке обґрунтовується фактами справи, що належним чином задокументовані. Жодна сума не повинна бути списана, якщо існує обґрунтована можливість відновлення. Завдання податкової адміністрації полягає у проведенні належної перевірки, що забезпечила б об'єктивність збору рахунку. Звіт про вжиті заходи подається на розгляд до відповідного підрозділу податкової адміністрації та/або Міністерства фінансів, що затверджує, відповідає та забезпечує те, щоб процес і

документація задовольняли перевірку третьою стороною, наприклад бухгалтером або генеральним аудитором. Оскільки рішення про списання рахунку є внутрішнім рішенням установи, про нього платник податків не повідомляється.

Списання потрібно розглядати лише тоді, коли відповідальність більше не виникає (наприклад, сума не є предметом оскарження чи заперечення). У деяких країнах часткове списання (або списання) є допустимим, коли повне повернення рахунку неможливе, але залишається шанс, що частина коштів буде зібрана.

Варто ознайомитися із загальним переліком чинників, які бере до уваги податкова адміністрація під час ухвалення потенційного рішення щодо списання боргу:

- боржник помер;
- боржник переїхав за кордон, або всі спроби його відслідкувати були невдалими;
- виняткові обставини, що роблять відновлення не виправданим (вік, стан здоров'я, надзвичайні труднощі тощо<sup>7</sup>);
- боржник оголошений банкрутом;
- вжиття заходів щодо відновлення коштуватиме більше, ніж непогашений борг<sup>8</sup>;
- заборгованість виходить за межі статуту, забороненого на строк.

Некоректні випадки потрібно кодувати так, щоб можна було відслідковувати різні причини списання для визначення тенденцій і розроблення стратегій для запобігання або більш ефективного вирішення ситуацій, зазначених вище.

### ***Процедури списання***

Загальний процес списання вимагає, щоб податкова адміністрація здійснила таке:

- ідентифікувала рахунок для списання;
- провела всі дослідження;
- підготувала звіт про списання, що документує зазначене, і рекомендувала списання; та
- надала його у відповідні органи для ознайомлення та затвердження.

---

<sup>7</sup> Випадки, що стосуються надзвичайних ситуацій і пов'язані з віком, хворобою та іншими факторами, що не підлягають контролю з боку платника податків, зазвичай розглядаються як «ремісія» у разі, коли платник податків зробив такий запит. У цих випадках запити зазвичай надсилаються на найвищий рівень податкової адміністрації та/або уряду. Після того, як було ухвалено рішення про затвердження ремісії, борг постійно погашається.

<sup>8</sup> Як правило, незначні випадки вважаються неекономічними, якщо вони були у списку дебіторської заборгованості протягом кількох років, а вартість заробітної плати працівників, які ведуть справу, перевищує вартість боргу.

Звіт про списання повинен бути спочатку переглянутий і підписаний керівником/менеджером. Кількість додаткових підписів, необхідних для затвердження списання, зазвичай залежить від суми боргу. У всіх випадках, коли пропонується списання, вона повинна бути переглянута та схвалена керівником відділу, відповідальним за збір. Підготовлений файл списання повинен складатися зі звіту про списання разом із супровідною документацією, яка свідчить про зусилля, спрямовані на збір боргу. Звіт про списання вимагає документального підтвердження такого:

- усі повідомлення, що стосуються інформування платника податків та/або відповідних представників, були відправлені поштою / доставлені на останню відому адресу платника податків;

- усі дії з пошуку місцезнаходження платника податків, активів та/або доходів були ретельно задокументовані;

- завершено аналіз платоспроможності;

- усі можливі юридичні заходи були безуспішні щодо отримання платежу.

### ***Передавання податкової заборгованості***

Деякі податкові адміністрації мають повноваження за певних обставин переводити податкове зобов'язання з податкового боржника на третю сторону. Наприклад, податкові адміністрації у Сполучених Штатах і Канаді можуть утримувати кошти з бізнесменів, які особисто відповідають за несплату податків, зібраних від працівників або клієнтів, таких як податок з доходів фізичних осіб (PAYE), внески на соціальне забезпечення та ПДВ. Як правило, це поширюється на податки, які були зібрані на користь цільових фондів.

Аналогічно деякі податкові адміністрації можуть перераховувати податковий борг особі (особі, що отримує кошти), яка має відносини «поза межами руки» (наприклад, родич) з податковим боржником, у випадку, якщо одержувач отримує майно від податкового боржника за меншою від справедливої ринковою вартістю або з наміром уникнути стягнення податку.

### **Список використаної літератури**

1. Ємельянова О. О. Процедури погашення податкового боргу: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Запорізький національний університет. Запоріжжя, 2017. 22 с.

**Федоришина Лариса Миколаївна,**  
д.е.н, доцент, старший науковий співробітник,  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України

## **СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ**

В умовах зростання товаропотоків через державні кордони, збільшення кількості експортно-імпорتنих операцій, постійного розширення асортименту товарів надзвичайно важливою в діяльності митниць є система управління ризиками, що застосовується для визначення товарів, транспортних засобів, документів і осіб, які підлягають митному контролю, форм митного контролю, що застосовуються до таких товарів, транспортних засобів, документів і осіб, а також обсягу митного контролю.

Згідно з пунктом 3 статті 361 глави 52 Митного кодексу України, цілями застосування системи управління ризиками є такі: 1) запобігання, прогнозування і виявлення порушень законодавства України з питань державної митної справи; 2) забезпечення більш ефективного використання наявних в органів доходів і зборів ресурсів та зосередження їх уваги на окремих згрупованих об'єктах аналізу ризику, щодо яких є потреба у застосуванні окремих форм митного контролю або їх сукупності, а також у підвищенні ефективності митного контролю (областях ризику); 3) забезпечення в межах повноважень органів доходів і зборів заходів із захисту національної безпеки, життя і здоров'я людей, тварин, рослин, довкілля, інтересів споживачів; 4) прискорення митного оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон України [1].

Так, система управління ризиками фактично замінила тотальний 100 % контроль і виступає тим дієвим механізмом, який спрямовано на забезпечення інтересів усіх учасників митних правовідносин – як держави, так і суб'єктів ЗЕД, зокрема, шляхом мінімізації суб'єктивного та дискреційного (тобто можливість прийняття рішення на власний розсуд без наявності підстав) факторів при здійсненні митного контролю і, як наслідок, дає змогу зменшити рівень корупції на митниці [2]. Система управління ризиками, яка використовується під час митного контролю в Україні, була впроваджена у роботу митних органів з 2005 року, а з 2006 року в автоматизованій системі митного оформлення застосовується модуль автоматизованої системи аналізу та управління ризиками (АСАУР), що дало змогу здійснювати автоматизований відбір митних декларацій або переміщень товарів, транспортних засобів, осіб через державний кордон, за якими необхідно посилити митний контроль, визначати перелік митних формальностей та фіксувати інформацію, внесену посадовими особами митниць за результатами проведених митних

формальностей [3]. З 2012 року основні принципи застосування системи управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю закріплено в Митному кодексі України.

Положення Митного кодексу України щодо безпосереднього застосування системи управління ризиками відповідають стандартним правилам Загального додатка до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур, Угоді про спрощення процедур торгівлі СОТ, положенням Митного кодексу Союзу щодо управління ризиками, прийнятого відповідно до Регламенту (ЄС). Водночас, з урахуванням рекомендацій Рамкових стандартів безпеки та спрощення міжнародної торгівлі ВМО, а також провідного міжнародного досвіду з управління митними ризиками, у 2015 році в Україні було оновлено порядок здійснення аналізу та оцінювання ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками [1].

АСАУР, яка побудована й застосовується українською митницею з метою виявлення, мінімізації митних ризиків та їх наслідків, базується на міжнародному досвіді багатьох країн, має ряд унікальних власних підходів та оновлюється з урахуванням досвіду інших країн. Результати функціонування АСАУР є, по суті, корисними підказками митному інспектору. Митна декларація (у 99 % це електронне декларування) реєструється і автоматично в режимі реального часу проходить оцінку за допомогою АСАУР, за результатами якої система формує перелік митних формальностей, які мають бути виконані інспектором для здійснення митного оформлення товару щодо конкретної митної декларації, зокрема це може бути: контроль класифікації товарів, митної вартості, країни походження, захист прав інтелектуальної власності, митний огляд, зважування і багато інших [4]. Це, звичайно, залежить від тих критеріїв ризику, які закладені в АСАУР, як правило, на центральному рівні.

На сьогодні триває перегляд підходів до формування профілів ризиків АСАУР насамперед для забезпечення якісного виконання митницями форм митного контролю та, як наслідок, збільшення надходжень митних платежів до державного бюджету.

Як зазначають представники ДФС, профілі ризиків налаштовані лише на відбір ризикових операцій. Загалом протягом 2018 року АСАУР було відібрано із загальної кількості лише 9,1 % імпорتنих митних декларацій, які потребували проведення митного огляду; 53,3 % декларацій – оформлені без додаткових митних формальностей і щодо 35,4 % декларацій – визначено необхідність у додатковій перевірці документів [5].

Оскільки порушники, як правило, використовували такий спосіб заниження митних платежів, як ввезення товарів з використанням подвійного пакета супровідних документів (занижена вартість, недостовірні кількісні та

якісні характеристики товару), то ДФС вживало заходів щодо забезпечення достовірності декларування товарів у межах застосування системи управління ризиками, у тому числі було посилено контроль за повнотою заповнення електронного інвойсу [5].

Варто підкреслити, що не все, що визначено АСАУР, має бути виконано посадовою особою для завершення митного оформлення і випуску товарів у вільний обіг. Існують нормативно-правові підстави, які дають право на те, щоб скоригувати визначений АСАУР перелік митних формальностей: деякі формальності можна відмінити або деякі додати – ті, що не були згенеровані АСАУР.

Тому АСАУР є саме автоматизованою системою, а не автоматичною, адже ніяка комп'ютерна програма не спроможна замінити посадову особу підрозділу митного оформлення. Зокрема, для виявлення та припинення так званих сірих схем потрібне інтелектуальне, а іноді навіть і творче мислення [4].

Отже, вважаємо, що саме функціонування системи управління ризиками дозволяє забезпечити баланс, з одного боку, між формами і обсягами митного контролю (щоб не створювати штучних бар'єрів для ведення легального бізнесу), а з іншого – безпекою і повнотою сплати митних платежів до державного бюджету.

### Список використаної літератури

1. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI (із змінами), ст. 361 гл. 52. URL: <http://sfs.gov.ua/mk/rozdil-11/glava-52/> .
2. Демченко С., Комаров О. Управління митними ризиками в наземних пунктах пропуску. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9019>.
3. Стратегія розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 року: схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 978-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/978-2017-%D1%80> .
4. Особливості застосування Автоматизованої системи аналізу та управління ризиками, основною метою якої є забезпечення вибірковості митного контролю. URL: [https://masterbuh.com/21\\_02\\_19\\_osoblivosti\\_zastosuvannya\\_avtomatizovanoyi\\_sistemi\\_analizu\\_t](https://masterbuh.com/21_02_19_osoblivosti_zastosuvannya_avtomatizovanoyi_sistemi_analizu_t).
5. Кривіцький В. Зміна профілів ризику АСАУР не створюватиме перешкод легальному бізнесу. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/365006.html>.

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

## **ЗНАЧЕННЯ НАУКОВО-ЕКСПЕРТНИХ ВИСНОВКІВ У ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ**

Масштаби тіньового сектору економіки та її складової – незаконної мінімізації сплати податків, залишаються однією з найсерйозніших проблем нашої держави. Це призводить до зменшення податкових надходжень до бюджетів, ставить під загрозу виконання державою та органами місцевого самоврядування своїх зобов'язань, суттєво знижує інвестиційну привабливість економіки України та її конкурентоспроможність на світовому рівні, є підґрунтям для корупції тощо.

Для оцінювання такого явища, як мінімізація податкових зобов'язань, зарубіжні та вітчизняні фахівці використовують поняття «ухилення від сплати податків», «уникнення сплати податків», «законна оптимізація податкових зобов'язань» (податкове планування) [1]. І хоча зазначені терміни у спеціалізованій літературі часто ототожнюються, необхідно акцентувати увагу на тому, що використання платниками протизаконних методів мінімізації податкових зобов'язань є підставою для настання фінансової або кримінальної відповідальності за податкові правопорушення.

Указані положення, а також колізійність й невизначеність норм національного податкового законодавства, складність міжнародних податкових правовідносин в умовах глобалізації, зокрема щодо уникнення подвійного оподаткування, реалізації Україною зобов'язань щодо плану протидії стратегіям і практиці розмивання бази оподаткування та виведення прибутків з-під оподаткування, обумовлюють необхідність у вчасному зверненні представників контролюючих органів та платників податків, як сторін потенційного або вже реального податкового спору, до спеціалізованих наукових установ та окремих науковців для отримання відповідних науково-експертних висновків.

Це відповідає світовій практиці, адже в багатьох країнах наукові висновки (доктринальні позиції) авторитетних учених є вагомим аргументом й доказом при вирішенні податкових спорів на всіх стадіях їхнього вирішення.

Для українських реалій більш звичним явищем залишається практика звернення до державних спеціалізованих експертних установ та атестованих судових експертів, що не працюють у вказаних установах. Проте в адвокатському середовищі висловлюється занепокоєння щодо випадків низької якості,

упередженості й необ'єктивності експертних висновків окремих атестованих судових експертів (у результаті замовного характеру, низької кваліфікації експертів або їх помилкового підходу до конкретної проблематики) [2].

Таким чином, звернення до наукових установ та окремих авторитетних науковців у галузі податкового права за науково-експертними висновками щодо спірних питань дає можливість як контролюючим органам, так і платникам податків залучати додаткові докази для підкріплення своєї позиції.

Крім того, положеннями Податкового кодексу України встановлено, що під час проведення перевірок однією з підстав для висновків посадових осіб контролюючих органів є, зокрема, експертний висновок (підп. 83.1.3 п. 83.1 ст. 83). А ст. 84 передбачено, що експертиза проводиться у разі, коли для вирішення питань, які мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та в інших галузях. Залучається експерт на договірних засадах та за рахунок коштів сторони, що є ініціатором залучення експерта. Експертиза призначається за заявою платника податків або за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу. Контролюючий орган, керівник (його заступник або уповноважена особа) якого призначив експертизу, зобов'язаний ознайомити платника податків (його представника) з рішенням про проведення експертизи, а після закінчення експертизи – з висновком експерта. За надання завідомо неправдивого висновку експерт відповідає згідно із законом.

Таким чином, запровадження інституту експертизи за заявою платника податків або за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу сприяє забезпеченню рівності сторін у процесі з'ясування всіх обставин кожного податкового спору та можливості формування у кожної зі сторін мотивованої та аргументованої позиції.

Використання висновку експерта, складеного за результатами проведення експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами, є важливим для визначення обґрунтованості та об'єктивності рішень контролюючих органів щодо донарахування сум податкових зобов'язань і може мати вирішальне значення в оцінці законності чи незаконності методів, використаних з метою мінімізації податкових зобов'язань.

У свою чергу, платники податків у разі сумнівів щодо обґрунтованості та достатності підстав донарахування податків також зможуть отримати науково-експертний висновок фахівців у даній сфері на підтвердження або спростування своєї позиції, ще раз оцінити ситуацію й заощадити свій час та кошти, які

довелося б сплачувати при зверненні до суду, на судові витрати та послуги адвоката.

Підставою звернення за наданням науково-експертних висновків до наукових установ та окремих науковців, які мають науковий ступінь, вчене звання та авторитет, є поняття наукової і науково-технічної експертизи, що передбачено законами України «Про наукову і науково-технічну діяльність» та «Про наукову і науково-технічну експертизу». Вона визначається як діяльність, метою якої є дослідження, перевірка, аналіз та оцінка науково-технічного рівня об'єктів експертизи і підготовка обґрунтованих висновків для прийняття рішень щодо таких об'єктів. Наукова і науково-технічна експертизи проводяться науково-дослідними організаціями та установами, вищими навчальними закладами, іншими організаціями та окремими юридичними і фізичними особами, які акредитовані на цей вид діяльності.

Крім того, звернення за наданням науково-експертних висновків з питань, які виникають під час вирішення податкових спорів, зокрема щодо визначення законності методів мінімізації податкових зобов'язань, до наукових установ дозволяє поєднати наукову та правову експертизу з позиції методології підготовки такого висновку, забезпечує її якість, комплексний підхід й достовірність.

### Список використаної літератури

1. Коротун В. І., Брехов С. С. Світовий досвід протидії агресивному податковому плануванню: висновки для України. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2015. № 2. С. 121–134. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps\\_2015\\_2\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps_2015_2_11).
2. Бучинський Й. Рецензія на висновок експерта – баласт чи рятувальний круг для бізнесу? *Юридична газета*. 2019. № 7 (661). URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/recenziya-na-visnovok-eksperta--balast-chi-ryatuvalniy-krug-dlya-biznesu.html>

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

## **СЕРВІСНЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ ПЛАТНИКІВ У ДЕРЖАВАХ ЄС ТА В УКРАЇНІ**

Економічне зростання держави залежить від ефективної діяльності податкової системи країни, а стабільність податкових надходжень – від забезпечення фіскальними органами якісних умов організації адміністративних послуг та додаткових сервісів з обслуговування суб'єктів господарювання, зокрема надання послуг за допомогою електронних сервісів у реальному часі.

Крім того, пріоритетним напрямом діяльності податкових систем країн ЄС є її модернізація шляхом електронізації процесів у відносинах з платниками податків. Тому Державною фіскальною службою України особлива увага приділяється спрощенню процесів адміністрування, автоматизації взаємодії платників з податківцями та оптимізації робочого часу кожного платника з метою забезпечення повноцінного виконання своїх зобов'язань.

Зазначимо, що національним законодавством сервісне обслуговування платників податків трактується як надання адміністративних, консультаційних, довідкових, інформаційних, електронних та інших послуг, пов'язаних з реалізацією прав та обов'язків платника відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган. Також визначено, що до функцій фіскальних органів належить забезпечення розвитку, упровадження та технічне супроводження інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизація процедур, зокрема організація впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання [1].

Тому на сьогодні з метою вдосконалення сервісного обслуговування та клієнтоорієнтованого підходу до платників податків Державною фіскальною службою України забезпечено надання послуг платникам засобами електронних сервісів та шляхом відкриття центрів обслуговування платників податків. Основними завданнями центрів є такі: надання адміністративних послуг та консультацій у найкоротший строк та за мінімальної кількості відвідувань суб'єктів звернень; приймання податкової та іншої звітності; поліпшення якості надання адміністративних послуг; інформування суб'єктів звернень про порядок надання адміністративних послуг, введені електронні сервіси ДФС [2]. Іншим засобом клієнтоорієнтованого підходу до суб'єктів господарювання є впровадження електронного кабінету платника податків.

Підкреслимо, що впровадження цього кабінету створило передумови до ефективної співпраці суб'єктів господарювання та органів фіскальної служби за допомогою засобів інформаційних технологій. Зміст електронного кабінету забезпечує платникам податків спрощення виконання своїх податкових зобов'язань, зокрема в частині подання заяв/запитів, подання декларації про майновий стан і доходи, сплати податків. Крім того, наявність податкового календаря створює передумови до уникнення як несвоєчасного подання звітних даних, так і сплати податкових зобов'язань, оскільки за його допомогою платнику зручно відслідковувати важливі дати.

Ураховуючи важливість надання якісного сервісу фіскальними органами платникам, доцільним буде огляд позитивного зарубіжного досвіду клієнтоорієнтованого підходу податкових служб в окремих країнах ЄС, територіально наближених до України у процесі взаємодії податківців з платниками.

Так, заслуговує на увагу підхід до сервісного обслуговування клієнтів Національною податковою адміністрацією Польщі, зокрема створено умови для клієнтів-інвалідів, якими передбачено допомогу глухонімим клієнтам, облаштування пандусами, розроблення інформаційних листівок шрифтом Брайля. Крім того, у більшості адміністрацій для клієнтів, які приходять з дітьми, наявні дитячі кімнати [3]. До електронних сервісів необхідно віднести електронну форму реєстрації підприємства, яка дозволяє подати заяву та пакет документів через Інтернет із обов'язковим використанням електронного підпису. Разом з тим на сьогодні Національна податкова адміністрація Польщі готує податкові декларації для всіх платників податків, проте, платник буде приймати самостійне рішення, використовувати цей документ чи готувати власний [4].

Водночас на потреби платників податків та підвищення рівня їх обслуговування спрямована робота також Служби державних доходів Латвії. Так, Службою доходів Латвії впроваджено Стандарт обслуговування платників податків у центрах обслуговування клієнтів, зокрема в адміністративних комплексах служби доходів, тобто надання всіх послуг Державною службою доходів здійснюється в одному місці [3]. Упроваджена система електронної декларації забезпечує фізичних та юридичних осіб можливістю подавати всі декларації з податків та інформацією, а також пропонує онлайн-послуги: електронні брошури із заробітної плати, різні типи звітів з даними служби доходів, наприклад інформацію про податковий статус. Також служба надає можливість клієнтам, метою яких є відкриття бізнесу, оцінити свої побажання

та можливості шляхом ознайомлення на сайті Служби державних доходів Латвії з першими кроками для майбутніх підприємців [5].

Податково-митний департамент Естонії для платників податків надає електронні послуги щодо перевірки наявності боргів за податками, номери платника податків в Естонії, дійсні номери платника ПДВ в іншій країні ЄС та номери EORI (EORI – система реєстрації та ідентифікації підприємств Європейського союзу), а також розрахункові рахунки та список некомерційних об'єднань, фондів та релігійних об'єднань, які мають пільги з прибуткового податку [6]. Крім того, департаментом Естонії в електронній сфері e-maksuamet/e-toll застосовується модернізований додаток декларацій, що міститься у рубриці «Декларації» та заповнюється трьома мовами: естонською, російською та англійською. Новаційною, на нашу думку, є адаптація додатка під розмір екрану, що полегшує заповнення декларації на мобільних пристроях, таких як планшет і мобільний телефон [7].

Таким чином, підвищення якісного сервісного обслуговування платників податків відбувається за рахунок застосування передових інформаційних технологій, а також шляхом удосконалення розроблених та впровадження новітніх електронних сервісів із врахуванням поточних потреб суб'єктів господарювання. Крім того, огляд сервісного обслуговування наведених вище країн підтверджує той факт, що діяльність фіскальних органів має бути спрямована на покращання клієнтоорієнтованого підходу до платників, перетворюючи фіскальну службу на сучасну сервісну установу, з урахуванням позитивного європейського досвіду.

### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про затвердження документів, які регламентують діяльність ЦОП: наказ ДФС України від 31.07.2014 № 22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0739872-18>
3. Олійник О. Д. Сучасний стан діяльності фіскальних органів України та ЄС та їх місце в системі органів публічного управління. *Малий і середній бізнес (право, держава, економіка)*. 2015. № 1–2. С. 5–7. URL: [http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/1027/1/1031\\_IR.pdf](http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/1027/1/1031_IR.pdf)
4. Веб-ресурс Національної податкової адміністрації Польщі. URL: <https://www.yavp.pl/uk/robota-ta-finansi/pit-za-vas-v-2019-rotsi-zapovnyt-podatкова-ale-pro-povernennia-podatku-dovedetsia-poturbuvatysia-samostiino-14725.html>

5. Веб-ресурс Служби державних доходів Латвії. URL: <https://www.vid.gov.lv/ru>
6. Матвейчук Л. О. Досвід електронного оподаткування в Естонії та можливості адаптації в Україні. *Актуальні проблеми державного управління*. 2015. № 1. С. 330–339. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdy\\_2015\\_1\\_48](http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdy_2015_1_48).
7. Веб-ресурс Податково-митного департаменту Естонії. URL: <https://www.emta.ee/ru/informaciya-i-novosti-e-maksuamete-toll/elektronnye-deklaracii-teper-oformleny-po-novomu>

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

## АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ ЩОДО ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ – ФІЗИЧНИХ ОСІБ З ВИСОКИМ РІВНЕМ ЧИСТОГО ДОХОДУ

Фахівці ОЕСР ідентифікують таку групу платників податків як так звані фізичні особи з високим рівнем чистого доходу та статків, власності (*HNWI – high net worth individuals*) [1]. Одні держави вже запровадили ризикоорієнтовану систему податкового адміністрування щодо фізичних осіб з високим рівнем чистого доходу та власності (далі – ФОВРЧД), а інші – тільки починають застосовувати такий підхід.

ФОВРЧД оцінюються податківцями у багатьох державах як *високоризиковані* щодо несплати податків через такі фактори:

- ці фізичні особи одержують високий рівень чистого доходу і мають значну кількість об'єктів власності (рухомого та нерухомого майна, грошових коштів тощо);
- такі фізичні особи мають зазвичай складну структуру доходів і складну структуру власності;
- щодо таких платників податків існують високі податкові ризики використання ними схем за участю низькоподаткових юрисдикцій, трастів та інших схем;
- щодо таких платників податків існують високі податкові ризики залучення інших осіб як номінальних власників їхніх активів.

Потрібно зазначити, що в українському законодавстві наразі немає такого визначення, як «фізична особа з високим рівнем чистого доходу та власності». Проте значна диференціація доходів українців свідчить про те, що в Україні є платники податків – фізичні особи, які можуть бути кваліфіковані як ФОВРЧД. У зв'язку з цим Міністерство фінансів України у наказі «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок» № 524 (далі – наказ № 524) передбачило внесення платників податків – фізичних осіб у розділ III цього плану-графіка за трьома групами. I група – це платники податків – фізичні особи, у яких обсяг доходу за рік не перевищує 20 млн грн, II група – це фізичні особи, у яких обсяг доходу за рік становить 20 млн грн або більше та не перевищує 100 млн грн; III група – це платники податків – фізичні особи, у яких обсяг доходу за рік перевищує 100 млн грн [2].

У наказі № 524 передбачені також критерії відбору платників податків – фізичних осіб до плану-графіка перевірок згідно зі ступенями ризику: високий, середній та незначний.

Однак самі види ризиків, зазначені в наказі № 524 щодо платників податків – фізичних осіб, стосуються насамперед фізичних осіб – підприємців та фізичних осіб – найманих працівників. А от щодо платників податків – фізичних осіб, які не є підприємцями або найманими працівниками, ризики практично не описані (за невеликим винятком, наприклад, щодо одержання інвестиційного прибутку, який був задекларований податковим агентом та не задекларований у декларації фізичної особи про майновий стан та доходи). У зв'язку з цим іноземний досвід щодо податкового адміністрування фізичних осіб з високим рівнем доходу на предмет виконання ними податкового законодавства є актуальним для вітчизняних податківців [3].

*Ідентифікація фізичних осіб з високим рівнем чистого доходу та аналіз податкових ризиків*

Для визначення ФОВРЧД фахівці ОЕСР виділили такі критерії:

- рівень доходу (національні показники високого доходу відрізняються в різних державах);
- рівень багатства. Саме цей показник є відносно стабільним з року в рік у платників податків ФОВРЧД, тому його рекомендують використовувати і тими державами, у яких немає окремого податку на багатство (wealth tax). Використання виключно показника доходу фізичної особи може бути недоречним, адже рівень доходу може значно відрізнятися за роками. Для визначення рівня багатства в деяких державах до податкових декларацій вносять дані щодо майна та зобов'язань фізичних осіб [1];
- наявність різних джерел доходу у фізичної особи [1];
- наявність у власності фізичної особи різних видів нерухомого майна. Наприклад, в Україні для ФОВРЧД можна визначити такий податковий ризик, як наявність понад 10 об'єктів нерухомого майна;
- наявність у власності фізичної особи корпоративних прав та інші ризики.

На нашу думку, потрібно звернути увагу на такий критерій, як набуття статусу суб'єкта міжнародного автоматичного обміну фінансовою інформацією.

Окремим критерієм ризику, на наше переконання, є набуття платниками податків ФОВРЧД статусу публічного діяча (англ. абр. – PER). Перелік осіб, яких можна віднести до категорії «публічні діячі», визначені, зокрема, у Законі України «Про запобігання корупції» [4].

Це вимагає від податкових органів, крім іншого, виявляти схеми, які можуть бути використані для уникнення оподаткування такими особами. Зазначимо, що наразі наказ № 524 не містить такого критерію ризику, як набуття фізичною особою статусу публічного діяча в Україні.

При визначенні платників податків – ФОВРЧД необхідно також встановити правила вилучення даних платників з переліку ФОВРЧД у разі зміни відповідних показників доходу, багатства та інших критеріїв. Наприклад, у разі, якщо ФОВРЧД два роки не відповідає встановленим критеріям ФОВРЧД, цей платник податків вилучається з відповідного переліку платників. Також критерії рівня доходів повинні переглядатися регулярно і коригуватися згідно з рівнем інфляції. Інакше перелік платників податків ФОВРЧД може значно збільшитися.

*Заходи податкового адміністрування ФОВРЧД щодо зменшення податкових ризиків*

1. Окремий податковий відділ по роботі з ФОВРЧД

Для втілення ризикоорієнтованої системи податкового адміністрування щодо ФОВРЧД в інших державах часто створюється окремий відділ у структурі податкових органів, фахівці якого повинні мати відповідну кваліфікацію для роботи з такими платниками податку.

Як зазначають фахівці ОЕСР, податківці, що працюють у сфері податкового адміністрування платників – ФОВРЧД, повинні:

- розуміти, як утворюються доходи ФОВРЧД та якою є структура їхньої власності;
- знати схеми, які використовують ФОВРЧД для втілення так званого агресивного податкового планування (наприклад, поширені схеми щодо купівлі нерухомості за кордоном, використання трастів, номінальних власників їхніх активів тощо);
- знати функції, які виконують податкові консультанти та юридичні фірми, що обслуговують платників – ФОВРЧД щодо податкового планування;
- знати законодавство щодо захисту персональних даних;
- знати підходи, які використовують ФОВРЧД для забезпечення передання своєї власності спадкоємцям;
- збирати інформацію, на основі якої визначати рівень ризикованості платників – ФОВРЧД.

Фахівці ОЕСР також зазначають, що під час роботи з такими платниками податків, як ФОВРЧД, ефективним може бути підхід, який передбачає діалог між відповідними фахівцями податкової служби та ФОВРЧД і їх податковими консультантами (так званий *cooperative compliance*). Цей підхід може

забезпечити конструктивну комунікацію між податковою службою та ФОВРЧД. А така комунікація дозволить ФОВРЧД краще зрозуміти позицію податкових органів. Наприклад, в Австралії податкова служба опублікувала рекомендації для платників податків з високим рівнем чистого доходу, якому описано функції відповідного відділу податкової служби по роботі з ФОВРЧД, рекомендації виконання податкових зобов'язань та інформацію про наявні сервіси, розроблені для платників податків [5].

У деяких державах такий податковий відділ адмініструє також й інші податки, які сплачують підприємства, бенефіціарними власниками яких є ФОВРЧД. Цей відділ адмініструє податки, які сплачують члени сім'ї ФОВРЧД. Створення такого відділу може бути сигналом для ФОВРЧД про збільшення ризику санкцій у разі несплати податків у повному обсязі. Також, на думку ОЕСР, створення окремого відділу по роботі з ФОВРЧД може концентрувати фахівців у даній податковій сфері, ефективно підвищувати кваліфікацію цих податківців, ефективніше використовувати робочий час, а також покращити рівень добровільної сплати податків у повному обсязі.

## 2. Міжнародна співпраця

Ураховуючи специфіку структури власності та доходів платників – ФОВРЧД, одним з найважливіших факторів зменшення ризику несплати податків ними є поглиблення міжнародної співпраці податкових органів різних держав. Ця співпраця передбачає активний обмін інформацією між податковими органами щодо даних платників податків як у межах податкових запитів, так і в системі автоматичного обміну фінансовою інформацією між податковими органами різних держав.

Варто зазначити, що в українському законодавстві, зокрема в Законі України «Про валюту та валютні операції», також передбачено приєднання до системи автоматичного обміну фінансовою інформацією між податковим органами різних держав [6].

## 3. Посилення санкцій за несплату податків

Заходом, спрямованим на зменшення ризику несплати податків, на нашу думку, є перегляд існуючих штрафів щодо несплати податків або несвоєчасної сплати податків. Це питання є актуальним для багатьох держав. Щодо вітчизняного законодавства, то штрафи, зокрема фінансові санкції, згідно з ПКУ за несплату податків або несвоєчасну сплату податків, є відносно незначними для таких платників, як ФОВРЧД, отже, ці фінансові санкції не створюють достатніх стимулів для платників податків сплачувати податки в повному обсязі та вчасно. Це саме стосується і штрафів за несвоєчасне подання податковим органам декларації про майновий стан і доходи фізичної особи.

Наприклад, у 2019 р. штраф за несвоєчасне подання декларації про майновий стан та доходи фізичної особи, згідно з Податковим кодексом України, становить 170 грн (або близько 6 доларів США), що є несуттєвою сумою, особливо порівняно з рівнем доходів таких платників податків, як ФОВРЧД.

Отже, зарубіжний досвід управління податковими ризиками свідчить про виокремлення групи платників податків – фізичних осіб з високим рівнем доходу та статків – з метою підвищення рівня сумлінної сплати податків серед таких платників. В Україні зроблені певні кроки у цьому напрямі, але вони потребують подальшого розвитку. У зв'язку з цим запропоновані нові ознаки визначення платників податків з високим рівнем доходу, критерії ризикованості та заходи зменшення ризику несплати податків цими платниками податків.

### Список використаної літератури

1. Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance. OECD, 2009. URL: <https://www.oecd.org/publications/engaging-with-high-net-worth-individuals-on-tax-compliance-9789264068872-en.htm>.
2. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок: наказ МФУ від 02.06.2015 № 524.
3. Борецько Н. М. Сучасні тенденції управління податковими ризиками на прикладі Австралійського податкового офісу. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*: зб. матеріалів IV науково-практичного інтернет-семінару (м. Ірпінь, 25 лютого – 7 березня 2019 р.). Ірпінь, 2019. С. 134–137.
4. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10. 2014 № 1700-VII.
5. Wealthy and Wise: a tax guide for Australia's wealthiest people. URL: [https://www.traverseaccountants.com.au/wpcontent/uploads/sites/4/2013/07/A\\_tax\\_guide\\_for\\_Australias\\_wealthiest\\_people\\_copy.pdf](https://www.traverseaccountants.com.au/wpcontent/uploads/sites/4/2013/07/A_tax_guide_for_Australias_wealthiest_people_copy.pdf)
6. Про валюту та валютні операції: Закон України від 21.06.2018 № 2473-VIII.

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

## **УПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АВТОМАТИЧНОГО ОБМІНУ ФІНАНСОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ: ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ДЛЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ**

Податкове адміністрування в багатьох державах світу зазнало значних змін у зв'язку з ратифікацією Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters), яка була розроблена з метою міжнародної кооперації щодо зменшення ухилення від оподаткування. Потрібно зазначити, що Україна також приєдналася до цієї Конвенції у 2008 р. [1].

Однак ще більш суттєві зміни в міжнародному податковому адмініструванні відбулися після реалізації статті 6 згаданої Конвенції щодо автоматичного обміну фінансовою інформацією між податковими органами. У 2014 році фахівці Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) опублікували перший документ щодо міжнародних Стандартів для автоматичного обміну фінансовою інформацією між державами (Common Reporting Standard – CRS) [2]. Такі стандарти передбачають автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки юридичних та фізичних осіб між податковими органами держав-учасниць. Правила автоматичного обміну затверджуються відповідною Конвенцією між компетентними органами держав-учасниць щодо автоматичного обміну фінансовою інформацією (Multilateral competent authority agreement to automatically exchange information). Сьогодні автоматичний обмін фінансовою інформацією вже здійснюють 105 держав (держави Європейського Союзу, Росія, Казахстан, Азербайджан, Китай, Британські Віргінські острови та інші) [3].

ЄС та інші держави світу активно вдосконалюють законодавство щодо побудови системи збору та обміну інформацією про фінансові потоки для запобігання уникненню та ухиленню від оподаткування, а також для виявлення фінансових потоків, які мають кримінальне походження.

У 2015 році фахівці ОЕСР опублікували Настанови щодо впровадження автоматичного обміну фінансовою інформацією, а також у 2018 році вийшло у світ їх друге видання [4]. У 2018 р. опубліковано «Модель правил щодо обов'язкового розкриття інформації для автоматичного обміну інформацією для запобігання організації офшорних структур». Також у 2018 році фахівці ОЕСР опублікували консультації щодо використання схем, пов'язаних з

набуттям резидентства та громадянства за допомогою інвестиційних схем, які можуть використовуватися платниками податків для уникнення оподаткування.

Директива ЄС про адміністративну кооперацію (DAC) передбачає запобігання ухиленню від оподаткування за допомогою обміну інформацією між державами-членами ЄС щодо банківських рахунків, доходу у вигляді заробітної плати, доходу від нерухомості, пенсій, винагороди директорів тощо.

Як діє автоматичний обмін фінансовою інформацією в ЄС сьогодні? Фінансові інституції ЄС, такі як банки, інвестиційні установи (фонди) і деякі страхові компанії (наприклад, компанії, які здійснюють страхування життя), повинні ідентифікувати відповідні рахунки, що належать резидентам ЄС. Надалі номер рахунку, баланс рахунку, валовий дохід, одержаний, наприклад, як дивіденди або проценти, звітується у місцеві податкові органи, які збирають інформацію з усіх фінансових інституцій. Зібрана інформація сортується згідно з країною резидентства власника рахунку та направляється до відповідних іноземних податкових органів (наприклад, податківці Німеччини збирають інформацію щодо резидента Австрії та направляють її до податкових органів Австрії).

Як діє автоматичний обмін фінансовою інформацією з державами, які не є членами ЄС? Держави ЄС здійснюють автоматичний обмін фінансовою інформацією з державами, які не є їх членами, згідно з міжнародними договорами – Багатосторонньою конвенцією про адміністративну допомогу у податкових питаннях та Конвенцією компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією. Тоді як усі держави-члени ЄС повинні автоматично обмінюватися фінансовою інформацією, держави, що не є членами ЄС, здійснюють такий обмін дискретно. Якщо держава-член ЄС має намір проводити автоматичний обмін фінансовою інформацією з державою, яка не є членом ЄС, необхідна наявність чинного багатостороннього договору. У середині 2018 року найбільшу кількість встановлених відносин щодо автоматичного обміну фінансовою інформацією мали такі країни, як Болгарія, Естонія, Фінляндія, Франція, Греція, Ірландія, Італія, Латвія, Люксембург, Польща, Велика Британія.

Деякі держави (наприклад, Ірландія) обрали для себе підхід, що передбачає надання інформації податковим органам інших держав-учасниць, проте самі не одержують інформації від іноземних податкових органів. Окремі юрисдикції відмовилися одержувати таку інформацію в автоматичному режимі через необхідність у забезпеченні конфіденційності під час отримання такої фінансової інформації. Наприклад, такі держави ЄС, як Кіпр та Румунія (станом

на середину 2018 р.), надсилали інформацію до 65 юрисдикцій, тоді як одержували інформацію тільки від 33 юрисдикцій.

Оскільки система автоматичного обміну фінансовою інформацією діє всього декілька років, було виявлено чимало недоліків її функціонування, які потребують удосконалення [5].

По-перше, немає інструментів, які залучають усі юрисдикції до системи автоматичного обміну фінансовою інформацією. Так, деякі держави можуть надавати тільки обмежену інформацію або надавати інформацію тільки певним державам на основі двосторонніх договорів. Це означає, що платники податків можуть відкривати рахунки у таких державах і уникати автоматичного обміну фінансовою інформацією. Проте потрібно підкреслити, що, незважаючи на відсутність санкцій, усе більше держав приєднується до цієї системи. До системи автоматичного обміну фінансовою інформацією приєднуються також і низькоподаткові або безподаткові юрисдикції.

По-друге, низькоподаткові або безподаткові юрисдикції можуть запроваджувати такі механізми, як «золота віза» та податкове президентство, у разі здійснення інвестицій у ці юрисдикції. Це дозволяє фізичним особам набувати податкового резидентства у таких юрисдикціях, хоча там фактично не проживати. Під час відкриття рахунку у банківській установі ці фізичні особи можуть надавати документи щодо їх резидентства у низькоподатковій або безподатковій юрисдикції (фактично там не проживаючи) з метою зменшення або уникнення оподаткування. Такі схеми можуть працювати у разі, якщо низькоподаткові юрисдикції (наприклад, Британські заморські території) направляють фінансову інформацію в інші держави-учасники автоматичного обміну інформацією, при цьому самі не запитують таку інформацію в інших державах. Так, якщо фізична особа А є податковим резидентом Іспанії та має банківський рахунок у Німеччині, німецькі податківці нададуть відповідну інформацію податківцям Іспанії. Ті, зі свого боку, перевірять, чи сплатила фізична особа А відповідні податки в Іспанії. Але якщо ця фізична особа А одержить громадянство в обмін на інвестиції (наприклад, у Сент-Кітс і Невіс), банк у Німеччині може визначити цю фізичну особу як резидента Сент-Кітс і Невіс. Отже, інформація про німецький рахунок фізичної особи А надійде до Сент-Кітс і Невіс та не буде надана податківцям Іспанії. Якщо податкова служба держави Сент-Кітс і Невіс не здійснює запити фінансової інформації, тоді банк у Німеччині не буде надавати таку інформацію в податкові служби.

По-третє, існують фінансові інституції та фінансові рахунки або певні типи нефінансових активів, які не внесені до системи автоматичного обміну фінансовою інформацією (наприклад, криптовалюти).

По-четверте, потрібно враховувати практику приховування бенефіціарних власників фінансових рахунків. Поширеною практикою є розміщення активів у юрисдикціях, у яких не ідентифікують бенефіціарних власників, а реєструють юридичних власників. Тобто не ідентифікуються фізичні особи, які контролюють та одержують дохід від цієї власності. Наразі, наприклад, на Кіпрі не здійснюються перевірки щодо того, чи насправді засновники кіпрських компаній є кінцевими бенефіціарними власниками. Для приховування бенефіціарних власників часто будується складна структура, що складається з компаній, трастів, партнерств та інших організаційно-правових форм, і це значно ускладнює для податківців виявлення кінцевих бенефіціарних власників. У певних випадках реєструються структури з різних організаційно-правових форм суб'єктів господарювання в різних країнах з метою ще більшого ускладнення для податківців виявлення бенефіціарних власників активів. Тобто податківці повинні звертатися до кожної держави окремо з відповідними запитами (за умови наявності відповідних договорів), щоб з'ясувати інформацію про потенційних платників податків. У зв'язку з цим фахівці ОЕСР та ЄС рекомендують як необхідні заходи вдосконалення національних реєстрів бенефіціарних власників поширення системи автоматичного обміну фінансовою інформацією та інформацією щодо бенефіціарних власників між державами. Також фахівці вважають за необхідне залучати все більше держав до цієї системи, особливо низькоподаткові та безподаткові юрисдикції та держави, які відносять до тих, що розвиваються. Зокрема, державам ЄС рекомендується підписати відповідні міжнародні договори про автоматичний обмін фінансовою інформацією з усіма державами, що розвиваються [5].

Варто зазначити, що в Україні також заплановано впровадження міжнародних стандартів для автоматичного обміну фінансовою інформацією згідно з підпунктом 7 пункту 11 статті 16 Закону України «Про валюту та валютні операції» [6].

На практиці, наприклад, коли фізична особа відкриває рахунок у фінансовій установі в державі А, але ця особа проживає частину днів календарного року в державі В, а решту часу – в державі С, тоді ця фізична особа повинна визначити, у якій державі вона є податковим резидентом. В іншому випадку фінансова інформація цієї особи буде надана в податкові органи як держави В, так і держави С. У зв'язку з цим важливим є чітке і зрозуміле формулювання в податковому законодавстві визначення податкового резидента.

Сьогодні у світі та в Україні спостерігається значна мобільність фізичних осіб. Досить часто громадяни України – фізичні особи проживають за межами

України, одержують доходи в інших державах. Як наслідок, міжнародний автоматичний обмін фінансовою інформацією може значно збільшити кількість фізичних осіб, щодо яких вітчизняні податківці повинні здійснювати перевірки виконання податкового законодавства. У зв'язку з цим актуальним є розроблення критеріїв податкових ризиків щодо таких фізичних осіб та відповідне ранжування ступеня ризиків для оптимізації кількості податкових перевірок.

### Список використаної літератури

1. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (ратифіковано із застереженнями Законом України від 17.12.2008 № 677-VI).
2. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters. OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition-9789264267992-en.htm>
3. Electronic resource. URL: [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status of convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status%20of%20convention.pdf)
4. Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters – Implementation Handbook – Second Edition, OECD, Paris. 2018. URL: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-offinancial-account-information-in-tax-matters.htm>
5. Andres Knobel Reporting taxation: Analysing loopholes in the EU's automatic exchange of information and how to close them // A Report Commissioned by the Greens/efa Group in the European Parliament, 15 October 2018.
6. Про валюту та валютні операції: Закон України від 21.06.2018 № 2473-VIII.