Науково-дослідний інститут фіскальної політики

Державна фіскальна служба України

Університет державної фіскальної служби України

«Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України»

матеріали науково-практичного круглого столу до Дня науки

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
науково-практичного круглого столу до Дня науки

(м. Ірпінь, 17–18 травня 2018 р.)

Київ
2018

УДК 336.221.4(477+100)(06)
ББК 65.261.4я431
П 83

Рекомендовано до друку
Вченою радою Науково-дослідного інституту фіскальної політики
(протокол № 5 від 14.06.2018)

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

П 83 Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 17–18 травня 2018 р.). К.: Алерта, 2018. 174 с.

ISBN 987-617-566-510-7

Збірник містить матеріали науково-практичного круглого столу «Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України», присвяченого Дню науки, що проходив 17–18 травня 2018 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

ISBN 987-617-566-510-7
© Науково-дослідний інститут фіскальної політики, 2018
© Університет державної фіскальної служби України, 2018

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:

– ухилення від сплати податків та уникнення оподаткування: сутність понять та їх співвідношення;

– вітчизняна та світова практика протидії мінімізації сплати податкових та митних платежів;

– розвиток механізмів протидії розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутків у низькоподаткові юрисдикції (анти-БЕПС): сучасні виклики;

– напрями вдосконалення протидії мінімізації сплати податків в Україні;

– удосконалення державної митної справи в контексті підвищення ефективності протидії мінімізації сплати податкових та митних платежів.

ЗМІСТ

ВСТУПНЕ СЛОВО 9

ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОГО КРУГЛОГО СТОЛУ 10

Бабенко Борис Іванович
СВІТОВА ПРАКТИКА ЗАПОБІГАННЯ ТА ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ 10

Білецька Ганна Миколаївна
ЗАПРОВАДЖЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО АУДИТУ ЯК МЕХАНІЗМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОТИДІЇ НЕЗАКОННІЙ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ 14

Борейко Наталія Миколаївна
ДЖЕРЕЛА ОТРИМАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ З ОЗНАКАМИ РИЗИКУ: ДОСВІД НІМЕЧЧИНИ 16

Брехов Сергій Сергійович
ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВО-ТОРГОВЕЛЬНИХ ПОТОКІВ, ЯКІ МАЮТЬ ОЗНАКИ ТАКИХ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬСЯ ЧЕРЕЗ НЕРЕЗИДЕНТІВ, ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ФОРМИ ЯКИХ ДОЗВОЛЯЮТЬ НЕ СПЛАЧУВАТИ ПОДАТОК НА ПРИБУТОК (КОРПОРАТИВНИЙ ПОДАТОК) 20

Варналій Захарій Степанович
ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА УКРАЇНИ ЯК ЧИННИК ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ 28

Гороховець Євген Вікторович
МАНІПУЛЯЦІЇ У СФЕРІ ЗАЙНЯТОСТІ ЯК ІНСТРУМЕНТ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ 33

Дейнека Вікторія Феліксівна
ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ВИЯВЛЕННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬСЯ ЧЕРЕЗ ІНОЗЕМНІ ЮРИСДИКЦІЇ: ДОСВІД ЄВРОПЕЙСЬКИХ КРАЇН 37

Дорош Сергій Олександрович
ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ НОВІТНІХ ТЕХНОЛОГІЙ КОНТРОЛЮ ЗА ОБІГОМ АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ 41

Євсєєва Ірина Олександрівна
ДОГОВОРИ УКРАЇНИ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ: ОСОБЛИВОСТІ ВЗАЄМОУЗГОДЖУВАЛЬНОЇ ПРОЦЕДУРИ 44

Єфіменко Людмила Леонідівна
ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВЗЯТТЯ ПРОБ (ЗРАЗКІВ) ТОВАРІВ ПІД ЧАС ЗДІЙСНЕННЯ МИТНОГО КОНТРОЛЮ 47

Задорожня Ліна Адамівна
ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ
НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У 2014–2016 рр. 50

Заяц Віктор Віталійович
ТИМЧАСОВЕ ВВЕЗЕННЯ АВТОТРАНСПОРТУ:
ПРОТИДІЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ 53

Кармаліта Марія Володимирівна
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НАЛЕЖНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ
МЕХАНІЗМУ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ
З ІНОЗЕМНИМ ЕЛЕМЕНТОМ: ДОСВІД НІМЕЧЧИНИ 57

Ковтунович Наталія Леонідівна,
Бундак Марія Миколаївна
МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТ ЗАПРОВАДЖЕННЯ
ТАКСОНОМІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ФОРМАТІ XBRL 61

Коротун Володимир Іванович
ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ НАУКОВОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ 65

Костенко Аліса Олексіївна
РОЗВИТОК ПАРТНЕРСЬКИХ ВІДНОСИН МИТНИЦІ
ТА БІЗНЕСУ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ПІДВИЩЕННЯ
ЕФЕКТИВНОСТІ МИТНОГО КОНТРОЛЮ 69

Кошонько Олена Василівна,
Корнійчук Олеся Олександрівна
ПРОТИДІЯ ПОРУШЕННЯМ МИТНИХ ПРАВИЛ ПІД ЧАС
ЗДІЙСНЕННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОШТОВОГО ОБМІНУ 71

Лисецька Неля Миколаївна
ОПТИМІЗАЦІЯ ЕФЕКТИВНОЇ СПІВПРАЦІ ОРГАНІВ ДФС УКРАЇНИ
ІЗ СУБ'ЄКТАМИ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ ПРОТИДІЇ ЛЕГАЛІЗАЦІЇ
ДОХОДІВ, ОДЕРЖАНИХ ЗЛОЧИННИМ ШЛЯХОМ 74

Мельник Віктор Миколайович
УНИКНЕННЯ ТА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ:
СПІВВІДНОШЕННЯ ДЕФІНІЦІЙ 77

Молдован Ельвіра Степанівна
ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ СТАНОВЛЕННЯ СИСТЕМИ
БОРОТЬБИ З КОНТРАБАНДОЮ ТЮТЮНУ НА ТЕРИТОРІЯХ
УКРАЇНИ ПІД ВЛАДОЮ РОСІЙСЬКОЇ ІМПЕРІЇ 79

Несторишен Ігор Васильович,
Туржанський Віталій Анатолійович,
Нагорічна Ольга Степанівна
РЕГІОНАЛЬНЕ ПРОФІЛЮВАННЯ МИТНИХ РИЗИКІВ
ЯК ЕФЕКТИВНИЙ ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
МИТНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ 83

Нікитенко Дмитро Валерійович
УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ: ПРИЧИНИ ТА ЗАХОДИ ПРОТИДІЇ 85

Носова Євгенія Анатоліївна
СПОСОБИ БОРОТЬБИ З УНИКНЕННЯМ ТА УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ 88

Подік Іванна Іванівна
ПОДАТКОВИЙ АУДИТОРСЬКИЙ ФАЙЛ ЯК ЗАСІБ БОРОТЬБИ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ 91

Поліщук Євгенія Анатоліївна,
Сибірянська Юлія Володимирівна
ЗАСТОСУВАННЯ ТЕХНОЛОГІЇ BLOCKCHAIN ДЛЯ ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ 93

Попова Вікторія Вікторівна
ЗАСТОСУВАННЯ ОРГАНАМИ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ У ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ 97

Прус Людмила Романівна,
Попель Сергій Анатолійович
СХЕМИ ЗАНИЖЕННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ ЯК СПОСОБИ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ 103

Романенко Валерій Валерійович
ТОРГІВЛЯ УКРАЇНИ З ДЕРЖАВАМИ ЛАТИНСЬКОЇ ТА ПІВНІЧНОЇ АМЕРИКИ: ОФШОРНА МАКРОЕКОНОМІКА 107

Романюк Микола Васильович
ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЯК ЗАСІБ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК 110

Середа Анна Володимирівна
УЗАГАЛЬНЕННЯ КРИТЕРІЇВ ПРАКТИЧНОЇ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ ФІНАНСОВИХ РОЗСЛІДУВАНЬ В УКРАЇНІ 113

Стародуб Дмитро Миколайович
ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВО-ПРОЗОРИХ КОМПАНІЙ 116

Субіна Тетяна Володимирівна
АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ 120

Сушкова Олена Євгенівна
ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ КОМПЛЕКСУ ПРОЦЕДУР АУДИТУ РИЗИКОВИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ВІДПОВІДНО ДО НОВОЇ РИЗИКОВОЇ МОДЕЛІ 122

Тимченко Леонід Дмитрович,
Селезень Павло Олександрович
МЕДІАЦІЯ ПРИ ВИРІШЕННІ СПОРІВ ЩОДО ТЛУМАЧЕННЯ ТА ЗАСТОСУВАННЯ ДОГОВІРНИХ НОРМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ КАМПАНІЇ З ПРОТИДІЇ БЕПС 126

Тимченко Олена Миколаївна
СХЕМИ УНИКНЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК КЛЮЧ ДО РОЗВ'ЯЗАННЯ ПРОБЛЕМИ..... 129

Трубіна Марина Володимирівна
СПІВВІДНОШЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ ТА ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ В ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ 132

Федчук Світлана Ігорівна
ЗНАЧЕННЯ НАУКОВИХ ЕКСПЕРТНИХ ВИСНОВКІВ У ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ 136

Фрадинський Олександр Анатолійович
ПРОТИДІЯ КОНТРАБАНДІ В МИТНОМУ КОДЕКСІ СРСР 1928 РОКУ..... 139

Хлєбнікова Інна Ібрагимівна,
Коротун Володимир Іванович
ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ОКРЕМИХ ПОЛОЖЕНЬ ДИРЕКТИВ ЄС ЩОДО ПІЛЬГОВОГО АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ СПИРТУ ТА АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ В УКРАЇНІ..... 142

Хома Валерій Олександрович,
Капітанець Світлана Володимирівна
ОКРЕМІ ШЛЯХИ ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ 146

Чалаплюк Тетяна Вікторівна,
Новицька Надія Володимирівна
ГАРМОНІЗАЦІЯ СТРУКТУРИ СПИРТУ ТА АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ У КОНТЕКСТІ ВИКОНАННЯ ВИМОГ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ УКРАЇНИ З ЄС 150

Чекановський Віталій Петрович
УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ..... 154

Шавло Ірина Анатоліївна
РОЗБУДОВА ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ПРОТИДІЇ НЕНАЛЕЖНОМУ ВИКОРИСТАННЮ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ ГОСПОДАРЮВАННЯ В ІНОЗЕМНИХ ЮРИСДИКЦІЯХ 156

Швабій Костянтин Іванович
СТРУКТУРА ПОДАТКОВОГО ТЯГАРЯ..... 161

Шкуренко Наталія Григорівна
ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВІДПРАЦЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ..... 165

Яковенко Оксана Вікторівна
КРАЇНА ПОХОДЖЕННЯ ТОВАРУ ВІДПОВІДНО
ДО МИТНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ 168

Яроцька Тетяна Ростиславівна
ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО РЕЗИДЕНСТВА ФІЗИЧНОЇ
ОСОБИ: ОСТАННІ ЗМІНИ У КОМЕНТАРЯХ ДО МОДЕЛЬНОЇ
ПОДАТКОВОЇ КОНВЕНЦІЇ ОЕСР 171

ВСТУПНЕ СЛОВО

Податкові надходження в Україні, як і у більшості країн світу, є основним джерелом формування дохідної частини бюджетів різних рівнів. Однак їх справляння у нашій державі супроводжується численними труднощами. Насамперед це пов'язано як із недосконалим податковим законодавством, так і з проблемами в адмініструванні основних податків. Одним із негативних явищ, що на сьогодні викликає серйозне занепокоєння, є наявність випадків мінімізації сплати податкових та митних платежів.

Саме усунення умов для використання таких схем мінімізації є важливим чинником збільшення надходжень до бюджетів усіх рівнів без застосування додаткового податкового тиску на сумлінних платників податків. Уникнення, а особливо ухилення від сплати податків, є невід'ємним або пов'язаним з тіньовою економікою явищем, що перешкоджає сталому соціально-економічному розвитку України та загрожує її національній безпеці.

Протидія мінімізації сплати податкових та митних платежів передбачає широкий спектр заходів, що мають здійснюватися на різних рівнях державних органів, у межах реалізації фіскальної політики. Нинішній стан економічних відносин потребує оптимального поєднання інтересів держави та платників податків, а тому органи ДФС повинні активно працювати над запобіганням, виявленням і руйнуванням схем мінімізації сплати податкових та митних платежів.

Отже, головною метою проведення науково-практичного круглого столу «Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика для України» є окреслення проблемних питань та розроблення практичних рекомендацій щодо вирішення комплексу завдань, пов'язаних із зниженням рівня використання схем мінімізації сплати податкових та митних платежів, а також визначення кардинально нових підходів до реагування на активне застосування суб'єктами господарювання агресивної практики податкового планування.

Ректор Університету ДФС України,
д.е.н., професор, заслужений діяч
науки і техніки **П. В. Пашко**

ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОГО КРУГЛОГО СТОЛУ

Бабенко Борис Іванович.
к.т.н., доцент, науковий співробітник.
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

СВІТОВА ПРАКТИКА ЗАПОБІГАННЯ ТА ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ

Проблема оподаткування завжди була актуальною, оскільки податки існують як джерело формування фінансових ресурсів, без якого держава не може стабільно виконувати свої функції [1–4]. Тепер податки є найефективнішими інструментами впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку та структуру, на розвиток суспільства загалом. Одним з основних факторів, які впливають на наповнення бюджету, є тіньова економіка, значну частину становить незаконна мінімізація сплати і митних доходів. Проте не всі платники податків сумлінно виконують один із найголовніших обов'язків перед державою, вдаються до різних порушень податкового митного законодавства – від несвоєчасної сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів у бюджет відповідного рівня до умисного ухилення від їх сплати [5; 6; 7].

На сьогодні ці загрози мінімізуються митними органами ДФС України у співробітництві з митними службами інших країн в умовах подальшого розвитку інформаційних технологій. Зазначене здійснюється з метою якісного прориву у взаємодії з органами іноземних держав, із застосуванням стандартів митних процедур Генерального й Спеціального додатків, що охоплюють практично весь спектр питань митного регулювання, які існують на даному етапі науково-технічного розвитку міжнародної торгівлі [7; 8]. У розділі 6 «Митний контроль» міститься глибокий аналіз стандартних правил, згідно з якими повинна формуватися програма дій відповідної національної митної адміністрації з організації та здійснення спрощеного й ефективного митного контролю.

В умовах приєднання України до цієї конвенції та інших міжнародних угод з питань безпеки і спрощення міжнародної торгівлі, активізації інтеграційних процесів ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, отримання незаконного відшкодування ПДВ з бюджету є суспільно небезпечними діяннями, оскільки їх скоєнням порушується встановлений законодавством порядок оподаткування юридичних і фізичних

осіб, що тягне за собою зменшення дохідної частини державного та місцевого бюджетів, яка формується за рахунок надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів [5; 6].

Виходячи з аналізу найбільш поширених схем мінімізації податків, умовно схеми мінімізації податкових зобов'язань на сьогодні поділяють за окремими категоріями [7–11]:

– до першої категорії відносять схеми, що ґрунтуються на невідповідностях законодавства або використанні різних систем оподаткування, що застосовуються у національному законодавстві, з різним фіскальним навантаженням. Так, залежно від спрямування капіталу рівень оподаткування прибутку коливається від 0 до 36,25 відсотка;

– другу категорію схем мінімізації податкових зобов'язань становить таке: прямі порушення норм законодавства – ухилення від оподаткування за рахунок підроблення документів; невідображення у податкових деклараціях податкових зобов'язань, використання підставних (фіктивних) юридичних або фізичних осіб тощо.

Ліквідування схем першої групи можливе на рівні внесення відповідних змін до законодавства.

Схеми мінімізації податків другої категорії перебувають у площині адміністрування податків, що зумовлює необхідність в удосконаленні механізмів саме адміністрування (лише частково регулюються законодавством).

Базовим елементом таких схем є залучення суб'єктів господарювання, що виконують функцію перенесення об'єкта оподаткування на інших суб'єктів господарської діяльності з відмінними від загальних (більш сприятливими) ставками оподаткування [10; 11]. Механізми запровадження оптимізації податкового навантаження можуть бути такі: 1) заниження ціни реалізації; 2) використання транзитних підприємств з метою збільшення ціни покупки; 3) придбання сумнівних з погляду фактичного надання і використання у господарській діяльності послуг (маркетинг, мерчандайзинг, інформаційні, консультативні, юридичні, права використання товарних знаків тощо); 4) залучення запозичення ресурсів під завищений процент; 5) проведення попередньої оплати; 6) нетиповий експорт; 7) приріст запасів; 8) продаж товарів через платників єдиного податку; 9) операції з нематеріальними активами; 10) перерахування коштів на фіктивне підприємство з наступним банкрутством останнього та віднесенням заборгованості до складу валових витрат; 11) проведення свідомо збиткових операцій, які є нетиповими для основної діяльності (у том числі з використанням товарного кредиту) та ін.

Знання та застосування таких схем світової та вітчизняної практики (підходів), вимог Митного та Податкового кодексів України щодо запобігання та протидії мінімізації сплати митних платежів дозволять співробітникам органів доходів і зборів зосередити увагу на такому [3; 5–11]: 1) аналітичній, аудиторській та оперативно-розшуковій діяльності; 2) сферах підвищеного ризику, забезпечуючи більш ефективне використання наявних у їх розпорядженні ресурсів; 3) збільшенні можливостей виявлення порушень митного та податкового законодавства, а також недобросовісних учасників ЗЕД і фізичних осіб; 4) сприянні добросовісним учасникам ЗЕД і фізичним особам, прискоренню міжнародного товарообігу.

На сьогодні вагомим досягненням у контексті застосування світової та європейської практики запобігання та протидії мінімізації сплати платежів, зокрема і митних, стали заходи щодо узгодження митного законодавства України з європейськими нормами. Так, у березні 2012 р. Верховна Рада України ухвалює черговий Митний кодекс України, яким упроваджено статус уповноваженого економічного оператора як засіб запобігання і протидії мінімізації сплати митних платежів та, як наслідок, підвищення ефективності діяльності митних органів (що передбачалося статтею 80 Угоди та є одним із базисів митного співробітництва між Україною та ЄС) [5; 8–12].

Проектами Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України» передбачається оновлення стандартів (форм) процесу митного контролю (п. 9 ст. 336 та ст. 337), зокрема, очікується введення офіційної «перевірки документів після випуску товарів (постмитний контроль) та повноти інформації, зазначеної у митній декларації та первинних облікових документах (якщо випуск товарів було здійснено згідно зі статтею 249^1 цього Кодексу), відповідних додаткових деклараціях, та інформації, що міститься в документах, відомості про які наведено у таких митних деклараціях».

Список використаної літератури

1. Кисловський Ю. Г. Історія митниці держави Київської Русі. URL: http://www.library.fa.ru/files/Kislovsky.pdf (дата звернення: 18.04.2018).

2. З історії зовнішньої торгівлі. URL: http://bujet.ru/article/301799.php (дата звернення: 17.04.2018).

3. Основні завдання і функції Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/zavdannya--funktsii/ (дата звернення: 18.04.2018).

4. Звіт роботи Державної фіскальної служби України за 2017 рік. URL: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html (дата звернення: 25.02.2018).

5. Митний кодекс України від 12.12.1991 № 1970-XII. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1970-12 (дата звернення: 05.05.2018).

6. Податковий кодекс України. URL: https://urist-ua.net/кодекси/податковий_кодекс_україни (дата звернення: 05.05.2018).

7. Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2018–2020 роки. URL: https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/249169883 (дата звернення: 18.04.2018).

8. Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (Кіото, 1973. Додаток 6. Стандарт 6.8). URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_643 (дата звернення: 18.04.2018).

9. Мінфін про схеми мінімізації податкових зобов'язань. URL: https://club.dtkt.ua/read.php?13,6390,7486 (дата звернення: 05.05.2018).

10. Наиболее распространенные схемы минимизации налогов. URL: https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/minfin/naibolee-rasprostranennye-shemy-800450.html (дата обращения: 18.04.2018).

11. Рамкові стандарти безпеки та забезпечення світової торгівлі від 23 червня 2005 р. URL: http://ambu.org.ua/files/ram_standart.html (дата звернення: 05.05.2018).

12. Проекти змін Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України…». URL: http://w1.c1.rada.gov.ua (дата звернення: 05.05.2018).

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

ЗАПРОВАДЖЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО АУДИТУ ЯК МЕХАНІЗМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОТИДІЇ НЕЗАКОННІЙ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ

На сьогодні поряд із законною мінімізацією податкових платежів, що передбачає збільшення фінансових ресурсів господарюючого суб'єкта за допомогою законодавчо можливих способів (максимальне зменшення податкових платежів шляхом податкового планування, розроблення грамотної податково-облікової політики, застосування податкових пільг тощо), спостерігається також і ухилення від сплати податків та уникнення оподаткування. Зокрема, зазначимо, що ухилення від сплати податків є свідомим нелегальним та, відповідно, кримінально караним діянням (бездіянням), що має на меті зменшення платником податків своїх податкових зобов'язань та скоюється завдяки методам, спрямованим на приховування доходів, майна, створення фіктивних витрат, а також навмисне (умисне) спотворення бухгалтерської та податкової звітності. Крім того, ухилення від сплати податків може проявлятися в різних формах: неподання повної та достовірної інформації про доходи та видатки до фіскальних органів, використання недостовірних документів, незаконне застосування підприємствами податкових пільг та ін. При ухиленні від сплати податку платник податків прагне зменшити свої податкові зобов'язання способами, які законодавчо заборонені. Зауважимо, що, на відміну від ухилення від сплати податків, уникнення оподаткування – допустимі, законні спроби зменшення (пом'якшення) податкових платежів, податкового тягаря за рахунок законної мінімізації.

Зважаючи на зазначене, потрібно акцентувати увагу на тому, що саме електронний аудит спрямований на перевірку правильності та повноти відображення доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єкта оподаткування (податкових зобов'язань), таких як первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, фінансова звітність, інші документи, що стосуються обчислення та сплати податків і зборів.

До методів електронного аудиту (способів перевірки) належить зіставлення даних, перевірка цілісності даних, аналіз даних (встановлення відхилень). Інструменти цифрового аналізу, такі як команда Бенфорда, дозволяють аудиторам звернути увагу на можливі відхилення (аномалії) у великих масивах даних. Зазначене відбувається завдяки відповідному спеціалізованому програмному забезпеченню (IDEA, ACL, SESAM) [1].

Основою електронної (комп'ютерної) системи для проведення електронного аудиту є відповідні регістри податкового обліку, фінансової звітності аналітичних та облікових даних, представлені таким: а) базою даних на технічних носіях інформації, призначеною для накопичення та зберігання облікової інформації; б) змінними величинами, що тимчасово створюються в пам'яті комп'ютера для систематизації та узагальнення облікових даних; в) екранними та електронними формами, призначеними для візуального відображення результатної інформації.

На сьогодні електронний аудит проводиться за допомогою формування платником податків стандартного аудиторського файлу SAF-T та спеціалізованого програмного забезпечення. Відповідне програмне забезпечення придатне для аналізу облікових, звітних показників та об'ємного масиву інформаційних даних і має на меті запобігти й виявити факти ухилення від оподаткування та його уникнення.

Комплексна електронна перевірка обов'язково передбачає проведення на підставі даних бухгалтерської та фінансової звітності поглибленого аналізу діяльності платника податків, його фінансового становища.

За допомогою зазначених вище методів, зокрема застосування спеціальних програмних засобів, контролюючі органи перевіряють, моделюють та аналізують облікові дані, що містяться у стандартному аудиторському файлі, з метою визначення їх повноти, точності, правомірності й вірогідності. Головним завданням при проведенні електронних податкових перевірок є встановлення достовірності даних платника податків, що стосуються повноти визначення податкових зобов'язань.

Таким чином, доцільним є подальша підготовка та розроблення відповідної нормативно-правової бази, стандартного аудиторського файлу з метою запровадження електронного аудиту як однієї з форм податкового контролю на основі електронних даних платника податків, відповідно до рекомендацій ОЕСР, що являє собою перевірку бухгалтерських операцій (їх джерел/походження), наданих в електронному вигляді за допомогою відповідного спеціалізованого програмного забезпечення [2]. Е-аудит як частина стандартної податкової перевірки реалізується шляхом внесення SAF-T у методологію і процедуру стандартної податкової перевірки, що має на меті забезпечення протидії незаконній мінімізації податків.

Список використаної літератури

1. Doing Business 2018: Reforming to Create Jobs. URL: http://www.doingbusiness.org/~/media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf (last accessed: 02.05.2018).

2. Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0. Forum On Tax Administration. OECD. April 2010. 16 p. URL: http://www.oecd.org/tax/administration/45045602.pdf (last accessed: 02.05.2018).

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

ДЖЕРЕЛА ОТРИМАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ З ОЗНАКАМИ РИЗИКУ: ДОСВІД НІМЕЧЧИНИ

На сьогодні ефективність виявлення ризикових платників податків значною мірою залежить від наявності у фіскальних органів надійних джерел отримання інформації про діяльність суб'єктів господарювання (далі – СГД). Кожна країна напрацьовує власну практику виявлення ризикових платників податків, і Україна не є щодо цього винятком. Однак, зважаючи на тривалу податкову реформу, а також євроінтеграційний вектор розвитку держави, вважається доцільним вивчення досвіду фіскальних органів окремих країн – членів Європейського Союзу (далі – ЄС) – щодо отримання інформації про діяльність платників податків з ознаками ризику.

Аудит ризикових платників податків у країнах ЄС формується під впливом розвитку суспільства та різних факторів. Серед країн-членів ЄС, досвід яких з досліджуваної проблематики викликає зацікавленість з погляду можливості запровадження окремих його елементів у вітчизняну практику, варто виділити Німеччину.

У Німеччині збору інформації про діяльність платників податків приділяється значна увага [1]. Початковий збір інформації є основою для будь-якого розслідування. Тільки тоді, коли така інформація є комплексною та цілеспрямованою, контролюючі органи можуть робити відповідні висновки та ухвалювати рішення щодо подальших заходів. Пошук інформації про діяльність платників податків відбувається в межах підготовки до податкового аудиту або під час його проведення з метою з'ясування та оцінювання різних обставин справи. Застосовуються різні способи пошуку та отримання інформації, яка може бути використана у процесі аудиту, а саме: 1) через податкові акти та бази даних податкового управління; 2) зовнішній збір інформації через інші органи державної влади; 3) можливості пошуку інформації через Інтернет.

Зокрема, під час збору інформації в межах податкового управління перевіряються акти, складені за результатами податкових перевірок платників податків, здійснених раніше. Також аналізуються результати попередніх звітів про перевірку (аудит) податкового управління, дані, що містяться в деклараціях, поданих платниками податків, перевіряється наявність у платників податків податкової заборгованості. Звіряється інформація, що міститься у реєстрі

власників транспортних засобів. Крім того, контролюючі органи роблять запити до податкових відомств на всій території Німеччини з метою перевірки наявності актуальних податкових рахунків (П.І.П., адреса, банківські реквізити, податкова історія, дані з ПДВ тощо). Перевіряється наявність у СГД транскордонних операцій з постачання товарів (робіт, послуг), отримання доходів від таких операцій у межах ЄС. Аналізується інформація Центральної бази даних випадків шахрайства у сфері ПДВ у розрізі окремих платників податків, а також дані торгового реєстру. Крім того, на цьому етапі збору даних перевіряється галузева інформація, зокрема: виявляються можливі нетипові операції для окремої галузі; перевіряється правильність ведення бухгалтерського обліку, індикативні показники тощо [1].

Як зазначалося вище, для збору даних про платників податків з метою виявлення платників з ознаками ризику податкові відомства Німеччини співпрацюють з іншими органами державної влади. Зокрема, здійснюється обмін інформацією з органами митного управління в частині перевірки операцій експорту та імпорту товарів (робіт, послуг), направляються запити щодо уточнення окремих обставин здійснення таких операцій, щодо митних тарифів та ін.

Податкове управління Німеччини також обмінюється інформацією з Федеральним автотранспортним відомством, Федеральним відомством фінансового нагляду, Федеральним відомством з питань міжнародних податкових відносин, а також з органами влади інших держав-членів ЄС (зовнішній збір інформації) (див. рис. 1).

Разом з тим податкове управління Німеччини може здійснювати заходи щодо пошуку інформації про платників податків через Інтернет, а також отримувати її від інших надавачів послуг, серед яких органи влади у районах та містах, а також фонди соціального страхування. Зокрема, від органів влади у містах та районах контролюючі органи отримують інформацію, наприклад, про кількість зареєстрованих у СГД найманих працівників, кількість спожитої ним електроенергії та води, кількість відвідувачів (заклади громадського харчування, розважальні заклади тощо).

Перевіряючи інформацію про платника податків в Інтернеті, контролюючі органи звертають увагу на інтернет-сторінку підприємства, у яких соціальних мережах воно зареєстроване (такі соціальні мережі, як Facebook, Xing тощо), а також перевіряють історію інтернет-сторінок (archive.org) і з'ясовують власника домену. Увагу звертають і на інформацію, що міститься у базах даних (як-от Amadeus та Markus). Так, у базі даних Amadeus міститься деталізована інформація щодо підприємств у Європі, рейтинг та індикатори надійності, членів правління (директорів), звіти про діяльність підприємства (галузеві звіти). Відповідно, база даних Markus дозволяє отримати більш детальну інформацію щодо підприємств у Німеччині, Австрії, Люксембурзі,

внесення до торгового реєстру, опису видів діяльності (базових фінансових даних), членів правління (директорів), повідомлень засобів масової інформації.

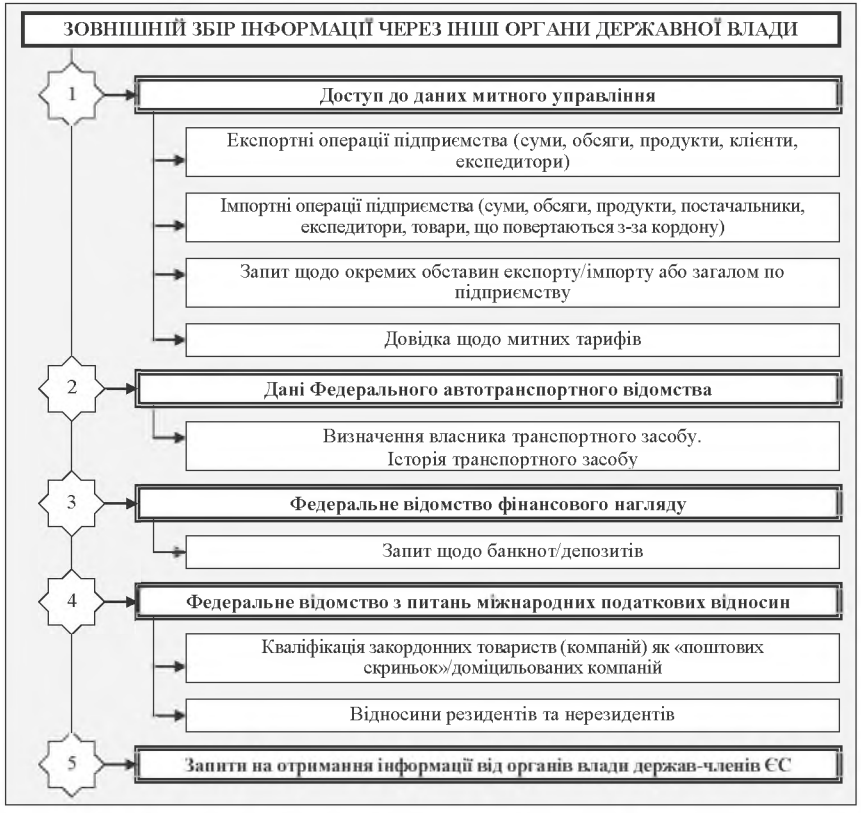


Рисунок 1 – Алгоритм зовнішнього збору інформації про платників податків у Німеччині через інші органи державної влади*

*Джерело: складено за даними [1].

Служби податкового аудиту здійснюють співробітництво з податковими інспекціями щодо податкових правопорушень. Зокрема, податкові інспекції мають у своєму складі два окремі відділи: 1) відділ санкцій та грошових штрафів (при надходженні повідомлення про правопорушення відділ перевіряє наявність підстав для підозри, а також проводить попереднє розслідування факту підозри); 2) відділ податкових слідчих (співробітники відділу проводять слідчі дії в межах процедур оподаткування, а також у межах упровадження податкових санкцій). У процесі розслідування злочинів, пов'язаних із порушенням

податкового законодавства, зазначені відділи мають повноваження здійснювати обшуки (з дозволу суду), конфіскацію засобів доказу, допитувати обвинувачених та свідків, проводити попереднє затримання підозрюваних, а також контролювати телекомунікаційні засоби (з дозволу суду) [2].

Крім того, відділи податкового аудиту співпрацюють у частині обміну інформацією зі службою податкових правопорушень. У разі наявності об'єктивних обставин справи, на основі яких виникають підстави для підозри в ухиленні від сплати податків, податковий аудитор зобов'язаний у письмовому вигляді або усно повідомити службу податкових правопорушень на будь-якому етапі аудиту підприємства (підготовка до аудиту, проведення чи завершення). Так, аудитор зобов'язаний повідомити цю службу, якщо виявлено таке: 1) незадекларований оборот (неправомірне відшкодування ПДВ); 2) фіктивні чи підроблені первинні документи (платіжних квитанцій); 3) на основі калькуляцій (касових перевірок) наявність значних недоліків у веденні бухгалтерського обліку та неоподатковуваного доходу [2].

Таким чином, на підставі вивчення досвіду податкового управління Німеччини в частині отримання інформації щодо діяльності платників податків з метою виявлення платників з ознаками ризику встановлено, що в цій країні практикується застосування нетрадиційних методів контролю, спрямованих на попередження правопорушень, а не застосовуються санкції за їх скоєння.

Перспективним є використання різних способів пошуку та отримання інформації, а саме шляхом аналізу податкової звітності, інформації, наявної в базі даних податкового управління й отриманої від інших органів державної влади, а також пошуку даних в Інтернеті. Удосконалення аудиту ризикових платників податків спрямоване на розроблення заходів щодо посилення співпраці податкових управлінь Німеччини з іншими країнами-членами ЄС у частині обміну інформацією про СГД, покращання організації роботи податкових органів та зростання рівня добровільного дотримання податкового законодавства платниками податків. Інформаційним забезпеченням при проведенні аудиту платників податків слугує обмін інформацією між платниками податків та контролюючими органами.

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

Список використаної літератури

1. Дрост М. Збір інформації перед та під час проведення аудиту. Київ, 2015. 11 с.

2. Дрост М. Співробітництво між службами податкового аудиту та податковими інспекціями з податкових правопорушень. Київ, 2015. 12 с.

Брехов Сергій Сергійович,
к.е.н., заступник директора інституту з наукової роботи – начальник НДЦ проблем оподаткування та фінансового права,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВО-ТОРГОВЕЛЬНИХ ПОТОКІВ, ЯКІ МАЮТЬ ОЗНАКИ ТАКИХ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬСЯ ЧЕРЕЗ НЕРЕЗИДЕНТІВ, ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ФОРМИ ЯКИХ ДОЗВОЛЯЮТЬ НЕ СПЛАЧУВАТИ ПОДАТОК НА ПРИБУТОК (КОРПОРАТИВНИЙ ПОДАТОК)

Для протидії мінімізації оподаткування через окремі організаційно-правові форми іноземних юрисдикцій необхідне одночасне застосування запобіжних та контрольних заходів з боку держави та органів ДФС. При цьому невід'ємною частиною контрольних заходів є інформаційна складова, що дозволяє більш точно визначати потенційні об'єкти контролю та забезпечувати державний апарат інформацією про ризики та недоліки законодавчого, нормативного та організаційного характеру, які наявні в системі протидії неналежному використанню організаційно-правових форм суб'єктів господарювання (далі – ОПФ СГ) в іноземних юрисдикціях.

Чи не найголовнішою ознакою того, що іноземні юрисдикції можуть використовуватися для виведення прибутків з України, є істотне перевищення обсягами контрактної торгівлі обсягів прямих поставок (див. табл. 1).

У табл. 1 містяться 23 країни, що охоплюють майже половину торгових операцій з Україною, у яких обсяги непрямої торгівлі перевищують прямі поставки від 2 (Нова Зеландія) до 300 разів (Сейшельські острови). Загальний обсяг перевищення непрямих поставок цієї групи країн становить майже 30 млрд дол. США, або у 12 разів більше прямих. При цьому майже всі країни входять до переліків КМУ офшорних країн або країн, ОПФ СГ яких дозволяють не сплачувати податок, а прибуток (корпоративний податок). Це дозволяє характеризувати показник непрямої торгівлі як основний індикатор низько-податкової юрисдикції.

Зважаючи на особливості та стан розвитку податкових систем різних країн, теоретична можливість зловживання ОПФ СГ в іноземних юрисдикціях ще буде тривати протягом тривалого часу, до тих пір, поки не будуть створені умови, які істотно ускладнять використання схем АПП, а наслідки від їх застосування будуть для економічних суб'єктів неприйнятними через високі ризики виявлення та настання відповідальності.

Основними факторами вибору місця розміщення офшорних та оншорних компаній, які беруть до уваги економічні суб'єкти, є такі:

– низький рівень оподаткування;

– стабільна національна валюта або можливість використовувати вільноконвертовані;

– розвинена інфраструктура для надання фінансових послуг;

– конфіденційність та захист інформації;

– політична стабільність та репутація юрисдикцій та установ, які надають відповідні послуги.

Таблиця 1 – Показники зовнішньої торгівлі України за 2016 рік у розрізі країн, у яких обсяги контрактної торгівлі перевищують прямі поставки

(тис. дол. США)

Країна	Експорт		Імпорт			Разом торгівля за контрактами (експорт та імпорт)	Перевищення обсягів контрактної торгівлі (загальна)	
	країна призначення	країна, що торгує	країна походження	країна відправлення	країна, що торгує		абсолютне значення	відносне значення, %
Швейцарія	105 916	10 524 822	983 812	322 677	4 142 842	14 667 664	14 239 070	3 322
Велика Британія	317 792	3 449 605	709 263	445 019	3 226 654	6 676 259	5 913 448	775
Об'єднані Арабські Емірати	277 604	2 218 104	63 288	85 091	295 952	2 514 056	2 151 361	593
Кіпр	53 481	1 260 322	22 082	8 873	1 151 494	2 411 815	2 349 461	3 768
Гонконг	49 013	418 947	17 630	253 701	697 823	1 116 769	814 055	269
Естонія	98 048	558 057	66 632	207 541	463 307	1 021 364	715 775	234
Віргінські Острови (Брит.)	8 864	949 766	1	923	66 058	1 015 824	1 006 037	10 280
Панама	13 905	348 204	2 414	9 828	392 379	740 583	716 850	3 021
Люксембург	5 087	364 234	61 476	16 139	273 480	637 714	616 489	2 904
Сінгапур	21 571	187 103	21 573	30 999	278 425	465 528	412 958	786
Сейшельські Острови	498	243 427	403	371	13 911	257 338	256 468	29 430
Сент-Кітс і Невіс	1 801	210 120	18	0	157	210 277	208 476	11 576
Мальта	7 746	33 880	11 479	295	70 437	104 317	96 277	1 197
Беліз	930	42 777	710	529	14 887	57 664	56 205	3 852
Нова Зеландія	2 556	15 534	10 874	7 246	14 369	29 903	20 102	205
Маврікій	768	19 522	269	126	2 387	21 908	21 015	2 351
Домініка	121	18 030	21	183	1 402	19 432	19 128	6 284
Маршаллові Острови	2 537	15 329	404	919	3 113	18 443	14 987	434
Гамбія	664	119	0	0	2 785	2 904	2 241	338
Барбадос	24	800	145	8	832	1 633	1 600	4 954
Багамські Острови	21	21	37	0	505	526	504	2 354
Монако	164	3 516	83	0	879	4 395	4 230	2 578
Ліхтенштейн	110	357	510	5 043	26 269	26 626	21 474	417
Разом по групі країн	**969 221**	**20 882 596**	**1 973 124**	**1 395 511**	**11 140 347**	**32 022 942**	**29 658 210**	**1 254**
Разом усі країни, що торгують	**36 361 711**	**36 361 513**	**39 249 797**	**39 224 507**	**39 225 132**	**75 058 949**	**X**	**X**
Частка групи в загальних показниках по країні, %	2,67	57,43	5,03	3,56	28,40	**42,6**	**X**	**X**

Таким чином, поєднавши наведені вище складові ризику, ми можемо визначити ймовірність неналежного використання ОПФ СГ у розрізі іноземних юрисдикцій, що враховує такі основні фактори і показники:

– потенційну економічну/податкову вигоду (низькі ставки, можливість не платити податки);

– зручність та безпеку в управлінні капіталом за кордоном;

– індикатор непрямої торгівлі (низькоподаткової юрисдикції).

З урахуванням показника ймовірності ризику та величини самого ризику ми можемо скласти матрицю оцінювання ризику неналежного використання ОПФ СГ у розрізі іноземних юрисдикцій за прикладом, що наведено на рис. 1.

Вірогідність події	Серйозність			
	Катастрофічна	Критична	Крайня	Незначна
Дуже часто				
Часто				
Інколи				
Дуже рідко				
Надзвичайно рідко				

Рисунок 1 – Матриця визначення рівня ризику

Для визначення імовірності використання ОПФ іноземних юрисдикцій для цілей мінімізації податку на прибуток вітчизняними економічними агентами пропонуємо використовувати відповідний інтегральний показник, що визначається шляхом додавання ймовірностей у розрізі основних факторів та індикаторів неналежного використання ОПФ СГ.

$$PI_{опф} = 0,5\ (П_{опф}) + 0,25 * К_{фс} + 0,25 * К_{н.т.}, \qquad (1)$$

де $PI_{опф}$ – імовірність використання ОПФ для цілей мінімізації оподаткування;

$П_{опф}$ – показник наявності прозорих щодо оподаткування ОПФ (1 – якщо є, 0 – якщо відсутні);

$К_{ф.с.}$ – коефіцієнт фінансової секретності;

$К_{н.т.}$ – показник перевищення непрямої торгівлі.

Так, якщо нам відомо що країна А у своєму законодавстві дозволяє прозорі від оподаткування ОПФ, то це лише означає ймовірність того, що вітчизняні економічні агенти почнуть використовувати це для побудови схем АПП і переміщення прибутків. Таку ймовірність можна оцінити на рівні 50 %, що може бути збільшена з урахуванням інших факторів та за наявності відповідних ознак (індикаторів).

Потім для того, щоб капітали, які будуть розміщені у прозорих щодо оподаткування компаніях країни А, були достатньо захищеними, потрібно враховувати індекс фінансової секретності країни[1], що обраховується незалежною міжнародною мережею податкової юстиції (TJN). Індекс фінансової секретності – це рейтинг юрисдикцій, який ґрунтується на поєднанні кількісного показника (баланс секретності, який базується на 20 показниках секретності) з кількісним показником (глобальний коефіцієнт збитків, щоб визначити, наскільки великий офшорний фінансовий центр). Для обрахунку рейтингу використовуються такі показники секретності: банківська таємниця; реєстр трастів та фондів; власність зареєстрованої компанії; інша майнова власність; обмежена прозорість партнерства; публічні акціонерні товариства; звітність за країнами; розкриття корпоративного оподаткування; податкова адміністративна потужність; чи перешкоджає країна податковому ухиленню; боротьба з відмиванням коштів; автоматичний обмін інформацією; двосторонні угоди; міжнародне юридичне співробітництво.

Відповідно, чим вищий рейтинг фінансової секретності країни, тим кращою вона буде для розміщення капіталу, що підвищує ймовірність використання ОПФ СГ як інструменту мінімізації податку (див. формулу 2).

$$K_{ф.с.} = \frac{\text{(кількість країн у рейтингу – порядковий номер у рейтингу)}}{\text{кількість країн у рейтингу}}, \qquad (2)$$

Наприклад, Люксембург у зазначеному рейтингу фінансової секретності посідає 6-те, а Науру – 108-те місце з 112 країн, тоді ймовірність того, що з метою виведення/збереження капіталу буде використано ОПФ СГ з Люксембургу, становитиме 95 %, а з Науру – лише 3,5 %.

Про те, наскільки активно економічні суб'єкти з України практикують виведення прибутків через ОПФ СГ тієї чи іншої країни, свідчить показник переважання обсягів непрямої торгівлі між нею та Україною над прямими поставками (див. формулу 3).

$$K_{н.т.} = (O_{н.т.} - O_{п.п.})/O_{н.т.}, \qquad (3)$$

де $O_{н.т.}$ – обсяг непрямої торгівлі (через контрактоутримувача) між юрисдикцією і Україною;

$O_{п.п.}$ – обсяг прямих поставок між країнами.

Наприклад, зі Швейцарією у 2016 році здійснено прямих товарних поставок на 429 млн дол. США, проте через швейцарські компанії, які укладали

[1] Financial Secrecy Index (2018). URL : https://www.financialsecrecyindex.com/methodology

контракти з Україною, обсяг товарних поставок становить 14,7 млрд дол. США, або 97 % усієї торгівлі припадає на непрямі контракти.

$К_{н.т.}$ = (10,5 млрд дол. США – 106 млн дол. США)/10,5 млрд дол. США= 0,97.

У разі, якщо прямих поставок більше, ніж непрямих, за показником імовірності непрямих поставок може виникнути від'ємне значення, що при обрахунку загального показника, навпаки, зменшує його.

Отже, визначаючи ймовірність використання ОПФ СГ з метою виведення з-під оподаткування прибутків, ми можемо отримати релевантні значення від 0 до 100, що можна розглядати таким чином:

– у межах 4,99 % – як незначний показник;
– від 5 до 19,99 % – як низький показник;
– від 20 до 49,99 % – середній показник;
– від 50 до 79,99 % – високий показник;
– від 80 % і вище – катастрофічний показник.

На останньому етапі макроекономічного аналізу визначаємо ризики мінімізації податку на прибуток ($Р_{МОПФ}$) як добуток імовірності неналежного використання ОПФ СГ ($PI_{опф}$) та суми торгівлі з Україною ($О_{торг}$) у розрізі країн:

$$S_{РОПФ} = O_{торг} * PI_{опф.} \qquad (4)$$

Для визначення критерію величини (серйозності) ризику використаємо загальний обсяг контрактної торгівлі товарами та послугами за країнами. При цьому статистичним порогом є щорічний сумарний обсяг торгівлі між Україною та іншою країною (юрисдикцією) у сумі, меншій за 380 тис. дол. США (еквівалент 10 млн грн для визначення порогу контрольованих операцій між контрагентами).

Незначний показник значимості ризику може бути встановлений на рівні 5,7 млн дол. США в обсягах торгівлі між державами (це еквівалент 150 млн грн для визначення мінімального порогу річного доходу платника податків, що потрапляє під вимоги вітчизняного законодавства з трансфертного ціноутворення).

Низький показник значимості ризику пропонується визначити в діапазоні від 5,7 млн дол. США до 50 млн дол. США, середній – від 50 до 500 млн дол. США, значний – від 500 млн дол. США і вище.

З урахуванням наведених формул (1; 4) встановимо основні ризики в розрізі ТОП-30 найбільших торговельних партнерів України, які охоплюють 79,5 млрд дол. США, або 88,5 % загального обсягу зовнішньоекономічної діяльності за 2016 рік (див. табл. 2). При цьому сумарне абсолютне значення

ризику за цими країнами становило 50,6 млрд дол. США, або 58 % загального обсягу зовнішньоекономічної діяльності за 2016 рік.

З урахуванням зазначеного підходу складена матриця ризиків оцінки неналежного використання платниками податків з України організаційно-правових форм в іноземних юрисдикціях за країнами, що мали торговельні відносини з Україною у 2016 році (див. табл. 3).

Відповідно, по 26 країнах ризики неналежного використання ОПФ нижче граничних значень, по 41 країні ризик є допустимим, що дозволяє обмежуватися періодичним моніторингом стану торгівлі з зазначеними країнами. У розрізі 56 країн визначений середній ризик неналежного використання ОПФ СГ, що вимагає більш якісного структурного аналізу торгівлі між країнами та відстеження її динаміки. Ще за 14 (та 36 країнами визначено значні та дуже великі рівні ризиків неналежного використання ОПФ СГ в іноземних юрисдикціях, що вимагає глибокого аналізу структури торгівлі, видів ОПФ СГ, за якими здійснюється торговельна діяльність, постійного моніторингу макроекономічних показників, аналізу особливостей національних податкових законодавств зазначених країн з метою виявлення та припинення імовірних способів уникнення та мінімізації оподаткування.

Таким чином, маючи відповідну оцінку ризиків неналежного використання ОПФ СГ в іноземних юрисдикціях, ДФС України може більш цілеспрямовано та ретельно аналізувати товарно-грошові потоки в розрізі країн і типів компаній-нерезидентів з метою визначення імовірних схем мінімізації оподаткування та їх припинення. Разом з тим отримані результати підлягають періодичному оновленню з урахуванням зміни макроекономічних показників обсягів торгівлі та зміни інших факторів (індекс фінансової секретності, оновлення переліку організаційно-правових форм суб'єктів господарювання для цілей застосування статті 39 ПКУ, оновлення вагових коефіцієнтів інтегрального показника ризику неналежного використання ОПФ СГ в іноземних юрисдикціях).

Таблиця 2 – Визначення обсягів торгівлі за 2016 рік, які мають ознаки таких, що здійснюються через нерезидентів, ОПФ яких дозволяють не сплачувати податок на прибуток

Назва країни	Наявність прозорих щодо оподаткування ОПФ СГ, належність до офшорних юрисдикцій	Усього обсяг торгівлі (товари і послуги)	Рейтинг фінансової секретності	Коефіцієнт фінансової секретності, $K_{ф.с.}$	Показник непрямої торгівлі, $K_{н.т}$	Імовірність неналежного використання ОПФ, $P_{1ОПФ}$	Абсолютне значення ризику $S_{РОПФ}$
Швейцарія	ОПФ СГ	15 535 570	1	0,99	0,97	**0,99**	15 387 404
Велика Британія	ОПФ СГ	7 702 263	23	0,79	0,89	**0,92**	7 086 825
Російська Федерація		9 970 116	29	0,74	-0,37	**0,09**	914 580
Німеччина	ОПФ СГ	6 315 976	7	0,94	-0,01	**0,73**	4 619 304
Польща	ОПФ СГ	4 501 491	51	0,54	-0,46	**0,52**	2 348 271
Білорусь		2 839 367		0,00	-0,39	**-0,10**	- 279 706
ОАЕ	Офшорна країна	2 787 410	9	0,92	0,86	**0,94**	2 630 880
Кіпр	Офшорна країна	2 900 855	24	0,79	0,97	**0,94**	2 726 702
Китай	Офшорна країна	2 158 182	28	0,75	-1,34	**0,35**	760 178
Угорщина	оф.кр.виключ. 31.01.18	2 024 934	74	0,34	-0,42	**0,48**	973 363
Австрія	ОПФ СГ	1 801 538	35	0,69	0,43	**0,78**	1 401 961
Франція	ОПФ СГ	1 710 628	25	0,78	0,22	**0,75**	1 281 066
Нідерланди	Офшорна країна	1 669 272	14	0,88	-0,35	**0,63**	1 052 201
Італія	ОПФ СГ	1 323 344	41	0,63	-1,39	**0,31**	410 757
Гонконг	Офшорна країна	1 161 604	4	0,96	0,73	**0,92**	1 072 515
США	ОПФ СГ	2 497 567	2	0,98	-0,12	**0,72**	1 787 228
Туреччина	ОПФ СГ	1 521 076	30	0,73	-1,86	**0,22**	332 604
Естонія	оф.кр.виключ. 31.01.18	1 215 916	93	0,17	0,70	**0,72**	872 555
Віргінські Острови	Офшорна країна	1 206 201	16	0,86	0,99	**0,96**	1 160 217
Чехія	ОПФ СГ	1 125 360	70	0,38	-0,28	**0,52**	588 496
Литва		1 022 761	97	0,13	-0,04	**0,02**	24 451
Панама	Офшорна країна	827 005	12	0,89	0,97	**0,97**	798 227
Румунія		739 527	47	0,58	-0,68	**0,47**	350 658
Словаччина	ОПФ СГ	780 716	104	0,07	-0,37	**0,42**	331 321
Люксембург	ОПФ СГ	651 614	6	0,95	0,97	**0,98**	637 465
Молдова	Офшорна країна	628 312		0,00	-0,02	**0,50**	311 762
Казахстан		609 529		0,00	-0,26	**-0,06**	- 39 374
Швеція		682 912	54	0,52	0,23	**0,19**	127 186
Бельгія	ОПФ СГ	598 342	53	0,53	-1,45	**0,27**	161 264
Сінгапур	Офшорна країна	508 138	5	0,96	0,89	**0,96**	488 122
Республіка Корея	ОПФ СГ	509 604	33	0,71	-0,30	**0,60**	306 300
Усього по 30 країнах		**79 527 128**					**50 624 783**
Разом усі країни		**89 802 549**					

Таблиця 3 – Матриця оцінки ризиків мінімізації податків через іноземні юрисдикції станом на 2016 рік*

Величина ризику / В-сть ризику	Високий (понад 500 млн дол. США)	Середній (від 50 до 500 млн дол. США)	Низький (від 5,7 до 50 млн дол. США)	Незначний (від 0,38 до 5,7 млн дол. США)	Нижче граничного значення або відсутній (до 0,38 млн дол. США)
Дуже високий (понад 80 %)	США, Віргінські Острови, Швейцарія, Велика Британія, ОАЕ, Кіпр, Сінгапур, Люксембург, Гонконг	Мальта, Сент-Кітс і Невіс, Канада, Японія, Ірландія, Сейшельські Острови	Маршаллові Острови, Маврикій, Багамські Острови	Кайманові Острови	
Значний (від 50 до 79,99 %)	Німеччина, Польща, Австрія, Франція, Нідерланди, Естонія, Чехія, Молдова, Корея, Латвія	Малайзія, Ліван, Беліз	Нова Зеландія, Домініка, Тайвань	Барбадос	
Середній (від 20 до 49,99 %)	Угорщина, Італія, Румунія, Словаччина, Китай, Туреччина, Бельгія	Грузія, Болгарія, Узбекистан, Норвегія, Сербія	Аргентина, Ліхтенштейн, Монако, Ліберія, Уругвай, Боснія і Герцеговина	Фарерські Острови, Пуерто-Ріко	
Низький (від 5 до 19,99 %)	Швеція, РФ	Ісландія, Фінляндія, Киргизстан, Туркменістан	Хорватія, Чилі, Чорногорія	Гамбія, Мальдіви	
Незначний або відсутній (в межах 5 %)	Казахстан, Білорусь, Литва, Індія	Іспанія, Ізраїль, Словенія, Таїланд, Греція, Азербайджан, Вірменія, Ірак, Йорданія, Пакистан, Бразилія, Португалія, В'єтнам	Австралія, Південна Африка, Еквадор, Таджикистан, Саудівська Аравія, Іран, Шрі-Ланка, Індонезія, М'янма, Конго, Аргентина, Монголія, Марокко, Нігерія, Коста-Ріка, Палестина, Македонія, Бангладеш, Мексика, Перу, Туніс, Оман	Колумбія, Домініканська Республіка, Афганістан, Кувейт, Гана, Лівія, Куба, Малі, Бахрейн, Сан-Марино, Катар, Сьєрра-Леоне, Мавританія, Лаос, Сирійська Арабська Республіка, Уганда, Судан, Албанія, Філіппіни, Кенія, Гвінея, Того, Ангола, Ємен, Намібія, Конго, Сомалі, Зімбабве, Кот-д'Івуар, Сенегал, Джібуті, Камерун, Болівія, Камбоджа, Замбія, Непал, Гватемала	Бенін, Трінідад і Тобаго, Аруба, Танзанія, Парагвай, Венесуела, Південна Корея, Габон, Ботсвана, Нікарагуа, Реюньйон, Гондурас, Фіджі, Південний Судан, Екваторіальна Гвінея, Буркіна-Фасо, Руанда, Мадагаскар, Гренландія, Центральноафриканська Республіка, Малаві, Віргінські Острови (США), Сальвадор

Джерело: авторська розробка.
*Рівні ризику (фон) – чим темніший, тим вищий рівень ризику.

Варналій Захарій Степанович.
д.е.н., професор.
професор кафедри фінансів.
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка

ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА УКРАЇНИ ЯК ЧИННИК ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Забезпечення ефективності податкових стимулів для суб'єктів малого та середнього підприємництва (МСП) в Україні повинно стати однією з базових умов та підстав для запровадження відповідних стимулів, що будуть важливим чинником протидії мінімізації сплати податків [1]. Дослідники проблематики сучасного стану застосування податкових стимулів обґрунтовують як його переваги, так і недоліки. Серед основних недоліків – ускладнення адміністрування, зниження доходів бюджетів, посилення несправедливості оподаткування та викривлення конкуренції, зловживання з боку бізнесу та корупція з боку влади тощо [2].

У Звіті Генерального директорату з внутрішнього ринку, промисловості, підприємництва та малого і середнього бізнесу (МСБ) Європейської комісії «Емпіричне вивчення застосовуваного податку на прибуток підприємств для малих та середніх підприємств порівняно з великими підприємствами (Програма CIP 186/PP/ENT/CIP/12/F/S01C24)» [3] досліджено питання застосування податкових важелів впливу на поведінку та розвиток суб'єктів МСБ, що обмежуються корпоративним податком. Цей Звіт аналізує податкові пільги для малих і середніх підприємств у 20 країнах ЄС та п'яти країнах, що не є членами ЄС у період з 2009 до 2013 року. Висновки та рекомендації базуються на всеосяжному огляді податкових кодексів, моделюванні податкового тягаря за допомогою двох різних моделей, описовому аналізі компаній, фінансових показниках та експертній думці податкових консультантів та компаній у кожній країні.

Для мікропідприємств в Україні найбільш дієвим важелем податкового регулювання їх економічного розвитку є застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Єдиний податок сплачується до місцевих бюджетів, і його динаміка свідчить про те, що надходження від єдиного податку зростають більш стрімкими темпами, ніж інших податкових джерел місцевого бюджету. Це, зокрема, ілюструють надходження єдиного податку, сплаченого суб'єктами мікробізнесу до місцевих бюджетів. Зокрема,

надходження єдиного податку понад планові значення протягом 2016–2017 років стало стійкою тенденцією [4].

Водночас спрощена система оподаткування, обліку та звітності не застосовується суб'єктами господарювання, які відповідно до Господарського кодексу України та Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» належать до малих та середніх підприємств. До речі, як свідчить європейський досвід, держави-члени ЄС також не «прив'язують» застосування податкових пільг до МСП, посилаючись на критерії та порогові значення, запропоновані визначенням МСП, даним Європейською комісією (кількість працівників, розмір чистого доходу та загальна вартість активів), а керуються іншими критеріями, прописаними в податковому законодавстві. Однак, як правило, цим критерієм виступає чистий дохід, сума якого значно перевищує максимальне значення, передбачене Податковим кодексом України для платників єдиного податку в розмірі 5 млн гривень.

На нашу думку, аналіз податкових стимулів та важелів розвитку МСП буде неповним, якщо не проаналізувати загальні принципи, можливості та спрямованість інших наявних у податковому законодавстві податкових стимулів, які застосовуються до малих та середніх підприємств. Зокрема, до таких податкових стимулів відносять податкові пільги, що стимулюють інноваційний розвиток, пільги щодо окремих галузей чи випуску окремих видів продукції тощо.

Ураховуючи цільовий характер податкових пільг, їх ефективність повинна передбачати насамперед реалізацію, зокрема, таких цілей: отримання суб'єктами МСП прямих доходів від використання пільг та покращання фінансово-господарських результатів їх діяльності; досягнення мультиплікативного ефекту підвищення соціально-економічного рівня розвитку галузі, регіону, країни в цілому.

На рівні суб'єктів господарювання ефективність податкових пільг може проявлятися у збільшенні фінансових ресурсів для розвитку внаслідок як зниження податкових зобов'язань (зниження ставок, вилучення з бази оподаткування, відстрочення платежів), так і скорочення витрат на адміністрування податкових зобов'язань. Зворотний вплив на фінансові ресурси матиме складна процедура отримання права на використання податкових пільг, корупційні витрати та ризики.

Сучасні дослідники податкової системи держави звертають увагу на той факт, що ефективність діяльності держави у сфері регулювання економічних відносин значною мірою залежить від вибору доктрини її соціально-економічного розвитку, відповідно до задекларованих зобов'язань перед суспільством, поточного стану економіки, традицій і перспективних напрямів

макроекономічного регулювання, а також від формування збалансованої системи прийняття рішень. Визначальне місце в цій системі посідають рішення щодо аналізу впливу податкових важелів на умови господарської діяльності суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність як суб'єкти МСП.

Цей вплив потрібно розглядати за такими напрямами:

– по-перше, прямий вплив, тобто система оподаткування впливає на умови діяльності підприємств через іммобілізацію обігових коштів, які суб'єкти господарювання використовують для сплати податків. Таким чином, ураховуючи зростання податкового навантаження на платника податку, у розпорядженні суб'єктів господарювання залишається менше обігових коштів на здійснення розширеного відтворення. В умовах зростання дебіторської заборгованості, що спостерігається на несприятливих фазах економічного циклу, іммобілізація обігових коштів на сплату податків фактично зупиняє економічне зростання та може за певних умов призводити до «технічного» банкрутства суб'єкта господарської діяльності;

– по-друге, опосередкований вплив на умови діяльності МСП здійснюється внаслідок того, що віднесення окремих податків до складу собівартості, адміністративних витрат та витрат на збут не тільки впливає на розмір прибутку, але і є ціноутворюючим елементом вартості готової продукції, робіт чи послуг. Збільшення податків автоматично призводить до зменшення розподілюваної частини виручки від реалізації, накопичення залишків продукції, скорочення обсягів виробництва, втрати окремих ринків збуту, відмови від деяких напрямів господарювання або взагалі – до банкрутства суб'єкта господарювання;

– по-третє, оподаткування може як стримувати або уповільнювати технічне переозброєння та переустаткування малого чи середнього підприємства, так і прискорювати його або спричиняти його бурхливий розвиток внаслідок податкового стимулювання підприємств, що займаються інноваційною діяльністю. При цьому потрібно зазначити, що при визначенні періоду такого стимулювання необхідно враховувати, що підприємство отримає економічний ефект від нього лише в тому разі, коли воно комерціалізує результати інноваційної діяльності;

– по-четверте, оподаткування саме по собі – джерело збільшення адміністративних витрат підприємства, оскільки вимагає формування податкової політики підприємства, що пов'язана з іншими складовими його фінансової політики: обліковою, борговою, дивідендною та іншими. Спрощення адміністрування податків і зборів на рівні підприємства, продиктоване спрощенням оподаткування, приводить до прозорості його

фінансово-господарської діяльності і, як наслідок, дає можливість виходу на ринки капіталу (IPO, приватні залучення).

Таким чином, аналізуючи зазначені важелі податкового впливу, з'являється можливість встановити як основні наслідки такого впливу, так і сформулювати пропозиції щодо його спрямованості на забезпечення сталого економічного зростання за рахунок збільшення інвестиційної привабливості економіки України, детінізації економіки, розвитку внутрішнього виробництва та конкурентоспроможності українських товарів і послуг на світовому ринку шляхом нормативно-правового забезпечення впровадження нової редакції Податкового кодексу України.

Загалом податкові пільги мають бути спрямовані на зацікавленість підприємств у виробництві тієї продукції, яка потрібна державі, розвитку тих регіонів, що визначаються державою як регіони переважного розвитку, а також на підвищення конкурентоспроможності продукції та підприємств.

Державна підтримка та стимулювання розвитку економіки охоплює ряд механізмів та інструментів, серед яких податкова складова є однією з пріоритетних. Сучасні умови економічного розвитку, що характеризуються критичним рівнем розбалансованості державних фінансів, курсовою нестабільністю, зниженням виробництва та зростанням соціального напруження, потребують чи не найрадикальніших реформ саме у податковій сфері. Отже, удосконалення системи оподаткування, зокрема податкового стимулювання розвитку МСП, має стати однією з центральних ланок економічних реформ, у тому числі з метою протидії ухиленню від сплати податків.

Система податкового стимулювання суб'єктів МСП повинна передбачати таке:

– мати комплексний характер і бути достатньо гармонізованою із загальною системою державного стимулювання економічного розвитку реального сектору;

– обмежуватися оптимальними періодами, протягом яких податкове стимулювання є ефективним та результативним порівняно з втратами бюджету;

– пов'язувати застосування податкових пільг загального характеру (при інвестуванні в інновації, забезпеченні енергоефективності тощо) та безпосередньо для окремих галузей (АПК, енергетика та ін.) з можливостями оцінювання їх ефективності як для суб'єктів господарювання, так і бюджету;

– узгоджувати чинні податкові важелі (наприклад, спрощену систему оподаткування) із загальноприйнятими положеннями законодавства в галузі господарського права та бухгалтерського обліку й звітності.

Урахування цих засад побудови системи податкового стимулювання розвитку суб'єктів МСП значною мірою сприятиме протидії мінімізації сплати податків та дозволить максимально наблизити її до загальноєвропейських принципів.

Список використаної літератури

1. Варналій З. С. Конкуренція і підприємництво: монографія. Київ: Знання України, 2015. 463 с.

2. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. Ірпінь, 2012. 584 с.

3. SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises. URL: http://ec.europa.eu/growth/content/sme-taxation-europe—-empirical-study-applied-corporate-income-taxation-smes-compared-0_en

4. Tax incentives and leverage of small and midsize business development: the EU and Ukraine. Development of small and medium enterprises: the EU and East-partnership countries experience: monograph / Varnalii Z., and all; Edited by Igor Britchenko and Yevheniia Polishchuk: Wydawnictwo Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. prof. Stanisława Tarnowskiego w Tarnobrzegu, 2018. p. 73–90.

Гороховець Євген Вікторович.
науковий співробітник.
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

МАНІПУЛЯЦІЇ У СФЕРІ ЗАЙНЯТОСТІ ЯК ІНСТРУМЕНТ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ

У процесі трансформації національної економіки за умов нестабільності нормативно-правової бази, поширення корупції все більшого обсягу набувають процеси тінізації економіки. Існування тіньового сектору неможливе без залучення у цей процес людини. За даними Державної служби статистики України, у 2017 році кількість неформально зайнятого населення віком 15–70 років сягнула 3,7 млн осіб, що становило 23 % загальної кількості зайнятого населення відповідної вікової групи [2]. Наявність великої кількості осіб, зайнятих у неформальному секторі економіки, сприяє зменшенню надходжень до бюджету, посиленню соціальної несправедливості через нерівномірність податкового навантаження, що лягає на задіяних у формальному секторі економіки, та робить боротьбу із тіньовою зайнятістю одним із основних завдань на шляху забезпечення стійкого розвитку економіки [1].

Справедливо зазначити, що збільшення обсягів тіньової зайнятості відбувається не тільки через використання праці найманих працівників без укладання відповідних трудових договорів, але і за рахунок зайнятих у формальному секторі. Це має місце через виплату частини заробітної плати в «конвертах», що може поєднуватися з різними формами маніпуляцій у сфері зайнятості.

Під маніпуляціями у сфері зайнятості ми розуміємо комплекс взаємовідносин, спрямованих на переформатування соціально-трудових відносин з метою виведення частини або повного обсягу результатів діяльності найманих працівників з-під оподаткування. Це може відбуватися з використанням різних форм цивільних та трудових взаємовідносин: договори про надання послуг з фізичними особами-підприємцями, за певних умов робота за сумісництвом та робота на умовах неповного робочого часу.

Із підняттям у 2017 році мінімальної заробітної плати роботодавці посилили зусилля щодо пошуку шляхів зменшення навантаження на фонди оплати праці. Одним із тривожних припущень було масове переведення працівників на умови роботи з неповним робочим часом. Проте для досягнення економічного ефекту від запровадження цього механізму необхідно було б збільшити продуктивність праці, що майже неможливо за умови зменшення винагороди, яку людина отримує за свою роботу, та враховуючи рівень

автоматизації підприємств. Також на низький рівень застосування такого механізму вказує динаміка співвідношення середніх обсягів відпрацьованого часу на одного працівника і нормативної тривалості робочого часу (при нормальній тривалості робочого часу 40 годин на тиждень), яка показує збільшення середнього часу, відпрацьованого одним працівником у 2017 році, порівняно з 2016 роком (рис. 1).

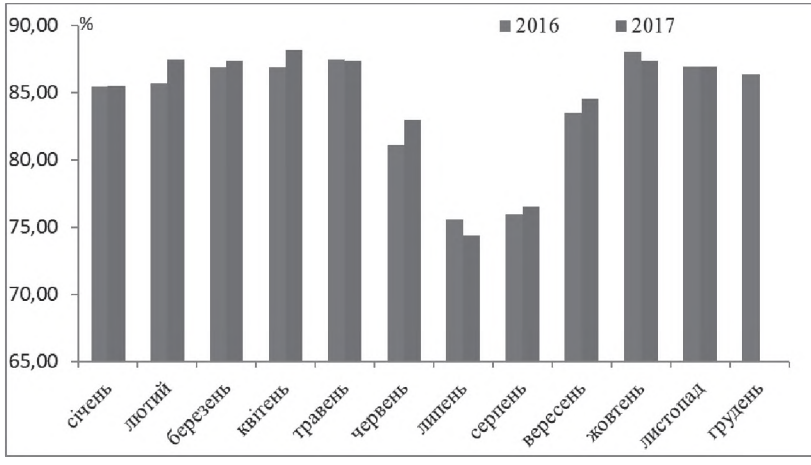


Рисунок 1 – Співвідношення нормативної тривалості робочого часу і середнього часу, відпрацьованого одним працівником

Джерело: побудовано автором за даними [4].

На відповідну динаміку також мало вплив зменшення показника середньооблікової кількості штатних працівників. Цей показник відображає середню кількість працівників, які перебували у трудових відносинах з підприємствами (рис. 2).

Із січня 2017 року запроваджено обов'язкову сплату фізичними особами-підприємцями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірі, не меншому мінімального страхового внеску (визначається як добуток встановленого рівня мінімальної заробітної плати на розмір внеску, встановленого законом на місяць, за який нараховується заробітна плата, дохід), незалежно від провадження діяльності та наявності фінансового результату. Унаслідок цього кількість ФОПів у січні 2017 року зменшилася майже на 200 тис. осіб порівняно з груднем 2016 року. Загалом кількість заяв, поданих фізичними особами-підприємствами на припинення

діяльності протягом 2017 року, сягнула 400 тис. [5]. За повідомленнями Державної фіскальної служби, більшість із припинених ФОП протягом останніх років не здійснювала підприємницької діяльності та не сплачувала податки. Разом з тим протягом зазначеного періоду зареєстровано 245 тис. нових фізичних осіб-підприємців. Можна припустити, що збільшення зазначеної кількості відбулося, зокрема, за рахунок вивільнених найманих працівників. У цьому випадку економічний ефект від запровадження такої співпраці становитиме різницю між витратами на оподаткування заробітної плати найманих працівників та оподаткування доходу, отриманого фізичними особами-підприємцями.

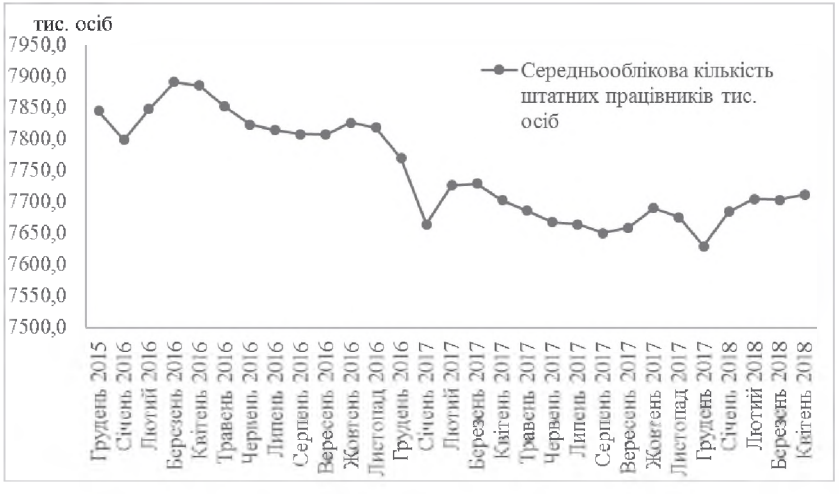


Рисунок 2 – Середньооблікова кількість штатних працівників
Джерело: побудовано автором за даними [3].

Як і у випадку із тіньовою зайнятістю, застосування наведених вище механізмів має не тільки економічні, а й соціальні наслідки. Крім того, ці наслідки можуть бути розтягнуті в часі. Переформатування трудових відносин зменшує соціальну захищеність працівників. З іншого боку, застосування таких механізмів може мати наслідки і для роботодавців. Ці взаємовідносини можуть бути розцінені контролюючими органами як порушення трудового законодавства, а отже, ухилення від сплати податків, у результаті чого можуть бути застосовані фінансові санкції.

Список використаної літератури

1. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 № 275-р. URL: https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/249935442

2. Неформально зайняте населення за статтю, місцем проживання та статусом зайнятості у 2017 році. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2017/rp/eans/XLS/nzn_smpsz_2017_u.zip

3. Середньооблікова кількість штатних працівників за видами економічної діяльності у 2017 році. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2017/gdn/Sok_ed/sok_ed_u.zip

4. Кількість, робочий час та оплата праці найманих працівників. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/11/Arch_krcop_bl.htm

5. Закриття та відкриття ФОП. URL: https://opendatabot.com/fop

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

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ВИЯВЛЕННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬСЯ ЧЕРЕЗ ІНОЗЕМНІ ЮРИСДИКЦІЇ: ДОСВІД ЄВРОПЕЙСЬКИХ КРАЇН

Актуальність проблеми оптимізації оподаткування на сьогодні не підлягає сумніву, оскільки відплив капіталу за межі будь-якої юрисдикції є вкрай негативним фактором для економіки. Протидія стягненню податків була, є і буде важливим соціально-економічним явищем до тих пір, доки існує держава, а податки будуть основним джерелом поповнення дохідної частини бюджету. Таке явище об'єктивне і не залежить від державного ладу, форми правління, якості податкового законодавства та суспільної моралі. Воно зумовлене основною функцією податків – фіскальною, а також економіко-правовим змістом податку – легальне (на основі законодавства), примусове та обов'язкове стягнення частини власності фізичних та юридичних осіб для державних (суспільних) потреб.

Намагання платників податків зменшити відрахування в бюджет призводить до того, що вони шукають різні шляхи ухилення від оподаткування, у тому числі реєструючи свої компанії в іноземних юрисдикціях (офшорних зонах), де існують різні схеми ухилення від оподаткування, або значно нижчого оподаткування. Високоподаткові держави, не бажаючи миритися зі значним зменшенням податкових надходжень, поступово почали впроваджувати у свої правові системи все більш складні інструменти боротьби з цими схемами, серед яких можна виділити такі: 1) загальні правила боротьби з ухиленням від оподаткування (Правила GAAR); 2) загальні правила трансфертного ціноутворення; 3) правила визнання компанії податковим резидентом на підставі «місця ефективного управління» та інші.

І хоча кожен з цих інструментів досить ефективно вирішував своє завдання, однак надходження податкових платежів до казни продовжували зменшуватися. Головна проблема для високоподаткових країн залишалася невирішеною. Володіння офшорною компанією без регулярного розподілу одержуваного прибутку (у вигляді дивідендів або в іншій формі) дозволяло резидентам таких країн на законних підставах накопичувати прибуток у безподаткових юрисдикціях, роками уникаючи оподаткування у країні своєї податкової резидентності.

Оскільки прямо заборонити володіти або контролювати іноземну компанію не можна (цим порушувалися б базові принципи ринкової

економіки), то деякі країни з часом стали зобов'язувати своїх податкових резидентів декларувати володіння частками в іноземних компаніях і платити податки на деякі види доходу таких компаній. Саме так і з'явилися правила оподаткування контрольованих іноземних компаній («Правила КІК»). Перед тим, як коротко зупинитися на Правилах КІК, основних цілях та механізмах при застосуванні відповідних правил, якими керуються міжнародні організації, вважаємо за доцільне звернутися до визначення КІК. Контрольована іноземна компанія (Controlled Foreign Company, CFC) – це іноземна компанія або структура без утворення юридичної особи (приватний фонд, партнерство, траст або будь-яка форма здійснення колективних інвестицій або довірчого управління), яка має право здійснювати діяльність, спрямовану на отримання доходу в інтересах своїх учасників або бенефіціарів. Така компанія не є податковим резидентом держави, яка застосовує правила щодо контрольованих іноземних компаній, але при цьому контролюється податковими резидентами такої держави.

Під контролем зазвичай розуміють пряму або опосередковану участь у капіталі іноземної компанії, а також зумовлений такою участю визначальний вплив на прийняття рішень щодо розподілу прибутку компанії.

Останніми десятиліттями правила оподаткування КІК отримують усе більш значне поширення. Першою країною, яка впровадила їх у своє законодавство, є США (1962 рік). Потім цим інструментом скористалася Канада і Німеччина (1972 рік), пізніше їх наслідували багато інших країн (серед яких – майже всі члени ОЕСР, а також деякі країни з економікою, що розвивається). На сьогодні вже 34 країни застосовують правила КІК, та деякі приступили до розроблення таких правил.

У кожній з цих країн існують свої підходи до застосування правил КІК. Але головний принцип оподаткування податком доходу контрольованої компанії полягає в тому, що певний тип доходів контрольованої іноземної компанії обкладається податком тією державою, податковим резидентом якої є контролююча особа такої компанії [1].

Досліджуючи інструменти боротьби зі зменшенням податкових надходжень, що здійснюються через іноземні юрисдикції, організаційно-правові форми господарювання яких дозволяють не сплачувати податок на прибуток (корпоративний податок) у високорозвинених податкових державах, ми прийшли до висновку, що вони при формуванні підходу до виявлення та оподаткування контрольованих операцій ураховують цілий ряд факторів економічного розвитку. До загальних характерних рис Правил оподаткування КІК можна віднести такі:

1) встановлення факту наявності контролю податковим резидентом КІК (пряме або опосередковане володіння акціями або їх частками або здійснення контролю іншим способом);

2) зарахування певного виду доходів КІК до оподаткованої бази контролюючої особи;

3) наявність факту систематично нерозподілених дивідендів чи інших форм доходу КІК між її контролюючими особами і досягнення тим самим нескінченного відстрочення оподатковування отриманого доходу;

4) критерії звільнення від обов'язку дотримуватися правил КІК за деяких ситуацій бувають різними.

Юрисдикція реєстрації КІК перебуває в «білому» списку юрисдикцій. Деякі високоподаткові країни законодавчо вводять «чорні» і «білі» списки юрисдикцій. До «білого» списку потрапляють країни з високим рівнем оподаткування та компанії, зареєстровані в таких країнах, що можуть бути повністю вилучені з правил КІК. У «чорні» списки потрапляють безподаткові юрисдикції, компанії з яких завжди перебувають під особливим контролем, вони характеризуються таким:

– частка доходів, що підпадають під правила КІК, нижче законодавчо встановленого порогу. У деяких країнах для повного звільнення від застосування правил КІК потрібно, щоб понад 50 % доходів КІК були активними невиключними доходами. У деяких випадках розмір такої частки може становити до 75 % загального доходу компанії;

– рівень доходів, що підпадають під правила КІК, нижче встановленого порогу. Неоподатковуваний рівень доходу може встановлюватися як у конкретній сумі, так і у відсотках від загального доходу КІК [2].

Тобто з досвіду виявлення контрольованих операцій європейських країн випливає, що при формуванні підходу до виявлення контрольованих операцій основними цілями мають бути такі:

1) досягнення ситуації поточного оподаткування прибутку КІК і забезпечення тим самим принципу «глобального оподаткування прибутку» своїх податкових резидентів;

2) втілення в життя загальної політики боротьби з ухиленням від оподаткування (забезпечення Правил GAAR).

Правила GAAR – це загальна концепція боротьби держави з податковими ухиленнями. Крім GAAR, є ще і SAAR (Specific Anti-Avoidance Rules) – Спеціальні правила боротьби з ухиленням від податків. GAAR дають податковим органам універсальний інструмент боротьби з агресивними схемами мінімізації податків. Вони закріплюють законодавчо досить розпливчасте поняття зловживання нормами внутрішнього податкового законодавства і положеннями «міжнародних договорів про усунення

подвійного оподаткування». Правила GAAR повинні перешкоджати схемам, головною метою яких є отримання неправомірних податкових переваг [3].

Механізмами застосування правил КІК слугує таке:

1) ідентифікація іноземних компаній, що підпадають під місцеві правила КІК. При цьому застосовуються два основні підходи:

– глобальний, коли до бази КІК входять усі іноземні компанії, незалежно від юрисдикції їх реєстрації;

– юрисдикційний, коли під правила КІК підпадають тільки компанії з певних юрисдикцій («чорні» або «білі» списки юрисдикцій);

2) визначення частки участі або контролю своїх податкових резидентів у капіталі КІК;

3) аналіз характеру доходів КІК та їх відповідність місцевим правилам. До бази розрахунку прибутку КІК входять тільки доходи певного типу, як правило, це пасивні доходи (відсотки, дивіденди, роялті, оренда, приріст капіталу) – основний вид доходу оподатковується за Правилами КІК. Активні доходи від економічної діяльності оподатковуються нечасто, як правило, беруться до уваги лише доходи виняткового типу;

4) зарахування нерозподіленого доходу контрольованої особи пропорційне частці участі і може відбуватися у трьох формах: весь дохід КІК безпосередньо приписується контролюючій особі пропорційно його частці; застосовується презумпція умовної виплати дивідендів КІК контролюючої особи; застосовується система податкового звільнення іноземних доходів із заліком іноземного податку;

5) висування податкових вимог контролюючій компанії. При здійсненні механізму застосування правил оподаткування КІК держави активно використовують дані, отримані на підставі двосторонніх договорів про обмін податковою інформацією (Tax Information Exchange Agreement, TIEA) або багатосторонніх конвенцій з податкових питань.

Список використаної літератури

1. Верланов С. Загальне правило проти уникнення оподаткування (General anti-avoidancerule): міжнародний досвід та перспективи в Україні. URL: http://advisortax.org/wp-content/uploads/2017/01/GAAR_Verlanov.pdf (дата звернення: 03.05.2018).

2. Контролируемые иностранные компании. URL: https://www.nexus.ua/kontroliruemyie-inostrannyie-kompan (дата обращения: 26.04.2018).

3. Игошина Е. Е. Общие правила по противодействию уклонению от уплаты налогов (GAAR) и специальные правила по противодействию уклонению от уплаты налогов (SAAR). *Актуальные проблемы современной науки*. URL: https://elibrary.ru/defaultx.asp. (дата обращения: 03.05.2018).

Дорош Сергій Олександрович,
завідувач сектору контролю за виробництвом
та обігом марки акцизного податку,
Департамент податків і зборів з юридичних осіб
Державної фіскальної служби України

ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ НОВІТНІХ ТЕХНОЛОГІЙ КОНТРОЛЮ ЗА ОБІГОМ АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ

Нині вдосконалення інструментарію державного регулювання окремих товарних ринків, до яких, безсумнівно, належать ринки алкогольних напоїв та тютюнових виробів, є одним із важливих завдань формування програмних документів економічного характеру в Україні. Це пов'язане зі значною кількістю порушень чинного законодавства, що регулює цю сферу господарської діяльності, зокрема Закону «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» [1]. До них можна віднести нелегальне виробництво та обіг контрафактної продукції, контрабанду алкогольних напоїв та значною мірою тютюнових виробів як в Україну, так і за її межі, а, крім того, реалізацію «легальної» продукції з порушеннями законодавства тощо. Усе це зумовлює наявність значної частки нелегального ринку таких підакцизних товарів і втрату надходжень акцизного податку.

Державна політика в будь-якій сфері передбачає наявність цілей та завдань, які досягаються за допомогою відповідних методів чи інструментів та різняться залежно від рівня соціально-економічного розвитку держави. Ринки алкогольних напоїв і тютюнових виробів в Україні є одними з найбільш розвинених, однак і на сьогодні для них характерна наявність значних трансформацій. Відповідно, для отримання стабільного тренда розвитку коригування потребує і здійснювана політика у сфері контролю за виробництвом та обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Реалізується державна політика у сфері державного регулювання ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів завдяки вдосконаленню інструментів контролю та нагляду, а специфіка реалізації цього виду державної політики полягає у тому, що здійснюється контроль від моменту виготовлення до моменту реалізації кінцевому споживачу вказаних груп підакцизних товарів.

Нині впроваджуються сучасні інноваційні автоматизовані системи адміністрування акцизного податку. До них варто віднести систему контролю за рухом пального. Вона дозволяє контролювати обіг палива через електронні накладні. Така система сприяла зменшенню частки необлікованого палива на ринку із 40 до 20–15 %. Починаючи з 2019 р. система для палива має бути доповненою новітніми технологіями контролю, до яких відносять витратоміри та рівнеміри, які мають фіксувати обсяг наявної у суб'єктів господарювання підакцизної продукції та передавати цю інформацію до органів ДФС.

Також ефективним інструментом контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, який призначений для протидії їх нелегальному обігу, може стати мобільний додаток «Легальний акциз», пілотний проект якого впроваджено в березні 2018 р. в Одеській області. Станом на квітень цей додаток через Play Market та App Store завантажили 1 200 користувачів. За його допомогою можна перевірити, чи є в місці продажу ліцензія на продаж алкогольної або тютюнової продукції. Якщо в додатку відсутнє певне місце продажу, то його координати з описом порушення можна відправити до фіскальних та правоохоронних органів [2]. Протягом перших тижнів було виявлено 73 факти порушень, які полягали у реалізації алкогольної та тютюнової продукції без марок, дозвільних документів (ліцензій), невидачі фіскального чеку та продажу підакцизної продукції неповнолітнім. За даними фактами здійснюються відповідні заходи контролю.

До іншої новітньої технології контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів належить автоматизована система контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна марка». Нині вже реалізовано п. 1 та 2 концепції її створення та запровадження [3], зокрема розроблено методичний інструментарій оцінювання рівня їх нелегального обігу, за допомогою якого було визначено, що протягом 2011–2015 рр. він становив для алкогольних напоїв 31,7–38,9 % [4]. Наступним етапом упровадження цієї системи є розроблення та запуск пілотного проекту такої автоматизованої системи для тютюнових виробів. Нині на обговоренні ДФС з виробниками тютюнових виробів розглядається декілька варіантів її запровадження. Проте концептуальне рішення ще не ухвалено. Призначення даної технології полягає у контролі за обігом тютюнових виробів на ланцюгу постачання від виробника до кінцевого споживача, відстеження руху тютюнових виробів у режимі реального часу. Вона має функціонувати таким чином: податковий інспектор під час перевірки сканує електронну акцизну марку (унікальний ідентифікатор) за допомогою портативного пристрою зчитування та отримує інформацію про виробника, дистриб'ютора, партію товару тощо та зіставляє її з інформацією, указаною в документах суб'єкта господарювання.

Отже, хоча багато проблем щодо нелегального обігу підакцизних товарів залишаються невирішеними, позитивним у роботі ДФС є розроблення та впровадження новітніх інноваційних інструментів контролю, що в перспективі дозволять не лише знизити рівень тіньового обігу підакцизних товарів, а й сприятимуть підвищенню фіскальної ефективності акцизного податку, стануть основою для комплексної реалізації заходів, спрямованих на підвищення ефективності використання специфічного акцизного оподаткування в Україні. Ця тенденція продовжуватиметься і надалі, адже триває робота з удосконалення багатьох напрямів роботи ДФС, які стосуються, зокрема, і запровадження електронної ліцензії на оптову та роздрібну торгівлю алкогольними та тютюновими виробами.

Список використаної літератури

1. Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР. URL: http://zakon2.rada.gov.ua.

2. Легальний акциз. URL: https://play.google.com/store/apps/details?id=com.legal.excise&hl=uk

3. План заходів з реалізації Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна марка»: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.07.2016 № 497-р. URL: www.kmu.gov.ua.

4. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь: Університет ДФС України, 2017. 66 с.

Євсєєва Ірина Олександрівна.
науковий співробітник.
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ДОГОВОРИ УКРАЇНИ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ: ОСОБЛИВОСТІ ВЗАЄМОУЗГОДЖУВАЛЬНОЇ ПРОЦЕДУРИ

Тривала практика використання взаємоузгоджувальної процедури свідчить про її важливість як інструменту вирішення спорів з приводу тлумачення та застосування договірних норм у сфері оподаткування. Такий досвід був взятий на озброєння при розробленні двосторонніх договорів України про уникнення подвійного оподаткування, у т. ч. із державами Європи.

Договори України про уникнення подвійного оподаткування у вітчизняній доктрині права ще не стали предметом широкого дослідження. До науковців, які присвятили свої роботи окремим питанням відповідних договорів, зокрема, можна віднести О. В. Лепетюка, К. В. Кузнєцова, О. І. Максака, С. М. Морозова, І. Ю. Петраша, П. О. Селезня, В. М. Слепця.

Нормативною основою взаємоузгоджувальної процедури є положення договору про уникнення подвійного оподаткування, подібні до ст. 25 Модельної податкової конвенції ОЕСР [1]. Наявність структурної подібності і навіть схожих формулювань у договорах України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС у контексті процедури взаємного узгодження ще не означає відсутності відмінностей у змісті відповідних договірних норм або можливих доповнень. На підставі проведеного порівняльно-правового дослідження змісту статті щодо процедури взаємного узгодження в договорах України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС стають очевидними такі спільні риси.

Процедура взаємного узгодження передбачає можливість для особи передати свою справу до компетентного органу держави, резидентом якої вона є. Необхідно зазначити, що платник податків може подавати свою справу незалежно від засобів правового захисту, передбачених національним законодавством договірних держав. Така можливість передбачається для випадків вчинення однією чи обома договірними державами дій, що призводять або призведуть до оподаткування, яке не відповідає положенням двосторонньої угоди. Додатковою умовою є те, що такий запит може бути здійснений протягом трьох років з моменту повідомлення про дії, які мають наслідком оподаткування не відповідно до положень двостороннього договору.

Компетентний орган, якщо сам не в змозі досягти задовільного рішення і вважає заперечення обґрунтованим, буде докладати зусиль для вирішення

справи за взаємною згодою з компетентним органом іншої договірної держави для уникнення оподаткування, яке не відповідає двосторонньому договору. Будь-яка досягнута домовленість застосовується незалежно від обмежень часу, передбачених внутрішнім законодавством договірних держав.

Компетентні органи обох договірних держав прагнуть вирішити за взаємною згодою будь-які труднощі або сумніви щодо тлумачення або застосування двостороннього договору. Компетентні органи договірних держав можуть контактувати один з одним для досягнення згоди щодо окремих пунктів угоди [2].

На основі узагальнення та аналізу вітчизняної договірної практики можемо виокремити такі особливості відповідних договорів: 1) договірні держави можуть також консультуватися для усунення подвійного оподаткування у випадках, не передбачених двостороннім договором (Австрія, Болгарія, Норвегія, Німеччина, Франція, Швеція); 2) компетентні органи договірних держав будуть узгоджувати практичні заходи, необхідні для виконання положень договору, зокрема докази, які повинні бути надані резидентами кожної з договірних держав з метою одержання у другій державі звільнення від сплати податку або його зменшення (Бельгія) [3]; 3) якщо для досягнення згоди доцільно організувати усний обмін думками, такий обмін може відбутися у межах засідання комісії, яка складається з представників компетентних органів договірних держав (Греція, Австрія, Сербія, Чорногорія, Франція); 4) незважаючи на будь-який інший договір, угоду або конвенцію, у якій договірні держави є сторонами, податкові питання між цими державами, включаючи суперечки щодо застосування цього двостороннього договору, вирішуються лише згідно з положеннями статті про процедуру взаємного узгодження (Франція); 5) якщо оподаткування доходу в договірній державі здійснюється через утримання податку у джерела і якщо це оподаткування обмежено положеннями двосторонньої угоди, тоді застосування зниження цього податку або звільнення від нього повинно бути визначено внутрішнім законодавством цієї держави згідно з процедурами, передбаченими для цього компетентними органами договірних держав (Німеччина) [4]; 6) якщо після загальноприйнятих взаємоузгоджувальних процедур, згаданих у статті, будь-які спори, що виникають щодо тлумачення чи використання двостороннього договору у конкретному випадку, не можуть бути вирішені компетентним органом влади договірної держави, ця справа за згоди обох держав може бути вирішена через арбітражну комісію, створену компетентними органами з доповненням незалежними особами згідно з прийнятими процедурами арбітражу. Ці процедури повинні бути узгоджені компетентними органами обох договірних держав. Рішення арбітражного комітету в окремому випадку

має бути обов'язковим для обох держав та відповідного платника податків щодо даної справи (Нідерланди) [5].

Очевидно, що в частині процедури взаємного узгодження договори України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС містять, крім основних пунктів, у деяких випадках ряд відмінних положень. Їх подібність, імовірно, зумовлена використанням Модельної податкової конвенції ОЕСР та Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами та державами, що розвиваються [6], як основи для розроблення текстів відповідних договорів. Відмінності зумовлюються особливостями та розвитком економічної співпраці договірних сторін у кожному конкретному випадку. Окремі положення таких договорів щодо процедури взаємного узгодження потребують уточнення та перегляду положень на рівні договірних сторін. Здійснення таких кроків сприяло б удосконаленню вітчизняної договірної практики у сфері оподаткування та забезпеченню її максимальної відповідності вимогам захисту національних інтересів.

Список використаної літератури

1. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p.
2. Конвенція між Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування і Урядом України про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно від 16.10.1997. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/040_015 (дата звернення: 05.05.2018).
3. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 20.05.1996. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/056_688 (дата звернення: 05.05.2018).
4. Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно від 03.07.1995. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/276_001 (дата звернення: 05.05.2018).
5. Конвенція між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 24.10.1995. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/528_654/print1509711725998483 (дата звернення: 05.05.2018).
6. Типовая конвенция ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Пересмотренное издание 2011 г. Нью-Йорк, 2013. 562 с.

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

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВЗЯТТЯ ПРОБ (ЗРАЗКІВ) ТОВАРІВ ПІД ЧАС ЗДІЙСНЕННЯ МИТНОГО КОНТРОЛЮ

Спеціальні знання в митній справі використовуються митними органами всіх країн світу, а проведення відповідних досліджень (експертиз) є механізмом отримання необхідної для здійснення митного контролю інформації та доказів у справах про митні правопорушення. Тому в сучасних умовах дуже важливою є ефективна реалізація поставлених завдань у сфері організації проведення митних експертиз, що зумовлюється якістю нормативно-правового забезпечення діяльності з відбору проб і зразків для проведення дослідження, у тому числі залучення спеціалістів до участі у митному контролі.

На сьогодні питання процедури взяття проб (зразків) товарів під час здійснення митного контролю досить комплексно врегульовано на законодавчому рівні:

– Митний кодекс України;

– наказ Міністерства фінансів України від 02.12.2016 № 1058 «Про затвердження Порядку взаємодії структурних підрозділів та територіальних органів Державної фіскальної служби України із Спеціалізованою лабораторією з питань експертизи та досліджень ДФС під час проведення досліджень (аналізів, експертиз), Нормативів взяття проб (зразків) товарів для проведення дослідження (експертизи), форм акта про взяття проб (зразків) товарів та висновку», зареєстрований у Міністерстві юстиції України 26.12.2016 за № 1693/29823;

– наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2016 № 699 «Про затвердження порядку передання, повернення та знищення (утилізації) проб (зразків) товарів після проведення дослідження (експертизи) Спеціалізованою лабораторією з питань експертизи та досліджень ДФС та форм актів про передання проб (зразків) товарів, про повернення проб (зразків) товарів, про знищення (утилізацію) проб (зразків) товарів», зареєстрований у Міністерстві юстиції України 23.08.2016 за № 1173/29303.

У процесі аналізу правового регулювання процедури взяття проб (зразків) товарів під час здійснення митного контролю було встановлено, що реалізація практичних аспектів повноважень посадових осіб митних органів на здійснення

експертизи, у тому числі взяття проб (зразків) товарів, характеризується певними невідповідностями та потребує уточнень.

Потрібно констатувати той факт, що митні органи все частіше програють судові справи з питань порушення митних правил, що супроводжується слабкою доказовою базою, у тому числі щодо процесуальних і процедурних помилок при взятті проб (зразків) товарів, призначення експертизи товарів або, навпаки, через відсутність призначення експертизи товарів.

Мають місце непоодинокі випадки, коли погане знання процесуальних і процедурних вимог посадовими особами митних органів під час взяття проб (зразків) товарів призводить до того, що виникає необхідність у повторному або додатковому взятті проб (зразків) товарів. Це пов'язано з тим, що представлені об'єкти на експертизу не відповідають установленим вимогам за обсягом або якістю проб (зразків) товарів. Так само необхідно відзначити й випадки невідповідності упаковки або оформлення об'єктів експертизи ідентифікаційним вимогам. На нашу думку, усе це негативно позначається як на процедурі проведення митного контролю, так і процедурі взяття проб (зразків) товарів.

Практика взяття проб (зразків) товарів для митних цілей показує, що з цією метою застосовуються відповідні Нормативи взяття проб (зразків) товарів для проведення дослідження, які містять методики випробування продукції з метою перевірки якості та інших показників продукції, що може не відповідати цілям митного контролю. Крім того, як правило, на експертизу береться мінімальна кількість товару, зокрема одна товарна одиниця, без урахування контрольної і арбітражної частини об'єкта експертизи. Це призводить до неможливості визначення репрезентативності проб (зразків) товару і, як наслідок, статистичної похибки при дослідженні товару, хоча це передбачено Нормативами при випробуванні продукції.

У зв'язку з такими тенденціями та деякими неузгодженостями між чинними нормативно-правовими актами вважаємо, що наступним нагальним питанням є науково обґрунтоване розроблення вимог до методів і процедур відбору і взяття проб (зразків) товарів для митних цілей, а також залучення митних органів до вдосконалення практики застосування відповідних методик.

Список використаної літератури

1. Про затвердження Порядку взаємодії структурних підрозділів та територіальних органів Державної фіскальної служби України із Спеціалізованою лабораторією з питань експертизи та досліджень ДФС під час проведення досліджень (аналізів, експертиз), Нормативів взяття проб (зразків)

товарів для проведення дослідження (експертизи), форм акта про взяття проб (зразків) товарів та висновку: наказ Міністерства фінансів України від 02.12.2016 № 1058. URL: http: //zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/z1693-16

2. Про затвердження порядку передання, повернення та знищення (утилізації) проб (зразків) товарів після проведення дослідження (експертизи) Спеціалізованою лабораторією з питань експертизи та досліджень ДФС та форм актів про передання проб (зразків) товарів, про повернення проб (зразків) товарів, про знищення (утилізацію) проб (зразків) товарів: наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2016 № 699. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1173-16

3. Нормативи взяття проб (зразків) товарів для проведення дослідження (експертизи). URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1694-16

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

ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У 2014–2016 рр.

У контексті пошуку оптимальної моделі податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) в Україні до податкового законодавства вносяться зміни, спрямовані на підвищення не лише фіскальної, а й регулятивної ефективності, зменшення можливостей для уникнення оподаткування та підвищення рівня добровільності сплати податку. Однак у період 2014–2016 рр. вносилися суттєві зміни, що насамперед стосувалися підвищення його фіскальної ефективності.

По-перше, це відобразилося у запровадженні військового збору, який доцільно розглядати як надбавку. Також було розширено перелік доходів, що не входили до бази оподаткування ПДФО (наприклад, щодо благодійної допомоги).

Згідно зі змінами до податкового законодавства, що були ухвалені 31 липня 2014 р., було введено військовий збір за ставкою 1,5 % (він анонсувався як тимчасовий (до 1 січня 2015 р.), але справляється з 3 серпня 2014 р. до «набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України» [2]). Об'єкт його оподаткування є спільним з ПДФО і застосовується до доходів, у тому числі й у вигляді заробітної плати. Також до заробітної плати прирівнюються дивіденди, що нараховуються за акціями чи іншими корпоративними правами. Такі корпоративні права можуть мати статус привілейованих чи інший, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу емітовану акцію (лист ДФС від 12.09.2014 № 3375/6/99-99-17-02-01-15).

Варто зазначити, що з 1 січня 2015 р. фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, та фізичні особи-підприємці, що перебувають на загальній системі оподаткування, повинні сплачувати зі своїх доходів військовий збір. При цьому у 2014 р. фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності не були його платниками, що, з одного боку, спрощувало адміністрування. Але, з іншого боку, понад 3 млн платників податків залишилися осторонь. Цим порушувався принцип справедливості, задекларований у меті пояснювальної записки. Крім того, не були представлені розрахунки щодо достатності фінансування заходів з підвищення обороноздатності держави за рахунок військового збору.

Потрібно підкреслити, що запровадження військового збору, який фактично являє собою надбавку до ПДФО, значно ускладнило процедуру адміністрування. Прийняті зміни призвели до того, що ряд податкових агентів не могли відображати інформації щодо суми окремого поточного або депозитного банківського рахунку, ощадного (депозитного) сертифіката, вкладу (депозиту) члена кредитної спілки у кредитній спілці, суми нарахованих процентів та відомості про фізичну особу-платника військового збору у формі № 1ДФ. Як відповідь на це до Міністерства фінансів було направлено оновлену форму на затвердження, де передбачено відображення цих відомостей (лист ДФС від 06.10.2014 № 6390/7/99-99-17-02-01-17).

На нашу думку, доцільніше було б підвищити основну та додаткові ставки ПДФО на 1,5 %. Тобто запровадити військовий збір як тимчасову надбавку. Це спростило б адміністрування та не вимагало б внесення додаткових змін у форму 1 ДФ та декларацію про майнове становище і доходи. Крім того, практика запровадження тимчасових надбавок використовується у різних державах та вирізняється цільовим призначенням (наприклад, аналогічна надбавка застосовувалася у Чехії, Швеції та діє в Японії).

Унаслідок новацій структура надходжень ПДФО зазнала суттєвих змін у 2014–2015 рр. Зокрема, достатньо різким є зниження надходжень доходів у вигляді заробітної плати. Якщо порівнювати дані за перші півроку 2014 р. та 2015 р., то вони відрізняються на 17 %, знизившись з 87 до 70 %. На противагу цьому надходження ПДФО з найманих працівників, за підсумками виконання зведеного бюджету 2007 р., становили 90 %. Це, з одного боку, робило надходження з ПДФО достатньо добре прогнозованими, а з іншого – фактично не використовувалася диверсифікація баз оподаткування. Таку зміну в контексті загального зростання надходжень від ПДФО можна пояснити зменшенням кількості осіб, що отримують заробітну плату, а також появою надходжень від оподаткування процентів, які сягнули майже 9 %.

Результатом новації 2014 р. – оподаткування депозитів і пенсій, що призначені за солідарною системою, розмір яких перевищує 3 МЗП, є підвищення частки надходжень ПДФО від оподаткування пенсій до 1,08 %, що поряд з оподаткуванням депозитів сприяло диверсифікації надходжень ПДФО, проте викликало негативну реакцію у суспільстві. Вирішуючи питання наповнення бюджету, було виявлено, що оподатковуваний дохід у вигляді пенсій сягає близько 3,2 млрд грн за І півріччя 2015 р., що становило майже 8 % пенсійних видатків зі зведеного бюджету за досліджуваний період [1]. Проте відсутність системності спричинила часту зміну умов оподаткування пенсій і ухвалення

рішення Конституційним Судом України щодо неконституційності оподаткування пенсій (від 27 лютого 2018 р.).

Часта зміна ставок податку на доходи фізичних осіб призвела до відсутності визначеності у платників податків. Перехід від плоскої шкали оподаткування до прогресивної спростив оподаткування доходів фізичних осіб, проте відкритим залишилося питання подвійного неоподаткування.

Таким чином, аналіз реформування податку на доходи фізичних осіб у 2014–2016 рр. засвідчив його несистемність та контроверсійність. Однак позитивним є адаптивний підхід до забезпечення фіскальної достатності зведеного бюджету України.

Список використаної літератури

1. Видатки бюджету України за функціями. URL: http://costua.com/budget/expenditure.

2. Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. URL: http://portal.rada.gov.ua/rada/control/uk/index.

Заяц Віктор Віталійович.
науковий співробітник.
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ТИМЧАСОВЕ ВВЕЗЕННЯ АВТОТРАНСПОРТУ: ПРОТИДІЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ

Суттєве збільшення на наших дорогах кількості легкового автотранспорту з іноземними номерними знаками свідчить про застосування щодо цих авто, зокрема, митного режиму тимчасового ввезення в Україну. Одночасно значного поширення на території нашої держави набуло використання вказаного автотранспорту для підприємницьких цілей (перевезення пасажирів, продовольчих та інших малогабаритних вантажів тощо).

Згідно зі ст. 103 Митного кодексу України [1] (далі – МКУ) тимчасове ввезення – це митний режим, відповідно до якого товари, транспортні засоби комерційного призначення ввозяться в Україну з умовним повним або частковим звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) і підлягають вивезенню з України до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання.

У законодавстві України з митної справи (зокрема, у ст. 4 МКУ) автотранспортні засоби розрізняють як:

– транспортні засоби комерційного призначення, що використовуються в міжнародних перевезеннях для платного транспортування осіб або для платного чи безоплатного промислового чи комерційного транспортування товарів;

– транспортні засоби особистого користування – мотоцикли, легкові автомобілі, автобуси, вантажні автомобілі (загальною масою до 3,5 тонни) та причепи до них, 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 кожного виду виключно для особистого користування, а не для промислового або комерційного транспортування товарів чи пасажирів за плату або безоплатно;

– товари – будь-які рухомі речі, у тому числі ті, на які законом поширено режим нерухомої речі (крім транспортних засобів комерційного призначення).

Таким чином, транспортні засоби, що не відповідають ознакам комерційного призначення або особистого користування, у розумінні наведеної вище ст. 103 МКУ вважаються товарами.

Це твердження узгоджується з нормами чинної для України Конвенції про тимчасове ввезення [2] (далі – Конвенція). Згідно зі ст. 1 Конвенції «тимчасове ввезення» означає митний режим, який 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 піддаватися змінам, за винятком нормального зниження їхньої вартості (амортизації) унаслідок їхнього використання.

Умовне повне звільнення від оподаткування митними платежами означає звільнення від сплати нарахованого податкового зобов'язання за умови дотримання вимог митного режиму тимчасового ввезення (ст. 4 МКУ).

За заявою особи, відповідальної за дотримання митного режиму тимчасового ввезення, митниця надає дозвіл на передачу права використання цього режиму щодо товарів будь-якій іншій особі за умови, що така інша особа відповідає вимогам, установленим МКУ, та приймає на себе зобов'язання особи, відповідальної за дотримання митного режиму тимчасового ввезення (ст. 109 МКУ).

Умови тимчасового ввезення в Україну транспортних засобів особистого користування без сплати ввізних податків визначені у МКУ та у Додатку С до Конвенції.

Безподаткове тимчасове ввезення в Україну автотранспортних засобів особистого користування, згідно зі ст. ст. 105, 380 МКУ, дозволяється на строк до одного року громадянам-нерезидентам, якщо ці автомобілі зареєстровані в уповноважених органах іноземних держав, що підтверджується відповідним документом (техпаспортом). Таке ввезення здійснюється без письмового декларування.

Також без сплати митних платежів мають право тимчасово ввозити один легковий автомобіль на строк, що не перевищує 60 днів протягом одного календарного року (який може бути як безперервним, так і з перервами), громадяни-резиденти, які перебувають на тимчасовому консульському обліку в консульській установі України за кордоном. У цьому випадку автовласник має подати митниці письмову декларацію, передбачену для громадян, письмове зобов'язання про зворотне вивезення автомобіля за кордон, а також документи,

що підтверджують право власності на такий автомобіль та його реєстрацію на території іноземної держави.

Тимчасово ввезені автотранспортні засоби особистого користування можуть використовуватися в Україні для особистих потреб виключно громадянами, які ввезли їх в Україну.

Такі автомобілі не можуть використовуватися для цілей підприємницької діяльності в Україні, бути розкомплектованими чи переданими у володіння, користування або розпорядження іншим особам.

Отже, на відміну від автотранспортних засобів комерційного призначення, указані норми ст. 380 МКУ не дозволяють реалізувати можливості, передбачені у п. «б» ст. 7 Додатка С до Конвенції, ст. 109 МКУ, щодо використання на нашій території тимчасово ввезеного особистого автотранспорту особами, іншими, ніж та, що ввезла його в Україну.

Згідно зі ст. 20 Конвенції особа, яка будь-яким чином порушила положення цієї Конвенції, несе відповідальність на території договірної сторони, де було скоєно порушення; санкції за порушення встановлюються законодавством такої договірної сторони.

У разі перевищення строку тимчасового ввезення товарів, згідно зі ст. 481 МКУ, особу, відповідальну за дотримання митного режиму тимчасового ввезення, може бути притягнуто до адміністративної відповідальності у вигляді штрафу в розмірі від 850 до 17 000 гривень.

Недотримання вимог митного режиму тимчасового ввезення в частині використання товарів, стосовно яких надано пільги щодо сплати митних платежів, для інших цілей, ніж ті, у зв'язку з якими було надано такі пільги, тягне за собою, відповідно до ст. 485 МКУ, накладення штрафу в розмірі 300 відсотків несплаченої суми митних платежів.

Згідно з ч. 2 ст. 464 МКУ сплата штрафу, якщо при цьому не застосовується адміністративне стягнення у вигляді конфіскації товарів, транспортних засобів, зазначених у п. 3 ч. 1 ст. 461 МКУ, не звільняє особу, яка вчинила порушення митних правил, від сплати митних платежів, крім випадків, передбачених МКУ.

У разі порушення умов митного режиму тимчасового ввезення особа, відповідальна за дотримання режиму, зобов'язана сплатити суму податкового зобов'язання та пеню відповідно до Податкового кодексу України [3] (ст. 105 МКУ).

Для блокування схем тимчасового ввезення легкових автомашин в Україну з ухиленням від оподаткування пропонуємо таке:

– унормувати міжвідомчу взаємодію митниць ДФС та відповідних підрозділів Національної поліції України з питань зупинки та ідентифікації водіїв (користувачів) легкових авто з іноземною реєстрацією;

– удосконалити правові норми з декларування, накладення стягнень за порушення митних правил, державної реєстрації в органах Нацполіції щодо іноземного автотранспорту, який тимчасово ввозиться в Україну.

Список використаної літератури

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

2. Конвенція про тимчасове ввезення від 26.06.1990. URL: http://zakon.rada.gov.ua/go/995_472.

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17.

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

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НАЛЕЖНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ МЕХАНІЗМУ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ З ІНОЗЕМНИМ ЕЛЕМЕНТОМ: ДОСВІД НІМЕЧЧИНИ

Осінь 2016 року ознаменувалася передачею Урядом України до ОЕСР офіційного листа про приєднання до Плану BEPS, таким чином, Українська держава взяла на себе зобов'язання імплементувати його мінімальний стандарт. У межах Плану запропоновано напрям 14 «Удосконалення взаємоузгоджувальної процедури», що передбачає зобов'язання країни щодо збільшення ефективності механізмів вирішення спорів у контексті застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування [1].

Взаємоузгоджувальна процедура (Mutual Agreement Procedure – далі MAP) є унікальним механізмом вирішення податкових спорів, передбаченим статтею 25 Модельної податкової конвенції ОЕСР щодо податків на дохід та капітал або статтею 25 Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами та державами, що розвиваються, а також більшістю договорів про уникнення подвійного оподаткування по всьому світу, який може бути використаний при застосуванні положень договірних норм у сфері оподаткування в конкретному випадку, тлумаченні та застосуванні положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, а також при вирішенні проблеми подвійного оподаткування у випадках, якщо така ситуація безпосередньо не охоплена дією договірних норм.

Функціонування взаємоузгоджувальної процедури в межах BEPS вимагає від залучених держав розроблення ефективних процедур вирішення податкових спорів за допомогою MAP, а також подальшого моніторингу ОЕСР дотримання вимог мінімального стандарту. Відповідні країни, у свою чергу, мають гарантувати належну реалізацію зобов'язань у межах договорів про уникнення подвійного оподаткування щодо MAP, зокрема шляхом запровадження на внутрішньодержавному рівні необхідних адміністративних процедур вирішення податкових спорів за допомогою MAP (рекомендована ОЕСР тривалість процедури в середньому – 24 місяці), а платникам податків, які відповідають вимогам пункту 1 статті 25 Модельної податкової конвенції ОЕСР щодо податків на дохід та капітал, має бути забезпечено доступ до MAP [2]. Підвищена увага до таких заходів пояснюється тим, що вони повинні бути взаємовигідними як для держави, так і для бізнесу.

У Німеччині існує велика кількість договорів про уникнення подвійного оподаткування (понад 90) та ратифікована Арбітражна конвенція ЄС (Арбітражна конвенція ЄС про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств (Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Abjustment of Prifits Beetween Associated Enterprises, 90/436/ECC, Brussels, 23 July 1990). Ця країна має розвинений механізм МАР, а також багаторічний практичний досвід його функціонування, крім того, у наявності є потужний інструментарій МАР та постійний попит на цю процедуру, що підтверджується великою кількістю нових звернень, які з'являються кожного року (лише за 2016 рік було розпочато процедуру у 353 справах, а вирішено 350 справ) [3, с. 53]. У всіх договорах про уникнення подвійного оподаткування міститься норма про МАР. Ці договори зазвичай відповідають приписам пунктів 1–3 статті 25 Модельної податкової конвенції ОЕСР щодо податків на дохід та капітал, а також відповідним вимогам мінімального стандарту, крім того, що:

1) одна четверта частина її податкових угод не містить положення про те, що домовленість, досягнута за процедурою взаємного узгодження, повинна бути імплементована незалежно від будь-яких строків, визначених національним законодавством (що вимагається відповідно до статті 25 (пункт 2, друге речення), або передбачати альтернативу положенню статті 9 (пункт 1) та статті 7 (пункт 2) про встановлення граничного строку для здійснення узгодження ціноутворення;

2) одна дев'ята частина її податкових угод не містить повного еквівалента статті 25 (пункт 1) Модельної податкової конвенції ОЕСР, яким встановлено загальний строк звернення платника податків до потенціалу взаємоузгоджувальної процедури. Це створює небезпеку того, що платник податків претендуватиме на доступ до неї, не обмежуючись терміном у три роки.

Німеччина забезпечила імплементацію більшості елементів мінімального стандарту, запропонованого у межах BEPS щодо взаємоузгоджувальної процедури, що підтверджується висновками експертів ОЕСР [3, с. 9]. Разом з тим вони підкреслюють і наявність певних недоліків (наприклад, середня тривалість взаємоузгоджувальної процедури перевищує рекомендовані 24 місяці), однак Німеччина працює над їх вирішенням. Для того щоб повністю відповідати всім вимогам мінімального стандарту щодо МАР, Німеччина потребує внесення відповідних змін та оновлення певної кількості її договорів про уникнення подвійного оподаткування. У зв'язку з цим варто вказати на підписання Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування від 24.11.2016 (Multilateral Instrument), положеннями якої має бути охоплено 34 договори Німеччини про уникнення подвійного оподаткування. У разі якщо зміни не відбудуться після набуття

чинності цим багатостороннім договором, то Німеччина зобов'язується їх оновити через двосторонні переговори. Крім того, ця країна обрала частину VI багатостороннього документа щодо введення обов'язкової арбітражної процедури в договорах про уникнення подвійного оподаткування.

Німеччина також має розроблені настанови до запровадження взаємоузгоджувальної процедури та арбітражу щодо податку на доходи та майно [4], норми яких вона застосовує як відповідно до договорів про уникнення подвійного оподаткування, так і до Арбітражної конвенції ЄС про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств.

За взаємоузгоджувальною процедурою платник податків у Німеччині правомочний звернутися до компетентного органу своєї держави. Як правило, таким суб'єктом виступає податкове відомство країни (Федеральна податкова служба – Federal Central Tax Office). Порядок імплементації міждержавного рішення передбачений у національному законодавстві. Відповідно до пункту 4.2 вже загаданих настанов за взаємоузгоджувальною процедурою або арбітражем у сфері оподаткування рішення імплементується контролюючим органом за письмовим зверненням платника податків. Варто зазначити, що у випадку, якщо взаємоузгоджувальна процедура здійснювалася одночасно з судовим провадженням з цього самого питання, то рішення за нею, яке не збігається з рішенням суду, не має переваги і тому чинне лише в іншій країні. Якщо за результатами МАР сторонам не вдалося дійти згоди, то вони можуть звернутися до арбітражної процедури зі спірних питань.

Наразі в Україні відсутня системна практика використання взаємоузгоджувальної процедури, крім того, процедурні аспекти МАР не було врегульовано. Компетентний орган, відповідальний за цю сферу, – Міністерство фінансів України, до завдань якого входить формування та забезпечення реалізації податкової політики (зокрема, ураховуючи і те, що Державна фіскальна служба України на сьогодні втратила повноваження у сфері нормотворення). Взаємоузгоджувальна процедура є специфічним, порівняно з національно-правовими засобами, процедурним інструментом забезпечення захисту прав платників податків. Однак вітчизняне законодавство «мовчить» про особливості запровадження МАР, а також можливості зупинення строків адміністративного оскарження за такого факту (на відміну від судового оскарження, де відповідно до загального правила судочинства за взаємним бажанням сторін процес може бути зупинено). Досконале розуміння та розроблення чітких рекомендацій щодо здійснення взаємоузгоджувальної процедури за участі України є необхідним напрямом на шляху стратегічного розвитку і Державної фіскальної служби України, і Міністерства фінансів України.

Список використаної літератури

1. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting / OECD. Paris: OECD Publishing, 2013. 42 p. URL: http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosionand-profit-shifting-9789264202719-en.htm

2. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report / OECD. Paris: OECD Publishing, 2015. 47 p. URL: http://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-finalreport-9789264241633-en.htm

3. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Germany (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project / OECD. Paris: OECD Publishing, 2017. 96 p. URL: http://dx.doi.org/10.1787/9789264285804-en

4. Merkblatt zum internationalen Verstandigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermogen: BMF, Schreiben vom 13.07.2006 - IV B 6 - S 1300 - 340/06). URL: http://www.bundesfinanzministerium.de

Ковтунович Наталія Леонідівна.
старший науковий співробітник.
Бундак Марія Миколаївна.
молодший науковий співробітник,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ТАКСОНОМІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ФОРМАТІ XBRL

Міжнародні стандарти обліку та звітності мають уже понад 40-річну історію. Початок їх розроблення припадає на 1973 рік, коли професійними бухгалтерськими організаціями ряду країн як незалежний орган було створено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [1].

Основним завданням МСБО/МСФЗ є забезпечення можливості порівняти фінансову звітність у міжнародному аспекті. Цього досягають шляхом уніфікації способів ведення і відображення у фінансовій звітності головних фінансових категорій. Визначено, що головним принципом, який простежуються в МСБО/МСФЗ, є принцип правдивого стану, відповідно до якого фінансова звітність повинна демонструвати правдивий і детальний стан фінансової ситуації, результатів діяльності, а також змін фінансового становища суб'єкта господарювання.

До найпоширеніших методів переходу національних систем обліку на МСФЗ можна віднести такі (див. рис. 1):

1) запровадження процесу МСФЗ (Ізраїль, ПАР). Суб'єкти господарювання повинні використовувати МСФЗ в оригінальному вигляді;

2) упровадження МСФЗ без змін у законодавство (Канада). Порівнюючи з попереднім методом, цей метод може спричинити відтермінування початку використання стандартів суб'єктами господарювання, а також необхідність у їх перекладі державною мовою для наступної імплементації в національне законодавство;

3) схвалення МСФЗ (ЄС). Метод полягає у ратифікації кожного окремого стандарту та їх доповненні. Це може спричинити вибіркове або викривлене застосування стандартів;

4) повна відповідність МСФЗ (Австралія). Національний орган запроваджує всі стандарти, при цьому може вносити лише мінімальні правки;

5) адаптація МСФЗ (Китай, Венесуела). Країна бере МСФЗ за основу і вносить доповнення відповідно до національного контексту;

6) дозвіл на використання МСФЗ (Швейцарія). Держава може дозволяти використовувати МСФЗ замість національних стандартів.

На сьогодні одним із найбільш популярних способів представлення даних є технологія XBRL, яка вимагає використання так званої таксономії – словника (довідника), який містить вимоги для ідентифікації, маркування, класифікації та встановлення правил погодження даних. Тобто це низка XBRL-файлів, у яких «машинною» мовою описані всі показники, які необхідно відобразити у звітності за МСФЗ. Таксономія МСФЗ (IFRS taxonomy) містить визначення та властивості окремих елементів фінансових звітів, а також властивості взаємозв'язків між ними [2].

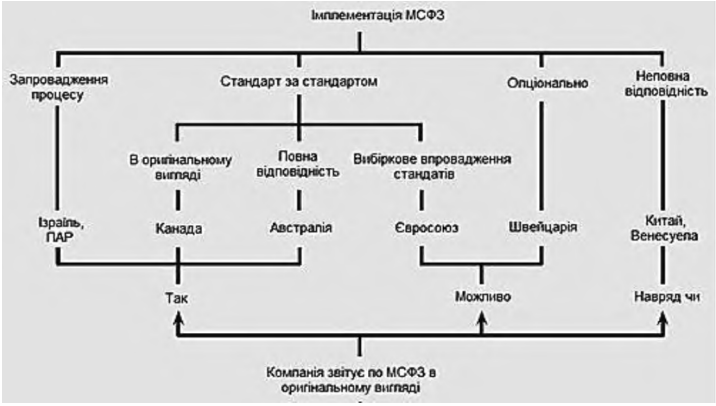


Рисунок 1 – Методи імплементації МСФЗ

Перша міжнародна таксономія XBRL US GAAP була розроблена у 2000 році для комерційних організацій та рекомендована американським контролюючим органам для складання фінансової звітності. Таксономія XBRL для IFRS (МСФЗ) була розроблена у 2006 році [3].

До таксономії МСФЗ регулярно вносяться зміни, процес розроблення яких проходить такі етапи:

1) планування і аналіз. На цьому етапі проводиться ретельний аналіз і порівняння всіх нових стандартів та інтерпретацій МСФЗ, а також доповнень і змін до існуючих стандартів станом на 1 січня. Метою аналізу є ідентифікація всіх технічних відмінностей з попередньою версією стандартів та інтерпретацій МСФЗ, а також попереднє оцінювання їх потенційного впливу на XBRL-таксономію МСФЗ;

2) підготовка до формування проекту таксономії охоплює таке:

– технічне оцінювання складності проекту. Результатом є розроблення нової IT-архітектури, яка оприлюднюється для відкритого обговорення та консультування із зовнішніми експертами;

– уніфікація стандартів та форм звітності з чинною таксономією. На цій стадії проводять наради з представниками Ради з МСФЗ і безпосередніми розробниками нових положень МСФЗ з метою встановлення адекватності та необхідності у внесенні статей у нову таксономію. У результаті дискусій починається підготовка до постатейного формування проекту нової таксономії МСФЗ;

3) побудова таксономії МСФЗ. На цьому етапі завершується формування нової таксономії МСФЗ і проводиться її всебічне технічне тестування. Результат – проект таксономії МСФЗ;

4) обговорення проекту таксономії МСФЗ. На цьому етапі відбувається публікація проекту таксономії МСФЗ та здійснюється її публічне обговорення. Як показує практика, результатом публічних обговорень є підготовка пропозицій (рекомендацій) щодо внесення змін у проект таксономії, які найчастіше надходять від Ради ХАС (консультаційна рада); Ради XQRT (рада з перевірки якості); незалежних міжнародних XBRL-девелоперів; регуляторів з інших країн; міжнародних аналітиків, а також великих платників податків, які формують звітність за МСФЗ;

5) публікація нової таксономії МСФЗ. Після обговорення проекту таксономії з регулятивними органами, незалежними аудиторами, фінансовими аналітиками та іншими компетентними фахівцями затверджується нова таксономія МСФЗ, яка оприлюднюється на офіційному сайті регулятивного органу одночасно з настановою щодо її застосування.

Отже, таксономія МСФЗ становить набір електронних файлів для підготовки фінансової звітності у форматі XBRL, де визначаються елементи звітності та взаємозв'язки між ними, які допомагають комп'ютерній техніці ідентифікувати категорії бухгалтерського обліку. Загалом відповідно до таксономії за МСФЗ потрібно розкрити близько 2 000 показників, з яких 1 200 – числові.

Подібна стандартизація дозволяє значно здешевити систему підтримки, моніторингу й аналізу фінансової звітності платників податків, що є одним із основних етапів реалізації податкової реформи, яка орієнтована на гармонізацію відносин між платниками податків та податковими органами, своєчасність і повноту сплати податків суб'єктами господарювання, а також загальне поліпшення інвестиційного клімату в Україні.

Список використаної літератури

1. История развития XBRL. URL: http://www.xbrl-ru.ru/general/history/
2. Подік І. І., Ковтунович Н. Л. Таксономія фінансової звітності та її роль у процесі адміністрування податків та митних платежів. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації*: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 23.02.2018). Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 247 с.
3. Білецька Г. М., Ковтунович Н. Л. Таксономія фінансової звітності у форматі XBRL: світовий досвід та вітчизняні реалії. *Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці*: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 18–19.04.2018). Ужгород: Говерла, 2018. 468 с.

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

ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ НАУКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

На сьогодні податкова сфера України зазнає значних (однак не завжди системних) трансформацій. Першим кроком у цьому напрямі стало ухвалення ще у 2010 році Податкового кодексу, однак дана подія не дозволила вирішити весь комплекс проблем фіскального характеру, які накопичувалися протягом усієї новітньої історії України. В основному це стосується необхідності у впровадженні системних новацій у сфері адміністрування податкових та митних платежів, а також використанні нових підходів до протидії застосуванню суб'єктами господарювання схем їх мінімізації.

Безумовно, указані трансформації потребують відповідного наукового обґрунтування з урахуванням кращої світової практики, а також визначення першочерговості таких змін у реалізації фіскальної політики країни (її податкової та митної складової). Саме це було й залишається основною метою функціонування Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету ДФС України (далі – Інституту), який був створений у березні 2016 року шляхом злиття НДІ фінансового права та Державного НДІ митної справи відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України № 1184-р від 11.11.2015 «Про утворення Університету державної фіскальної служби України».

Виконання наукових (науково-технічних) робіт (далі – ННТР) у 2016–2017 роках було тісно пов'язане з реалізацією Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 роки, який був затверджений наказом ДФС від 12.02.2015 № 80. Так, протягом 2017 року, відповідно до наказу ДФС від 01.03.2017 № 153 «Про затвердження Тематичного плану наукових (науково-технічних) робіт Державної фіскальної служби України на 2017 рік», співробітниками Інституту виконано 15 бюджетних ННТР. За підсумками року було отримано акти (довідки) щодо впровадження результатів науково-дослідної діяльності Інституту як у практичну діяльність ДФС, так і навчальний процес ВНЗ. Такий підхід дозволяє найновіші напрацювання у ході виконання ННТР одразу використовувати при підготовці методичного забезпечення спеціальних дисциплін за фаховим спрямуванням оподаткування та митної справи.

Водночас і надалі діяльність Інституту повинна бути пов'язана з досягненням основних завдань ДФС, а також ставати основою для прийняття

управлінських рішень при реалізації новітніх Стратегічних ініціатив розвитку ДФС до 2020 року, затверджених наказом від 27.12.2017 № 877 (далі – Стратегічні ініціативи). Необхідно зазначити, що затверджена на 2018 рік тематика ННТР (наказом ДФС від 28.02.2018 № 114) відповідає напрямам 11.7, 13.2, 14.1, 14.4, 15.3, 15.6, 17.1, 19.1, 20.1, 20.3, 21.2, 22.1, 22.3, 22.4, 23.1–23.5 Стратегічних ініціатив [1].

Одночасно зі здійснюваними інституціональними перетвореннями в фіскальній сфері трансформується і нормативно-правове забезпечення науково-дослідної діяльності, на що Інститут не може не реагувати. Зокрема, у січні поточного року Кабінетом Міністрів України був затверджений новий Порядок формування тематики наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок, що фінансуються за рахунок коштів державного бюджету [2], згідно з яким передбачене визначення середньострокових пріоритетів наукових досліджень, метою яких є забезпечення виконання основних завдань головних розпорядників, зокрема щодо розроблення наукових засад державної політики та розвитку суспільного виробництва у відповідних сферах. Пріоритетними напрямами у сфері реалізації фіскальної політики (її податкової та митної складової) України можуть бути такі: розроблення стратегій та програм захисту національних інтересів у податковій та митній сферах; удосконалення методів, інструментів та процедур адміністрування податкових і митних платежів; розвиток організаційних засад та функціонального забезпечення надання сервісних послуг платникам податків; розвиток систем управління фіскальними ризиками; митна складова забезпечення спрощення процедур міжнародної торгівлі; розширення бази оподаткування через обмеження можливостей уникнення оподаткування; реалізація зобов'язань України щодо міжнародного співробітництва у податковій та митній сферах; розроблення програм та інструментарію розвитку кадрового потенціалу органів ДФС, механізмів запобігання та протидії корупції; запобігання виникненню податкових спорів та вдосконалення практики їх вирішення; концептуалізація проведення досліджень та здійснення експертної діяльності у податковій та митних сферах.

Зміна підходів до здійснення ННТР, орієнтація їх на виконання Стратегічних ініціатив розвитку ДФС вимагають зміни і самої структури Інституту при сталості підходу, який пов'язаний з орієнтацією окремих відділів Інституту на проблематику діяльності конкретних департаментів ДФС. Водночас виокремлення (для прикладу) нового структурного підрозділу, такого як «відділ дослідження міжнародної податкової конкуренції», є перспективним, зважаючи на потребу у реагуванні України на сучасні виклики глобалізації економічних відносин. Правильність цього підходу підтвердило створення у

структурі ДФС нового підрозділу – Департаменту з питань стратегічного розвитку та міжнародного співробітництва [3]. Також постає необхідність і в посиленні функції стратегічного планування, що пов'язано з потребою у здійсненні фундаментальних досліджень у фіскальній сфері.

Поряд з виконанням НИТР на замовлення НИТР незмінним залишається прагнення Інституту щодо розширення джерел фінансування наукової діяльності. Наявна нормативна база дозволяє констатувати, що Інститут як структурний підрозділ Університету ДФС України, який є державним вищим навчальним закладом IV рівня акредитації, має всі можливості для здійснення спеціалізованої експертної діяльності. Отже, співробітники Інституту, які мають дипломи про присудження наукового ступеня кандидата чи доктора наук у відповідній галузі знань або атестат про присвоєння звання старшого наукового співробітника, доцента, професора, можуть здійснювати наукову і науково-технічну експертизу без отримання відповідного свідоцтва.

На сьогодні юридична практика вказує на зростаючу роль та важливість науково-правових експертиз при захисті прав та інтересів учасників правовідносин у суді. Це викликано тим, що науково-правова експертиза надає суду можливість більш ефективно та системно використовувати норми матеріального та процесуального права при вирішенні судових спорів. Причому ст. 73 Цивільного процесуального кодексу, ст. 70 Господарського процесуального кодексу та ст. 69 Кодексу адміністративного судочинства передбачено можливість залучення експерта з питань права як учасника судового процесу. Такий експерт повинен мати науковий ступінь та бути визнаним фахівцем у галузі права.

Крім того, для вирішення податкових спорів ще на стадії досудового врегулювання ст. 84 Податкового кодексу України передбачена можливість проведення експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами. Експертиза може бути призначена за заявою платника податків або уповноваженої особи контролюючого органу. Використання інституту експертизи дозволяє забезпечити справедливий баланс публічних та приватних інтересів між платниками податків і державою. У перспективі науковий експертний висновок може стати саме тим інструментом, який дозволить ДФС більш обґрунтовано підходити до донарахування сум податкових зобов'язань та підвищить ефективність досудового врегулювання податкових спорів у порядку процедури адміністративного оскарження.

Отже, перспективними напрямами вдосконалення наукового забезпечення реалізації фіскальної політики України та відповідного розвитку Інституту потрібно вважати такі:

1) наукова підтримка реалізації Стратегічних ініціатив розвитку ДФС до 2020 року, затверджених наказом ДФС від 27.12.2017 № 877;

2) розширення міжнародної співпраці у сфері наукового забезпечення реалізації фіскальної політики;

3) надання науково-експертних послуг за рахунок диверсифікованих джерел фінансування;

4) виконання ННТР за рахунок коштів господарюючих суб'єктів, органів місцевого самоврядування;

5) підвищення прикладної складової ННТР шляхом залучення до їх виконання (як членів авторських колективів) вузькопрофільних спеціалістів та фахівців-практиків структурних підрозділів ДФС України;

6) надання результатам ННТР статусу науково-технічної продукції та відповідна їх популяризація;

7) упровадження отриманих у ході виконання ННТР результатів у навчальний процес Університету ДФС України та інших ВНЗ.

Список використаної літератури

1. Про затвердження Стратегічних ініціатив розвитку ДФС до 2020 року: наказ ДФС від 27.12.2017 № 877. URL: www.sfs.gov.ua.

2. Про затвердження Порядку формування тематики наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок, що фінансуються за рахунок коштів державного бюджету, та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.01.2018 № 13. URL: www.zakon5.rada.gov.ua.

3. У ДФС буде створений новий департамент з питань стратегічного розвитку та міжнародного співробітництва. URL: www.sfs.gov.ua.

Костенко Аліса Олексіївна.
начальник відділу аналізу митних оформлень.
Департамент аудиту
Державної фіскальної служби України

РОЗВИТОК ПАРТНЕРСЬКИХ ВІДНОСИН МИТНИЦІ ТА БІЗНЕСУ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ МИТНОГО КОНТРОЛЮ

Серед сучасних, визнаних у розвинених державах, інструментів і методів проведення митного контролю вагоме місце посідають ті, що ґрунтуються на партнерських відносинах митних адміністрацій і суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. У контексті митного контролю після випуску товарів такі відносини можна узагальнити за двома напрямами: перший – інформування підприємств і громадян митниці про можливі порушення законодавства третіми особами, другий – здійснення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності самоконтролю шляхом проведення внутрішнього аудиту та інформування митниці про власні виявлені помилки [1; 2]. У таких випадках суб'єкт господарювання звільняється від сплати штрафів або їх розмір визначається на мінімальному рівні [3]. Незважаючи на те, що в Україні декларується політика сприяння роботі приватного сектору економіки [4], діяльність інституту партнерства митниці і бізнесу за зазначеними напрямами не налагоджена.

Так, структурні підрозділи ДФС здебільшого здійснюють обмін інформацією за двома напрямами: обмін даними з іншими підрозділами ДФС та уповноваженими органами України й інших держав. У країнах-членах ЄС повідомлення суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності є важливим інформаційним ресурсом під час формування ризиків порушення законодавства [1; 3]. Тому нагальним питанням є запровадження практики співпраці та заохочення фізичних і юридичних осіб до інформування ДФС про можливе недотримання законодавства їх контрагентами, конкурентами та іншими особами для підвищення якості виявлення порушників законодавства.

Фундаментальною складовою митного контролю після випуску товарів у світі є постмитний аудит внутрішніх систем і процедур підприємств [5]. Такий аудит дає змогу робити висновки щодо рівня відповідальності та потенційних сфер порушення законодавства суб'єктами господарювання.

Аудит роботи внутрішніх процедур і систем підприємства може містити перевірку систем внутрішнього контролю, обліку, інвентаризації, логістики, процедур перенесення інформації з первинних документів до облікових записів та митних декларацій тощо. Оскільки здійснювати перевірку 100 відсотків операцій на великих підприємствах, з наявними зазвичай у державних органів ресурсами, неможливо, такий механізм дав змогу відійти від вибіркових

перевірок операцій та глобально оцінити діяльність суб'єктів господарювання. Однією з цілей його запровадження є стимулювання дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності дисципліни та самоконтролю [6]. Наприклад, шляхом упровадження системи внутрішнього контролю суб'єкт господарювання самостійно усуває помилки в документах, процедурах перенесення інформації з первинних документів до митних декларацій, шахрайство співробітників тощо та інформує про це митницю, яка, у свою чергу, не застосовує штрафних санкцій у таких випадках. Таким чином, під час постмитного системного аудиту посадовій особі контролюючого органу необхідно лише провести тестування роботи систем, у тому числі внутрішнього контролю, для перевірки наявності помилок у роботі підприємства. У разі їх відсутності та за позитивної репутації суб'єкта господарювання інші методи аудиту можуть не застосовуватися [6].

Чинним українським законодавством передбачено лише аудит операцій, при цьому процедури проведення та критерії ефективності перевірок не стандартизовані. Розбудова механізму здійснення постмитного аудиту, зокрема запровадження аудиту роботи внутрішніх процедур і систем підприємства в Україні, є необхідною передумовою та підґрунтям спрощення процедур торгівлі для сумлінних платників податків і підвищення ефективності виявлення порушників митних правил, що є вимогою міжнародних стандартів.

Таким чином, розбудова інституту партнерських відносин митниці та бізнесу сприятиме підвищенню рівня сплати митних платежів, дотриманню законодавства України з питань державної митної справи, спрощенню процедур торгівлі та створенню позитивного іміджу ДФС.

Список використаної літератури

1. Матеріали Семінару TAIEX з митного контролю після випуску товарів, 22–23 серпня 2016 р., м. Київ.

2. Рамкові стандарти забезпечення безпеки і спрощення процедур міжнародної торгівлі. URL: www.ambu.org.ua/files/ram_standart.html.

3. Матеріали Семінару CLDP з питань спрощення процедур торгівлі в Україні, 22–24 лютого 2017 р., м. Київ.

4. Про затвердження Стратегічних ініціатив розвитку ДФС до 2020 року: наказ Державної фіскальної служби України від 27.12.2017 № 877. URL: www.sfs.gov.ua.

5. Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control, World Customs Organization, December, 2010.

6. Guideline for post-clearance audit (PCA). Volume 1, World Customs Organization, June 2012. URL: http://www.wcoomd.org/~/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/rkc-guidelines-ch-6.pdf.

Кошонько Олена Василівна,
к.е.н., доцент, старший науковий співробітник,
Корнійчук Олеся Олександрівна,
молодший науковий співробітник,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ПРОТИДІЯ ПОРУШЕННЯМ МИТНИХ ПРАВИЛ ПІД ЧАС ЗДІЙСНЕННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОШТОВОГО ОБМІНУ

В умовах євроінтеграційного напряму розвитку економіки держави зростає роль органу доходів та зборів як одного із дієвих інструментів підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності держави, а також зміцнення законної діяльності учасниками ЗЕД у процесі міжнародного поштового обміну. Однак при переміщенні товарів чи інших предметів у міжнародних поштових відправленнях через митний кордон почастішали випадки виявлення митних правопорушень. Найбільш небезпечними предметами, які виявляють органи доходів та зборів під час митного оформлення та митного контролю, є заборонені для переміщення у МПВ та МЕВ предмети: зброя, наркотичні та психотропні речовини, неспоряджені вибухові пристрої та боєприпаси, у тому числі неспоряджені гранати, снаряди та інші аналогічні предмети. Така небезпека надходить від пересилання наркотичних і психотропних речовин, а також зброї організованими злочинними угрупованнями, які володіють значним фінансовим потенціалом, корумпованими зв'язками. Досить часто засоби, отримані від реалізації наркотичних засобів, спрямовуються на фінансування тероризму, екстремізму та інших видів злочинної діяльності, що становить пряму небезпеку для мирних жителів України.

Проблема ухилення від оподаткування вимагає від посадових осіб органів доходів та зборів більш ретельної перевірки вмісту заявлених у декларації товарів чи предметів, що переміщуються через митний кордон України у МПВ та МЕВ. Особливу увагу привертають поштові відправлення, які отримують громадяни України з КНР, США та Росії. Так, наприклад, Київською митницею ДФС затримано 201 міжнародне експрес-відправлення з HD-плеєрами, відеокамерами, мобільними телефонами та різноманітними аксесуарами. Загальна вартість товару становила 125 тис. грн. При цьому транспортні документи на 201 міжнародне відправлення містять неправдиві відомості щодо одержувачів та їх контактних номерів телефонів, а вказані адреси доставки просто не існують. У даному випадку відправник намагався уникнути оподаткування товарів, що пересилалися в експрес-відправленнях, розбивши своє замовлення на дрібні партії [1].

Керуючись індикаторами ризику, на підставі результатів застосування системи управління ризиками при переміщенні товарів у міжнародних експрес-відправленнях співробітниками управління боротьби з митними правопорушеннями Чернігівської митниці ДФС під час митного оформлення МЕВ, що надійшли з КНР, було виявлено факт порушення митних правил при пересиланні товарів у МЕВ. Оголошена вартість усіх відправлень з КНР не перевищувала неоподатковану норму 150 євро, однак, за результатами перевірки МЕВ працівниками митниці складено 8 протоколів про порушення митних правил за пересилання товарів у МЕВ з порушенням законодавства України з питань державної митної справи. Вміст відправлень значно відрізнявся від заявленого у супровідних документах переліку, а саме вартість товарів перевищувала зазначену неоподатковувану норму 150 євро. За даним фактом порушено адміністративну справу за ознаками статті 483 (ч. 1), проте отримувачі товарів у МЕВ зазначили, що товари замовляли через відомий інтернет-сайт та здійснювали оплату через банківську систему на вказаний розрахунковий рахунок, щодо недостовірності складених документів представником китайської фірми, який і був безпосереднім відправником, вони не знали [3].

Весною 2018 року в Києві працівниками митниці при перевірці пакета з документами, який прибув з Китаю, виявили схованку з діамантами, 205 одиниць дорогоцінного каміння були упаковані в мішечок та сховані в спеціально вирізану схованку в документах. Виявити схованку працівники митниці змогли з використанням спеціалізованого рентгенологічного обладнання. За інформацією, наданою ДФС, поштове відправлення надійшло з Гонконгу, а отримувачем був громадянин України [2]. Протягом березня 2018 року це вже друга спроба незаконного переміщення дорогоцінного каміння в міжнародному поштовому відправленні з США, яку вдалося попередити завдяки вчасному реагуванню та ефективному виконанню своїх функцій працівниками київської митниці. Аналізуючи окремі аспекти порушення митного законодавства із застосуванням міжнародних поштових відправлень, варто зазначити, що використання МПВ як об'єкта скоєння митних правопорушень постійно зростає.

Проте використання МПВ не обмежується лише пересиланням заборонених наркотичних засобів чи психотропних речовин, але й слугує для нелегального переміщення інших товарів, які заборонені або ввезення яких є обмеженим на територію України згідно з чинним законодавством. Загалом міжнародні поштові відправлення використовуються для доставки контрафактної продукції, на яку й звертають увагу правовласники більшості країн світу. Тому з метою виявлення та попередження ввезення контрафактної продукції у МПВ орган доходів та зборів формує статистику переміщення у МПВ контрафактних

товарів, визначає країни, які належать до групи ризику, з яких найчастіше здійснюється пересилання в МПВ чи МЕВ зазначеної продукції. Такі заходи дозволяють у перспективі підвищити ефективність митного контролю МПВ та МЕВ, що переміщуються через митний кордон України.

Відповідно до мети та предмета проведеного дослідження щодо митних деліктів під час здійснення міжнародного поштового обміну можна зробити такі висновки:

– складність предмета дослідження полягає в тому, що порядок переміщення товарів у МПВ регулюється не лише вітчизняним митним законодавством, але й актами Всесвітньої поштової організації, а також іншими міжнародними та національними законодавчими актами;

– переміщення товарів чи інших предметів у МПВ має кілька важливих умов, які потрібно виконувати: обов'язковість дотримання заборон та обмежень; звільнення або нарахування та сплата митних платежів; можливість видачі поштового відправлення адресату лише з дозволу органу доходів та зборів, після проходження процедури митного оформлення та митного контролю; порядок митного оформлення товарів, які переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових чи експрес-відправленнях, залежить від характеру відправлення – для особистого використання чи комерційних потреб, для фізичної чи юридичної особи;

– необхідно проводити активну модернізацію чинного митного та податкового законодавства в питаннях митного декларування товарів, які переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових відправленнях, а також сплати митних платежів;

– для досягнення позитивних результатів та гармонізації митного контролю варто звернути особливу увагу на питання належності товарів, що переміщуються в міжнародних поштових та експрес-відправленнях, до товарів особистого використання;

– надання повної та достовірної інформації щодо товарів чи інших предметів, які переміщуються (пересилаються) в супроводженні МПВ чи МЕВ, дозволить прискорити процес митного оформлення та митного контролю, а також вирішити проблему прийняття заявленої митної вартості.

Список використаної літератури

1. В Києві митники затримали кількасот посилок з Китаю, адресованих Тому Сойеру, Джеку Вороб'ю та Нестору Махну / ДФС. 2017. URL: http://kyiv.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/318349.html

2. В тайнику з китайськими документами столичні митники виявили 205 діамантів / ДФС. 2018. URL: http://kyiv.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/332006.html

3. Чернігівські митники виявляють порушення в експрес-відправленнях, що надходять в Україну з Китаю / ДФС. 2016. URL: http://ch.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/261146.html

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

ОПТИМІЗАЦІЯ ЕФЕКТИВНОЇ СПІВПРАЦІ ОРГАНІВ ДФС УКРАЇНИ ІЗ СУБ'ЄКТАМИ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ ПРОТИДІЇ ЛЕГАЛІЗАЦІЇ ДОХОДІВ, ОДЕРЖАНИХ ЗЛОЧИННИМ ШЛЯХОМ

У сучасному геоекономічному просторі відбуваються суттєві модифікаційні процеси, що якісно видозмінюють функціонування фінансових ринків країн і регіонів світу під впливом науково-технологічного, інформаційного та соціально-організаційного розвитку. Геофінансові інструменти створюють можливості країнам-лідерам та мегарегіонам впливати на національні ринки, а звідси і на реальні економіки країн через інфляцію, платіжний баланс, використання внутрішніх заощаджень для виробничих інвестицій тощо. Масштабне і слабоконтрольоване використання грошових, насамперед валютних, важелів викликає особливі загрози для збалансованого соціально-економічного розвитку та підвищує вразливість міжнародної фінансової системи, що дає змогу легалізувати доходи, одержані злочинним шляхом.

Тіньова економіка є основою складноорганізованої багаторівневої системи, до якої належить і легалізація доходів, одержаних злочинним шляхом, і вся тіньова інфраструктура, що забезпечує її функціонування (законодавча, судова, політична, ідеологічна, культурна, етична, система цінностей і поведінкових норм), що активно впливає на стан процесів тінізації. Для ефективної боротьби з цим негативним явищем, безумовно, досить важливим є вдосконалення діяльності державних регуляторів з урахуванням міжнародних стандартів. Тіньова економіка в Україні має об'єктивний характер, тому потрібно зменшувати її масштаби всіма доступними методами, особливо дієвим є створення якісної національної структури боротьби з організованою злочинністю, зокрема національної системи протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом.

Взаємодія державних органів, учасників національної системи протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, відбувається в межах укладених спільних нормативно-правових актів і угод та функціонування Єдиної інформаційної системи, організованої для створення єдиного інформаційного простору з метою забезпечення комплексного аналізу інформації про доходи, одержані злочинним шляхом, виявлення механізмів їх легалізації, запобігання легалізації (відмиванню) таких доходів.

Ураховуючи конструктивний план протидії відмиванню доходів, одержаних злочинним шляхом в Україні, який був схвалений на засіданні Групи розробки

фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF) у жовтні 2003 року, та рекомендації FATF, Україна доклала певних зусиль для покращання ситуації в цьому аспекті, які полягали у забезпеченні державних регуляторів, задіяних у боротьбі з відмиванням грошей і фінансуванням тероризму, достатніми фінансовими, людськими та технічно-інформаційними ресурсами.

Важливими для України є рекомендації Спеціального комітету експертів Ради Європи із взаємного оцінювання заходів протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму (MONEYVAL), метою якого є забезпечення функціонування ефективної системи протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму країн-членів, що відповідає міжнародним стандартам у цій сфері. Такими мають бути стандарти, які викладені у Рекомендаціях FATF, Спеціальних рекомендаціях щодо фінансування тероризму, у тому числі у численних конвенціях ООН про боротьбу проти незаконного обігу наркотичних засобів і психотропних речовин. MONEYVAL оцінює відповідність своїх країн-членів, зокрема України, усім міжнародним стандартам у правовому, фінансовому та правоохоронному секторах шляхом надання експертної оцінки у ході взаємного оцінювання. Основним висновком MONEYVAL щодо України на сьогодні є те, що корупція становить загальний ризик відмивання грошей в Україні. Вона формує значні кримінальні доходи і серйозно підриває ефективне функціонування окремих державних установ та системи кримінального правосуддя. Для ефективної боротьби з цим процесом необхідна плідна співпраця всіх державних регуляторів національної системи протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом.

Згідно з чинними постановами до структури національної системи протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, належать основні органи державної влади, які здійснюють різноманітні функції в даній сфері, а також Державна фіскальна служба України, зокрема Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом ДФС України, що виконує одну з функції координатора та медіатора міжвідомчої взаємодії суб'єктів національного фінансового моніторингу та департаментів ДФС України.

До сфери запобігання відмиванню «брудних» грошей в Україні та фінансуванню тероризму в органах ДФС залучаються всі територіальні органи ДФС України. Організацію виконання мети та завдань протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, покладено на Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, та його регіональні підрозділи. Ця одиниця, що функціонує у складі ДФС, організовує та забезпечує проведення заходів, спрямованих на викриття схем виведення доходів за межі організаційно-правового поля, використовуючи обґрунтовані та аналітичні критерії при здійсненні роботи щодо виявлення та перевірки операцій, які можуть

бути пов'язані з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванням тероризму, і є інструментом, що повинен зменшити негативний вплив наявних ризиків на рівень державних доходів.

Оптимізація ефективної співпраці органів ДФС України із суб'єктами національної системи протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, дозволить розробити всебічні механізми національної координації та політики, які охоплюють політичну волю та дають позитивні результати. Ці інструменти повинні передбачати дієві заходи з протидії легалізації доходів, одержаних злочинним, та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

Мельник Віктор Миколайович.
д.е.н., професор, професор кафедри фінансів.
Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана

УНИКНЕННЯ ТА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ: СПІВВІДНОШЕННЯ ДЕФІНІЦІЙ

Питанням фіскальної термінології не завжди відводилося належне місце як при проектуванні законодавства, так і при спілкуванні службовців з платниками та наданні офіційних пояснень позиції контролюючих органів. Дотепер залишаються у пам'яті недолугі інтерв'ю посадовців кінця 90-х – початку 2000-х років, коли мало не кримінальними діяннями називалися процеси мінімізації платниками своїх платежів до бюджету, не розрізняючи при цьому застосовані методи. Інколи навіть податкове планування та оптимізація податкових платежів підприємств розглядалася як ворожа державі позиція. І причин цьому декілька:

– по-перше, часто недостатня підготовка службовців, які здобули профільну освіту різними шляхами, оминувши теоретичну частину, а дехто за фахом не надто наближався до проблематики фіску;

– по-друге, позиція податкової, а потім і фіскальної служб, за якої «теорія у дослідженнях нам не треба, давайте думати, як наповнювати бюджет»;

– по-третє, майже повна відсутність теорії оподаткування на курсах підвищення кваліфікації, які завдяки цьому факту більше нагадують відточування майстерності за чинними на сьогодні правилами, аніж нарощування інтелектуально-професійного рівня.

У зв'язку із зазначеним варто звернути увагу на два терміни, які часто «змішують»: уникнення та ухилення від оподаткування. Інколи їх інтерпретують як уникнення сплати податків та ухилення від сплати податків. Потрібно зразу зауважити, що це різні за обсягом пари понять. Перша пара належить до всього процесу оподаткування, а друга – лише до його завершальної стадії – сплати, розрахункової операції.

Щодо різниці між уникненням та ухиленням, то вона ще більш глибока. Хоча є і спільність – це відношення обох понять до зменшення платежів на користь держави. Однак у випадку з уникненням варто все-таки мати на увазі використання легальних способів. При цьому не погоджуємося з думкою окремих фахівців, які ставлять знак рівності між легальним і законним. Під законною дією, принаймні в оподаткуванні, потрібно розуміти все, що прямо

відповідає законодавству. А під легальною – те, що дозволено, а також те, що не передбачено взагалі, отже, і не заборонено.

Уникнення оподаткування може охоплювати мінімізацію платежів до бюджету як з використанням платником нечітких вимог законодавства, відсутності правил, що прямо зобов'язують до певних дій, так і з застосуванням пільгових підсистем оподаткування, варіацій оформлення операцій в обліку та договірної документації тощо. Інколи у цьому процесі розрізняють мінімізацію та оптимізацію платежів. У першому випадку мають на увазі використання пільгових підсистем оподаткування, обліку та звітності, а в другому – ретельний аналіз законодавчих норм та максимальне використання всіх їх явних і неявних вигод для виправдання позиції платника. Тобто перший випадок передбачає пасивність позиції платника, за якої він просто користується законодавчо передбаченими пільгами і прямо дозволеними способами обліку. Другий – це активні дії платника з аналітичного пошуку можливих варіантів та відстоювання власної позиції, аж до ймовірних судових позовів. Дуже близьким при цьому є поняття «податкове планування», яке передбачає здійснення платником заходів щодо максимального використання можливостей зі зменшення зобов'язань перед державою без ознак порушення податкового законодавства. Хоч інколи його плутають з простим розробленням графіка платежів із зазначенням потенційних сум, але де-факто будь-які подібні графіки передбачають не лише дотримання термінів сплати з метою уникнення санкцій, а й можливі варіанти економії.

Ухилення від оподаткування потрібно трактувати як комплекс дій платника, спрямований на зменшення його зобов'язань перед державою, однак з використанням способів, заборонених на законодавчому рівні. Тобто мова йде про протиправні вчинки щодо зменшення платежів до бюджету.

Отже, з метою уникнення непорозумінь між платниками і фіскальними органами налагоджувати партнерські стосунки та взаємодію варто не лише на папері, а й у професійному спілкуванні, де чітко розрізняти названі терміни.

Список використаної літератури

1. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент: підручник. Київ: Знання, 2008. 525 с.

2. Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків. *Актуальні проблеми економіки*. 2003. № 5. С. 40–43.

3. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: монографія. Київ: Комп'ютерпрес, 2006. 277 с.

4. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків. *Фінанси України*. 2008. № 9. С. 3–9.

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

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ СТАНОВЛЕННЯ СИСТЕМИ БОРОТЬБИ З КОНТРАБАНДОЮ ТЮТЮНУ НА ТЕРИТОРІЯХ УКРАЇНИ ПІД ВЛАДОЮ РОСІЙСЬКОЇ ІМПЕРІЇ

Тютюнові вироби є одним із найбільш поширених предметів контрабанди в сучасній Україні. Такий стан речей спричинений факторами різного характеру: економічного, зокрема оподаткуванням (найбільше зростання надходжень акцизного податку в розрізі видів підакцизних товарів у 2017 р., порівняно із 2016 р., відбулося саме щодо тютюнових виробів (7,5 млрд грн) за рахунок збільшення з 01.01.2017 на 40 % ставок акцизних податків [4]); соціально-економічних – зокрема масове безробіття на прикордонних територіях; політичних – відсутність повноцінної політичної волі у нашій державі щодо запобігання та протидії контрабанді як явищу загалом і контрабанді тютюнових виробів зокрема тощо.

Проте, на нашу думку, наданий вище перелік факторів, що зумовлюють поширення феномена контрабанди тютюнових виробів, не є вичерпним: таке комплексне (у сенсі економічне, соціальне, політичне, юридичне, і навіть певною мірою ментальне) явище повинно мати більш ґрунтовні, глибші за змістом та значимістю передумови, скажімо *історичні*.

Застосування нами методу хронологічної компаративістики[1] дало змогу сформулювати припущення про те, що тютюн, а разом із ним субкультура тютюнопаління, на території України з'явився на початку XVII ст. Цікавими у цьому сенсі є дві версії[2]: *класична*, згідно з якою звичай палити люльки був «запозичений» козаками у турків (на користь цієї версії свідчить етимологія слова «тютюн» (тур. – *tutun*)) [5], та *неокласична,* що пов'язує появу та поширення тютюну й звички паління в Україні з іменем Лавріна Богуна – козацького хірурга та цирульника, який 1607 р. супроводжував Джона Сміта, англійського колоніста північноамериканських територій, у його колоністській афері. Вважається, що саме Лаврін Богун привіз гетьману Сагайдачному першу папушу американського тютюну [9].

[1] Під *хронологічною компаративістикою* пропонуємо розуміти різновид методу історичного аналізу, сутність якого полягає у зіставленні подій, що відбуваються упродовж одного умовно визначеного історичного періоду, із метою виявлення кореляційного зв'язку між цими подіями та формування максимально можливого об'єктивного висновку щодо причин, умов та наслідків аналізованих подій.

[2] Автори вважають за доцільне умовно назвати ці версії «класична» та «неокласична» відповідно до хронології їх появи у досліджуваних джерелах.

І хоча норми щодо запобігання та протидії контрабанді у системі митного регулювання були уже доволі розвинені у козацьку добу, проте предметом контрабанди тютюн стає лише у другій половині XVII ст. Так, у Глухівських статтях 1669 р. (ст. 24), підписаних гетьманом Дем'яном Многогрішним, закріплено заборону незаконного (таємного) провезення вина і тютюну з Малоросії в Московську державу та торгівлі ними. Така заборона не поширювалася на торгівлю у «порубіжних» (прикордонних) містах. За порушення цієї статті вперше правопорушники висилалися з міст Московської держави, за повторне – позбавлялися краму та майна на користь великого государя без відшкодування [2]. Із метою боротьби з незаконним обігом указаних вище товарів та контрабанди загалом створювався мисливський тисячний полк із реєстрових козаків, очолюваний полковником «з малоросійських міст» (ст. 23) [2].

Певний час діяльність цієї митної інституції була ефективною. Але вже у першому десятилітті XVIII ст. відбувається стрімке розширення контрабандної активності. Це явище було спричинене об'єктивними соціально-економічними передумовами: утворенням великих земельних феодальних володінь та масованим наступом на землі та права козацтва на Лівобережжі; розчленованістю українських земель; митною «анархією» [1]. На боротьбу з контрабандою спрямовувався ряд заходів: протекціоністська політика, упровадження інститутів інформаторів та дізнання за фактами порушення митних правил, використання елементів матеріального стимулювання митників, формування Корчемної варти (митної структурної одиниці, яка у мобільному режимі на митному кордоні захищала монополію держави на виробництво і продаж спиртних напоїв та інших підакцизних товарів).

Протягом 1861–1871 рр. штатною одиницею Корчемної варти була Корчемна варта щодо справляння акцизу з тютюну. На кінець XIX ст. чисельність цього підрозділу становила 968 осіб, а на її утримання витрачалося понад 400 тис. руб. на рік [3].

Необхідно наголосити, що саме на межі XIX–XX ст.ст. на тих територіях України, які перебували у складі Російської імперії, фактично сформувалася нормативно-правова база запобігання та протидії контрабанді [7]. Проте у контексті нашого дослідження потрібно зазначити, що у більшості адміністративних та кримінальних нормативно-правових актів того періоду серед предметів контрабанди окремо не фігурує тютюн та тютюнові вироби – у кращому разі він «за замовчуванням» входить до групи підакцизних товарів. Виняток становить лише «Митний статут з європейської та азіатської торгівлі» 1892 р., де йшлося про те, що тютюн, який призначався для паління, так і той, що використовувався для нюхання, а також сигари іноземного походження як

оподатковувані та підакцизні товари можна було переміщувати через митний кордон лише через митниці другого і третього класів [8]. І хоча нормативно-правове забезпечення запобігання та протидії контрабанді на території України, яка на межі XIX–XX ст.ст. входила до складу Російської імперії, було досить прогресивним та потужним, а превентивно-каральні заходи – різнопланові, обсяги контрабанди продовжували залишатися значними. Наприклад, станом на 1913 р. вартість усієї затриманої в Російській імперії контрабанди дорівнювала 729 338 руб., а її середньорічні показники на західних кордонах становили до Першої світової війни 350 тис. руб. [6, с. 15].

Таким чином, можна стверджувати, що нормативно-правові та державно-управлінські основи системи запобігання та протидії контрабанді тютюну на українських землях, що входили до складу Російської імперії, були релевантними тогочасним реаліям та соціально-економічним викликам. У сучасних умовах вивчення історичного досвіду боротьби з контрабандою тютюну є запорукою формування адекватної сьогоденню системи запобігання та протидії митним правопорушенням, предметом яких є тютюн та тютюнові вироби. З огляду на це перспективи подальших досліджень у межах обраної тематики вбачаємо у комплексному та глибокому аналізі історичних аспектів становлення системи запобігання і протидії контрабанді тютюну в інші хронологічні періоди становлення та розвитку Української держави.

Список використаної літератури

1. Вєдєнєєв Д. В. Митна служба України. *Енциклопедія історії України*. Т. 6: Ла-Мі / редкол.: В. А. Смолій (голова) та ін. Київ: Наукова думка, 2009. 790 с. URL: http://resource.history.org.ua/cgi-bin/eiu/history.exe?&I21DBN=EIU&P21DBN=EIU&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=eiu_all&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=TRN=&S21COLORTERMS=0&S21STR=Mytna_sluzhba_Ukrainy

2. Глухівські статті, дані від великого государя, всеросійського царя, Запорозькому війську і всьому народові малоросійському при постановленні Дем'яна Ігнатовича Многогрішного, гетьмана, літа 71772, лютого 12 дня від Різдва Христового 1669 року. URL: http://litopys.org.ua/suspil/sus121.htm

3. Жданова Т. А. История таможенного дела и таможенной политики России: рабочий учебник. Москва, 2012. URL: http://professor.rosnou.ru/sites/default/files/osnmaterial/%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.doc

4. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 р. URL: http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF

5. Козак і люлька: що і як курили козаки. URL: http://na-skryzhalyah.blogspot.com/2016/11/blog-post_23.html

6. Морозов О. В. Історія боротьби з контрабандою в українських губерніях (остання чверть XVIII – початок XX ст.). *Грані*. 2011. № 3 (77). С. 12–16.

7. Свод законов Российской империи. Том шестой: Устав таможенный. Санкт-Петербург, 1910. 111 с. URL: http://www.3zvalve.ru/ustav/1910/13.html

8. Таможенный устав по европейской и азиатской торговле 1892 г. URL: http://bzbook.ru

9. Як козаки тютюн почали курити. URL: http://www.spas.rivne.ua/biblioteka/tyutyun-kuryty-pochaly/

Несторишен Ігор Васильович.
к.е.н., доцент, провідний науковий співробітник.
Туржанський Віталій Анатолійович.
к.е.н., доцент, старший науковий співробітник.
Нагорічна Ольга Степанівна.
к.пед.н., с.н.с., заступник директора інституту з наукової роботи – начальник НДЦ митної справи, НДІ фіскальної політики Університету ДФС України

РЕГІОНАЛЬНЕ ПРОФІЛЮВАННЯ МИТНИХ РИЗИКІВ ЯК ЕФЕКТИВНИЙ ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МИТНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

Аналіз сучасних міжнародних підходів до регулювання міжнародної торгівлі свідчить про тенденцію до подальшого спрощення процедур міжнародної торгівлі для економічних операторів з метою максимального усунення адміністративних перепон та технічних бар'єрів у сфері здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Зокрема, за результатами прийняття оновленої Конвенції про гармонізацію та спрощення митних процедур, Рамкових стандартів забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі, Угоди СОТ про спрощення світової торгівлі передбачено подальше спрощення процедур міжнародної торгівлі шляхом зниження частки митних оглядів і перевірок, прискорення часу випуску товарів, самостійного накладання економічними операторами митного забезпечення, митного оформлення товарів та транспортних засобів на території економічного оператора або в іншому місці, що погоджено з митницею, без безпосередньої участі посадових осіб митниць.

Водночас унаслідок посилення зовнішніх загроз та фінансової нестабільності у більшості розвинених держав світу постала необхідність у розробленні ефективної системи митного контролю, яка б ураховувала як інтереси суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності щодо спрощення міжнародної торгівлі, так і національні інтереси щодо забезпечення митної безпеки України. Для цього у багатьох країнах почали реалізовувати заходи, спрямовані на забезпечення скоординованої та ефективної діяльності національних митних адміністрацій, зокрема, постійно вдосконалюються інструменти митного контролю. Так, у провідних країнах світу митні адміністрації відмовляються від тотального контролю за суб'єктами ЗЕД, що має на меті втручання посадових осіб митниць у їх операційну діяльність. Сьогодні значного поширення, відповідно до міжнародних конвенцій та угод,

набувають заходи митного контролю, які передбачають можливість прогнозування потенційних випадків порушення митного законодавства з використанням системи управління ризиками на підставі попередньої інформації, проведення аналітично-пошукової роботи та виявлення партій товарів з високим ступенем ризику тощо.

За таких умов особливої актуальності набувають інструменти націлювання на ризики, які належать до інтелектуальних механізмів митного контролю і дозволяють виявляти та здійснювати моніторинг партій товарів з високим ступенем ризику. Із метою подальшої розбудови системи управління ризиками, автоматизації аналізу та оцінювання ризиків, із урахуванням сфер ризику, характерних для різних регіонів, спрощення та прискорення програмної реалізації окремих профілів ризику та доповнень до них на рівні ДФС розробляється функціональний модуль «Конструктор профілів ризику», який є складовою АСМО «Інспектор» та дозволяє залучити значний ресурс митниць для наповнення АСАУР з огляду на регіональні особливості виникнення та усунення загроз зовнішнього характеру.

Зазначимо, що модуль «Конструктор профілів ризику» АСМО «Інспектор» – це програмне забезпечення, яке дозволяє митницям профілювати притаманні їх регіонам ризики та автоматизувати процес їх виявлення з використанням Автоматизованої системи аналізу та управління ризиками. Загалом функціональний модуль «Конструктор профілів ризику» дозволить таке [1]:

– значно прискорити програмну імплементацію окремих профілів;
– скоротити час від ухвалення рішень до їх імплементації в АСАУР;
– залучити значний ресурс митниць для наповнення АСАУР;
– більш точно враховувати регіональну специфіку в роботі АСАУР;
– забезпечити контроль і моніторинг за внесенням даних до АСАУР.

Таким чином, пріоритетними завданнями ДФС є подальший розвиток ризикоорієнтованих інструментів митного контролю, спрямованих на максимальне запобігання фактам порушення митних правил в умовах надання подальших спрощень суб'єктам ЗЕД та забезпечення митної безпеки України.

Список використаної літератури

1. Комаров О. В. Механізми адміністрування митних ризиків в системі державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності: дис. … канд. наук з державного управління: 25.00.02 / Університет митної справи та фінансів. Дніпро, 2017. 210 с.

Нікитенко Дмитро Валерійович,
к.е.н., доцент, докторант,
Національний університет водного
господарства та природокористування

УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ: ПРИЧИНИ ТА ЗАХОДИ ПРОТИДІЇ

Податки є важливим інструментом розвитку та управління будь-якої країни. З одного боку, сплачуючи податки, громадяни сприяють зміцненню незалежності держави, а з іншого – ефективні уряди використовують цей дохід відповідально для виконання своїх зобов'язань щодо надання важливих суспільних благ усім громадянам. Значення податків для кожної нації неможливо переоцінити. Найбагатші країни світу в основному генерують доходи всередині країни через ефективну стратегію адміністрування податків, яка гарантує, що громадяни, фірми та інші організації будуть з честю виконувати свої податкові зобов'язання, а не через страх або як послугу. В усьому світі уряд змушений відповідально ставитися до надання основних благ для своїх громадян: забезпечувати школами, лікарнями, будувати дороги тощо, тому податки – це питання безпеки (національної – економічної – інвестиційної), спрямованої проти зовнішньої агресії та внутрішньої диверсії [1].

Однією з найбільших проблем після забезпечення економічного розвитку і, як наслідок, створення умов для генерування доходів є ухилення від сплати податків.

Багато суб'єктів господарювання навмисно та/або свідомо відмовляються виконувати свої податкові зобов'язання, викривляючи відповідні дані, що стосуються податкового зобов'язання з метою зменшення відповідальності. Хоча останнім часом спостерігається зростання мобілізації податкових надходжень, однак дохід, отриманий від оподаткування, недостатній для наповнення річного державного бюджету. Причинами ухилення від сплати податків може бути індивідуальне сприйняття та очікування майбутнього, на яке впливають упущення в соціально-економічній політиці, політичні негаразди, стан податкового адміністрування та інші умови, які для платників податків є вузькими місцями та впливають на збереження цієї соціальної норми.

Ухилення від сплати податків є об'єктивним явищем, яке існує у всіх суспільствах через фактори, які варіюються від банального незнання податкового законодавства до свідомої безвідповідальності з боку платників податків [2].

У багатьох країнах, що розвиваються, існує можливість зростання податкових надходжень без збільшення податкових ставок шляхом посилення

податкового та митного адміністрування, сприяння добровільному оподаткуванню податками, скорочення і скасування деяких податкових пільг та здійснення боротьби з шахрайством і корупцією.

Незважаючи на те, що громадяни повинні бути готові та прагнути сплачувати податки (які використовуються для суспільних благ на користь усіх), насправді вони часто віддають перевагу поведінці «безквиткового пасажира» та максимально уникають оподаткування. Отже, добровільна сплата податків є проблемним питанням, що може бути вирішене завдяки як зростанню податкової грамотності та зміцненню адвокації тих сумлінних платників податків, які виконують свої податкові зобов'язання без ухилень та невиконання зобов'язань, так і через зростання імовірності вияву та притягнення до відповідальності за ухилення від сплати податків. Існування безлічі шпаринок у системі податкового законодавства та адміністрування дає змогу економічним суб'єктам або мінімізувати податковий платіж, або загалом ухилитися від його сплати.

Крім платників податків, що уникають сплати податків, іншою проблемою є податкові інспектори, які контролюють повноту та правильність сплати податків. Існування та живучість схеми [(мінімальний податковий платіж + хабар) < повноцінний податковий платіж] створює передумови до стійкості цієї непродуктивної норми та дискредитації культури сплати податків.

Основною сферою, де відбувається ухилення від сплати податків, на нашу думку, є сфера розрахунків у готівковій формі незалежно від видів діяльності та розміру підприємств. Тому чим менший буде поріг розрахунку готівкою, тим менше можливостей буде у суб'єктів господарювання уникати сплати податків. Для уникнення налагодження неформальних зв'язків між платником податків та тим, хто має функції перевіряючого, необхідно здійснювати розподіл перевіряючих автоматично з можливістю ротації в межах регіону (наприклад, Західний регіон, який охоплює декілька областей) на принципах економічної доцільності, адекватності тощо.

Отже, між державою та громадянином завжди існують напружені відносини, коли справа доходить до питання сплати податків. Причини ухилення від сплати податків є складними і пов'язані з багатьма соціально-економічними факторами, такими як високий рівень корупції, високі витрати на дотримання законодавства, слабке виконання податкового законодавства, мала ймовірність виявлення порушень та притягнення до відповідальності тощо. Нерозвиненість економіки разом з розвиненою корупцією створює стійкі передумови для формування норми ігнорувати податкову культуру та уникати сплати податків. Необхідно дотримуватися комплексу заходів, які, з одного боку, спрямовані на реальну антикорупційну боротьбу, а з іншого – на попередження ухилення від сплати податків.

Список використаної літератури

1. Варналій З. С. Конкуренція і підприємництво: монографія. Київ: Знання України, 2015. 463 с.

2. Varnalii Z., Romanyuk M., Nikytenko D. Tax incentives and leverage of small and midsize business development: the EU and Ukraine. *Development of small and medium enterprises: the EU and East-partnership countries experience*: monograph / Edited by Igor Britchenko and Yevheniia Polishchuk. Wydawnictwo Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. prof. Stanisława Tarnowskiego w Tarnobrzegu, 2018. p. 73–90.

Носова Євгенія Анатоліївна.
к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів.
Київський національний університет імені
Тараса Шевченка

СПОСОБИ БОРОТЬБИ З УНИКНЕННЯМ ТА УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

На сьогодні в Україні основним джерелом наповнення бюджету є податкові надходження. Бюджетоутворювальними податками є податок на прибуток, податок на додану вартість та податок на доходи фізичних осіб. Призначенням єдиного соціального внеску є наповнення бюджету Пенсійного фонду України, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування. Отже, від розміру офіційної заробітної плати залежить наповнення бюджету і можливість виконання державою покладених на неї функцій, а також виконання функції соціального забезпечення, насамперед виплати пенсій за солідарною системою.

Відповідно до законодавства України при нарахуванні заробітної плати підприємства та фізичні особи-підприємці, що мають найманих осіб, як податкові агенти здійснюють відрахування та перераховують до бюджету податок на доходи фізичних осіб (18 %) і військовий збір (1,5 %). Крім того, роботодавці за свій рахунок здійснюють відрахування єдиного соціального внеску на фонд заробітної плати у розмірі 22 % (для інвалідів – 8,41 %).

За оцінками Асоціації дипломованих сертифікованих бухгалтерів, рівень тіньової економіки України у 2017 році становив 46,12 % ВВП [1, с. 11], а, за даними Міністерства економічного розвитку України, за 9 місяців 2017 – 33 % ВВП, що на 3 п.п. менше, ніж в аналогічному періоді 2016 року [2]. За даними ДФСУ, протягом 2017 року під час перевірок суб'єктів господарювання, які виплачували заробітну плату та інші доходи фізичним особам, порушення податкового законодавства виявлено в 60 % перевірених платників, виявлено приблизно 5 тис. найманих осіб, праця яких використовувалася роботодавцем без оформлення трудових відносин [3], що свідчить про поширення практики ухилення від оподаткування при здійсненні розрахунків з працівниками.

Основними способами ухилення від сплати податків із зарплати є використання робочої сили без офіційного оформлення трудових відносин, виплата заробітної плати повністю або частково у «конвертах», а основними способами уникнення – використання фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності замість найманих працівників, нарахування заробітної плати у розмірах, які перевищують максимальну базу нарахування ЄСВ. За оцінками

Інституту соціально-економічної трансформації, сукупний дохід ФОП, які потенційно могли бути найманими працівниками у 2016 році, становив майже 65 млн грн, а розмір податків, які додатково можна було б стягнути до бюджету, та внесків до фондів соціального страхування сягав 2,5–5 млн грн [4], і ці показники мають тенденцію до зростання (на понад 30 % порівняно з 2015 роком).

Виплата заробітної плати готівкою без оподаткування відбувається шляхом використання ФОП, які перебувають у 3-й групі спрощеної системи оподаткування (сплачують єдиний податок у розмірі 5 % виручки від реалізації та 22 % ЄСВ від розміру мінімальної заробітної плати), а також нарахування окремим категоріям працівників заробітної плати у розмірі, що перевищує максимальну базу оподаткування ЄСВ (з 01.01.2016 – 25 прожиткових мінімумів, з 01.01.2018 – 15 розмірів мінімальної заробітної плати), що дозволяє зменшити податкове навантаження.

Виявлення прихованих трудових відносин є дуже складним процесом, оскільки більшість таких доходів пов'язана з наданням послуг, насамперед у сфері ІТ, які можна надавати дистанційно і які неможливо виявити в ході проведення обстеження виробничих, торгових приміщень юридичних та фізичних осіб, місць здійснення підприємницької діяльності. Внесення змін до ПКУ, які обмежать можливості щодо використання спрощеної системи оподаткування, призведе до того, що ті суб'єкти, які нині працюють у сірій зоні, перейдуть у тінь.

Ще одним способом виявлення неоподатковуваних доходів громадян є використання непрямих методів (наприклад, за витратами), але це є неприйнятним через небезпеку зловживання працівниками ДФСУ посадовими обов'язками та значний рівень корупції.

Жодними адміністративними засобами примусити роботодавців сплачувати офіційно заробітну плату працівникам неможливо, оскільки існує велика недовіра до держави і працівники зацікавлені в одержанні більшого доходу сьогодні, що пов'язано з тим, що вони не отримують еквівалентну сплаченим податкам кількість колективних благ, не розраховують на державне соціальне забезпечення у майбутньому при виході на пенсію, спостерігають нецільове та неефективне використання коштів, які надходять у вигляді податків до державного та місцевих бюджетів, їх розкрадання.

Податкове законодавство України ґрунтується на невідворотності настання відповідальності у разі його порушення, але через складність виявлення та доведення існування фактів уникнення чи ухилення від сплати податків, корупцію в органах ДФСУ цей принцип існує тільки на папері, а

ухилятися або уникати податків залишається більш дешевим способом, ніж їх сплачувати.

Вивести заробітну плату з тіні можна тільки шляхом підвищення добровільності сплати податків, що стане можливим тільки за умови, коли наймані працівники будуть впевнені у тому, що, сплачуючи податки, вони гарантовано отримують соціальний захист від держави і всі блага, надання яких передбачено Конституцією України. Роботодавці будуть сплачувати офіційно заробітну плату, якщо буде дотримуватися принцип невідворотності настання покарання, а також наймані працівники будуть відмовлятися працювати неофіційно.

Список використаної літератури

1. Emerging from the shadows to 2025. ACCA. June 2017. URL: http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/Future/pi-shadow-economy.pdf

2. Тенденції тіньової економіки в Україні у січні-вересні 2017 року // Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. URL: http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki&isSpecial=true

3. У 2017 році роботодавцям-порушникам донараховано до сплати 819 млн грн // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/325226.html

4. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні // Офіційний сайт Інституту соціально-економічної трансформації. URL: http://iset-ua.org/en/doslidzhennya/item/111-porivnialnyi-analiz-fiskalnoho-efektu-skhem

5. Носова Є. А. Тіньова заробітна плата в Україні: причини існування та шляхи подолання. *Соціально-трудові відносини: теорія і практика.* 2013. № 2. С. 95–105.

Подік Іванна Іванівна,
к.е.н., старший науковий співробітник,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ПОДАТКОВИЙ АУДИТОРСЬКИЙ ФАЙЛ ЯК ЗАСІБ БОРОТЬБИ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Реалії сучасності зумовлюють пріоритетність забезпечення наповнення Державного бюджету України. Проте в умовах загального економічного спаду, зростаючого рівня інфляції, сповільнення зовнішньоекономічної діяльності заплановані обсяги надходжень не завжди вдається виконати. Альтернативним джерелом покриття дефіциту виступають зовнішні запозичення. Але така бюджетна політика є досить загрозливою для вітчизняного економічного та політичного суверенітету, тому особливої гостроти набуває питання залучення всього можливого внутрішнього потенціалу. На заваді цьому постає ухилення від сплати податків. Водночас ресурси, приховані у тіньовому секторі, при ефективному механізмі їхньої легалізації можуть стати ключовим фактором фінансової самодостатності нашої держави. Тому дослідження шляхів ефективної протидії ухиленню від оподаткування наразі є надзвичайно актуальними [1].

У вказаному контексті важливу роль потрібно приділити ефективності податкового контролю та контрольній діяльності фіскальних органів загалом. Зокрема, для того щоб підвищити ефективність здійснення податкового контролю, необхідно покращити виконання аналітичної роботи, яка здійснюється фіскальними органами. При цьому потрібно дотримуватися принципу дешевизни та ефективності податкової системи, тобто провадити контрольну діяльність так, щоб витрати на її здійснення були меншими, аніж сума коштів, отримана в результаті контрольних заходів [2, с. 134].

Досягти цієї мети можна завдяки автоматизації роботи контрольно-перевірочних підрозділів ДФС, запровадженню до перевірочних процедур податкового аудиторського файлу, що містить дані первинного обліку.

Структурно типовий податковий аудиторський файл складається з кількох розділів, де розкривається інформація про всю фінансово-господарську діяльність підприємства, зокрема: «Заголовок», «Основні файли», «Журнал бухгалтерських записів» та «Первинні документи» [3].

У «Заголовку» наводяться відомості про підприємство, від імені якого створено податковий аудиторський файл, його контактних осіб, юридичну адресу, реєстраційні дані та звітний період, за який складено податковий аудиторський файл, а також про програмне забезпечення, яке згенерувало податковий аудиторський файл, його версію та розробника [4, с. 6].

Розділ «Основні файли» може містити різну кількість підрозділів, але загальновживаними є «Сальдова відомість», «Постачальники» та «Клієнти», які, відповідно, містять інформацію про всі рахунки бухгалтерського обліку, що використовуються підприємством, включаючи залишки, а також основні відомості про постачальників та клієнтів підприємства (назва, адреса, контактні дані, реєстраційні дані тощо).

Деталі всіх господарських операцій підприємства за відповідний період розкриваються у розділі «Журнал бухгалтерських записів», а розділ «Первинні документи» дає доступ до документів бухгалтерського обліку, якими оформлено операції продажів, закупівель чи платежів.

Таким чином, податковий аудиторський файл, як вмістилище експортованої з бухгалтерського програмного забезпечення інформації про підприємство, його контрагентів, операції, проведені протягом звітного періоду, та первинні документи, що підтверджують здійснені операції, значно підвищує ефективність і продуктивність податкового контролю, спрощуючи процес ідентифікації основних порушень податкового законодавства. Це мінімізує ризик ухилення суб'єктів господарювання від сплати податків.

Важливою перевагою використання податкового аудиторського файлу є можливість його оброблення спеціалізованим програмним забезпеченням, що значно скорочує затрати часу та людських ресурсів, а також придатність для аналізу ризиків та факторів впливу на платоспроможність платників податків.

Подібне спрощення процесу оброблення фінансових даних платника податків робить податкові перевірки більш швидкими та результативними, знижує витрати на адміністрування податків та робить більш ефективною боротьбу з шахрайством та ухиленням від сплати податків. Отже, можна стверджувати про перспективність запровадження податкового аудиторського файлу в українську практику податкового контролю.

Список використаної літератури

1. Михальчук Н. М., Олійничук О. І. Протидія ухиленню від оподаткування в інтересах зміцнення фінансової безпеки держави. *Ефективна економіка*. 2016. № 6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5031

2. Ткачик Ф. П. Удосконалення податкового контролю в Україні у контексті протидії ухиленню від оподаткування. *Інфраструктура ринку*. 2017. № 4. С. 133–137. URL: http://market-infr.od.ua/journals/2017/4_2017_ukr/28.pdf

3. Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 1.0. URL: http://www.oecd.org/tax/

4. Подік І. І. SAF-T як інструмент забезпечення податкової безпеки платників податків. *Economics of the Information Society: Current Issues and Prospects for Development*: thesis of the International scientific and practical conference / by M. M. Iermoshenko, O. V. Olshanska, V. V. Kostynets, Z. B. Zhyvko. Kyiv – Budapest – Vienna: International Academy of Information Science, 2018. С. 5–7.

Поліщук Євгенія Анатоліївна,
д.е.н., доцент, професор кафедри
інвестиційної діяльності.
Сибірянська Юлія Володимирівна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів.
Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана

ЗАСТОСУВАННЯ ТЕХНОЛОГІЇ BLOCKCHAIN ДЛЯ ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Технологія blockchain може сприяти революційним перетворенням у сфері надання публічних послуг, у тому числі при адмініструванні податків та обов'язкових платежів. Так, Walport у своєму звіті розкриває потенціал широкого застосування технології blockchain, включаючи збір податків, надання публічних послуг, видачу паспортів, ведення реєстру земельних ділянок, забезпечення постачання якісних товарів і, як правило, забезпечення цілісності державних реєстрів та послуг [1]. Якщо досі ми мали справу з інтернет-інформацією, то blockchain є новою ерою управління інформаційними потоками.

Зазначимо, що blockchain є децентралізованим сховищем інформації без можливості її зміни. Тобто blockchain являє собою базу даних, яка дозволяє безпечно записувати фінансові, фізичні чи електронні активи для обміну через публічну чи приватну мережу за допомогою повністю прозорих оновлень інформації [1]. Ця система складається з записів даних або певних «блоків», які після того, як вони були зібрані в ланцюжок, неможливо змінити або видалити одноосібно. Більше того, ці блоки перевіряються та управляються з використанням протоколів автоматизації та спільного керування. Це дає змогу виявити будь-які зміни, внесені до цифрових даних. Незалежно від того, наскільки вони незначні, ким та коли були внесені, виявити їх можна миттєво.

Blockchain є не лише сховищем даних, а й базою певних подій, що дуже важливо для економіки будь-якої країни. Так, застосування blockchain у фіскальній сфері дає можливість кожному громадянину країни мати доступ до всіх операцій у мережі, але без можливості фальсифікації, оскільки інформація про кожну операцію чи подію надходить одночасно з великої кількості джерел. Крім того, технологія blockchain дає можливість як мінімізувати кількість посередників між контрагентами, платниками податків й органами фіскальної служби, так і охопити фіскальним контролем велику кількість платників податків, при цьому забезпечення такої фіскальної інклюзії не буде надто затратним. Технологія blockchain сприяє зростанню рівня довіри населення,

оскільки в цьому випадку відсутні посередники – держава, банківські установи тощо, а використовується криптографія та розумний код. Якщо операція чи трансакція відбулася, інформація про неї одночасно з'являється на всіх комп'ютерах, блоки інформації з'єднуються між собою в ланцюжок, який має прив'язку до часу, і видалити якийсь один блок у системі нереально. Технологія blockchain в державній сфері застосовується в Естонії з 2012 року. У цій країні кожному громадянину видається спеціальний 2048-бітний код, який може бути ускладнений додаванням власного коду до нього. Такий код неможливо підробити, і він використовується громадянами як електронний підпис при отриманні публічних послуг [2, с. 80], зокрема в національній системі охорони здоров'я, законодавчій та юридичній сферах, захисті, комерційній сфері.

Основні властивості blockchain свідчать про те, що він має значний потенціал для використання в податковій сфері, забезпечуючи таке: прозорість (blockchain розкриває походження, гарантує простежування та прозорість транзакцій); контроль (доступ до певних мереж чи реєстрів обмежується певним колом користувачів); безпеку (цифровий блок не може бути змінений або видалений після введення даних, що мінімізує імовірність шахрайств або спрощує їх виявлення); надання інформації в режимі реального часу (одразу після внесення змін у дані інформація оновлюється для всіх користувачів у мережі) [3].

Одним із чинників ухилення від сплати податків громадянами та суб'єктами господарювання є відсутність довіри до державного апарату щодо ефективного та цільового використання податків. Технологія blockchain дає можливість побудувати нову модель демократії, де політики будуть підзвітні громадянам, де неможливо непомітно вносити зміни в укладені угоди. Більше того, така технологія дає можливість не проводити звірки за результатами платежів, оскільки за нею трансакція і звірка – одне і те саме – це просто зміна в певному реєстрі, яка відбувається автоматично після здійснення трансакції.

Важливим з погляду контролю є забезпечення однієї з його передумов – повноти обліку платників та об'єктів оподаткування. Так, законне право власності на рухоме чи нерухоме майно, зокрема на землю, можна закріпити за допомогою blockchain. Якщо інформація про власника і специфікація об'єкта власності вже внесена в систему, її вже не можна буде змінити, що створює сприятливі умови для великої кількості людей та мінімізує можливості шахрайства, при цьому спрощує контроль за власниками нерухомого і рухомого майна. Аналогічні реєстри можуть бути створені для громадян, які здають нерухомість в оренду. Така технологія не лише спрощувала б пошук об'єкта оренди за певними параметрами зацікавленою стороною, а й допомагала в укладанні контрактів між сторонами, здійсненні оплати через

цифрові канали, і навіть контролю за репутацією як орендаря, так і орендодавця. Транспарентність умов оренди слугуватиме важливим елементом фіскального контролю. Крім того, за допомогою смарт-контрактів можна передбачити автоматичну сплату податків із сум орендних платежів.

Можливість повноцінного функціонування електронного кабінету платника податків також безпосередньо пов'язана з потенціалом технології blockchain. Сьогодні дані є важливим видом активів, які кожна людина генерує протягом усього життя. Інформація про віртуальний портрет громадянина як платника податків формує його досьє, тому кожен громадянин, усвідомлюючи це, буде відповідально формувати своє «податкове досьє», розуміючи, що загальна інформація про такого платника є доступною не лише для контролюючих органів, а й банків та інших установ. У такому електронному кабінеті платника може також міститися інформація щодо його трудового стажу та показників, необхідних для нарахування пенсії. Не зрозуміло, чому банківські установи формують «кредитну історію» для кожного свого клієнта, а державні – ні.

Крім того, технологію blockchain можна застосовувати до транзакційних податків, таких як податок на додану вартість, податок на страхові внески, а також при контролі за трансфертним ціноутворенням. Blockchain значно спрощує виявлення шахрайства та помилок, оскільки система надає чітку та прозору інформацію про транзакції. Це може бути особливо корисним для відстеження того, чи було сплачено ПДВ, а також, зменшення шахрайства з ПДВ. Blockchain також може сприяти зміні поведінки платників через ризик бути виявленим за скоєнні податкові правопорушення. Таким чином, blockchain може певною мірою зменшити податковий розрив [3].

Загалом вище було окреслено лише деякі напрями використання технології blockchain у сфері державного менеджменту та податкового контролю, потенціал застосування технології децентралізованих фінансових записів є значно ширший. Blockchain не є унікальним лікувальним інструментом для податкової системи, проте він може застосовуватися у ряді сфер для зменшення тягаря адміністрування та зниження вартості збору податків, що сприятиме зменшенню податкового розриву. Усе залежить лише від бажання державного апарату врешті почати реалізовувати принцип прозорості на практиці, а сучасні інформаційні технології лише сприятимуть цьому. Уряди значної кількості розвинених країн активно вивчають можливості застосування технології blockchain у сфері державного управління та податкового менеджменту. Україна, яка має одних із найкращих ІТ-спеціалістів світового рівня, не повинна стояти осторонь світових тенденцій. В умовах високого рівня тінізації економічних відносин, відсутності повних та якісних реєстрів, необхідності у відновленні довіри населення до державного апарату поступове запровадження цієї технології у сфері державного

управління та контролю хоча і є затратним, проте могло б сприяти вирішенню зазначених проблем у середньо- та довгостроковій перспективі.

Список використаної літератури

1. Rachel Willcox, Blockchain: unlocking the potential. *Public Finance*. URL: https://www.publicfinance.co.uk/feature/2018/04/blockchain-unlocking-potential

2. Distributed Ledger Technology: beyond block chain / UK Government Chief Scientific Adviser Report. London. 2016. 87 p.

3. Mark Schofield How blockchain technology could improve the tax system. 2016. URL: https://www.pwc.co.uk/issues/futuretax/how-blockchain-technology-could-improve-tax-system.html

Попова Вікторія Вікторівна.
к.держ.упр., заступник начальника
відділу методологічного супроводження
адміністрування ресурсних, рентних
платежів та місцевих податків
управління методологічного супроводження
адміністрування податків, Департамент
податків і зборів з юридичних осіб
Державної фіскальної служби України

ЗАСТОСУВАННЯ ОРГАНАМИ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ У ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ

Програмою діяльності Кабінету Міністрів України (Коаліційною угодою) та Стратегією сталого розвитку «Україна-2020» у напрямі децентралізації та реформи державного управління передбачено завдання визначення переліку повноважень органів місцевого самоврядування районного та обласного рівня за результатами публічного обговорення, наділення районних та обласних рад власними виконавчими органами, встановлення повноважень органів місцевого самоврядування (далі – ОМС) повними і виключними.

У результаті реформи державного управління у податковій сфері та децентралізації бюджетної системи до Податкового кодексу України (далі – Кодекс) внесені зміни в частині визнання деяких загальнодержавних податків і зборів місцевими податками, закріплення повноважень ОМС щодо встановлення на відповідних територіях місцевих податків і зборів, визначення податкових ставок та пільг [1, ст. 12].

Отже, ОМС, як суб'єкти податкових правовідносин, безпосередньо беруть участь у реалізації податкової політики та опосередковано – у заходах з мінімізації сплати податків. Урахування інтересів населення при формуванні місцевих бюджетів, зокрема при ухваленні рішень про встановлення місцевих податків і зборів, сприяє підвищенню податкової моралі, оскільки ухиляння від сплати податків є однією з форм усвідомленого захисту громадян від тиску державної політики у сфері оподаткування.

Надані законодавством повноваження у сфері оподаткування мають бути реалізованими, отже, потребують визначення механізму реалізації. Такий механізм може ефективно працювати на підставі вже встановлених у державі засад.

В умовах чинного законодавства України можна виділити такі механізми реалізації податкової політики ОМС:

1) реалізація повноважень, наданих законодавством:

а) Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» [2]:

– до компетенції сільської, селищної, міської ради відносять

встановлення місцевих податків і зборів, надання податкових пільг (ст. 26), укладання з юридичними і фізичними особами договорів щодо справляння місцевих зборів, обов'язковість укладання яких установлена законодавством (ст. 28), справляння плати за землю (ст. 33):

– до делегованих повноважень органів сільських, селищних, міських рад належить здійснення згідно із законом контролю за дотриманням зобов'язань щодо платежів до місцевого бюджету на підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності (п. «б» ст. 28); облік відповідно до закону об'єктів нерухомого майна незалежно від форм власності (п. «б» ст. 30); проведення контролю за дотриманням земельного та природоохоронного законодавства, використанням і охороною земель, координація діяльності місцевих органів земельних ресурсів, організація і здійснення землеустрою, погодження проектів землеустрою, здійснення контролю за впровадженням заходів, передбачених документацією із землеустрою (п. «б» ст. 33); оприлюднення актів органів та посадових осіб місцевого самоврядування, які згідно із законом є регуляторними актами, у порядку, встановленому Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» (ст. 59);

б) Земельним кодексом України [3]:

– до повноважень районних рад у галузі земельних відносин на території району належить розпорядження землями на праві спільної власності відповідних територіальних громад; організація землеустрою та затвердження землевпорядних проектів (ст. 10);

– до повноважень сільських, селищних, міських рад у галузі земельних відносин на території сіл, селищ, міст належать такі: розпорядження землями територіальних громад; передача земельних ділянок комунальної власності у власність громадян та юридичних осіб відповідно до Земельного кодексу; надання земельних ділянок у користування із земель комунальної власності згідно із Земельним кодексом; вилучення земельних ділянок із земель комунальної власності відповідно до цього Кодексу (ст. 11);

2) ефективне (та з дотриманням норм законодавства) розпорядження матеріальною і фінансовою основою місцевого самоврядування, якою є рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, земля, природні ресурси, що є у комунальній власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, а також об'єкти їхньої спільної власності, що перебувають в управлінні районних і обласних рад [2, ст. 16]:

– дотримання норм Закону України від 01.07.2004 № 1952-IV «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» [4], яким

визначено, що право власності, право постійного користування та право оренди (суборенди) земельної ділянки та право користування (найму, оренди) будівлею або іншою капітальною спорудою (їх окремою частиною), що виникає на підставі договору найму (оренди) будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини), укладеного на строк не менш як три роки, підлягають державній реєстрації (ст. 4):

– дотримання норм Земельного кодексу України, статтями 125, 126 якого встановлено, що право власності на земельну ділянку, а також право постійного користування та право оренди земельної ділянки виникають з моменту державної реєстрації цих прав відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень»;

– дотримання норм Закону України від 06.10.1998 № 161-XIV «Про оренду землі» [5], статтею 6 якого визначено, що право оренди земельної ділянки підлягає державній реєстрації відповідно до закону.

Оскільки складовою місцевого бюджету є орендна плата за користування землями державної та комунальної власності, то ОМС мають також своєчасно здійснювати заходи щодо укладання договорів оренди з огляду на норму статі 7 цього Закону, згідно з якою договором, який передбачає набуття права власності на житловий будинок, будівлю або споруду, припиняється договір оренди земельної ділянки в частині оренди попереднім орендарем земельної ділянки, на якій розташований такий житловий будинок, будівля або споруда.

В умовах сьогодення при масових випадках зміни власників нерухомого майна питання постійного моніторингу договорів оренди земельних ділянок, на яких таке майно розташоване, є дуже актуальним;

– здійснення заходів з оцінювання земель з метою захисту законних інтересів ОМС та держави, інших суб'єктів правовідносин з питань оцінювання земель, інформаційного забезпечення оподаткування та ринку земель. ОМС мають виконувати норми Закону України від 11.12.2003 № 1378-IV «Про оцінку земель» [6], зокрема, своєчасно приймати рішення про затвердження нормативної грошової оцінки земель;

– забезпечення на своїй підвідомчій території обліку відповідно до закону об'єктів нерухомого майна незалежно від форм власності [2, ст. 30];

3) формування нормативної бази шляхом прийняття рішень про встановлення місцевих податків і зборів за правилами Кодексу. При цьому акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування мають відповідати Конституції або законам України, в іншому разі вони визнаються незаконними в судовому порядку [2, п. 10 ст. 59];

4) ефективна міжвідомча взаємодія, зокрема обмін інформацією з ДФС;

5) використання прав на захист інтересів ОМС (шляхом судових позовів, звернення до прокуратури тощо), ініціювання внесення змін до законодавчих та регуляторних актів, реалізація інших прав, передбачених законодавством:

– відповідно до статті 32 Закону України «Про оренду землі» ОМС мають право ініціювати дострокове розірвання договору оренди в разі невиконання орендарем обов'язків, передбачених статтями 24 і 25 цього Закону та умовами договору, в разі випадкового знищення чи пошкодження об'єкта оренди, яке істотно перешкоджає передбаченому договором використанню земельної ділянки. Таке розірвання відбувається за рішенням суду;

– систематична несплата земельного податку або орендної плати є підставою для припинення права користування земельною ділянкою [3, ст. 141]. Заради справедливості потрібно зазначити, що законодавством не визначено, який саме строк мається на увазі під терміном «систематична несплата»;

– справляння плати за землю залежить від встановлення прав власності/користування земельними ділянками. Це передбачено Кодексом та Земельним кодексом України (ст. 124, 125, 126). ОМС, якщо бажають забезпечити надходження плати за землю до місцевих бюджетів у повному обсязі, мають ураховувати, що земельна ділянка може бути об'єктом цивільних прав виключно з моменту її формування (крім випадків суборенди, сервітуту щодо частин земельних ділянок) та державної реєстрації права власності на неї [3, п. 9 ст. 79^1]. Отже, дотримання норм законодавства сприятиме усуненню непорозумінь з користувачами земельних ділянок, які використовують їх без наявності правовстановлюваних документів;

– реалізація прав на гарантії місцевого самоврядування, встановлених п. 4 статті 71 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»: органи та посадові особи місцевого самоврядування мають право звертатися до суду щодо визнання незаконними актів місцевих органів виконавчої влади, інших органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, які обмежують права територіальних громад, повноваження органів та посадових осіб місцевого самоврядування.

6) реальне (неформальне) застосування в інтересах ОМС норм статті 211 Земельного кодексу України в частині притягнення до відповідальності громадян та юридичних осіб до цивільної, адміністративної або кримінальної відповідальності відповідно до законодавства за такі порушення: укладання угод з порушенням земельного законодавства; самовільне зайняття земельних ділянок; ухилення від державної реєстрації земельних ділянок та подання недостовірної інформації щодо них.

Аналіз чинного законодавства дає підстави стверджувати про певну нормативну забезпеченість ОМС, як суб'єктів податкових правовідносин, для виконання ними власних та делегованих повноважень, участі у реалізації податкової політики, зокрема у заходах з мінімізації сплати податків.

Водночас звертаємо увагу й на прогалини у законодавстві. Так, чинним законодавством України передбачено, що використання землі в Україні є платним, об'єктом плати за землю є земельна ділянка [3, ст. 206]. Проте наявна практика справляння плати за землю свідчить про масові випадки користування земельними ділянками без наявності правовстановлювальних документів (наприклад, використання земельної ділянки за рішенням органів виконавчої влади або ОМС про надання земельної ділянки державної або комунальної власності у власність або користування, у т. ч. за результатами аукціону), при цьому проблематичним є стягнення з користувачів плати за землю. Про це, зокрема, свідчить і наявна судова практика.

Пропонуємо вирішити це питання поза межами Кодексу, але в межах повноважень ОМС.

Потрібно розмежувати питання встановлення плати за використання земельних ділянок до моменту реєстрації права власності/користування земельною ділянкою та після моменту реєстрації прав. У першому випадку віднести це до повноважень органів місцевого самоврядування та органів виконавчої влади шляхом внесення відповідних змін до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» та до Земельного кодексу України, у другому – посилити наголос на нормах Кодексу шляхом доповнення статті 206 Земельного кодексу України такою нормою: «З моменту державної реєстрації прав власності/постійного користування земельною ділянкою, прав оренди земельної ділянки державної та комунальної власності плата за землю справляється відповідно до Податкового кодексу України».

На сьогодні спостерігається дещо формальне ставлення ОМС до виконання своїх повноважень.

Запорукою ефективності справляння податків, їх мінімізації та надходження до місцевих бюджетів є зацікавленість ОМС у виконанні своїх прямих і делегованих повноважень, у безперечному дотриманні вимог чинного законодавства, у користуванні правами щодо захисту власних інтересів.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: http://www.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi.

2. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997

№ 280/97-ВР. URL: http://www.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi.

3. Земельний кодекс України. URL: http://www.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi.

4. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закон України від 01.07.2004 № 1952-IV. URL: http://www.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi.

5. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 № 161-XIV. URL: http://www.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi.

6. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 № 1378-IV. URL: http://www.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi.

Прус Людмила Романівна,
к.е.н., доцент, завідувач відділу,
Попель Сергій Анатолійович,
к.е.н., старший науковий співробітник,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

СХЕМИ ЗАНИЖЕННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ ЯК СПОСОБИ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ

Власний автомобіль – «золота мрія» багатьох українців. А тим більше новенький, надійний і за помірну ціну. Однак значні суми митних платежів при митному оформленні змушують багатьох потенційних автовласників звертатися до тіньових схем. Це пов'язано з захмарними ставками акцизного податку, з якого, зокрема, складається вартість митного очищення, що диктують ціни на нові та вживані авто в Україні, які є непідйомними для більшості громадян. Додати до цього високі відсотки банків у разі купівлі автомобіля у кредит – і тенденція до зростання кількості «євроблях» стає зрозумілою.

Обов'язковими при ввезенні транспортних засобів із сплатою митних платежів є:

1) ввізне мито. Згідно із Додатком до Закону України «Про митний тариф України» ввізне мито становить 10 % митної вартості ТЗ (автомобілі з країн ЄС з 2018 року – 7,3 %). Виняток становлять автобуси з дизельними моторами об'ємом мотора понад 5 л, службові автомобілі для перевезення понад 10 осіб (20 %), електромобілі (0 %) та нові легкові авто з об'ємом двигуна понад 3 л (5 %);

2) акцизний податок, що залежить від типу ТЗ, об'єму двигуна, його типу (дизельний або бензиновий), віку автомобіля. На електромобілі акцизний податок становить 0 % з 2018 року (до 2019 року);

3) митне оформлення. Відповідно до Закону України від 31.05.2016 № 1389-VIII на період з 01.08.2016 до 31.12.2018 встановлено знижені ставки акцизного податку на легкові автомобілі, що раніше були у вжитку. Найпоширенішими діючими схемами обходу вітчизняного законодавства у сфері державної митної справи є такі:

– зміна року випуску та об'єму двигуна, неіснуючі пошкодження та несправності, країна походження, модифікації, опції.

Зміна модифікації. Ввозиться автомобіль з декларуванням митної вартості з огляду на базову версію цієї моделі. Оформлення авто, що було у використанні, як нового.

Зміна країни походження (призначення для використання). Змінюючи дані про країну походження, імпортер може суттєво занизити митну вартість авто та зекономити на податках.

Неіснуючі пошкодження та несправності. З метою зменшення митної вартості застосовувалися певні хитрощі, наприклад, для авто, що були у використанні, указувалося пошкодження лакофарбового покриття, пошкодження від ДТП, надмірна шумність двигуна, забруднення салону. Крім того, масовий наплив іномарок спостерігався після стихійних лих. Для нових авто були характерні «пошкодження» під час транспортування в контейнерах та на автовозах: пошкодження скла, крил, дверей, бамперів. Звісно, що здебільшого ці пошкодження існували лише на папері. Підробивши документи та вступивши у протиправну змову з корумпованим митником, можна істотно зекономити на миті та ПДВ шляхом заниження митної вартості;

– ввезення легкових авто під виглядом вантажних. На територію України ввозяться легкові транспортні засоби (пасажирські мікроавтобуси), які повинні класифікуватися за кодом 8703 згідно з УКТЗЕД, відповідно зі сплатою акцизу. Проте такі автомобілі декларуються як вантажні за кодом 8704 без сплати акцизу;

– ввезення кузова для переобладнання. Громадянин купує транспортний засіб «під документи», тобто металобрухт, від якого залишився лише техпаспорт. Законодавство дозволяло переобладнати кузов автомобіля більш новою його модифікацією. Для цього необхідно було імпортувати кузов з-за кордону і поставити його нібито замість існуючого. Це мали зробити спеціально сертифіковані підприємства. Після цього необхідно було переоформити техпаспорт з новим номером кузова. Згідно з законодавством кузов – це власне автомобіль без мотора, трансмісії, викидної системи, задньої і передньої підвіски, бензобака, електроприладів, запалювання двигуна;

– ввезення авто на пільговиків. Законодавством передбачені пільги щодо оподаткування транспортних засобів, ввезених як благодійна допомога. Громадянин України стоїть на черзі в органах соціальної опіки та згідно із законом має право на безкоштовне забезпечення автомобілем. За кордоном знаходять і купують потрібний автомобіль. Потім автомобіль передається благодійній організації та після митного оформлення надається особі, яка його потребує. Особа передає автомобіль іншій особі, яка власне і придбала авто за кордоном.

У цій схемі є застереження: автомобілі, отримані як благодійна допомога, повинні передаватися особам, які мають на це право, у порядку черговості. Крім того, після смерті особи, яка отримала авто, транспортний засіб повинен бути переданий органу соціальної опіки для забезпечення інших осіб, які цього потребують. На практиці ці вимоги не виконуються;

– ввезення нерезидентом авто без зобов'язання про зворотне вивезення. Згідно з Міжнародною конвенцією про тимчасове ввезення (Стамбульська конвенція) громадянин-нерезидент може ввезти транспортний засіб на строк до одного року. Відповідно до Технології прикордонного та митного контролю у пунктах пропуску через державний кордон громадянин-нерезидент, який тимчасово ввозить транспортний засіб особистого користування, що перебуває на постійному обліку в реєстраційних органах іноземних держав, не надає письмового зобов'язання про зворотне вивезення транспортного засобу. Цим активно користувалися громадяни-нерезиденти з метою ввезення автомобілів без сплати податків.

Громадянин-нерезидент, який тимчасово ввозить транспортний засіб, письмового зобов'язання не надає. Після ввезення він продає автомобіль за готівку та виїжджає з України, зазвичай авіаційним транспортом. Навіть якщо у прикордонників виникнуть питання щодо необхідності у вивезенні автомобіля, нерезидент пояснює, що обов'язково це зробить наступного разу. Тим часом автомобіль іде на розбирання.

Ця схема має багато різновидів, залежно від можливостей законодавства певних країн:

– ввезення авто резидентом – співвласником фірми-нерезидента. Громадянин України стає співвласником іноземної фірми або наймається на роботу в іноземну фірму. Фірма купує автомобіль та оформляє шляховий лист на громадянина України. Громадянин України ввозить автомобіль в Україну та користується ним до 1 року. Або громадянин України та іноземний громадянин купують авто у спільну власність. Таким чином, громадянина України вписують у техпаспорт, він може користуватися автомобілем у режимі транзиту (до 10 днів). Це актуально для жителів прикордонних регіонів;

– ввезення «єврономерів», автомобілів, які перебувають на гаражному зберіганні (наприклад авто, придбаних у Польщі). У Литві в поліцію можна повідомити, що ваша машина перебуває в гаражі і ви на ній не їздите. Це дає право 5 років не проходити техогляд, а за автомобілем зберігається реєстрація та номер. Робити так вигідно тим, чиї авто насправді рідко залишають гараж, – наприклад, колекціонерам старих машин;

– незаконне ввезення в Україну з Польщі автомобілів польської і литовської реєстрації. При цьому використовувалися підроблені контрольні талони з відмітками прикордонної служби та митниці про перетин кордону;

– ввезення автомобіля з Литви, Польщі та інших країн, після чого на громадянина Білорусі оформляють тимчасове ввезення європейської машини. Авто не розмитнюється, залишається на «номерах» ЄС;

– ввезення автомобілів преміум-класу, наприклад, з ОАЕ (Porshe, Toyota, Ford, Mitsubishi). Якийсь громадянин України купує в ОАЕ на аукціонах автомобілі, потім вони на кораблі відправляються у порт. Уже в порту їх зустрічає для розформування контейнерів представник фірми і передає підроблені приватним нотаріусом доручення від громадян-нерезидентів на громадян України з тим, щоб автомобілі були вивезені ними на територію невизнаної Придністровської Молдавської Республіки. Насправді автомобілі везуть до іншого місця призначення для наступного їх розбирання на запчастини або для реалізації.

Масове ухилення від сплати податків при автоімпорті свідчить про необхідність у їх зниженні. Очевидно, що митні платежі не виконують ніякої ролі в конкретній ситуації щодо ТЗ, крім підтримки неефективності й нерівності в суспільстві. Це доводить потребу у проведенні наукових розвідок з окресленої проблематики.

Список використаної літератури

1. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44–48. Ст. 552.

2. Про внесення зміни до підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку ринку вживаних транспортних засобів: Закон України від 31.05.2016 № 1389-VIII.

Романенко Валерій Валерійович,
молодший науковий співробітник,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ТОРГІВЛЯ УКРАЇНИ З ДЕРЖАВАМИ ЛАТИНСЬКОЇ ТА ПІВНІЧНОЇ АМЕРИКИ: ОФШОРНА МАКРОЕКОНОМІКА

Військове вторгнення російських окупантів, загарбання ними частини території України та пов'язана з цим необхідність у підйомі рівня боєздатності Збройних сил України завдяки зростанню оборонного бюджету зумовили актуальність питання максимальної законної мобілізації податкових надходжень. У контексті зазначеного науково-практичні завдання запобігання та протидії використанню українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (далі – СЗЕД) організаційно-правових форм в іноземних юрисдикціях із метою ухилення від оподаткування, що може бути названо офшорною мінімізацією оподаткування (далі – ОМО), набувають особливої ваги.

Дослідження обсягів та структури зовнішньої торгівлі України з державами та територіями Латинської та Північної Америки (далі – ДТЛПА) необхідне насамперед для виявлення резервів мобілізації надходжень через обмеження ОМО. Для досягнення поставленої мети потрібно виконати такі завдання:

– проаналізувати термінологію, застосовувану Державною службою статистики України для обліку зовнішньої торгівлі;

– вивчити обсяги та особливості торгівлі України з ДТЛПА.

– встановити серед ДТЛПА юрисдикції, використовувані для ОМО.

При обліку зовнішньої торгівлі застосовуються такі терміни [3]:

1) експорт товарів – це митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України;

2) імпорт товарів – це митний режим, згідно з яким товари ввозяться на митну територію України;

3) країна походження (далі – КП) товару – країна, у якій товар був повністю вироблений або достатньо перероблений відповідно до критеріїв або порядку, визначеному Митним кодексом України;

4) країна призначення (далі – КПр) – остання країна, до якої мають бути доставлені товари;

5) нерезиденти – іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав. Як правило, нерезидентами вважаються ті підприємства, які платять податки від діяльності на користь іноземної держави;

б) країна, що торгує (далі – КТ) – країна, у якій зареєстрований контрагент вітчизняної особи при здійсненні ним зовнішньоекономічної угоди.

ОМО при проведенні торговельних міжнародних операцій через СЗЕД, зареєстрованих в офшорах, є джерелом ризику недоотримання Україною податкових надходжень і вимагає негайного опрацювання органами влади та відповідальними посадовими особами.

Вивчення обсягів та структури зовнішньої торгівлі України з ДТЛПА вказує на лідерство Сполучених Штатів Америки (далі – США) і як КП (при імпорті), і як КПр (при експорті), і як КТ (див. табл. 1). Незважаючи на те, що лідерами ДТЛПА за обсягами валового внутрішнього продукту (далі – ВВП) є США (обсяг річного ВВП становив еквівалент понад 18 трильйонів доларів США (далі – $)), Бразилія (обсяг річного ВВП перевищував еквівалент 2 трильйони $) та Канада (обсяг річного ВВП перевищував еквівалент 1,5 трильйона $) [5], рейтинги ВВП ДТЛПА та обсягів торгівлі України з ними значно різняться. Це можна пояснити значними обсягами ОМО з використанням українськими підприємцями СЗЕД, зареєстрованих у таких юрисдикціях, як Британські Віргінські Острови (далі – БВО), Еквадор та Панама.

Аналіз свідчить про значні розбіжності між сумарними обсягами торгівлі послугами та прямої торгівлі товарами українських СЗЕД із КП та КПр (далі – СОПТ) і сумарними обсягами торгівлі послугами та непрямої торгівлі товарами українських СЗЕД із КТ (далі – СОНТ) ряду країн (див. табл. 1).

Таблиця 1 – Обсяги зовнішньої торгівлі України з ДТЛПА, ВВП ДТЛПА, 2016 рік

Країна	Обсяги річного ВВП, млрд $	Частка в обсягах СОПТ (ІТ), %	Частка в обсягах СОНТ, %	СОНТ – СОПТ (ΔСОТ), млрд $	Місце за показником		
					СОПТ	СОНТ	|ΔСОТ|
США	18 624,5	1,55	1,44	-0,32	1	1	3
БВО	3,8*	0,22	1,34	0,83	3	2	1
Панама	55,2	0,11	0,98	0,65	5	3	2
Канада	1 535,8	0,4	0,48	0,25	2	4	4
Еквадор	98,6	0,13	0,05	0,04	4	5	5

* Обсяг ВВП Віргінських Островів подано за 2013 рік.

Джерела: [4; 5], розрахунки автора за [1; 2].

Як видно з таблиці 1, найбільше для ОМО використовуються СЗЕД – резиденти БВО, Панами та США, причому для торгівлі зі СЗЕД БВО і Панами характерне додатне значення ΔСОТ, що означає значне (понад півмільярда $) переважання обсягів непрямих поставок товарів і послуг над прямими (використання СЗЕД – резидентів Панами та БВО для ОМО), а щодо торгівлі зі США характерне від'ємне значення ΔСОТ, що означає поставки товарів з

України до США на суму понад 320 мільйонів $, оформлені через посередників – СЗЕД – резидентів інших держав.

Підводячи підсумок, варто зазначити, що СЗЕД – резидентами України – для мінімізації оподаткування під час міжнародної торгівлі широко використовуються СЗЕД – резиденти таких ДТЛПА, як БВО та Панама.

Із метою надходження до Державного бюджету України належного обсягу податкових коштів в умовах нинішньої російської агресії зазначена ситуація вимагає термінового застосування таких заходів:

1) розроблення та нормативного впровадження методик оцінювання та опрацювання офшорних податкових ризиків України;

2) постійного комплексного моніторингу зовнішньоекономічної діяльності резидентів України з метою регулярного формування групи держав та територій «високого офшорного податкового та митного ризику» обліку і контролю обсягів торгівлі України з зазначеними державами та територіями;

3) економічної дестимуляції офшорної мінімізації оподаткування – запровадження співпраці Державної фіскальної служби України, Міністерства фінансів України та Національного банку України, спільного контролю зазначеними органами державної влади грошових операцій в Україні;

4) постійного вдосконалення нормативно-правового забезпечення протидії офшорній мінімізації оподаткування;

5) постійного вивчення, відбору та впровадження передового світового досвіду протидії офшорній мінімізації оподаткування.

Список використаної літератури

1. Експорт-імпорт послуг за країнами світу за 2016 рік (уточнені дані). URL: http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2016/zd/eip_kv/eip_kv_u/eip2016_u.htm

2. Експорт-імпорт товарів за країнами світу у 2016 році. URL: http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/zd/eit_zk/eit_zk_0116_u.htm

3. Методологічні пояснення. URL: http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/zd/zd_rik/zd_u/zd_met.html

4. Central Intelligence Agency. The World Fact book. URL: https://www.cia.gov/Library/publications/the-world-factbook/geos/up.html

5. The World Bank. GDP (current US$). URL: http://api.worldbank.org/v2/en/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?downloadformat=excel

Романюк Микола Васильович.
к.е.н., доцент кафедри фінансів.
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЯК ЗАСІБ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Одним із головних джерел наповнення бюджетів є податок на прибуток підприємств, що зумовлює увагу контролюючих органів держави до нього. Водночас державі потрібно, ураховуючи високу вартість зовнішніх джерел фінансування діяльності та розвитку підприємства, адекватно оцінювати фінансові можливості платників щодо сплати податку на прибуток, оскільки надмірне податкове навантаження провокує уникнення підприємствами декларування позитивних результатів, їх ухилення від оподаткування або пошук ними законних способів оптимізації податкових платежів.

При цьому необхідно зазначити, що в разі неадекватного податкового навантаження з податку на прибуток зменшуватиметься не тільки його фіскальна ефективність, але і втрачатиметься широкий спектр можливостей щодо регулювання та стимулювання підприємництва через оперування елементами цього податку. Тому, реформуючи податковий механізм його справляння, обґрунтовуючи та досліджуючи можливості його заміни податком на виведений капітал, потрібно чітко розуміти передумови та основи його мінімізації платниками за сучасних обставин.

Одною з них, і чи не найважливішою, є облікова політика підприємства. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає її як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [2]. За сучасних обставин облікова політика є також інструментом регулювання фінансових потоків підприємства, оскільки містить не тільки основу для ведення підприємством бухгалтерського обліку, але і елементи його амортизаційної, боргової, дивідендної, податкової політики, що відображається у фінансовій звітності.

Нині в Україні практично запроваджена класична європейська модель податку на прибуток, згідно з якою базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування є бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування, який надалі коригується на різниці, прямо визначеній Податковим кодексом. Необхідно зазначити, що класична європейська модель оподаткування прибутку підприємств є найпоширенішою серед країн ЄС, які входять до Організації економічного співробітництва та розвитку.

Таким чином, у підприємств-платників податку на прибуток виникає абсолютно законна можливість оперування фінансовим результатом, використовуючи ті чи інші підходи до формулювання положень облікової політики та формуючи принципи, на яких базуються облікові оцінки, а відповідно – фінансова звітність, що є основою для визначення прибутку для цілей оподаткування. Варто зазначити, що підприємства України в сучасних умовах мають можливість вибору основи подання фінансової звітності, якою можуть бути Національні положення (стандарти) фінансової звітності (НП(с)БО) або Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS). Окремі підприємства-платники податку на прибуток зобов'язані використовувати IFRS – підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

Перехід до встановлення об'єкта оподаткування податком на прибуток шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, породив ряд нових для адміністрування цього податку проблем. Використання при складанні фінансової звітності НП(с)БО, а особливо Міжнародних стандартів фінансової звітності, які, на відміну від Національних положень (стандартів) фінансової звітності, не мають директивного характеру і значною мірою базуються на оцінках і судженнях управлінського персоналу, ускладнюють процес контролю та вимагають надійних знань осіб, що його здійснюють не тільки в галузі оподаткування, але і у сфері фінансів підприємства, бухгалтерського обліку, фінансового права. Відповідно, змінюються вимоги до освіти і підготовки контролера, його вміння швидко зорієнтуватися в положеннях облікової політики підприємства, знайти їх відображення в бухгалтерських записах, оцінити їх правильність та вплив на фінансову звітність загалом і, як наслідок – на фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності.

Проблеми, властиві для європейській моделі податку на прибуток, у таких умовах породжують інші, характерні для України. До них, зокрема, належать такі:

– низька культура складання фінансової звітності в Україні;

– неврегульованість питання відповідальності перед власником платника податку осіб, що склали та/або підтвердили фінансову звітність;

– труднощі в частині встановлення податкових різниць, на які коригується бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування: окремий облік податкової амортизації, для якої зберігається необхідність у зв'язку з господарською діяльністю платника податку; складні і суперечливі правила

тонкої капіталізації відсотків; проблема списання безнадійної заборгованості; коригування за правилами трансфертного ціноутворення тощо [3, с. 9].

Ураховуючи наведене, незважаючи на всі зусилля з реформування податку на прибуток підприємств, він поступово втрачає бюджетоутворювальне значення, і хоча номінальні його надходження до зведеного бюджету України за 6 років зросли на 10 % (із 55 млрд грн у 2011 році до 73,4 млрд грн на кінець 2017 року), його частка у податкових надходженнях за той самий період зменшилася з 16 до 9 відсотків.

У зв'язку з наведеним, на нашу думку, доцільно здійснити комплекс економіко-організаційних заходів та нормативних змін, що дозволить переорієнтувати облікову політику підприємств з оптимізаційної на інноваційну модель. До цих заходів, на нашу думку, належать такі:

– перехід від нейтральної ставки податку на прибуток до регресивної, тобто при збільшенні об'єкта оподаткування ставка податку повинна знижуватися, що дозволить зменшити податковий тягар на бізнес, поступово вивести прибутки підприємств з тіні та захистити економіку від впливу негативних наслідків криз;

– упровадження інноваційного податкового кредиту з податку на прибуток для підприємств, що втілюють у життя інноваційні енергозберігаючі проекти, за умови контролю його цільового використання;

– поступова відмова від податку на прибуток на користь податку на розподілений прибуток при всебічному вивченні світового досвіду його використання.

На нашу думку, вжиття наведеного вище комплексу заходів дасть можливість впливати на облікову політику підприємств з огляду на їх переорієнтацію на інвестиційно-інноваційний розвиток суб'єктів господарювання, що їх запроваджують.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI в редакції від 01.01.2018. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/ laws/show/2755-17 (дата звернення: 08.05.2018).

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення: 08.05.2018).

3. Таптунова І. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал / Європейський інформаційно-дослідницький центр, 2016. 44 с. URL: http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28909.pdf (дата звернення: 08.05.2018).

Середа Анна Володимирівна.
молодший науковий співробітник.
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

УЗАГАЛЬНЕННЯ КРИТЕРІЇВ ПРАКТИЧНОЇ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ ФІНАНСОВИХ РОЗСЛІДУВАНЬ В УКРАЇНІ

Організована злочинність в Україні остаточно набула рис економічно детермінованої, поширюваної у стратегічно важливих, високоприбуткових галузях економіки, передусім фінансовій сфері, де щороку збільшується обсяг завданої шкоди. За оцінками зарубіжних експертів, прибутки фінансових шахраїв перевищують доходи від усіх правопорушень у сфері економіки та посідають друге місце після наркобізнесу [2].

Сучасна практика діяльності правоохоронних органів свідчить про те, що ефективна протидія злочинності неможлива без активного використання економічних знань. Дієвість механізму виявлення й розслідування економічних злочинів певною мірою залежить від дослідження фінансової інформації, що характеризує злочинну діяльність. Так, на стадії виявлення злочинів застосовується фінансовий моніторинг сумнівних фінансових операцій, проводяться перевірки, ревізії фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. На стадії розслідування злочинів важливе значення має своєчасне призначення й проведення судово-бухгалтерських експертиз, залучення фахівця-економіста до проведення слідчих дій тощо. Протидія сучасній злочинності передбачає інтеграцію юридичних і економічних знань, а також взаємодію співробітників оперативних і слідчих підрозділів правоохоронних органів, що безпосередньо беруть участь у виявленні й розслідуванні злочинів спільно з фахівцями, які володіють економічними знаннями [1].

Схеми легалізації коштів, одержаних кримінальним шляхом, та оптимізації податкового навантаження за участю розслідування в Україні залишаються недостатньо вивченими. Найбільш активно це питання досліджують такі вітчизняні науковці, як А. Василенко, О. Залєтов, А. Кравець та інші. Дана проблематика знайшла широке відображення в аналітичних оглядах міжнародних організацій та національних регуляторів, а саме Групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням доходів (FATF), Міжнародної організації страхового нагляду, Міжнародної асоціації актуаріїв, Управління ООН по боротьбі з наркоманією і тероризмом та інших.

На Службу фінансових розслідувань покладено завдання щодо запобігання кримінальним та іншим правопорушенням у сфері оподаткування,

митній та бюджетній сферах, їх розкриття, розслідування; запобігання та протидії контрабанді; боротьби з порушеннями правил на всій митній території України; провадження у справах про адміністративні правопорушення; розшуку осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах; запобігання і протидії корупції в центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та його територіальних органах, виявлення фактів, які свідчать про корупційні діяння; забезпечення безпеки діяльності працівників центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та його територіальних органів, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків [3]. Основними категоріями фінансових розслідувань є такі: 1) економічна злочинність (у т. ч. податкова); 2) злочини, що формують нелегальну економіку; 3) фінансування тероризму й здійснення інших тяжких та особливо тяжких злочинів.

У звіті MONEYVAL «Заходи щодо боротьби з відмиванням коштів та фінансуванням тероризму. Україна» визначено такі основні критерії фінансових розслідувань:

– КПК передбачають правову базу для правоохоронних органів для отримання доступу до документів та інформації з метою її використання при здійсненні розслідувань та судових переслідувань;

– ПО у розпорядженні мають широкий спектр слідчих методів для розслідування ВК, пов'язаних предикатних злочинів та ФТ. Вони викладені у главі 21 КПК, яка також регулює спосіб, у який потрібно проводити приховані слідчі операції;

– ДФС веде реєстр рахунків усіх платників податків. ПО можуть запитувати інформацію з реєстру відповідно до ст. 93 КПК. Перед тим, як ухвалювати рішення про тимчасовий арешт, суд або слідчий суддя зобов'язані викликати особу, щодо якої було прийнято таке рішення (ст. 165 (1) КПК). Цього можна уникнути, якщо судове переслідування доводить, що є достатні підстави вважати, що існує реальна загроза зміни або знищення об'єктів або документів;

– ПО можуть запитувати у ПФР усю відповідну інформацію (ст. 170 (2) КПК) [4].

З огляду на зазначене можна зробити висновок, що Україна відповідає всім критеріям та рекомендаціям, які були визначені для неї.

Список використаної літератури

1. Лепський С. І. Фінансова інформація про злочинну діяльність як предмет фінансових розслідувань. URL: http://www2.lvduvs.edu.ua/documents_pdf/visnyky/nvse/01_2013/13lsipfr.pdf

2. Європейський досвід організації системи протидії економічній злочинності: аналітична записка. URL: http://www.niss.gov.ua/articles/1106/.

3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення Служби фінансових розслідувань: проект закону України. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/newsnpd.

4. Звіт за результатами п'ятого раунду взаємної оцінки. Заходи щодо боротьби з відмиванням коштів та фінансуванням тероризму / MONEYVAL. 2017.

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

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВО-ПРОЗОРИХ КОМПАНІЙ

Затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), зокрема податок з доходів, одержаних за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, у якій вони зареєстровані як юридичні особи, значно розширило перелік контрольованих операцій у контексті ст. 39 ПКУ та актуалізувало дослідження питання так званих податково-прозорих компаній (тотожне фіскально-прозорі) з погляду міжнародно-правового регулювання.

Традиційно на статус податково-прозорих претендують партнерства і трасти, організаційно-правові форми яких не передбачені цивільним та господарським законодавством України у тій формі, що була б тотожна таким формам організації господарської діяльності. Проте кожна країна, законодавство якої передбачає створення партнерств і трастів, може мати свої особливості організації партнерств та визначення їх статусу для цілей оподаткування. Крім того, установчими документами (договори, статути, положення) можуть визначатися додаткові умови, які будуть впливати на статус особи (відповідальність учасників або власників за зобов'язаннями підприємства, порядок прийняття рішень та розподіл доходу та ін.).

Визнання компанії прозорою для оподаткування означає, що податки від доходів таких організацій сплачуються на рівні їх власників (учасників, партнерів), а така особа може не розглядатися юридичною особою для цілей оподаткування. Тобто дохід є частиною податкової декларації учасника. Хоча можливі також і ситуації (Франція), коли дохід одного з учасників оподатковується на рівні компанії податком на прибуток (або дохід), а інший сплачує податок відповідно до своєї податкової декларації. Інші країни взагалі не бачать можливості існування прозорих для цілей оподаткування компаній з огляду на своє національне законодавство (Швеція, Норвегія), навіть якщо вони створені у формі партнерства.

Сама природа податково-прозорих компаній зумовлена значним досвідом економічної активності фізичних осіб у країнах Європи та Америки та бажанням уникнути економічного подвійного оподаткування (коли дохід бенефеціарного власника оподатковується двічі – при оподаткуванні доходу компанії та окремо особистого доходу при нарахуванні дивідендів). Так, на

прикладі LLC, створеного за законодавством США, передбачено декілька схем оподаткування, які залежать від кількості учасників LLC та вибору статусу для цілей оподаткування відповідно до форми 8832 [1]. За замовчуванням будь-який суб'єкт, що створений за національним чи іноземним законодавством і не входить до переліку організаційно-правових форм суб'єктів господарювання, які сплачують податок на прибуток, визнається поточним, тобто права та обов'язки переходять до учасників (аналог терміна «фіскально-прозорий» у США). Якщо власник один, тоді це особиста підприємницька діяльність; двоє і більше учасників – партнерство або компанія. Партнерство може обирати, оподатковуватися йому податком на прибуток на рівні організації чи податком з доходів, який сплачують кожен з учасників окремо. У першому випадку виникає подвійне оподаткування податком на прибуток та податком з дивідендів одного й того самого доходу. У другому випадку кожен з них сплачує податок навіть з нерозподіленої суми доходу партнерства. Потрібно зазначити, що, на думку David Gelles [2] із «Нью-Йорк Таймс», близько 95 % компаній, що формують основну частину податкових надходжень уряду у США, структуровані як поточні.

Проблема фіскально-прозорих компаній полягає у використанні ними, як резидентами однієї з договірних держав, вигод, що виникають на основі договорів про уникнення подвійного оподаткування. При цьому самі учасники партнерства виступають нерезидентами країни, відповідно до законодавства якої його створено. Така ситуація виникає з Британськими LLP, доходи яких не підлягають оподаткуванню доти, доки одним із партнерів не стає резидент цієї країни. До того іноземний дохід партнерства не розглядається як об'єкт оподаткування, тобто компанія є фіскально-прозорою, а іноземний дохід партнера-нерезидента не оподатковується. У Франції будь-яка компанія, яка реєструється відповідно до французького законодавства, повинна мати доміцилій, а інформація щодо неї вноситься до єдиного реєстру компаній, тобто компанія не буде визнаватися фіскально-прозорою за договорами про уникнення подвійного оподаткування і може користуватися вигодами за ними. Це дає можливість скористатися гібридним до партнерства у Франції, тобто коли іноземні доходи партнерів резидентів оподатковуються на рівні партнерства, а іноземні доходи учасників нерезидентів на рівні таких осіб.

Регулювання використання організаційно-правових форм здійснюється на національному та міжнародному рівнях. Вирішення питання подвійного неоподаткування доходів партнерств сьогодні неможливе лише на рівні національного законодавства, оскільки кожна держава може мати свої підходи до того, як регулювати діяльність таких організацій. На національному рівні визначається можливість створення таких компаній згідно з господарським чи цивільним законодавством, а їх статус для цілей оподаткування – відповідно до

положень податкового права. Отже, у ситуації, коли доводиться встановлювати правовий статус іноземної організації (партнерства, трасту) для цілей оподаткування, часто податкові органи просто порівнюють її з організаційно-правовими формами, визначеними власним національним законодавством (Німеччина, США, Іспанія). На міжнародному рівні таке регулювання здійснюється за допомогою дво- та багатосторонніх домовленостей. Оскільки політичні та економічні позиції держав-підписантів договорів про уникнення подвійного оподаткування часто суттєво відрізняються, а процес їх укладання і зміни є тривалим та може бути розтягнутий на роки. Часто такі договори мають відмінності, що залежать від домовленостей між договірними державами та часу, коли вони укладалися. Основою для таких договорів є типові податкові конвенції ООН та ОЕСР, що не є тотожними, про що у своєму дослідженні зазначає П. Селезень [3, с.109–119]. У контексті тексту першого документа суттєво враховуються інтереси країни імпортера капіталу, у ролі якого зазвичай виступають країни, що розвиваються, це також слідує із закріплення права оподатковувати пасивні доходи у країні джерела їх походження.

Згідно з текстом коментаря до Типової податкової конвенції ОЕСР повністю прозорі некорпоративні суб'єкти не можуть вважатися резидентами договірної держави за договором про уникнення подвійного оподаткування, якщо їх доходи не підлягають оподаткуванню у країні, за законодавством якої вони створені, або оподатковується лише частина доходів, отримана в цій країні. Щодо податково-прозорих партнерств, то Доповідь «Про партнерства» містить висновок, що вони не є резидентами договірних держав за тих самих умов [4, с. 3]. Отже, для всіх некорпоративних організацій питання застосування Конвенції, визначене статтею 1, вирішується відповідями на такі запитання: 1) чи є це суб'єкт організаційною структурою осіб, чи він розглядається як корпоративний орган для цілей оподаткування; і 2) чи є суб'єкт господарювання фіскально-прозорим?

Зміни до Модельної конвенції ОЕСР, які були внесені у 2017 році, спрямовані на реалізацію Плану BEPS, зокрема 15 кроку Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI, або Multilaterial Instrument). MLI - багатосторонній договір, який дозволяє сторонам, що підписали відповідний протокол і ратифікували його в парламенті, одночасно внести зміни у всі наявні конвенції про уникнення подвійного оподаткування з країнами, які також дали згоду на зміну цих угод [5, с. 24]. Договір MLI повністю відображає позицію ОЕСР, визначену у звіті щодо застосування модельної конвенції до партнерств та Плані BEPS.

ЄС паралельно Плану BEPS ОЕСР у 2013 році прийняв рішення внести зміни до Директиви про материнські та дочірні компанії щодо Правил GAAR, які значно обмежили можливість зловживання договірними перевагами. Згідно

з новим правилом GAAR, «держави-члени не повинні надавати переваги, передбачені Директивою про материнські та дочірні компанії до угоди або серії домовленостей, які, якщо вони були створені для основної мети або однієї з головних цілей отримання податкової пільги, яка відповідає об'єкту або меті Директиви про материнські та дочірні компанії, не є справжнім, ураховуючи всі відповідні факти та обставини» [6].

Отже, правове регулювання податково-прозорих компаній здійснюється на міжнародному та національному рівнях. Модельна конвенція ОЕСР та MLI спрямовані на реалізацію Плану BEPS, що передбачає усунення можливостей розмивання податкової бази та перенесення прибутків в офшорні юрисдикції через використання податково-прозорих компаній та гібридного ставлення до партнерств та інших некорпоративних суб'єктів. Значних зусиль у цьому напрямі також докладають ООН та ЄС. Разом з тим визначальна воля до встановлення перешкод такому недобросовісному використанню організаційно-правових форм суб'єктів господарювання належить державам, які на національному рівні встановлюють правила створення та діяльності таких компаній і укладають та змінюють свої договори про уникнення подвійного оподаткування. Тому Україні необхідно докладати більше зусиль для вдосконалення системи міждержавних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Список використаної літератури

1. Form 8832. URL: www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8832.pdf

2. David Gelles. In Trump Tax Plan, a Windfall for Businesses Large and Small. URL: https://www.nytimes.com/2017/09/28/business/trump-tax-businesses.html

3. Селезень П. О. Міжнародно-правове співробітництво держав у сфері оподаткування: дис. … канд. юрид. наук. 2010. 249 с.

4. Philip Baker. The Application of the Convention to Partnerships, Trusts and other, Non-Corporate Entities / GITC Review Vol. II Number 1. London. November 2002. P. 1–33.

5. Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. URL: http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf

6. GAAR rising Strengthening the European Union Parent-Subsidiary Directive with a new general anti-abuse rule. URL: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-a-new-gaar-for-europe-parent-subsidiary-directive/$FILE/ey-a-new-gaar-for-europe-parent-subsidiary-directive.pdf

Субіна Тетяна Володимирівна,
к.ю.н., доцент кафедри фінансового права,
Університет ДФС України

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Основним джерелом, що забезпечує дохідну частину бюджетів усіх рівнів, є податкові надходження. Але на сьогодні адміністрування податків, зборів, митних та інших платежів супроводжується деякими труднощами. Так, має місце недосконаліть податкового законодавства, що тягне за собою численні схеми мінімізації сплати податків.

Схеми мінімізації сплати податків поділяють на два типи. До першого належать схеми, в основі яких лежить прогалина в законодавстві або які базуються на використанні різних систем оподаткування, що застосовуються у національному законодавстві, з різним фіскальним навантаженням. До другого типу відносять схеми мінімізації податкових зобов'язань, пов'язані з використанням фіктивних юридичних або фізичних осіб [1].

Відповідно до звіту Державної фіскальної служби України за 2017 р. підрозділами контролю було виявлено 1 933 суб'єкти господарювання, якими здійснено реєстрацію податкових накладних у Єдиному реєстрі з постачання товарів та послуг, але які, імовірно, ними не придбавалися. А також завдяки проведеній аналітичній роботі виявлено 480 схем ухилення від оподаткування, що призвело до значних втрат надходжень у Державний бюджет України [2].

Повністю погоджуємося з К. І. Швабієм та Ю. Д. Гусаком, що на сучасному етапі розвитку податкових відносин в Україні ми маємо складне і невпорядковане податкове законодавство, яке на абсолютно законних підставах дозволяє великій кількості платників податків мінімізувати свої податкові зобов'язання, бо існує неоднозначність норм законів, конкуренція або суперечливість юридичних норм. Більше того, сам процес розроблення і прийняття нормативних актів у сфері оподаткування породжує абсолютну більшість колізій та деліктів. Як показує практика, навіть розроблення систематизованого та впорядкованого законодавства (наприклад, у вигляді податкового кодексу) не завжди дозволяє повністю уникнути окресленої проблеми [3].

Із викладеного випливає, що для протидії мінімізації та ухиленню від сплати податків необхідно насамперед внести зміни в чинне законодавство України та органам Державної фіскальної служби України розробити практичні рекомендації щодо посилення контролю та збільшення кількості перевірок суб'єктів господарювання.

Список використаної літератури

1. Коротун В. І. Проблеми мінімізації сплати податків в Україні. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/188/1/155_IR.pdf.

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

3. Швабій К. І., Гусак Ю. Д. Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект // *Збірник тез.* Ірпінь: Національний університет ДПС України. 2009. С. 180.

Сушкова Олена Євгеніївна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри митної справи,
Університет ДФС України

ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ КОМПЛЕКСУ ПРОЦЕДУР АУДИТУ РИЗИКОВИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ВІДПОВІДНО ДО НОВОЇ РИЗИКОВОЇ МОДЕЛІ

Сучасний стан соціально-економічного розвитку, основні тенденції розвитку податкової сфери у світі зумовили необхідність у запровадженні нової ризикової моделі, що стало одним із стратегічних векторів розвитку діяльності ДФС України до 2020 року [2].

У напрямі вирішення цього завдання в попередніх роботах автора [1; 3; 4] було сформульовано основні засади побудови нової ризикової моделі податкового контролю, які стосуються ідентифікації ризикових суб'єктів господарювання на основі аналізу масиву податкової та фінансової інформації щодо їх діяльності, а також організації аудиту ризикових платників податків. Також автором було обґрунтовано, що ризик-орієнтована система податкового аудиту повинна передбачати застосування різного комплексу контрольних процедур залежно від рівня ризиковості діяльності суб'єкта господарювання та характеру застосованої ним схеми мінімізації сплати податків [4].

Загалом варто зазначити, що розроблений автором алгоритм проведення податкового аудиту ризикових платників податків повністю відповідає міжнародній практиці [6] та стандартам управління податковими ризиками, які схвалені різними міжнародними організаціями та країнами-членами ОЕСР. Також в Інструкції щодо управління податковими ризиками, підготовленої Комітетом з податкових питань ОЕСР [5], зазначено, що в умовах обмеженості ресурсів функціонування системи податкового контролю за цією схемою дозволяє податковим органам здійснити таке:

1) швидко реагувати на зміни обставин;

2) бути впевненими, що заходи протидії застосовуються до найбільш пріоритетних ризиків і мають високу ймовірність успіху;

3) посилити вплив заходів;

4) задовольнити власні інтереси до оптимізації рівня податкових надходжень у бюджети при збереженні довіри громади до системи.

Отже, згідно з запропонованим автором підходом [4] сформований за підсумками аналізу податкової та фінансової інформації профіль ризику платника податків є підставою для складання плану документальної перевірки, який повинен містити чіткі рекомендації щодо напряму та особливостей

відпрацювання виявлених за результатами аналізу ризиків мінімізації та документування порушень податкового законодавства (рис. 1).

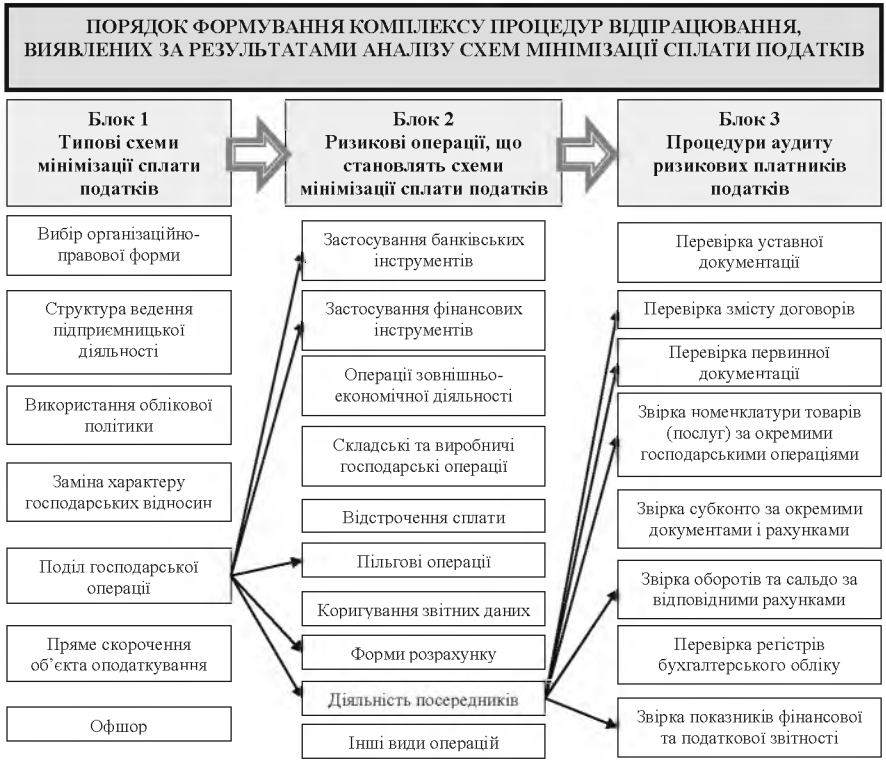


Рисунок 1 – Алгоритм формування плану заходів аудиту ризикових платників податків відповідно до нової ризикової моделі[1]

Джерело: авторська розробка.

Детальний опис типу застосованої суб'єктом господарювання схеми мінімізації сплати податків (блок 1) та переліку ризикових операцій, що стали основою для її реалізації (блок 2), дає можливість сформувати чіткий набір аудиторських процедур щодо відпрацювання виявлених за результатами аналізу схем мінімізації сплати податків (блок 3). А саме передбачається визначити, які саме контрольні заходи необхідно здійснити податковому аудитору з метою формування документарного підтвердження факту

[1] На рисунку вказано взаємозв'язок елементів алгоритму формування плану заходів щодо проведення документальної перевірки ризикових платників податків лише для окремо взятого елемента блоку 1 та за аналогією для елемента блоку 2.

застосування суб'єктом господарювання схеми мінімізації сплати податків або ухилення від їх сплати, наприклад:

1) *перевірка уставної документації* – дозволяє визначити мету створення суб'єкта господарювання, основний вид діяльності, організаційну структуру ведення бізнесу, основних пов'язаних осіб для цього платника податків. В окремих випадках такі аспекти є ключовими факторами існування схем уникнення або мінімізації сплати податків;

2) *перевірка змісту договорів* – необхідна для встановлення сутності господарської операції та специфіки її реалізації. Ця процедура аудиту особливо потрібна у випадках, коли з метою мінімізації сплати податків відбувається заміна форми або поділ господарської операції;

3) *звірка номенклатури товарів (послуг) за окремими господарськими операціями* – дозволяє встановити факт пересортування товарів, підміни виду товару або послуги, використання однієї партії товарів у декількох господарських операціях протягом тривалого часу (наприклад, більше строку корисного споживання товару);

4) *зіставлення субконто за окремими документами і рахунками* – зіставлення окремих елементів аналітичного обліку (контрагент, склад, працівник, договір тощо) дозволяє, наприклад, виявити фіктивні, безтоварні господарські операції, що стали основою для мінімізації або уникнення сплати податків;

5) *зіставлення окремих показників (сум, субконто), оборотів та сальдо за відповідними бухгалтерськими рахунками* – дозволяє визначити фактичний зміст господарської операції, виокремити бездокументарні її частини, факти викривлення інформації щодо реалізації господарських відносин тощо.

Наведений перелік процедур податкового аудиту не є вичерпним й може містити й інші види перевірки податкових розрахунків, первинної документації, регістрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності платника податків, які дозволяють встановити ризикові зони його діяльності.

Отже, склад аудиторських процедур у кожному окремому випадку буде визначатися індивідуально, залежно від характеру та специфіки застосованої суб'єктом господарювання схеми мінімізації сплати податків.

Такий підхід дозволить більш «точково» проводити документальну перевірку, значно збільшить ймовірність виявлення документарного підтвердження факту застосування суб'єктом господарювання схеми мінімізації сплати податків або ухилення від їх сплати, а отже, сприятиме більш раціональному використанню фонду робочого часу працівників фіскальних органів України, відповідальних за здійснення документальних перевірок.

Таким чином, у результаті узагальнення міжнародної практики і

стандартів управління податковими ризиками, ураховуючи наявну практику проведення контрольно-перевірочних заходів фіскальними органами України, автором запропонована нова ризик-орієнтована модель податкового контролю, яка є гнучкою, адаптивною щодо реалізації контрольних заходів та передбачає систематичне використання розвиненої інформаційної інфраструктури.

Список використаної літератури

1. Ризикові платники податку на прибуток підприємств та методика їх виявлення на основі аналізу показників фінансової звітності / за заг. ред. О. Є. Сушкової. Ірпінь: Алерта, 2017. 96 с.

2. Стратегічні ініціативи розвитку ДФС до 2020 року // Офіційний сайт ДФС України. URL: http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/322784.html.

3. Сушкова О. Є. Вдосконалення підходу щодо ідентифікації ризикових платників податків. *Економіка та суспільство*. 2017. № 8. С. 690–694.

4. Сушкова О. Є. Розвиток податкового аудиту ризикових суб'єктів. *Трансформація фіскальної політики України в умовах євроінтеграції*: збірник наукових праць за матеріалами IX науково-практичної інтернет-конференції, 1–15 грудня 2017 р. Ірпінь, 2017. С. 163–164.

5. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Guidance note, approved by Committee on Fiscal Affairs of OESD, October 2004.

6. Risk-based tax audits: approaches and country experiences / Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, and Jan Loeprick, editors. The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank, 2011, p. 156.

Тимченко Леонід Дмитрович.
д.ю.н., професор.
головний науковий співробітник,
Селезень Павло Олександрович.
к.ю.н., с.н.с., провідний науковий співробітник.
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

МЕДІАЦІЯ ПРИ ВИРІШЕННІ СПОРІВ ЩОДО ТЛУМАЧЕННЯ ТА ЗАСТОСУВАННЯ ДОГОВІРНИХ НОРМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ КАМПАНІЇ З ПРОТИДІЇ БЕПС

У жовтні 2016 р. ОЕСР ініціювала проведення опитування з метою з'ясування позиції бізнесу щодо джерел податкової невизначеності (*tax uncertainty*) та можливих шляхів її зменшення на майбутнє. Опрацювання отриманих 724 відповідей від представників підприємницького середовища дозволило підкреслити важливість взаємоузгоджувальної процедури як інструменту вирішення податкових спорів за наявності іноземного елемента. На запитання «Які з інструментів підвищують чи можуть підвищити визначеність у податковій системі?» понад 50 % респондентів на друге місце після внутрішньодержавних механізмів вирішення податкових спорів поставили взаємоузгоджувальну процедуру, яка проводиться на основі договорів про уникнення подвійного оподаткування [1, с. 96]. Така оцінка з боку представників підприємницького середовища вказує на обґрунтованість обраного ОЕСР та Великою двадцяткою підходу в частині того, що «підвищення ефективності механізмів вирішення спорів є інтегральною частиною проекту запобігання розмиванню бази оподаткування та переміщенню прибутків в низькоподаткові юрисдикції (БЕПС)» [1, с. 56].

У доповіді ОЕСР «План дій щодо БЕПС» (2013) зазначалося, що «заходи, спрямовані на протидію БЕПС, повинні доповнюватися діями, які забезпечуватимуть визначеність та передбачуваність для підприємницького середовища. Робота з підвищення ефективності процедури взаємного узгодження має стати важливим додатком до роботи над проблемами БЕПС. Тлумачення і застосування нових правил, розроблених за результатами окресленої роботи, може містити елементи невизначеності, які мають бути обмежені тією мірою, якою це можливо» [2, с. 23]. Саме тому з 15 напрямів кампанії протидії БЕПС важливе місце відведено напряму 14, який має назву «Підвищення ефективності механізмів вирішення спорів». Уперше ОЕСР оприлюднила свої пропозиції щодо змісту заходів у межах цього напряму у грудні 2014 р. у вигляді проекту, запропонованого для публічного обговорення. Його зміст викликав жваву реакцію з боку широких кіл громадськості, починаючи від експертного середовища і

закінчуючи провідними юридичними фірмами, результати якої втілилися у документі обсягом понад 400 сторінок [3].

Серед висловлених пропозицій, зокрема, лунали і заклики щодо доцільності використання потенціалу медіації з метою підвищення ефективності взаємоузгоджувальної процедури при вирішенні спорів щодо тлумачення та застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Як зазначають представники «Квантер Глобал», «медіація як інструмент довела свою ефективність на практиці у багатьох спорах. Вона може бути використана як проміжний механізм вирішення спорів перед переходом до арбітражу» [3, с. 327]. Їх підтримують представники «Сі-Бі-Ай», які позиціонують себе як провідники інтересів британського бізнес-середовища: «Якщо, наприклад, обов'язковий арбітраж не є прийнятним, то існують інші форми вирішення спорів, які можуть бути використані – зокрема … медіація за участі медіатора, який є третьою стороною, що не має результатом зобов'язання, але може допомогти сторонам досягти згоди» [3, с. 64].

На думку П. Сідху, можна виокремити ряд позитивних характеристик при використанні потенціалу медіації у вирішенні податкових спорів: «Використання медіації у випадках взаємоузгоджувальної процедури може перетворити останню на менш складну, більш ефективну та більш привабливу для платників податків… Використання медіації дозволить компетентним органам зберегти контроль за відповідною процедурою, але водночас отримати вигоду від використання досвідчених незалежних посередників для надання допомоги у вирішенні справи. Медіатор може розкрити проблему, переконати сторони прийняти інший підхід та подолати розбіжності» [4, с. 595]. Потенційні вигоди від використання медіації як інструменту вирішення податкових спорів підтверджує, зокрема, досвід Нідерландів, Сполученого Королівства та США. Разом з тим у межах ОЕСР не вдалося досягти належного консенсусу для більш активного впровадження практики медіації у механізм взаємоузгоджувальної процедури, що, на нашу думку, обмежує гнучкість останньої, особливо у разі неможливості чи небажання звернення до арбітражу.

Таким чином, при імплементації мінімального стандарту кампанії з протидії БЕПС доцільним могло б стати більш широке врахування пропозицій бізнес-середовища та експертних кіл щодо механізмів вирішення спорів. Такий крок сприяв би розширенню можливостей платників податків для забезпечення їх інтересів у контексті взаємовідносин з контролюючим органом та формуванню сприятливого інвестиційного клімату завдяки забезпеченню належних механізмів вирішення спорів щодо тлумачення та застосування договірних норм у сфері оподаткування. У цьому контексті на особливу увагу заслуговує можливість

використання потенціалу такого інституту, як медіація, зважаючи на позитивний досвід її використання у таких державах, як Нідерланди або США.

Список використаної літератури

1. Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017. URL: https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/2017/031817.pdf (last accessed: 26.03.2018).

2. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013. 41 p.

3. Comments received on Public Discussion Draft «BEPS ACTION 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective», 19.01.2015. 413 p. URL: http://www.oecd.org/tax/dispute/public-comments-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf (last accessed: 02.04.2018).

4. Sidhu, P.-K. Is the Mutual Agreement Procedure Past Its «Best-Before Date» and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration? Bulletin for International Taxation. 2014. Vol. 68. No. 11. Pp. 590–605.

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

СХЕМИ УНИКНЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК КЛЮЧ ДО РОЗВ'ЯЗАННЯ ПРОБЛЕМИ

Проблема уникнення оподаткування не нова. Не вдаючись до аналізу її причин, зазначимо, що їх усунути неможливо, адже вони криються як у природі податків, так і платника як людини економічної. Навіть якщо платником податків є юридична особа, рішення платити чи не платити приймається менеджерами, виходячи з економічних вигід. Зважаючи на даний факт, вирішувати це питання можна тільки через законодавство, формулюючи його норми так, щоб запобігати платнику вибудовувати оптимізаційні схеми. Оскільки проблема продовжує існувати і платники податків поряд із схемами, що використовуються давно, продукують нові, то це означає, що держава як суб'єкт податкових відносин, який встановлює правила оподаткування або свідомо унормовує елементи податку так, щоб платники могли мінімізувати податкові зобов'язання, або допускає помилки, прорахунки на етапі розроблення та прийняття законів, не спрогнозувавши наперед поведінку платника податків. Але навіть якщо має місце другий випадок, усунути помилку можна через внесення змін до податкового законодавства, а підказка цих змін міститься у самих схемах уникнення оподаткування.

Розглянемо кілька прикладів.

1. Оптимізація оподаткування через ІСІ [1, с. 150–151; 2, с. 839]. Можливість мінімізувати податкові зобов'язання платник має завдяки встановленим Податковим кодексом України правилам, згідно з якими авансовий внесок з податку на прибуток не сплачується при виплаті дивідендів інститутами спільного оподаткування, а дивіденди інвесторів оподатковуються за зниженою на 50 % ставкою, тобто 9 % [3]. Ця схема є популярною у будівництві. Спочатку забудовник, використовуючи форвардний контракт, продає майнові права ІСІ, але не за ринковою ціною, а за ціною, що покриває витрати будівництва і забезпечує мінімальну рентабельність (наприклад витрати будівництва 1 500 тис грн, плюс прибуток 100 тис. грн). Потім компанія з управління активами реалізує їх уже за ринковою ціною – 2 000 тис. грн. Отриманий прибуток (400 тис. грн) розподіляється між акціонерами (якими є афілійовані особи забудовника) у вигляді дивідендів, з яких сплачується 36 тис. податку (400 х 0,09). Крім того, забудовник сплачує 18 тис. грн податку на

прибуток. Отже, сумарний фіскальний ефект для держави становить 54 тис. грн, замість 90 тис. грн, якби житло реалізовувалося напряму споживачам.

Схема підказує, як запобігти її використанню – встановити загальний порядок оподаткування дивідендів інвесторів ІСІ.

Звісно, виникає запитання: з якою метою держава встановлювала пільговий порядок оподаткування доходів інвесторів ІСІ? Мабуть, щоб стимулювати залучення інвестицій в економіку. Втрати держави від надання пільг є виправданими лише тоді, коли вони сприяють розвитку діяльності, створенню нових робочих місць і, як наслідок, нарощуванню податкових баз. Надання пільги у вигляді зменшення ставки податку на дивіденди не має зазначених наслідків в Україні. За висновками науковців, «надані податкові преференції пайовим інвестиційним фондам та особливі умови при їх оподаткуванні не сприяють залученню інвестиційного капіталу до реального сектору економіки, оскільки понад 60 % венчурних інвестицій залучені до сфери фінансових послуг» [2, с. 839].

2. Використання договорів страхування з метою уникнення сплати ПДФО та ЄСВ [1, с. 149–150]. Сутність схеми полягає у тому, що працівники на вимогу роботодавця мають застрахуватися на випадок невиплати зарплати, щоб отримати страхове відшкодування у разі настання страхового випаду. Знову-таки шлях до запобігання уникненню оподаткування підказує сама схема. У цьому випадку законодавством треба передбачити, що обов'язки податкового агента покладаються на страховика. І він має нарахувати на суму виплати ПДФО та заплатити його до бюджету. А роботодавцю необхідно нарахувати і сплатити ЄСВ незалежно від факту виплати заробітної плати, при цьому базою для нарахування вважати умовно нараховану заробітну плату відповідно до умов договорів. За таких норм закону стане невигідно страхувати такі види ризиків.

3. Оптимізація оподаткування з використанням ФОП замість найму. Для запобігання застосуванню цієї схеми у трудовому законодавстві потрібно чітко визначити критерії, за якими той чи інший вид діяльності належить до підприємницької або до найманої праці, і на їх основі обмежити перелік видів підприємницької діяльності. За підміну найманої праці підприємництвом встановити штрафні санкції.

4. Використання офшорних юрисдикцій. Уникнення оподаткування у цьому випадку відбувається за рахунок маніпуляції з цінами і трансфертне ціноутворення вирішує проблему тільки частково. Із схем очевидно, що запобіжником міг би стати податок на переказ коштів за кордон. Розроблення цієї ідеї потребує розрахунків для обґрунтування ставки податку та оцінювання наслідків його введення. Проте потрібно звернути увагу на те, що, шукаючи

способи розв'язання цієї проблеми, необхідно пам'ятати, що рух капіталу здійснюється за власними законами. Капітал прагне туди, де його використання дасть прибутки. Тому, намагаючись податковими або іншими методами втримати капітал всередині країни, де не створені умови для його ефективного використання, навряд чи можна досягти позитивних ефектів.

Список використаної літератури

1. Паєнтко Т. В., Болошева А. О. Участь фінансових установ у схемах ухилення від оподаткування: реалії України та перспективи протидії. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2014. № 2. С. 148–158.

2. Луценко І. С., Хомутенко В. С. Сучасний механізм оподаткування інститутів спільного інвестування та їх учасників. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 10. С. 835–840.

3. Податковий кодекс України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua

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

СПІВВІДНОШЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ ТА ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ В ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

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

У вітчизняній правовій науці питання експертизи розглядаються у криміналістичному аспекті або у вирішенні справ про адміністративні правопорушення, тобто в тому, що стосується доказів та доказування в межах правоохоронної діяльності. Водночас робиться акцент на специфіці податкової та митної справи, у межах якої переважна частина експертиз здійснюється як елемент забезпечення реалізації правомірної поведінки учасників митних та податкових правовідносин [1].

Для обґрунтованого призначення експертизи обов'язковими є основи теорії і практики проведення відповідної експертизи (її предмети, об'єкти, методи дослідження, можливості та ін.). Однак у чинному вітчизняному законодавстві, що регулює суспільні відносини у сфері здійснення експертної діяльності, існують суттєві прогалини й невідповідності тотожних інституцій, що мають місце у різногалузевих галузях права. Однією з прогалин у законодавчій базі щодо експертної діяльності в Україні та зокрема в митній і податковій сферах є розрізнення понять «експертиза», «судова експертиза», «дослідження» та «експертне дослідження». Нерідко вони вживаються як синоніми, іноді як ціле й частина, а в інших випадках – як самостійні поняття. З аналізу чинних нормативно-правових актів можна зробити висновок, що трактування поняття «експертиза» є вузькоспеціалізованим і стосується лише деяких сфер діяльності (архітектурна, ветеринарна, будівельна, екологічна, митна, податкова та ін.). Зауважимо, що в Податковому кодексі України від 02.12.2010 № 2755-VI та Митному кодексі України від 13.03.2012 № 4495-VI відсутні визначення зазначених понять.

Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взаємодії структурних підрозділів та територіальних органів Державної фіскальної служби України із Спеціалізованою лабораторією з питань

експертизи та досліджень ДФС під час проведення досліджень (аналізів, експертиз), нормативів взяття проб (зразків) товарів для проведення дослідження (експертизи), форм акта про взяття проб (зразків) товарів та висновку» від 02.12.2016 № 1058 (далі – наказ № 1058) визначено, що у межах податкового контролю та у справах про порушення митних правил приймається рішення про призначення експертизи, а під час здійснення митного контролю та митного оформлення проводяться дослідження (аналіз, експертиза).

Відповідно до пункту 1 розділу ІІ дослідження (аналізи, експертизи) здійснюються під час податкового контролю, митного контролю та митного оформлення, у справах про порушення митних правил призначаються, якщо виникла потреба у послугах фахівців, які володіють спеціальними знаннями у галузях науки, мистецтва, техніки, економіки тощо. Експертиза призначається у випадках, передбачених у чинних МК України та ПК України.

У наведеному положенні досить нечітко встановлено різницю між експертизою і дослідженням, за винятком, коли законодавець розрізняє випадки їх проведення, крім того, на нашу думку, це визначення суперечить зазначеним вище положенням наказу № 1058 щодо випадків проведення експертиз та досліджень. До того ж цим наказом не врегульовано види експертиз та досліджень.

Словник іноземних слів визначає, що термін «експертиза» походить від латинського слова «expertus», що означає «досвідчений», «знаючий» [2]. Деякі автори трактують експертизу як дослідження якості (споживчих властивостей, нешкідливості, харчової цінності тощо), кількості та відповідності умовам нормативної документації, умовам договору (контракту) партії (або окремого) товару з поданням мотивованого, об'єктивного (незалежного), кваліфікованого висновку [3].

Наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5 затверджено Інструкцію про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень (далі – Інструкція № 53/5), у якій виділено поняття «експертне дослідження» та визначено його як самостійний процес. Однак з цього нормативно-правового акта не зовсім зрозуміло, що вважається експертним дослідженням.

Міністерством юстиції України опубліковано для обговорення текст законопроекту «Про судово-експертну діяльність», у якому розкрито здійснення експертних досліджень з метою надання висновків поза межами судочинства з формулюванням експертного дослідження як процесу пізнавальної діяльності судового експерта з метою встановлення на підставі спеціальних знань фактичних даних та обставин поза межами судового

провадження, результати якого викладаються у висновку експертного дослідження» [4].

Як зазначає І. Педь, експертне дослідження має практичне застосування, якщо через певні причини ініціювання експертизи було неможливим або недоцільним [5].

З метою розрізнення експертиз та досліджень необхідно звернути увагу на підстави їх проведення. Відповідно до пунктів 2, 3 наказу № 1058 у випадках, передбачених Податковим та Митним кодексами України, а саме за зверненням платника податків (декларанта) або за рішенням уповноваженою посадовою особою контролюючого органу про призначення експертизи у межах податкового контролю, проведення дослідження (аналізу, експертизи) під час здійснення митного контролю та митного оформлення оформлюється уповноваженою посадовою особою органу ДФС у вигляді запиту при призначенні експертизи у справі про порушення митних правил у вигляді постанови.

Відповідно до пункту 1.8 Інструкції № 53/5 підставою для проведення експертного дослідження є письмова заява (лист) замовника (юридичної або фізичної особи) з обов'язковим зазначенням його реквізитів, з переліком питань, які підлягають розв'язанню, а також об'єктів, що надаються.

Тобто з аналізу останніх нормативно-правових актів можна стверджувати, що експертизи, дослідження та експертні дослідження можуть здійснюватися на підставі заяви або рішення замовника з відповідним його оформленням.

Отже, у наведених положеннях досить нечітко вказується різниця між експертизою та дослідженнями, оскільки застосовується одна й та сама методика та використовуються одні й ті самі знання в конкретній галузі (адже фактично експертиза і є дослідженням). Очевидно, що це однакові поняття, адже законодавець не розмежовує підстав для здійснення експертиз та досліджень, їх призначають або за рішенням керівника податкового органу, або за заявою платника податків, на договірній основі і за кошти сторони, яка є ініціатором. Крім того, ці поняття розуміються як непроцесуальна діяльність, порядок здійснення якої регулюється відомчими інструкціями. Так, наказ № 1058 лише розмежовує проведення експертиз та досліджень залежно від виду діяльності, у процесі якої вони здійснювалися. До того ж, на нашу думку, більш логічно було б замінити слово «дослідження» на «експертне дослідження» у Податковому та Митному кодексах України і в наказі № 1058.

Список використаної літератури

1. Карпенко Г. Л. Організаційно-правовий механізм митних експертиз. *LEX PORTUS*. 2017. № 6. С. 105–111.

2. Словарь иностранных слов. Москва: Русский язык, 1980. 624 с.

3. Коломієць Т. М., Притульська Н. В., Романенко О. Л. Експертиза товарів: підручник. Київ: КНТЕУ, 2001. 274 с.

4. Проект закону про судово-експертну діяльність в Україні. URL: http://zib.com.ua/ru/print/37641-proekt_zakona_o_sudebno-ekspertnoy_deyatelnosti__tekst.html (дата звернення: 21.03.2018).

5. Григор'єв І. Висновок експерта може переломити хід спору з податківцями. *Закон і бізнес*. 2017. № 1. URL: http://zib.com.ua/ua/print/127041-chi_mozhe_visnovok_eksperta_perelomiti_hid_sporu_z_podatkivc.html

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

ЗНАЧЕННЯ НАУКОВИХ ЕКСПЕРТНИХ ВИСНОВКІВ У ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Зважаючи на те, що діяльність таких міжнародних організацій, як Європейський суд з прав людини та Міжнародний суд ООН, є орієнтиром розвитку вітчизняної правої системи, необхідно зазначити, що у пункті «d» ч. 1 ст. 38 Статуту Міжнародного суду ООН серед джерел, які є основою для вирішення Судом спорів, указані «доктрини найкваліфікованіших фахівців з публічного права різних націй як допоміжний засіб для визначення правових норм». У практиці Європейського суду з прав людини рішення правозастосовних органів держави, якщо вони є бездоказовими, вважаються порушенням права людини на справедливий суд, що знайшло відображення у його рішеннях, зокрема прийнятих проти України (див., наприклад, справу Проніна проти України від 18.07.2006, де зазначено: «Суд нагадує, що п. 1 статті 6 Конвенції зобов'язує суди давати обґрунтування своїх рішень… Крім того, необхідно брати до уваги різноманітність аргументів, які сторона може представити в суд, та відмінності, які існують у державах-учасницях, з огляду на положення законодавства, традиції, юридичні висновки, викладення та формулювання рішень…»).

Донедавна законодавче забезпечення залучення експертів до розгляду податкових спорів відбувалося здебільшого на стадії судового розгляду, відповідно Закону України «Про судову експертизу», яким передбачалося, що судово-експертна діяльність здійснюється фахівцями державних спеціалізованих установ. Встановлювався вичерпний перелік таких державних спеціалізованих установ (науково-дослідні установи судових експертиз у підпорядкуванні Міністерства юстиції України). Але Законом України «Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів» від 03.10.2017 введено положення щодо залучення до судового процесу експерта з питань права. Зокрема, ст. 69 КАСУ (що має назву «Експерт з питань права») встановлено: «Як експерт з питань права може залучатися особа, яка має науковий ступінь та є визнаним фахівцем у галузі права. Рішення про допуск до участі у справі експерта з питань права та долучення його висновку до матеріалів справи ухвалюється судом». Таким чином, зазначені зміни дають змогу використовувати не тільки висновки

судових експертиз, призначених рішенням суду, а й тих експертних висновків, які складені на замовлення учасників справи (за умови дотримання вимог, установлених щодо до їх складання).

Правовий інститут експертів у галузі права поширений у багатьох країнах та в міжнародних судових інстанціях. Наприклад, у США та Великобританії діють так звані Amicus curiae (з лат. «друг суду») – фізична або юридична особа, яка не є стороною у справі, залучається до участі у справі її безпосередніми учасниками, має високий рівень компетенції та сприяє діяльності суду, надаючи відповідні висновки (amicus curiae brief). Також Верховний суд США та Палата лордів Великобританії у своїх рішеннях посилаються як на праці визнаних науковців, так і на нормативно-правові акти.

Практика залучення наукових експертних висновків уже давно поширена і у діяльності Конституційного Суду, який направляє запити до провідних юридичних вищих навчальних закладів та наукових установ і використовує підготовлені їхніми фахівцями-провідними науковцями висновки у своїх рішеннях, у тому числі в тих справах, які стосуються сфери оподаткування. (наприклад, Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців тринадцятого, чотирнадцятого пункту 32 розділу І Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» та Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (справа про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання) від 27.02.2018 № 1-р/2018).

Крім того, для вирішення податкових спорів ще на стадії досудового врегулювання ст. 84 Податкового кодексу України передбачена можливість проведення експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами. Зокрема п. 84.1 встановлено, що «експертиза проводиться у разі, коли для вирішення питань, що 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) контролюючого органу, якого призначили проводити експертизу, зобов'язаний ознайомити платника податків (його представника) з

рішенням про проведення експертизи, а після закінчення експертизи – із 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. Це відповідає принципу змагальності сторін та свободі надання ними суду своїх доказів і доведення перед судом їх переконливості, що закріплено у ст. 129 Конституції України, а також дозволяє забезпечити справедливий баланс публічних та приватних інтересів між платниками податків і державою.

Отже, науковий експертний висновок відіграє суттєву роль для забезпечення обґрунтованості та об'єктивності рішень органів державної фіскальної служби щодо донарахування сум податкових зобов'язань і дасть змогу підвищити ефективність досудового врегулювання податкових спорів у порядку процедури адміністративного оскарження. У свою чергу, платники податків у разі виникнення побоювань щодо обґрунтованості та достатності підстав для донарахування податків також зможуть отримати науково-експертний висновок фахівців у цій сфері на підтвердження або спростування своєї позиції, ще раз оцінити ситуацію й заощадити власний час та суму судового збору, який довелося б сплачувати при зверненні до суду.

І хоча науково-експертний висновок, як і висновок судового експерта, не має обов'язкового значення, не вважається доказом та остаточне тлумачення норм права залишається прерогативою суду, цінність правової позиції експерта полягає в аргументованості висновків, раціональності доводів та його ролі як додаткового джерела інформації. Аргументи, викладені у науково-експертному висновку, повинні враховуватися як у порядку адміністративного оскарження (позасудовому), так і в порядку адміністративного судочинства. Високий рівень проведення наукової експертизи у податкових спорах залежить від фаховості її виконавців, їх неупередженості, досвіду, кваліфікації.

Експертні висновки, основані на науковому підході (так звані «доктринальні» правові позиції), підготовлені як окремими вченими, так і авторськими колективами спеціалізованої науково-дослідної установи, є важливою складовою під час винесення фіскальними органами та судами аргументованих справедливих рішень при розв'язанні податкових спорів.

Фрадинський Олександр Анатолійович.
к.е.н., доцент, с.н.с., завідувач відділу,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ПРОТИДІЯ КОНТРАБАНДІ В МИТНОМУ КОДЕКСІ СРСР 1928 РОКУ

Митний кодекс СРСР у редакції 1928 року був прийнятий Центральним виконавчим комітетом СРСР (ЦВК СРСР) 19 грудня 1928 року та підписаний головою ЦВК СРСР М. Калініним, заступником голови Ради народних комісарів СРСР В. Шмідтом та А. Толоконцевим (за секретаря ЦВК СРСР). Складався із 4 відділів, 18 глав та 188 статей. Митний кодекс СРСР у редакції 1928 року втратив свою силу із набранням чинності Митним кодексом СРСР 1964 року.

Питанням контрабанди було присвячено відділ ІІІ «Про контрабанду, стягнення та провадження справ за контрабандою», який містив 22 статей.

Контрабандою визнавалося будь-яке переміщення через кордон вантажів (товарів, цінностей та інших предметів) поза митними установами або через них із приховуванням від митного контролю, а також здійснення будь-яких підготовчих до цього дій; зберігання та переміщення вантажів, переправлених через кордон із наведеними вище правопорушеннями; збут за плату без наданого на те дозволу вантажів, ввезених із-за кордону безмитно або за зниженою ставкою мита не з метою збуту; продаж без отриманого дозволу предметів, привезених із-за кордону пасажирами безмитно, а також із сплатою мита, але безліцензійно; бездозвільний продаж предметів, отриманих із-за кордону безліцензійно через поштові відправлення; продаж без наданого дозволу вантажів, ввезених із-за кордону зі сплатою мита та за наявності необхідних дозволів, але завезених не з метою збуту; вивезення без дотримання встановлених для цього правил за межі визначеного району вантажів, для яких встановлене ввезення у зазначений район безмитно або із зниженою ставкою мита; збереження і переміщення в межах прикордонної смуги будь-яких іноземних вантажів, якщо відсутні належні докази щодо їх законного ввезення в СРСР; збереження за межами прикордонної смуги іноземних вантажів, які підлягають накладанню митних знаків, але виявлених без них у торговельних приміщеннях, а приміщеннях неторгових – у випадках, якщо вони зберігаються в кількості, яка перевищує звичну для власного споживання норму; перевезення на каботажних суднах іноземних вантажів без належних доказів сплати мита. У межах стокілометрової смуги від кордонів СРСР на території Туркменської СРСР, Узбецької РСР, Киргизької АРСР, Казахської АРСР, Бурят-

Монгольської АРСР, Сибірського краю та Далекосхідного краю до контрабанди (за наявності певних винятків) прирівнювалося також зберігання та скуповування приватними фізичними і юридичними особами золота (рудного і у шліхті), а також у злитках і неопробованих виробах.

Митним кодексом було введено поняття «кваліфікована контрабанда», під якою визнавалося таке: переміщення вантажів поза межами митних установ на спеціально обладнаних для цього транспортних засобах; приховування контрабанди у спеціально обладнаних для цього приміщеннях; зберігання та переміщення вантажів, пов'язане з підробкою митних документів, прикриття вантажу документами, які мають стосунок до іншого вантажу, накладання на вантаж підробних митних знаків чи справжніх, але знятих з іншого вантажу; участь в організації, яка спеціально займається контрабандою; здійснення контрабанди озброєними особами; здійснення контрабанди посадовою особою, безпосередньо пов'язаною з митною справою, а також посадовою особою, яка для контрабанди використовувала своє службове становище; контрабанда, здійснена два та більше разів протягом трьох років, а також збереження, перевезення і торгівля завідомо контрабандним товаром у вигляді промислу; контрабанда вибухових речовин і зброї, військового спорядження, повітряних суден, телеграфного і радіотелеграфного майна та вивезення анульованих цінних паперів.

Виявлені предмети контрабанди, а також засоби, призначені для переміщення предметів контрабанди через кордон, підлягали конфіскації. У разі неможливості конфіскації предметів контрабанди утримувалася приблизна їх вартість. На власника предмета контрабанди або особу, у володінні якої такий предмет було виявлено, накладався штраф у розмірі вартості такого предмета, визначеної митницею. Розмір штрафу зменшувався вдвічі за умови, що особа назве справжнього власника такого предмета. Звільнялися від сплати штрафу особи, коли було встановлено, що вони не знали про контрабандне походження предметів або їм було невідомо про накладання підробних знаків митного клеймування. Штраф також не застосовувався у разі простої контрабанди, яка здійснювалася пасажиром, який слідував через кордон.

При співучасті в контрабанді кількох осіб штраф накладався спільно і солідарно, один за одного, відповідальності. Штраф не міг бути накладений, якщо з моменту здійснення простої контрабанди до моменту її виявлення минуло понад три роки. При виявленні предмета контрабанди у промислових і торгових підприємствах-юридичних особах до відповідальності притягувалися фізичні особи, які безпосередньо здійснювали контрабанду, причому у разі несплати ними штрафу подальше утримання його здійснювалося за рахунок майна підприємства.

У разі затримання предметів контрабанди орган, який провів таке затримання, вживав заходів щодо забезпечення надходження штрафу шляхом витребування застави чи поручительства або арешту на майно особи, що здійснила контрабанду. Питання розстрочення платежу, зменшення штрафу за контрабанду вирішувалося особливими комісіями при митницях, до складу яких входив керуючий митниці та представники органів місцевої влади. Якщо особа затримувалася на скоєнні контрабанди повторно, протягом трьох років з моменту попереднього затримання, то, крім конфіскації і штрафних санкцій, вона підлягала адміністративному відселенню з прикордонної зони.

Під час кожного випадку скоєння контрабанди складався за встановленою формою протокол, який доставлявся з виявленими предметами контрабанди в найближчу від місця виявлення митницю. Митниця здійснювала огляд, експертизу та оцінювання доставлених предметів контрабанди, а також за необхідності досліджувала справу про виявлену контрабанду. Справи про просту контрабанду, а також кваліфіковану контрабанду, у частині конфіскації предметів контрабанди та транспортних засобів і накладення штрафів, належали до компетенції керівника митниці, у яку було доставлено затримані предмети. Справи щодо кваліфікованої контрабанди після набрання чинності постановами митниці про конфіскацію предметів контрабанди та транспортних засобів і накладення штрафу передавалися до суду для притягнення винних до кримінальної відповідальності. Постанови митниці могли бути оскаржені у Головному митному управлінні або його відділеннях у двотижневий термін з дня оголошення постанови особі, на яку було накладено стягнення. Постанови Головного митного управління та його відділень були остаточними та оскарженню не підлягали.

Суми, отримані від продажу предметів контрабанди, після утримання витрат з їх продажу, і також штрафи розподілялися в порядку особливих постанов Ради народних комісарів СРСР.

Список використаної літератури

1. Таможенный кодекс СССР 1928 года. URL: www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=17787

Хлєбнікова Інна Ібрагимівна,
науковий співробітник,
Коротун Володимир Іванович,
к.е.н., с.н.с., в.о. директора,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ОКРЕМИХ ПОЛОЖЕНЬ ДИРЕКТИВ ЄС ЩОДО ПІЛЬГОВОГО АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ СПИРТУ ТА АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ В УКРАЇНІ

Із метою гармонізації структури спирту та алкогольних напоїв у контексті виконання вимог Угоди про асоціацію України з ЄС у частині імплементації Директиви 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо гармонізації структур акцизних податків на спирт та алкогольні напої (далі – Директива 92/83/ЄЕС) та підп. 1489 Плану заходів з виконання Угоди про асоціацію [1] необхідно розробити механізм звільнення від сплати акцизного податку щодо спирту, який було повністю денатуровано, відповідно до норм ЄС. Зокрема, це стосується розширення сфери застосування пільг з акцизного податку на спирт етиловий, що відносять до коду УКТ ЗЕД 2207 та використовують для виробництва оцту харчового, парфумерії, продукції технічного та хімічного призначення з одночасним застосуванням сучасних механізмів протидії тінізації ринку.

Необхідно зазначити, що у країнах ЄС, відповідно до Директиви 92/83/ЄЕС, обов'язковому звільненню від оподаткування акцизним податком підлягає спирт етиловий, який денатурований та використовується для виробництва зазначеної вище продукції. У Податковому кодексі України (далі – ПКУ) передбачено нульову ставку акцизного податку на спирт етиловий, що є сировиною для виробництва виноградних, плодово-ягідних, інших виноматеріалів і сусла та вермутів; лікарських засобів; продукції органічного синтезу та біоетанолу. Інші споживачі спирту етилового зобов'язані купувати його за умови повної передоплати за всю партію спирту за ціною з урахуванням акцизного податку. У зв'язку з цим вітчизняна продукція, така як оцет харчовий, парфумерно-косметологічна та продукція технічного і хімічного призначення, є неконкурентоспроможною порівняно з імпортною продукцією за ціновим фактором, що негативно позначається на ринку спирту і на підприємствах, які є його потенційними споживачами. Так, наприклад, спиртовмісна продукція технічного призначення (антифризи, готові рідкі суміші проти обмерзання, омивачі тощо), яка вироблялася, зокрема, і вітчизняними спиртовими підприємствами, була заміщена аналогічними

товарами імпортного виробництва з Білорусі, Молдови, Литви, Польщі, що виготовлена зі спирту, звільненого від оподаткування.

Виходячи зі сказаного вище, вважаємо доцільним розроблення проекту нормативно-правового акта та його подальшого розвитку щодо звільнення від сплати акцизного податку спирту денатурованого, який використовується для виробництва оцту, парфумерно-косметичної продукції, продукції технічного та хімічного призначення. Щодо переліку такої продукції, то на законодавчому рівні необхідно узгодити норми підп. 229.1.1 статті 229 ПКУ зі ст. 27 Директиви 92/83/ЄЕС, згідно з якою у країнах ЄС звільнено від оподаткування акцизним податком спирт етиловий та денатурований.

Проте потрібно врахувати, що, крім позитивних наслідків, для економіки такі податкові новації можуть зумовити появу схем ухилення від акцизного оподаткування. У зв'язку з цим актуальним є одночасне впровадження винятків із загального порядку акцизного оподаткування алкогольних напоїв та ефективних інструментів контролю за їх обігом.

У зазначеному питанні доцільно розділити сфери адміністрування та контролю за використанням спирту залежно від способу його використання. Відповідно до п. 1 ст. 27 Директиви 92/83/ЄЕС застосування нульової ставки акцизного податку можливе виключно за умови жорсткого контролю та чітких умов денатурації. Так, кожна держава-член ЄС в обов'язковому порядку повинна повідомляти про те, які засоби денатурації застосовуються у країні. Перелік цих засобів надається в Регламенті Комісії ЄС № 3199/93 від 22.11.1993 щодо взаємного визнання процедур повної денатурації спирту для цілей звільнення від акцизного податку. Україна взяла зобов'язання щодо адаптації національного законодавства до положень зазначеного Регламенту у 2004 р. Перелік добавок, що викликають денатурацію, до спирту етилового денатурованого (спирту технічного) та барвників, що додаються у суміші з добавками, який застосовується в Україні, затверджено Постановою КМУ «Про затвердження Порядку здійснення контролю за обігом спирту» від 29.08.2002 № 1266 [2].

У сфері боротьби з податковим шахрайством та ухиленням від оподаткування питання денатурації спирту та застосування до нього нульової ставки акцизного податку в Україні є одним із проблемних, що зумовлено такими факторами:

1) визнання процедур денатурації іншими державами-членами ЄС та Єврокомісією. Оскільки Україна ще не набула членства у ЄС, виникає необхідність у проведенні консультацій Єврокомісією щодо дотримання вітчизняними виробниками порядку денатурації, зокрема щодо його застосування та відповідності європейським стандартам;

2) відсутність в Україні методик та лабораторій, за допомогою яких можна визначити, чи був спирт раніше денатурований. У європейських країнах функціонує значна кількість лабораторій, які завжди можуть визначити хімічно-аналітичні маркери (навіть залишки), чи був спирт незаконно перетворений з денатурованих продуктів (таких як парфуми чи антисептичні засоби для полоскання ротової порожнини) в алкогольні напої.

Отже, з метою запровадження пільгового оподаткування спирту денатурованого ефективними механізмами та інструментами контролю за його використанням можуть бути такі:

– податковий вексель, авальований банком, що дозволить гарантувати сплату акцизного податку у разі нецільового використання спирту;

– функціонування лабораторій хімічного і технологічного контролю виробництва етилового спирту та спиртовмісної продукції, які акредитовані відповідно до вимог ISO, або лабораторій, з якими ця організація уклала договір на здійснення такого контролю, шляхом проведення хімічного аналізу проб денатурованого етилового спирту або денатурованої спиртовмісної нехарчової продукції, відібраних на підставі рішення посадової особи територіального фіскального органу під час здійснення перевірки. За результатами хімічного аналізу такі лабораторії мають бути уповноважені надавати до територіальних фіскальних органів протокол про наявність і концентрацію речовин, що викликають денатурацію, у спирті або спиртовмісній продукції;

– виїзні податкові перевірки та податковий нагляд як основні форми контрольно-наглядової діяльності на ринку алкогольних напоїв. Необхідно зазначити, що у країнах ЄС ефективним видом податкового контролю за ринком підакцизних товарів є податковий нагляд. Повноваження працівників фіскальних органів у сфері податкового нагляду полягають у можливості проведення перевірки без попередження будь-якого виробника або торгівця підакцизними товарами (у межах свого податкового округу) та перевірці окремих операцій, пов'язаних з обігом таких товарів [3].

Запровадження всіх обов'язкових звільнень від акцизного податку для етилового спиту та відповідних механізмів контролю забезпечить гармонізацію законодавства України відповідно до Директиви 92/83/ЄЕС та сприятиме розширенню сфери застосування спирту; збільшенню його споживчого попиту; розвитку діяльності спиртових заводів, зокрема, додатковому завантаженню їх потужностей, покращанню фінансового становища, інвестиційної та приватизаційної привабливості; відновленню виробництва оцту харчового, нарощуванню вітчизняної парфумерно-косметологічної та продукції технічного призначення, побутової хімії тощо; створенню додаткових робочих місць;

збільшенню податкових надходжень до державного та місцевого бюджетів і розвитку регіональної інфраструктури загалом.

Список використаної літератури

1. Про виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.10.2017 № 1106. URL: https://www.kmu.gov.ua/

2. Про затвердження Порядку здійснення контролю за обігом спирту: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.08.2002 № 1266. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1266-2002-%D0%BF.

3. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ: Алерта, 2017. 66 с.

4. Трансформація акцизної політики в Україні: монографія / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 404 с.

Хома Валерій Олександрович,
к.ю.н., доцент.
провідний науковий співробітник,
Капітанець Світлана Володимирівна,
к.пед.н., доцент.
старший науковий співробітник відділу,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ОКРЕМІ ШЛЯХИ ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ

Підвищення ефективності роботи органів ДФС, що здійснюють контроль у галузі протидії наявним схемам мінімізації митних платежів, на сьогодні є одним із пріоритетних напрямів їх діяльності. Результативності заходів щодо попередження і боротьби зі злочинами, пов'язаними з несплатою митних платежів та витрачанням бюджетних коштів, сприятиме використання ризикоорієнтованого підходу та вдосконалення наявних методів протидії мінімізації сплати митних платежів шляхом посилення аналітичної, інформаційної складових. Одним із таких методів залишається виявлення та вивчення безпосередньо схем мінімізації митних платежів, через які держава втрачає мільярди гривень, з метою їх руйнування.

Серед найпопулярніших схем, наприклад, «мінімізаторів» західного регіону України – подрібнення великих вантажів на менші партії, які ввозять без сплати податків, використання давальницьких схем, ввезення продукції, що втратила строк придатності або який минає за кілька днів, а також використання схем уникнення митних платежів шляхом тимчасового ввезення в Україну автомобілів з європейською реєстрацією. Донедавна так само систематично використовувалася схема переміщення через митний кордон подрібнених партій товарів [1]. Дієвим заходом з подолання цієї схеми стало внесення змін до Податкового кодексу України, спрямованих на ліквідацію сприятливих умов для незаконного переміщення громадянами товарів, що використовуються або можуть використовуватися у торговому обігу на території України. А саме з 1 січня 2018 року набули чинності зміни до Податкового кодексу України, оновлені положення до статті 191 якого визначили, що у разі ввезення на митну територію України у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 500 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України фізичною особою, яка була відсутня в Україні менше ніж 24 години або яка в'їжджає в Україну частіше одного разу протягом 72 годин, базою

оподаткування податком на додану вартість є частина сумарної фактурної вартості таких товарів, що перевищує еквівалент 50 євро, з урахуванням мита, що підлягає сплаті. Теж встановлено, що у разі ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей) через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України, сумарна вага яких перевищує 50 кг, базою оподаткування є сумарна фактурна вартість товарів, обчислена пропорційно до ваги, що перевищує 50 кг, з урахуванням мита, що підлягає сплаті [2]. Завдяки таким законодавчим змінам на сьогодні вже зняте питання ввезення товару на територію України подрібненими партіями (так звана схема піджаків).

Відкритою залишається проблема функціонування центрів мінімізації митних платежів, що діють практично у кожному куточку України і пропонують підприємцям реального сектору економіки різні послуги з незаконного зниження сплати митних платежів. Зокрема, такі послуги стосуються імпорту товарів з Російської Федерації на тимчасово непідконтрольну територію Донецької області, використовуючи схему «перерваного» експорту товарів шляхом використання реквізитів та банківських рахунків підприємств-експортерів на підконтрольних територіях. Так, у період з 2016 і дотепер, з використанням реквізитів СГД з підконтрольних територій, надавалися послуги зі ввезення продуктів харчування на тимчасово окуповану територію Донецької області через Російську Федерацію за контрактами із підконтрольними нерезидентами, зареєстрованими на Кіпрі та в Республіці Абхазія, без проведення відповідного митного оформлення, на адресу підконтрольного СПД [3].

Ще один спосіб ухилення від сплати митних платежів у повному обсязі, що пропонувався центром мінімізації митних платежів у м. Київ, передбачав надання підприємствам реального сектору економіки столиці та інших регіонів України послуги з приховування (неповернення) валютної виручки при експорті товарів, мінімізації сплати митних платежів при імпорті товарів за заниженими цінами та легалізації ТМЦ, ввезених контрабандним шляхом, використовуючи підконтрольні підприємства (у т. ч. нерезиденти) та схему зустрічних потоків.

Експорт та митне оформлення товарів здійснювалися на адресу підконтрольних компаній-нерезидентів за підробленими документами (експортними контрактами, інвойсами та ін.), до яких були внесені неправдиві відомості щодо кількісного та якісного складу експортованих ТМЦ. Надалі за межами України в документах здійснювалася підміна товарних позицій ТМЦ, які «експортувалися» за ринковими цінами до Німеччини на адресу

підконтрольних підприємств-нерезидентів, а отримана частина валютної виручки (різниця) «осідала» на рахунках цих компаній.

Для подальшого переведення на територію України валютної виручки здійснювалося ввезення і митне оформлення ТМЦ за заниженою вартістю та за підробленими документами від імені інших підконтрольних підприємств-нерезидентів. Імпортовану продукцію компанії-замовники реалізовували кінцевим споживачам за допомогою інтернет-магазинів та на ринках України за готівкові кошти, а документально товари передавалися на підконтрольні підприємства з ознаками «транзитності». Таким чином, протягом 2015–2018 рр. було експортовано товарів на 35 млн грн, а імпортовано – на 40 млн грн [4].

У контексті цієї проблеми варто згадати й про наявні факти застосування схем мінімізації митних платежів, до яких причетні працівники митниць. Так, у 2017 році стало відомо про «Китайську схему», що використовувалася, за версією слідства, низкою компаній-імпортерів, які намагалися розмитнити товари, указавши у деклараціях ціни, значно нижчі за ринкові.

На думку слідчих, митники спочатку піднімали платежі на товари, комерсанти доплачували різницю, після чого забирали вже розмитнені товари і продавали по всій країні. У кінці схеми «ділки» зверталися до суду і намагалися скасувати рішення про донарахування митних платежів [5]. Ще одну подібну масштабну схему з мінімізації митних платежів менше року тому було розкрито Державною фіскальною службою і Національним антикорупційним бюро України. За цією схемою угруповання контрабандистів створило десятки фірм-одноденок, директорами яких були підставні особи. Як стало відомо, компанії отримували великий обсяг товару з Китаю, постачанням якого займалися аналогічні фірми-прокладки. Угоди фактично фабрикували в Одесі. У документах указували вартість товару, занижену в десять і більше разів. Митники коригували вартість, проте представники одеських компаній вносили на рахунки митниці відповідні митні гарантії, що давало їм можливість реалізовувати товар. Потім в одному з одеських судів зазначені компанії оскаржили рішення митниці й зобов'язали розмитнювати товар за заниженою вартістю, повертаючи імпортеру його фінансову гарантію [6].

Таким чином, схеми мінімізації платежів до бюджету, якими намагаються скористатися окремі бізнесмени та угруповання контрабандистів, загалом є типовими для всієї України.

Тому з метою підвищення ефективності діяльності органів, які здійснюють контроль щодо виявлення схем митної мінімізації, доцільним, на наше переконання, є таке: запровадження непрямих методів контролю; доопрацювання застосовуваних критеріїв щодо виявлення ризикових платників митних платежів; суттєве підвищення розміру фінансової відповідальності за

скоєння митних правопорушень; удосконалення організаційної структури органів, що здійснюють контроль, та посилення кваліфікації відповідних фахівців. Також потрібно акцентувати увагу на оперативному обміні інформацією з Державною прикордонною службою України, органами внутрішніх справ та митними адміністраціями іноземних країн для виявлення порушень митного законодавства з використанням подібних схем мінімізації митних платежів.

Список використаної літератури

1. Волинська митниця ДФС ефективно протидіє схемам мінімізації митних платежів. URL: http://vl.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-203236.html (дата звернення: 30.04.2018).

2. Увага! Внесено зміни до правил безмитного ввезення товарів на територію України громадянами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі. URL: http://kyivobl.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/322220.html (дата звернення: 02.05.2018).

3. Податковою міліцією викрито центр мінімізації сплати митних платежів. URL: http://www.krm.gov.ua/news/view/20595 (дата звернення: 30.04.2018).

4. Центр мінімізації митних платежів, який надавав своїм «клієнтам» широкий спектр послуг, ліквідовано у столиці. URL: http://kyiv.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/327945.html (дата звернення: 27.04.2018).

5. «Китайська схема» відмивання грошей на митниці: ЗМІ розповіли деталі «бізнесу». URL: https://economics.unian.ua/finance/2217029-kitayska-shema-vidmivannya-groshey-na-mitnitsi-zmi-rozpovili-detali-biznesu.html (дата звернення: 30.04.2018).

6. На Одещині розкрили масштабну схему з мінімізації митних платежів. URL: https://biz.nv.ua/ukr/markets/na-odeshchini-rozkrili-masshtabnu-shemu-z-minimizatsiji-mitnih-platezhiv-2127874.html (дата звернення: 03.05.2018).

Чалаплюк Тетяна Вікторівна,
начальник відділу методології адміністрування акцизного податку та контролю за обігом підакцизних товарів, Департамент податків і зборів з юридичних осіб
Державної фіскальної служби України;
Новицька Надія Володимирівна,
к.е.н., завідувач відділу,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

ГАРМОНІЗАЦІЯ СТРУКТУРИ СПИРТУ ТА АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ У КОНТЕКСТІ ВИКОНАННЯ ВИМОГ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ УКРАЇНИ З ЄС

Виходячи з євроінтеграційних процесів, що відбуваються в Україні, актуальним є визначення конкретних кроків щодо гармонізації вітчизняного механізму акцизного оподаткування з відповідними нормами ЄС. Окремі вимоги щодо цього безпосередньо визначені в Угоді про асоціацію з ЄС (далі – Угода). Зокрема, відповідно до Додатка XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» у наступному році необхідно імплементувати у вітчизняне законодавство положення Директиви Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо гармонізації структури акцизів на спирт та алкогольні напої (далі – Директива 92/83/ЄЕС) [1]. Цей графік не поширюється на положення щодо проміжних продуктів, для них він має бути встановлений окремо Радою асоціації.

Варто зазначити, що гармонізації акцизного оподаткування відповідно до Угоди присвячено багато праць вітчизняних науковців [2; 3; 4; 5; 6], проте питання узгодження вітчизняної класифікації спирту та алкогольних напоїв з європейською і досі стоїть на порядку денному. А згідно з пп. 1476–1489 Плану заходів з виконання Угоди про асоціацію [7] воно має бути вирішене до 31.10.2019. У зв'язку з цим доцільним є аналіз відповідності окремих положень Податкового кодексу України вимогам Директиви 92/83/ЄЕС та розроблення пропозицій щодо гармонізації класифікації спирту та алкогольних напоїв для виконання вимог Угоди.

Нині класифікація підакцизних товарів в Україні не відповідає Директиві 92/83/ЄЕС. Зокрема, відповідно до Податкового кодексу України [8] (далі – ПКУ) до пива належить насичений діоксидом вуглецю пінистий алкогольний напій із вмістом спирту етилового від 0,5 відсотка об'ємних одиниць, отриманий під час бродіння охмеленого сусла пивними дріжджами, що відносять до товарної групи УКТ ЗЕД за кодом 2203. У розумінні Директиви до категорії підакцизних товарів мають також входити товари, що містять суміш пива з безалкогольними напоями зі вмістом спирту етилового від 0,5 відсотка об'ємних одиниць і належать до товарної

позиції за кодом Комбінованої номенклатури ЄС (далі – КН) 2206. Пропозиції щодо імплементації вимог Директиви у вітчизняне законодавство надані в табл. 1.

Таблиця 1 – Пропозиції щодо визначень груп підакцизних товарів до ст. 14 та 215 ПКУ*

№ з/п	Запропонована редакція
1.	Стаття 215. Підакцизні товари та ставки податку 215.1. До підакцизних товарів належать: пиво (крім квасу «живого» бродіння); вино; ферментовані напої інші, ніж вино та пиво; проміжні продукти; спирт етиловий
2.	14.1.237. Спирт етиловий – категорія підакцизних товарів, до якої належать усі види продуктів: – з фактичною алкогольною міцністю понад 1,2 %, зокрема всі види спирту етилового, спиртові дистиляти, біоетанол, охоплені кодами УКТ ЗЕД 2207 та 2208, навіть, якщо такі продукти є складовою продукту, який підпадає під інші розділи УКТ ЗЕД; – продукти товарних кодів УКТ ЗЕД 2204, 2205 та 2206, з фактичною алкогольною міцністю, яка перевищує 22 % об'ємних одиниць; – продукти, які містять спирт, незалежно від того, чи виготовлені вони у вигляді розчинів, у тому числі питні алкогольні напої та продукти зі вмістом спирту етилового 8,5 об'ємної одиниці та більше за кодами УКТ ЗЕД 2103 90 30 00, 2106 90 (для цілей розділу VI)
	14.1.24[1]. Вино – категорія підакцизних товарів, до якої належать такі підкатегорії: «вина виноградні натуральні» та «вина ігристі та газовані» (для цілей розділу VI). 14.1.24[1].1. До вина виноградного натурального належать товари, охоплені кодом УКТ ЗЕД 2204 та 2205, за винятком ігристих і газованих вин, визначених у підп. 14.1.24[1].2 п. 14.1.24[1] цієї статті: – фактична міцність яких вище 1,2, але не вище 15 відсотків об'ємних одиниць, за умови, що спирт, який міститься у кінцевому продукті, має повністю ферментне походження; – фактична міцність яких вище 15, але не вище 18 відсотків об'ємних одиниць, за умови, що вони виготовлялися без штучного збагачення і що спирт, який міститься у кінцевому продукті, має повністю ферментне походження. 14.1.24[1].2. Вина ігристі та газовані – товари, охоплені кодами УКТ ЗЕД 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00 та 2205 і: – розливаються у пляшки, закоркувані спеціальними пробками для таких вин типу «гриб», що утримуються на місці за допомогою стяжок або застібок або мають надмірний тиск, спричинений наявністю діоксиду вуглецю у розчині на рівні 3 бар або більше; – мають фактичну алкогольну міцність понад 1,2 % об'ємних одиниць, але не вище за 15 % об'ємних одиниць, за умови, що спирт, який міститься у кінцевому продукті, має повністю ферментне походження
3.	14.1.60[3]. Ферментовані напої, за винятком вина та пива, – категорія підакцизних товарів, до якої належать такі підкатегорії: «інші неігристі та негазовані ферментовані напої» та «інші ігристі та газовані ферментовані напої» (для цілей розділу VI). 14.1.60[3].1. «Інші неігристі та негазовані ферментовані напої» – усі товари з кодом 2206, за винятком зазначених у ст. 14.1.144 та будь-якого товару, вказаного у підп. 14.1.60[3].2 п. 14.1.60[3] цієї статті: – фактична міцність яких є вищою за 1,2, але не вище 10 відсотків об'ємних одиниць (з додаванням спирту); – фактична міцність яких є вищою за 10, але не вище за 15 відсотків об'ємних одиниць, за умови, що спирт, який міститься у таких продуктах, має повністю ферментне походження; 14.1.60[3].2. «Інші ігристі та газовані ферментовані напої» – усі товари, охоплені кодами УКТ ЗЕД 2206 00 10 00, 2206 00 31, 2206 00 39 та розливаються у пляшки, закоркувані спеціальними пробками типу «гриб», що утримуються на місці за допомогою стяжок або застібок, які мають надмірний тиск, спричинений наявністю діоксиду вуглецю у розчині на рівні 3 бар або більше; – фактична міцність яких є вищою 1,2, але не вище за 13 відсотків об'ємних одиниць; – фактична міцність яких є вищою 13, але не вище за 15 відсотків об'ємних одиниць за умови, що спирт, який міститься у кінцевому продукті, має повністю ферментне походження
4.	14.1.144. Пиво – категорія підакцизних товарів, до якої відносять насичений діоксидом вуглецю пінистий алкогольний напій зі вмістом спирту етилового від 0,5 відсотка об'ємних одиниць, отриманий під час бродіння охмеленого сусла пивними дріжджами, що належить до товарної групи УКТ ЗЕД за кодом 2203, або будь-який товар, що містить суміш пива з безалкогольними напоями зі вмістом спирту етилового від 0,5 відсотка об'ємних одиниць, що належать до товарної позиції за кодом 2206
5.	14.1.203[1]. Проміжні продукти – категорія підакцизних товарів, до якої відносять усі товари, фактична міцність яких перевищує 1,2, але не більша ніж 22 відсотки об'ємних одиниць, що належать до товарних позицій УКТ ЗЕД за кодами 2204, 2205 та 2206, за винятком зазначених у п. 14.1.24[1], 14.1.60[3], 14.1.144 цієї статті. До цієї категорії можуть належати неігристі та негазовані зброджені напої, які відносять до категорії підакцизних товарів «Інші неігристі та негазовані зброджені напої» (підп. 14.1.603.1), фактична місткість яких є вищою від 5,5 % об'ємних одиниць та які не мають повністю ферментного походження, а також будь-які «інші ігристі та газовані ферментовані напої» (підп. 14.1.60[3].2), фактична місткість яких є вищою від 8,5 % об'ємних одиниць та які не мають повністю ферментного походження

**Джерело:* власна розробка.

Визначення категорії «спирт етиловий» у ПКУ також не відповідає європейським вимогам. Нині ця категорія містить лише види спирту етилового, біоетанол, які зазначені у товарних позиціях 2207 та 2208 згідно з УКТ ЗЕД [8]. У Директиві 92/83/ЄЕС до спирту етилового, крім зазначеного, належить спирт етиловий, який є складовою товарів, охоплених кодами КН 2204, 2205 та 2206, фактична міцність яких є вищою від 22 % об'єму. Виходячи зі специфіки вітчизняного ринку алкогольних напоїв та з метою недопущення використання схем ухилення від сплати акцизного податку, вважаємо, що до цієї категорії також необхідно віднести продукти за кодами УКТ ЗЕД 2103 90 30 00, 2106 90[1], як передбачено чинним ПКУ, незважаючи на те, що в положеннях Директиви Ради 92/83/ЄЕС акцизне оподаткування таких товарів не передбачено.

Крім зазначеного вище, для імплементації вимог Директиви 92/83/ЄЕС доцільним є виокремлення в ПКУ таких категорій підакцизних товарів, як вино, ферментовані напої, за винятком вина та пива, проміжні продукти. Натомість у ПКУ наводиться поняття «виноробна продукція», до якої відносять вина виноградні натуральні, вина натуральні кріплені, шампанські, ігристі, газовані, вермути, бренді, сусло виноградне та інші виноматеріали, коньяки, інші алкогольні напої з винограду, плодів та ягід [8]. А ці товари відповідно до європейської класифікації одночасно можуть належати до різних категорій, таких як вино, ферментовані напої, проміжні продукти, спирт етиловий (табл. 1) залежно від вмісту спирту та його походження (унаслідок природного бродіння чи ні).

Залежно від цих критеріїв, наприклад, такий товар, як вермут, може бути віднесено до таких категорій: вино, за умов міцності до 18 % об'ємних одиниць та природного походження спирту, який міститься у готовому товарі; проміжні продукти, за умови міцності до 22 % об'ємних одиниць та кріплення шляхом додавання спирту.

Отже, з метою гармонізації структури спирту та алкогольних напоїв у контексті виконання вимог Угоди про асоціацію України з ЄС та пп. 1476–1489 Плану заходів з виконання Угоди про асоціацію необхідно здійснити такі заходи:

– класифікувати спирт та алкогольні напої на чотири категорії, такі як пиво, вино, ферментовані напої, за винятком вина та пива, проміжні продукти та етиловий спирт, і внести відповідні зміни до п. 215.1 ст. 215 ПКУ;

– узгодити європейські вимоги визначення пива та етилового спирту (підп. 14.1.237) та визначити зміст таких категорій підакцизних товарів, як вино

[1] Ароматичні гіркі настоянки та інші харчові продукти (наприклад, складові спиртові напівфабрикати, що використовуються для виготовлення напоїв).

(підп. 14.1.24[1]), ферментовані напої, за винятком вина та пива (підп. 14.1.60[3]), проміжні продукти (підп. 14.1.203[1]), та внести відповідні зміни до ст. 14 ПКУ.

Список використаної літератури

1. Щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої: Директива Ради ЄЕС від 19.10.1992 92/83/ЄЕС. URL: http://www.minjust.gov.ua/45885.

2. Соколовська А. М. Податкові аспекти acquis ЄС як орієнтири вдосконалення акцизного податку в Україні. *Фінанси України*. 2016. № 12. С. 21–44.

3. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС: монографія / за ред. А. М. Соколовської. Київ, 2017. 448 с.

4. Кощук Т. Акцизний податок в Україні: реформуємо відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС. *Незалежний АУДИТОР*. URL: http://n-auditor.com.ua/ru/component/na_archive/1461.html?view=material.

5. Трансформація акцизної політики України: монографія / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 448 с.

6. Коротун В. І. Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог Європейського Союзу. *Науковий вісник Академії муніципального управління*. 2010. Вип. 8. С. 97–105. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvamu_ekon_2010_8_12

7. Про виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.10.2017 № 1106. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1106-2017-%D0%BF

8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

Чекановський Віталій Петрович,
аспірант економічного факультету,
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка

УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Актуальність цієї теми полягає в необхідності у виробленні комплексу правових, організаційно-управлінських та інших заходів, спрямованих на виявлення і попередження правопорушень у сфері оподаткування, які повинні проводитися тільки в межах чинного законодавства [2].

Удосконалення податкової системи на сьогодні відносять до одного з першочергових завдань, що, у свою чергу, дозволить досягти стабільності у сфері державних фінансів та реалізувати поставлені цілі.

Актуальність цієї проблеми викликала появу низки праць вітчизняних учених-економістів, таких як Андрущенко В. Л., Варналій З. С., Задорожний В. В., Іванов Ю. Б., Коляда Т. А., Крисоватий І. А., Лисенко І. О., Лютий І. О., Соколовська А. М., Тропіна В. Б., Тарангул Л. Л., Швабій К. І. та ін.

Боротьба зі злочинністю у сфері оподаткування завжди зустрічає великий супротив серед олігархів, бізнес-груп та ін., які сприяють скоєнню злочинів у цій сфері, що, безумовно, відбивається на результатах роботи державних органів, зусилля яких спрямовані на боротьбу з ухиленням від сплати податків.

Можна виділити три основні причини, які спонукають до ухилення від сплати податків у різних його проявах (див. табл. 1).

Таблиця 1 – Причини, які спонукають до ухилення від сплати податків

Соціально-економічний характер	Бажання отримати максимальний прибуток. Для цього використовуються безліч методів: нарахування мінімальної заробітної плати, зарплата в конвертах, реєстрація в офшорах та інше
Організаційний характер	Неефективний рівень контролю та недосконала система обліку платників податків
Правовий характер	Нестабільність податкового законодавства та затягування процедури підписання міжнародних договорів

Платники податків, які ухиляються від їх сплати, порушують чинне законодавство, а точніше – вчиняють податковий злочин. Основними способами скоєння податкових злочинів є такі:

1) неподання чи несвоєчасне подання податкової декларації;

2) надання письмової інформації до податкових органів про відсутність фінансово-господарської діяльності пізніше звітного періоду;

3) відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій пізніше звітного періоду;

4) дострокове припинення дії договору страхування працівників підприємства;

5) реалізація товару під виглядом благодійності.

Зміст злочинної діяльності у сфері оподаткування постійно змінюється й удосконалюється. Найшвидше адаптуються способи вчинення злочинів цього виду до змін чинного законодавства. Така ситуація потребує постійного аналізу способів злочинної діяльності у криміналістичних дослідженнях, що дозволяє своєчасно виявити нові тенденції в ухиленні від сплати податків.

Саме тому нормативні документи більшості європейських країн містять склади злочинів, що передбачають кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків (від умисного неподання податкової декларації до шахрайства). В Україні взагалі існує декілька статей ККУ щодо ухилення від сплати податків.

Вирішення проблем, пов'язаних з кримінальною відповідальністю за злочини у сфері оподаткування, сприятиме дотриманню законів усіма учасниками податкових правовідносин, а отже, і своєчасному надходженню коштів до бюджетів та державних цільових фондів.

Удосконалення чинного законодавства, створення комітету з фінансових розслідувань, підвищення ефективності діяльності фіскальної служби та взаємодії з іншими контролюючими органами, підписання міжнародних угод у сфері оподаткування, вважаємо, можуть позитивно вплинути на результати роботи з виявлення та попередження злочинності у сфері оподаткування.

Отже, зважаючи на наявні проблеми, основними завданнями податкової реформи в Україні мають бути такі: формування нового інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом; підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок розширення податкової бази, тобто реалізація відповідних напрямів податкової політики (фіскальний, економічний та соціальний), які при комплексному підході забезпечать стабільний соціально-економічний розвиток суспільства.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 22.03.2018 № 2374-VI, із змінами та доповненнями. URL: http://zakon.rada.gov.ua

2. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / за ред. З. С. Варналія. Київ: Знання, 2008. 675 с.

3. Мельник П. В., Варналій З. С., Тарангул Л. Л. Податкова політика України: навч. посіб. / за ред. П. В. Мельника. Київ: Знання, 2011. 505 с.

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

РОЗБУДОВА ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ПРОТИДІЇ НЕНАЛЕЖНОМУ ВИКОРИСТАННЮ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ ГОСПОДАРЮВАННЯ В ІНОЗЕМНИХ ЮРИСДИКЦІЯХ

Для будь-якої країни відплив грошового капіталу за межі економічної юрисдикції є негативним явищем. Стрімкі глобалізаційні процеси, зростання кількості транснаціональних корпорацій та промислово-фінансових груп, активізація руху товарів і грошових потоків призвели до використання офшорних юрисдикцій у торговельних відносинах.

За оцінками Світового банку, близько 2/3 операції світової торгівлі здійснюється всередині транснаціональних компаній та промислово-фінансових груп, що свідчить про значні потужності каналів переміщення фінансових ресурсів з національних економік безлічі країн [1].

На сьогодні фінансові та правоохоронні органи багатьох країн приділяють значну увагу розробленню та реалізації заходів з протидії ухиленню від сплати податків, у тому числі з використанням в офшорних центрах різних організаційно-правових форм господарювання. При розробленні національного законодавства, яке регулює це питання, беруться до уваги міжнародні методично-рекомендаційні документи та специфіка економічного розвитку відповідної країни.

Україна не є винятком у цьому процесі. Особливо небезпечною для економічної та політичної стабільності, а також соціального добробуту населення України є проблема безперервного виведення коштів великими сегментами бізнес-елементів (великими платниками податків) в інші держави. Такі фінансові відпливи спричиняють дефіцит Держбюджету України, бо, виводячи валюту за кордон, платники податків позбавляють державу можливості оподатковувати прибутки, отримані саме на території нашої країни та в частці від українських суб'єктів грошового обігу.

Елементи правового регулювання питань протидії неналежному використанню платниками податків організаційно-правових форм господарювання в іноземних юрисдикціях при здійсненні контрольованих операцій в українському законодавстві з'явилися ще в 1995 році. Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» було передбачено особливості оподаткування нерезидентів, що мають офшорний статус та спеціальні правила контролю операцій між пов'язаними особами. Зокрема, у

статті 18 зазначеного Закону було визначено, що «у разі укладення договорів, які передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус чи при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через їх банківські рахунки, незалежно від того, чи здійснюється така оплата (у грошовій або іншій формі) безпосередньо або через інших резидентів або нерезидентів, витрати платників податку на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу їх валових витрат у сумі, що становить 85 відсотків від вартості цих товарів (робіт, послуг)» [2].

Позитивним моментом у боротьбі із загрозою поширення офшорних механізмів було визначення самих офшорних територій. Згідно з пунктом 18.3 статті 18 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.03.2000 № 106-р до офшорних зон спочатку було віднесено 44 території. Час від часу перелік офшорних зон в Україні зазнавав змін. Так, Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про перелік офшорних зон» від 24.02.2003 № 77-р (із змінами і доповненнями) було віднесено тільки 36 територій [3].

Отже, в Україні поступово формувалися у національному законодавстві окремі інструменти протидії виведенню капіталів через обмежене коло класичних офшорних зон.

Із ухваленням Податкового кодексу України 02.12.2010 № 2755-VI (далі – ПКУ) було запроваджено п'ять методів визначення звичайних цін, удосконалено підхід до оподаткування операцій з пов'язаними особами. Відповідно до пункту 161.2 статті 161 ПКУ розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 № 143 [4] оприлюднено перелік офшорних зон та територій. Цей перелік не зазнав змін, тобто під контролем законодавства залишилося 7 офшорних зон та 36 територій, які були визначені в попередніх нормативних актах.

Проте, незважаючи на зміни в законодавстві, наявні правила контролю дозволяли транснаціональним компаніям та промислово-фінансовим групам виводити фінансові ресурси за межі вітчизняної економіки й нагромаджувати їх в економіках інших країн відповідно до стратегій цих корпорацій і бізнес-груп та оптимізовувати їх податкові зобов'язання. Як наслідок, це звужувало фінансовий потенціал національної економіки та негативно впливало на обсяги надходжень до бюджету України. Негативний вплив зазначених явищ став мотивом для вдосконалення вітчизняного законодавства.

У 2013 році був ухвалений Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 № 408-VII, що набрав чинності з 01.09.2013. Зазначеним Законом вносяться зміни у статтю 39 ПКУ щодо поняття «трансфертне ціноутворення». Найважливішими категоріями Закону стали «трансфертне ціноутворення»,

«контрольовані операції», «пов'язані особи», «нерезиденти з низькоподаткових юрисдикцій», а також «зіставні операції».

У Закон введено визначення нерезидента з низькоподаткових юрисдикцій, який розуміється як нерезидент, зареєстрований у державі/території, у якій ставка податку на 5 і більше процентів нижче, ніж в Україні (перелік таких держав/територій затверджується Кабміном), або який сплачує за ставкою на 5 і більше процентів нижче, ніж в Україні [5].

Необхідно зазначити, що чергові зміни в ПКУ щодо визначення операцій контрольованими вносилися такими законами України: «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» від 28.12.2014 № 72-VIII, «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 № 1797-VIII та «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» від 07.12.2017 № 2245-VIII. Відповідно до зазначених змін додалися операції, що характеризуються таким:

– здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, у якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів у розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України [6];

– здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні [7].

Згідно зі змінами до Податкового кодексу України вносилися зміни і до переліку держав (територій) низькоподаткових юрисдикцій, які відповідали критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПКУ. Останні зміни внесені Розпорядженням КМУ «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України» від 27.12.2017 № 1045 (із змінами) [8]. На сьогодні до переліку увійшло 79 держав (територій), які відповідають зазначеним вище критеріям. Окремо необхідно звернути увагу на постанову КМУ від 04.07.2017 № 480 [9], якою затверджено перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок із доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, у якій вони зареєстровані як юридичні особи. Зокрема,

до переліку організаційно-правових форм, які не сплачують корпоративний податок, ввійшло 26 юрисдикцій, основна частина яких представлена так званими партнерствами у вигляді GP, LP, LLC, LLP, OHG, KG та інших видів партнерств, а також фонди (інвестиційний, спільний), трасти, асоціація тощо.

Отже, законодавством введено контроль за операціями з нерезидентом не лише за переліком держав (територій), які за критеріями віднесені до низькоподаткових юрисдикцій, а й за організаційно-правовими формами таких нерезидентів. На нашу думку, зазначені кроки дозволять сформувати дієві механізми протидії схемам прихованого виведення капіталу та мінімізації оподаткування через юрисдикції.

Список використаної літератури

1. Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як засіб протидії відпливу капіталу: аналітична записка / Національний інститут стратегічних досліджень. URL: http://www.niss.gov.ua/articles/739/ (дата звернення: 27.04.2018).

2. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР. URL: hptt://www. rada. gov. ua (дата звернення: 27.04.2018).

3. Про перелік офшорних зон: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.02.2003 № 77-р (із змінами і доповненнями). URL: hptt://www. rada. gov. ua. (дата звернення: 27.04.2018).

4. Про перелік офшорних зон: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 № 143. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/143-2011-%D1%80 (дата звернення: 27.04.2018).

5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: Закон України від 04.07.2013 № 408-VII. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/408-18 (дата звернення: 27.04.2018).

6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21.12.2016 № 1797-VIII. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1797-19 (дата звернення: 27.04.2018).

7. 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-VIII. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2245-19 (дата звернення: 27.04.2018).

8. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1045 (із змінами). URL:

http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF (дата звернення: 05.05.2018).

9. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 № 480. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF (дата звернення: 05.05.2018).

Швабій Костянтин Іванович,
д.е.н., професор,
директор ННІ економіки,
оподаткування та митної справи,
Університет ДФС України

СТРУКТУРА ПОДАТКОВОГО ТЯГАРЯ

Для описання впливу податків на економіку та джерел фінансування суспільних витрат теорія оподаткування оперує поняттям «податковий тягар» (tax burden). У найбільш широкому значенні податковий тягар розглядається як втрати споживчого прибутку в економіці, які виникають у зв'язку із запровадженням податків. Частково чи повністю, залежно від різних додаткових обставин, місця і часу, ці втрати платникам податків компенсуються суспільними послугами. Але повної компенсації чи рівності між сумою всіх сплачених податків і вартістю суспільних послуг не існує, що пов'язано з тим, що податки породжують не лише ефект доходу (фіскальний), а також й ефект заміщення (регулятивний). Природа ефекту заміщення полягає у тому, що він пов'язаний (1) з тими чи іншими рішеннями платників податків (у біхевіористичних фінансах чи фіскальній соціології більш прийнято оперувати поняттям «реакція платника»), що можуть призводити до різних наслідків, у тому числі й неочікуваних, та/або (2) з використанням ресурсів, що спрямовуються на сплату податків, у менш продуктивний спосіб, ніж для цього існують можливості в економіці. Наочним прикладом небажаного наслідку ефекту заміщення, зумовленого реакцією платника на необхідність у сплаті податків, є так звана виплата заробітної плати в «конвертах». Коли найманий працівник в обмін на більший рівень оплати праці шляхом отримання доходу готівкою погоджується на несплату податків роботодавцем (податковим агентом). Ілюстрацією можливостей більш продуктивного використання коштів є ситуація, коли фінансові ресурси, що використовуються на сплату податків, можуть бути використані платниками на здійснення інвестиції. Податки змінюють рішення економічних агентів так, що вони стають відмінними від тих, які б вони ухвалювали за умови відсутності податків.

Зважаючи на це, метою роботи є розгляд суто теоретичного питання – дослідження структури податкового тягаря та ефектів, що ним породжуються. Важливість розгляду цієї проблеми з практичного погляду полягає у тому, що окремі складові тягаря є чистими втратами ресурсів і можливостей для економіки, тому їх необхідно мінімізувати.

У вітчизняній науковій літературі, присвяченій проблематиці оподаткування, залишається недостатньо дослідженим одне важливе питання,

що є ключовим як для наукових розвідок, так і для вирішення практичних проблем. Воно стосується визначення та кількісної верифікації поняття «податкове навантаження» (або «податковий тягар», англ. tax burden) і має першочергове значення для процесу формування та оцінювання ефективності реалізації податкової політики держави, адже загальна величина податкового навантаження ресурсів, що витрачають економічні агенти на сплату податків, та альтернативні витрати, що втрачає економіка від процесу оподаткування, мають вагоме значення для економіки та суспільства. У сучасних умовах обмеження найбільш раціонального використання ресурсів для досягнення найбільшого соціально-економічного ефекту відчувається особливо гостро. За сучасними стандартами вважається, що податкова система є ефективною, якщо вона сприяє економічному зростанню з найменшими спотворюючими ефектами, що породжують податки.

Питання оцінювання податкового тягаря – це питання оцінювання втрат ефективності економіки внаслідок запровадження податків. У сучасній теорії оподаткування існують правила, згідно з якими необхідно формувати моделі податків, податкову систему і податкову політику на загальнодержавному рівні. Наприклад, Ф. Рамсей зазначив, що з метою мінімізації надлишкового тягаря податкові надходження необхідно забезпечувати за рахунок оподаткування низькоеластичних товарів [1]. Дж. Мірліз довів, що персональний прибутковий податок з метою мінімізації спотворюючого впливу на економіку для найбільш високооплачуваних громадян повинен мати нульову маржинальну ставку [2]. Р. Четті, підсумовуючи зазначені позиції, стверджує, що надлишковий тягар зростає з квадратом ставки податку та у міру зростання еластичності товару [3]. Він пропонує оцінювати надлишковий податковий тягар трьома способами. Перший (на основі визначення еластичності попиту і пропозиції товару) є стандартним підходом, базуючись на моделі часткової ринкової рівноваги. Другий підхід для оцінювання надлишкового податкового тягаря полягає у тому, що вимірюються зміни кількості рівноважного обсягу товарів до та після запровадження податку. Третій підхід, на думку Р. Четті, є найбільш простим, оскільки для оцінювання тягаря необхідна найменша кількість розрахункових показників, і ґрунтується на тому, що оцінюється зміна податкових надходжень до державного бюджету як різниця між механічним ефектом від зміни ставки податку і поведінковим ефектом від такої зміни. Останній показник ототожнюється з фактичними податковими надходженнями, оскільки ceteris paribus вважається, що показник реальної сплати відображає реакцію платників податків на зміну ставки податку.

Ці надбання та підходи до оцінювання податкового тягаря є важливими і їх обов'язково необхідно враховувати при формуванні як загальних, рамкових

положень податкової політики, так і у процесі вибору моделей податків, їх елементів. Зокрема, один з основних висновків, який випливає з теорем сучасної теорії оптимального оподаткування, полягає у тому, що для мінімізації спотворюючого ефекту від запровадження податків база оподаткування має бути найбільш широкою, а ставка податку найменшою з усіх доступних при заданому рівні бюджетних обмежень. Це правило стосується структури податкової системи та елементів податків, а отже, маніпулюючи ними, теоретично можна сформулювати цілісну, логічно впорядковану, послідовну систему рішень та дій у сфері податкової політики, що дозволятиме досягати визначеної мети за умови мінімізації спотворюючих ефектів оподаткування. Іншими словами, ми прагнемо сформувати податкову систему, яка б була найменш шкідлива для економічного зростання.

Варто зауважити, що податковий тягар породжується не тільки структурою податкової системи та елементами податків, а й процесом адміністрування податків, крім того, у ході розроблення та реалізації податкової політики держави. Це означає, що загальна величина податкового тягаря має свої окремі складові, які можуть мати значний розмір, а їх виникнення зумовлене такими факторами, як високозатратні та неефективні методи адміністрування податків, бюрократія, гранична з корупцією, приватний інтерес превалює над суспільним тощо.

Загальновідомо, що податкове навантаження розглядається як відношення податкових зобов'язань до бази оподаткування. Цей показник може розраховуватися як на макро-, так і на мікрорівні. Це правильний підхід, але він не враховує інших ефектів, процедур, що в підсумку призводять до додаткових (прихованих) витрат економічних агентів. Адже, крім (1) грошових платежів у вигляді податкових зобов'язань (pure dead-weight costs), існують ще витрати, породжені спотворюючим впливом податків (excessive tax burden), які входять до складу першої величини; (2) витрати адміністрування податків контролюючими органами (administration costs); (3) витрати на дотримання податкового законодавства платниками податків (compliance costs); (4) витрати на розроблення та імплементацію податкового законодавства (implementation costs); (5) політична рента (political or rent seeking costs). Докладно ці витрати розписані в авторській роботі [4], а наочно вони відображені у таблиці 1.

Потрібно зазначити, що остання величина, а саме (5), у країнах зі значними масштабами корупції, клептократичною елітою та слабкою державою (анократія) може бути досить вагомою як в абсолютних, так й у відносних показниках.

Таблиця 1 – Структура податкового тягаря*

Податковий тягар	(1) pure dead-weight costs	Структура податкової системи та моделі податків
	(2) administration costs	Податковий процес (система адміністрування податків, у т. ч. розроблення і реалізації податкової політики держави)
	(3) compliance costs	
	(4) implementation costs	
	(5) political or rent seeking costs	

*Джерело: розробка автора.

Тому надалі, у ході аналізу ефективності податкової політики, особливо в частині протидії мінімізації та ухиленню від сплати податків, при формуванні та визначенні її змісту, необхідним є врахування цих додаткових витрат, породжених процесом оподаткування. Адже основне питання податкової політики – це рівномірний (справедливий) розподіл податкового навантаження, у тому числі з урахуванням додаткових (прихованих) витрат економічних агентів [5, с. 51]. Як засвідчує вітчизняна практика, у ході формування податкової політики в Україні, на жаль, до уваги не беруться ані додаткові (приховані) витрати, ані рівномірність розподілу податкового навантаження.

Список використаної літератури

1. Ramsey F. A contribution to the theory of taxation. *The Economic Journal*. 1927. Vol. 37. № 145. P. 47–61.

2. Mirlees J. A. An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation. *Review of Economic Studies*. 1971. № 38. P. 175–208.

3. Ray Chetty Lectures on Public Economics. URL: http://www.rajchetty.com/lectures/

4. Швабій К. І. Теоретичні підходи до формування і реалізації податкової політики держави. *Фінанси України*. 2015. № 10. С. 90–103.

5. Масгрейв Р. А., Масгрейв П. Б. Государственные финансы: теория и практика; пер. с. англ. Москва: Бизнес Атлас, 2009. 716 с.

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

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВІДПРАЦЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ

Податкові надходження до бюджетів усіх рівнів формують дохідну частину, що забезпечує економічне зростання як регіонів, так і України в цілому. Проте суб'єкти господарювання, використовуючи різні схеми мінімізації сплати податків, намагаються зменшити свої податкові зобов'язання. Тому виявлення ризиків мінімізації сплати податків, особливо незаконних, органами Державної фіскальної служби України є одним із першочергових завдань, вирішення якого залежить від розроблення та впровадження ефективного нормативно-правового забезпечення проведення податкового аудиту фіскальними органами. Сучасна практика відпрацювання податкових ризиків свідчить про значну увагу Уряду до окресленої проблематики.

Так, важливим механізмом врегулювання організаційно-правових засад податкового аудиту є Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, що визначає способи проведення податкового контролю та повноваження органів державної влади щодо його здійснення. Крім того, встановлює види перевірок, порядок їх проведення та строки здійснення виїзних перевірок. Також Податковим кодексом України врегульовано особливості проведення документальної перевірки, умови та порядок допуску посадових осіб контролюючих органів до здійснення документальних виїзних та фактичних перевірок [1].

Необхідно підкреслити, що ведення обліку платників податків є одним із способів податкового контролю, зокрема за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, застосування податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. У свою чергу, саме наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» від 09.12.2011 № 1588 встановлює єдину раціональну методику обліку платників податків і зборів у контролюючих органах [2].

Разом з тим для вдосконалення та ефективного проведення податкового аудиту контролюючими органами, а саме Державною фіскальною службою України, упроваджується у діяльність внутрівідомче нормативно-правове забезпечення.

Так, для вдосконалення взаємодії між структурними підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків упроваджено Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків, затверджені наказом ДФС України від 31.07.2014 № 22. Підкреслимо, що зазначені рекомендації безпосередньо регулюють питання виявлення та опрацювання податкових ризиків у діяльності платників податків [3].

Методичні рекомендації щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю, затверджені наказом ДФС України від 17.07.2015 № 511, регламнтують питання забезпечення єдиного порядку організації роботи з обміну та опрацювання податкової інформації при здійсненні податкового контролю, направлення запитів на проведення зустрічних звірок, а також оформлення, передачі та накопичення матеріалів зустрічних звірок органами ДФС [4].

Заслуговує на увагу рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з податку на додану вартість, затверджений наказом ДФС України «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» від 28.07.2015 № 543. У цьому наказі визначена організація комплексного відпрацювання податкових ризиків з податку на додану вартість шляхом поетапного комплексного відпрацювання податкових ризиків з податку на додану вартість. Упровадження встановленого порядку у розрізі одного податку дає можливість ефективно координувати діяльність у сфері аудиту ПДВ, виявляти та унеможливлювати надалі виникнення ризиків мінімізації з цього податку [5].

Також важливим напрямом у відпрацюванні податкових ризиків є врегулювання питання забезпечення єдиного підходу до формування щоквартального плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків органами ДФС шляхом упровадження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, який затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524. Цим наказом установлена першочерговість кандидатів на внесення до плану-графіка, а саме платників податків, які за результатами господарської діяльності мають найбільші ризики несплати до бюджету податків та зборів, обов'язкових платежів. Тому формується перелік платників податків з урахуванням ступеня ризику (високий, середній та незначний) [6].

Таким чином, сучасна практика законодавчого супроводження проведення податкового аудиту відповідає вимогам сьогодення, але доцільно

зазначити, що в частині виявлення та відпрацювання ризиків мінімізації сплати податків комплексно врегульована вона лише у розрізі ПДВ. Такий стан речей дає підстави для запровадження нормативно-правового супроводження діяльності фіскальних органів щодо детального відпрацювання податкових ризиків, ураховуючи всі види податків, зборів та обов'язкових платежів.

Тому, на нашу думку, доцільним є розроблення та впровадження у діяльність Державної фіскальної служби України порядку опрацювання податкових ризиків у процесі здійснення податкового аудиту, метою якого буде виявлення та оцінювання податкових ризиків, що, у свою чергу, сприятиме розробці заходів щодо їх мінімізації та попередження при адмініструванні податків і зборів фіскальними органами, прогнозування імовірності збитку та реалізації ризикової події, що дасть змогу присвоїти ризикам відповідні рівні, зосередивши увагу на ризиках з найвищим ступенем загрози несплати податків і зборів.

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 Порядку обліку платників податків і зборів: наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11

3. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: наказ ДФС України від 31.07.2014 № 22. URL: http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/66305.html

4. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю: наказ ДФС України від 17.07.2015 № 511. URL: http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/66306.html

5. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ: наказ ДФС України від 28.07.2015 № 543. URL: https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/6370-543.html

6. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15

Яковенко Оксана Вікторівна,
к.е.н., доцент, старший науковий співробітник.
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

КРАЇНА ПОХОДЖЕННЯ ТОВАРУ ВІДПОВІДНО ДО МИТНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

При здійсненні зовнішньої та внутрішньої торгівлі одним із важливих критеріїв оцінювання товарів виступає місце їх виготовлення. Саме із виконанням цього завдання пов'язане використання терміна «країна походження товару».

У Міжнародній конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур [1] під терміном «країна походження товарів» мається на увазі «країна, у якій ці товари були зроблені або виготовлені відповідно до критеріїв, установлених для цілей застосування Митного тарифу, кількісних обмежень чи будь-яких інших галузевих норм». У свою чергу, у вітчизняному законодавстві, а саме у Митному кодексі України (далі – МКУ), зазначено, що під «країною походження товару можуть розумітися група країн, митні союзи країн, регіон чи частина країни, якщо є необхідність їх виділення з метою визначення походження товару» [2].

Трактування зазначеного поняття мають певні відмінності. Так, наведене у Міжнародній конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур деталізує можливі цілі визначення «країни походження товару» і, крім того, передбачає множинність існування та застосування критеріїв для кожної з них.

Водночас у вітчизняному тлумаченні наголос зроблено на територіальному аспекті країна походження товару та не вказано мету її визначення, яка деталізована у статті 36 МКУ у таких завданнях: оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України; застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, заборон та/або обмежень щодо переміщення через митний кордон України; забезпечення обліку цих товарів у статистиці зовнішньої торгівлі.

Варто зауважити, що наведені у ст. 36 завдання виконуються не лише органами доходів і зборів, а охоплюють ширше коло інституцій. Безпосередньо діяльність митниць ДФС щодо визначення країни походження товарів можна поділити на два різні напрями:

– щодо визначення країна походження товару, який ввозиться на митну територію України, з метою правильного нарахування митних платежів, із урахуванням наявних пільг (преференцій) та обмежень для товарів із певної країни;

– щодо визначення країна походження товару, який вивозиться з митної території України, для видачі документів, які підтверджують походження товарів з України.

Таке розмежування доцільне з огляду на відмінність завдань, що покладаються на персонал митниць ДФС при експортно-імпортних операціях. Необхідно зауважити, що при здійсненні експортних операцій органи доходів і зборів, а саме митниці ДФС, здійснюють таке:

– проводять верифікацію (перевірку достовірності) сертифікатів і декларацій на підставі запиту митного органу країни ввезення товару [3];

– засвідчують достовірність сертифікатів походження, виданих органами та/або організаціями, уповноваженими видавати сертифікати про походження товару [4];

– видають сертифікати походження товарів відповідно до міжнародних угод про вільну торгівлю [5].

До підписання Угоди про вільну торгівлю між Республікою Македонія та Україною у 2001 році підтвердження документів про походження товарів здійснювалося тільки Торгово-промисловою палатою України. Але із укладанням ряду двосторонніх та багатосторонніх угод частково ця функція була покладена на митні органи. Таким чином, на сьогодні підтвердження країна походження товару здійснюють Торгово-промислова палата і митниці ДФС.

Країни, що ввозять товар на територію України, можна поділити на групи:

– країни, з якими укладено міжнародні угоди, згідно з якими передбачено певні пільги (преференції). Відповідно, до товарів, що ввозяться з цих країн, у вітчизняному митному законодавстві застосовується термін «товари преференційного походження».

– країни, товари з яких не мають преференційного походження. До цієї групи належать держави-члени СОТ або держави, з якими укладено двосторонні або регіональні угоди щодо режиму найбільшого сприяння. І окрему групу становлять держави, що не входять до СОТ та з якими не було укладено ніяких двосторонніх угод.

Норми МКУ застосовуються для визначення країна походження товару, на який при ввезенні його на митну територію України поширюється режим найбільшого сприяння (непреференційне походження) (п. 6) [2].

Режим найбільшого сприяння означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності мають обсяг прав, преференцій та пільг щодо мит, податків та зборів, якими користується та/або буде користуватися іноземний суб'єкт господарської діяльності будь-якої іншої держави, якій надано згаданий режим, за винятком випадків, коли зазначені мита, податки, збори та

пільги щодо них встановлюються у межах спеціального режиму [6]. Виняток щодо режиму найбільшого сприяння у вигляді преференцій можуть становити товари, що походять з держав, з якими Україна уклала угоди про вільну торгівлю або митний союз чи проміжні угоди, що у майбутньому приведуть до створення зон вільної торгівлі або митних союзів у межах розумного періоду (10 років), чи угоди про прикордонну торгівлю та застосування генеральної системи преференцій.

Водночас, відповідно до п. 7 ст. 36 МКУ, товари, що мають преференційне походження, визначаються на основі законів України та міжнародних договорів, ратифікованих Верховною Радою України [2]. Тобто за наявності двосторонніх угод, ратифікованих Верховною Радою України для визначення КПТ, діють різні критерії, зазначені у відповідних міжнародних угодах.

Отже, у Митному кодексі України міститься поняття «країна походження товару» та регламентуються загальні підходи до його визначення. Законодавчо закріплено множинність тлумачення поняття «країна походження товарів» у межах різних міжнародних договорів, критеріїв та порядку їх визначення. Зазначені угоди становлять окремий об'єкт наукових досліджень.

Список використаної літератури

1. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) від 18.05.1973 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_643 (дата звернення: 27.04.2018).

2. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/ (дата звернення: 27.04.2018).

3. Про затвердження Порядку верифікації (перевірки достовірності) сертифікатів і декларацій про походження товару з України: Постанова Кабінету Міністрів України від 09.12.2015 № 1029 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1029-2015-%D0%BF/paran10#n10 (дата звернення: 27.04.2018).

4. Угода про вільну торгівлю між Республікою Македонія та Україною: міжнародний документ від 18.01.2001 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/807_200 (дата звернення: 27.04.2018).

5. Про затвердження Порядку заповнення та видачі митницею сертифіката з перевезення (походження) товару EUR.1: наказ Мінфіну від 20.11.2017 № 950 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1563-17 (дата звернення: 27.04.2018).

6. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 № 959-XII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/959-12/ (дата звернення: 27.04.2018).

Яроцька Тетяна Ростиславівна,
к.е.н., консультант з податкових питань

ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО РЕЗИДЕНСТВА ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ: ОСТАННІ ЗМІНИ У КОМЕНТАРЯХ ДО МОДЕЛЬНОЇ ПОДАТКОВОЇ КОНВЕНЦІЇ ОЕСР

В Україні поширюється мобільність трудових ресурсів і досить часто виникають ситуації, коли фізична особа є податковим резидентом одночасно у двох країнах (наприклад, у країні її громадянства та у країні, де вона працює[1]). Виникає питання: у якій країні фізична особа має сплачувати податки як резидент? Чинні конвенції про уникнення подвійного оподаткування дозволяють вирішити спір щодо того, резидентом якої з двох договірних країн є фізична особа. Потрібно зазначити, що в Україні більшість чинних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування розроблялася на основі Модельної податкової конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – МПК ОЕСР) стосовно податків на доходи і капітал [1].

У 2017 році фахівці ОЕСР у черговий раз обновили офіційні коментарі до МПК [2] (з урахуванням плану запобігання розмиванню податкової бази та переміщення прибутку в безподаткові юрисдикції – BEPS). Зокрема, для вирішення питання подвійного резидентства фізичної особи додано такі коментарі до пункту 2 статті 4 МПК ОЕСР:

– у параграфі 13 коментарів до статті 4 МПК зазначається, що якщо фізична особа надає житло в оренду непов'язаній стороні, то таке житло не може вважатися постійним місцем проживання цієї особи для цілей визначення резидентського статусу;

– оновлені параграфи 19 та 19.1 коментарів до МПК ОЕСР також пропонують нові підходи до визначення «місця, де звичайно проживає фізична особа» у пункті 2 статті 4 МПК ОЕСР.

Так, у параграфі 13 коментарів до підпункту «а» пункту 2 статті 4 МПК пояснюється, що важливою ознакою «постійного місця проживання фізичної особи» є постійний доступ цієї особи до даного місця проживання (permanent home availability). При цьому постійним місцем проживання може бути як, наприклад, власна квартира, так і орендована мебльована кімната. Головна ознака постійного місця проживання особи – постійний доступ до місця проживання. Не є постійним місцем проживання таке житло, яким фізичні

[1] Наприклад, у Люксембурзі фізична особа кваліфікується податковим резидентом з моменту реєстрації свого місця проживання; у РФ фізична особа стає податковим резидентом у разі перебування на території країни 183 дні протягом календарного року.

особи користуються короткостроково (наприклад, у зв'язку з туристичними візитами, відрядженнями, освітніми курсами тощо).

Додатковий коментар у параграфі 13 пояснює, що коли місце проживання фізичної особи у країні громадянства надано в оренду непов'язаній стороні, тоді для цілей оцінювання місця податкового резидентства фізичної особи це орендоване місце проживання не можна вважати місцем постійного проживання фізичної особи у країні громадянства, адже воно не є доступним цій фізичній особі для проживання. На практиці деякі працедавці навіть радять своїм працівникам-іноземцям надавати власне житло в оренду у країні громадянства, щоб уникнути ситуації подвійного резидентства (наприклад, така практика зустрічалася у працедавців у Нідерландах).

Друге оновлення коментарів до МПК ОЕСР щодо резидентського статусу є більш складним і пов'язане з правилами визначення «звичайного місця проживання» (habitual abode) фізичної особи. Якщо особа має постійне житло в обох договірних державах, а центр життєвих інтересів не може бути встановлений, або у випадку, коли немає постійного місця проживання в жодній країні, згідно з новими коментарями, кількість днів проживання у кожній з країн не обов'язково визначає місце звичайного проживання фізичної особи. Тобто для встановлення країни звичайного проживання фізичної особи потрібно охопити достатній проміжок часу, щоб з'ясувати частоту, тривалість та регулярність перебування в цій країні, які є ознакою осілої поведінки життя людини.

У параграфі 19.1 коментарів до МПК ОЕСР розглянуто приклад, коли фізична особа, яка є резидентом країни С, їде у країну D і працює там 190 днів. Протягом цих 190 днів ця особа є резидентом країн С і D одночасно, згідно з національним законодавством цих країн. Далі ця фізична особа повертається до країни С для постійного проживання після завершення зазначеної 190-денної роботи у країні D. При цьому фізична особа не має постійного місця проживання ані у країні С, ані у країні D протягом зазначених 190 днів. Отже, для того щоб визначити, у якій країні ця фізична особа має місце звичайного проживання, рекомендовано вийти за межі зазначеного 190-денного періоду подвійного резидентства та проаналізувати довший період, щоб з'ясувати частоту, тривалість і регулярність проживання фізичної особи у країні з огляду на її звичайний спосіб життя.

В іншому прикладі оновлених коментарів до МПК ОЕСР у разі, якщо фізична особа має місце постійного проживання в обох країнах, аналізується навіть п'ятирічний період, протягом якого фізична особа має місце постійного проживання у двох країнах для визначення країни податкового резидентства на основі особистих обставин фізичної особи.

Отже, нові коментарі змінюють такий формальний критерій податкового резидентства, як кількість днів, проведених у будь-якій країні, та запроваджують тест із трьох ознак: частота, тривалість та регулярність перебування у країні, що оцінюються з урахуванням фактів та особистих обставин фізичної особи. Хоча даний тест є складнішим, на думку експертів ОЕСР, це може слугувати більш точному визначенню статусу податкового резидента країни.

Таким чином, на практиці для надання довідки про статус податкового резидента фізичної особи податківці можуть запитувати додаткову інформацію щодо особистих обставин фізичної особи з метою більш точного визначення податкового резидентства даної особи. Це доцільно зазначити в нормативних документах щодо надання довідки податкового резидента України [3]. На практиці потрібно враховувати, що у разі, коли фізична особа надала в оренду власне місце проживання непов'язаній особі, то це місце проживання не буде вважатися постійним, і для визначення резидентства такої особи необхідно звернутися до інших критеріїв. Також якщо фізична особа не має постійного місця проживання в жодній країні або має постійне місце проживання в декількох країнах, для визначення місця її звичайного проживання податківцям рекомендується проаналізувати особисті обставини цієї людини протягом достатнього періоду, щоб оцінити частоту, тривалість і регулярність перебування у відповідній країні та не обмежуватися тільки підрахунком кількості днів, проведених у країні протягом короткого періоду.

Список використаної літератури

1. Селезень П. О. Модельні норми як джерело тлумачення міжнародних податкових договорів. *Актуальні проблеми міжнародних відносин*. 2011. Вип. 95. С. 159–160.

2. Comments on OECD Model Tax Convention 2017. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-017_mtc_cond-2017-en.

3. Про підтвердження статусу податкового резидента України: наказ ДПА України від 12.04.2002 № 173.

Наукове видання

ПРОТИДІЯ МІНІМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ПРАКТИКА УКРАЇНИ

Збірник матеріалів
науково-практичного круглого столу до Дня науки
(м. Ірпінь, 17–18 травня 2018 р.)

Відповідальний за випуск	О. В. Діордійчук
Комп'ютерна верстка	Д. М. Алексєєв
Обкладинка	Д. М. Алексєєв

Підписано до друку 17.10.2018 р. Формат 60 × 84 1/16.
Папір офсетний. Гарнітура «Таймс». Друк офсетний.
Умовн.-друк. арк. 10,35

Видавництво «Алерта»
04210, м. Київ, а/с 112.
Тел.: (044) 223-15-25, 223-15-30.
E-mail: alerta.pravovaednist@gmail.com, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002 р.