

ЕФЕКТИВНІСТЬ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА В УКРАЇНІ ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

© 2014 ЛОМЕЙКО Ю. А.

УДК 336.24

Ломейко Ю. А. Эффективность митного законодательства в Украине та напрями його вдосконалення

Мета статті полягає в дослідженні ефективності митного законодавства як єдиної системи нормативно-правових актів, предметом регулювання якої є державна митна справа. За результатом вивчення, систематизації та аналізу наукових праць багатьох вчених було визначено методи вдосконалення законодавства в цілому та можливі заходи щодо підвищення ефективності митного законодавства зокрема. Встановлено, що митне законодавство в Україні відповідає міжнародним стандартам і вимогам. Водночас необхідним залишається його узгодження з окремими нормами інших галузей вітчизняного права, зокрема податкового та господарського. Розглянуто структуру і динаміку митних платежів та визначено їх роль у наповненні державного бюджету. Обґрунтовано доцільність спільного реформування митного та податкового законодавства з метою збільшення обсягу його доходної частини, а саме: усунення множинного трактування законодавчих норм, які регламентують ступінь відповідальності за нецільове використання товарів після випуску, звільнених від оподаткування при ввезенні на митну територію України. Доведено необхідність ототожнення понять «нецільове використання» та «невикористання протягом законодавчо встановлених термінів» у контексті застосування умовних пільг з митних платежів після випуску товарів. Запропоновано напрями вдосконалення митного та податкового контролю в частині розробки єдиної концепції визначення поняття «ризик» і звідси – єдиного порядку не тільки проведення, а й планування перевірок контролюючими органами. Перспективою подальших досліджень є розробка системи показників і критеріїв оцінки ефективності митного законодавства з урахуванням встановлених цілей державної зовнішньоекономічної політики.

Ключові слова: митне законодавство, ефективність законодавства, митний контроль, митні платежі, державний бюджет, зовнішньоекономічна діяльність, митна політика.

Табл.: 6. Бібл.: 29.

Ломейко Юлія Андріївна – аспірантка, кафедра фінансів, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

E-mail: yulya797979@ukr.net

УДК 336.24

UDC 336.24

Ломейко Ю. А. Эффективность таможенного законодательства в Украине и направления его усовершенствования

Цель статьи – исследование эффективности таможенного законодательства как единой системы нормативно-правовых актов, предметом регулирования которой является государственное таможенное дело. В результате изучения, систематизации и анализа научных работ многих учёных были определены методы усовершенствования законодательства в целом и возможные меры повышения эффективности таможенного законодательства в частности. Установлено, что таможенное законодательство в Украине соответствует международным стандартам и требованиям. В то же время необходимым остаётся его согласование с отдельными нормами других отраслей отечественного права, в частности налогового и хозяйственного. Рассмотрены структура и динамика таможенных платежей, определена их роль в наполнении государственного бюджета. Обоснована целесообразность совместного реформирования таможенного и налогового законодательства с целью увеличения объёма его доходной части, а именно: устранение множественного трактования законодательных норм, которые регламентируют степень ответственности за нецелевое использование товаров после выпуска, освобождённых от налогообложения при ввозе на таможенную территорию Украины. Доказана необходимость отождествления понятий «нецелевое использование» и «неиспользование в течение законодательно установленных сроков» в контексте применения условных льгот по таможенным платежам после выпуска товаров. Предложены направления усовершенствования таможенного и налогового контроля в части разработки единой концепции определения понятия «риск» и соответственно – единого порядка не только проведения, но и планирования проверок контролирующими органами. Перспективой дальнейших исследований является разработка системы показателей и критериев оценки эффективности таможенного законодательства с учётом установленных целей государственной внешнеэкономической политики.

Ключевые слова: таможенное законодательство, эффективность законодательства, таможенный контроль, таможенные платежи, государственный бюджет, внешнеэкономическая деятельность, таможенная политика.

Табл.: 6. Библ.: 29.

Ломейко Юлия Андреевна – аспирантка, кафедра финансов, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03068, Украина)

E-mail: yulya797979@ukr.net

Lomeiko Yu. A. Efficiency of the Customs Legislation of Ukraine and Directions for its Improvement

The article is aimed to study the efficiency of customs legislation as unified system of normative-legal acts, as subject to regulation by the State Customs. As result of studying, systematizing and analyzing of scientific papers of many scientists, methods for improving legislation in general and the possible measures for improving the efficiency of customs legislation in particular, have been identified. The customs legislation in Ukraine has been found in accordance with international standards and requirements. At the same time, it is necessary to adjust it with the individual norms of other branches of domestic law, in particular the tax and economic. Structure and dynamics of customs payments have been considered, their role in filling the state budget has been defined. Expediency of joint reforming of both the customs and tax legislation to increase the amount of its income has been substantiated, namely: the exclusion of the multiple interpretation of legal norms, which regulate the degree of liability for the unauthorized use of products after release, that are tax-exempt when importing to the customs territory of Ukraine. Need for equation of the concepts of «non-purpose use» and «non-use during the statutorily prescribed periods» in the context of the application of conditional benefits on tax payments after the release of the goods has been proven. Directions of improvement of customs and tax control in part of elaborating a common concept of defining the notion of «risk» and respectively – of the unified procedure aimed at not only conducting but also planning of inspections by supervisory organs, have been proposed. Prospects of the further researches are working out a system of indicators and criteria for evaluating the efficiency of customs legislation taking into account goals of the state external economic policy.

Key words: customs legislation, efficiency of legislation, customs control, customs payments, state budget, foreign trade, customs policy.

Табл.: 6. Библ.: 29.

Lomeiko Yuliia A. – Postgraduate Student, Department of Finance, Kyiv National Economic University named after. V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

E-mail: yulya797979@ukr.net

Необхідність вдосконалення вітчизняного законодавства в цілому та митного зокрема зумовлена, по-перше, процесами євроінтеграції, які вже відбуваються в Україні, по-друге, – складними умовами сьогодення та різноманітними факторами негативного впливу на бюджетну, податкову, валютну системи. Основним завданням для нашої держави в даний період має бути збереження національних інтересів і пошук нових, більш ефективних, напрямів внутрішньої та зовнішньої економічної політики. З цією метою державне регулювання митної справи потребує добре узгодженої законодавчої бази.

Питання вдосконалення законодавства України в цілому та окремих його галузей вивчали такі науковці: В. К. Мамутов [26], О. П. Віхров [19], Є. А. Гетьман [20], О. П. Гребельник [21], І. Г. Бережнюк [18], Ф. А. Жорін [22], М. В. Кравчук [24], О. О. Крестьянінов [25], А. П. Мицак [27], С. В. Петков [28], О. Ф. Скакун [29] та багато інших.

З метою підвищення ефективності законодавства здійснюється його систематизація, зазначає М. В. Кравчук [24, с. 158]. Автор наводить такий перелік форм систематизації законодавства: 1) інкорпорація (спосіб систематизації законодавства, який полягає в об'єднанні за певним критерієм групи нормативно-правових актів в одному збірнику, без внесення жодних змін у зміст норм права цих актів); 2) консолідація (поєднання багатьох нормативно-правових актів з одного питання різних епох і зведення їх в один акт, а також пристосування їх до нових економічних і політичних відносин; зміст правовідносин при консолідації не змінюється); 3) кодифікація (спосіб систематизації законодавства, який полягає у змістовній переробці й узгодженості певної, пов'язаної спільним предметом регулювання, групи юридичних норм та об'єднанні їх в єдиному нормативно-правовому акті; отже, така систематизація завжди має офіційний (правотворчий) характер); 4) зведення законів (вид систематизації, який поєднує в собі всі види систематизації, а також процес прийняття нових актів) [24, с. 159].

Зауважимо, що окремими науковцями зведення законів не розглядається як форма систематизації законодавства, наприклад, О. Ф. Скакун зазначає три способи систематизації законодавства: кодифікацію, інкорпорацію, консолідацію [29, с. 269]. Є. А. Гетьман вважає недоліком відсутність у положеннях національного законодавства визначення таких понять, як «систематизація», «консолідація», «кодифікація» та «інкорпорація», що негативно позначається на розвитку правової системи України [20, с. 33]. Автор, розглядаючи види кодифікації, зазначає такі: загальна, галузева та спеціальна (інституційна) [20, с. 90 – 92]. Митний кодекс України визначено як результат об'єднання правових норм у межах одного чи декількох інститутів, що є прикладом спеціальної (інституційної) кодифікації [20, с. 92]. В. К. Мамутов відмічає, що існуючі в Україні кодекси, які служать законодавчим забезпеченням економічної політики, у цілому сприяють систематизації, консолідації законів та забезпеченню їх більшій узгодженості [26, с. 71]. Однак поряд із цим автор наголошує, що необхідно усувати окремі неузгодженості, прогалини, наявність множинного трактування по-

нять і термінів [26, с. 71]. Також вченим запропоновано наукову експертизу законопроектів на «віруси тінізації та криміналізації» [26, с. 72]. О. П. Віхров, розглядаючи питання вдосконалення господарського законодавства в Україні, визначає подальшу консолідацію та кодифікацію численних законодавчих і підзаконних нормативно-правових актів, що регулюють господарські відносини на базі Господарського кодексу України як найскладнішу і найважливішу проблему вдосконалення господарського законодавства у сучасний період [19, с. 384].

О. П. Гребельник зазначає: «Взаємодія усіх елементів митної системи виявляється в реалізації встановлених завдань митної політики на підґрунті відповідної міжнародної законодавчо-правової бази, на підставі якої починає діяти механізм зовнішньоторговельних відносин» [21, с. 11]. І. Г. Бережнюк вважає, що: «Правовою формою реалізації митної політики є митне право та митне законодавство, а організаційною – система митного регулювання. Правова та організаційна форми реалізації митної політики стають організаційно-правовою основою митної справи, тобто діяльності митних органів.» [18, с. 26]. Ф. А. Жорін визначає митне право як «комплексну галузь права, яка складається із різних правових інститутів і правових норм, що регулюють суспільні відносини в галузі митної справи» [22, с. 35]. Водночас автор підкреслює, що суспільні відносини в галузі митної справи регулюються окремими галузями права, а саме: конституційним, адміністративним, адміністративно-процесуальним, цивільним, кримінальним, кримінально-процесуальним, трудовим тощо [22, с. 35]. А. П. Мицак вважає, що: «Для вдосконалення митного регулювання необхідно врахувати у національному законодавстві досвід інших держав, положень, зафіксованих у статутах і рішеннях міжнародних організацій» [27, с. 14]. О. О. Крестьянінов зауважує: «Комплексний характер митного права обумовлено наявністю так званого комплексного методу, особливість якого полягає у застосуванні для регулювання митних відносин практично усіх існуючих у чинній системі права методів впливу на суб'єктів: імперативного та диспозитивного, діючих як окремо, так і в сукупності» [25, с. 8]. С. В. Петков зазначає: «МК становить основу митного законодавства України. За своїм характером це комплексний закон, що регулює різноманітні відносини, які зачіпають різні галузі права: адміністративне, цивільне, фінансове, кримінальне та частково міжнародне» [28, с. 105].

Сучасна наука, на нашу думку, недостатньо уваги приділяє проблемам вдосконалення саме митного законодавства як єдиної системи нормативно-правових актів, що регламентує таку особливу галузь державного регулювання, як митна справа.

Метою статті є визначення складу митного законодавства, його взаємозв'язів з міжнародними нормами митного регулювання та з іншими галузями вітчизняного права, а також виявлення його основних недоліків, що впливають на показники ефективності митної справи, і розробити можливі напрями їх усунення.

З метою виявлення основних напрямів вдосконалення митного законодавства визначимо *предмет*

його регулювання. Відповідно до ст. 1 Митного кодексу України від 13.03.2012 р. № 4495-VI [3] (далі – МКУ) законодавство з питань митної справи складається з Конституції України, зазначеного Кодексу, з міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також з нормативно-правових актів, виданих на основі та на виконання МКУ та інших законів України, що регулюють питання, зазначені у статті 7 «Державна митна справа» МКУ. Відносно пов'язані зі справлянням митних платежів, регулюються МКУ, Податковим кодексом України та іншими законами України з питань оподаткування.

Отже, згідно з наведеним визначенням предметом регулювання митного законодавства є державна митна справа. Стаття 7 МКУ окреслює коло понять, які становлять державну митну справу. Узагальнюючи їх, можна стверджувати, що це, насамперед, порядок і умови переміщення товарів через митний кордон України, оскільки всі інші питання, розглянуті в наведеній законодавчій нормі, на наш погляд, є похідними від цього. Основні з них: митний контроль та митне оформлення товарів під час переміщення їх через митний кордон, застосування механізмів тарифного і нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, справляння митних платежів, митні пільги, боротьба з порушеннями митних правил.

Також зауважимо, що передумовою виникнення митної справи є здійснення державою зовнішньоекономічної діяльності. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII [7]: «Зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами». Відповідно до ст. 377 Господарського кодексу України (далі – ГКУ) від 16.01.2003 р. № 436-IV [5] «Зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання є господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України сукупністю речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна суб'єктів господарювання, та/або робочою силою».

На наш погляд, визначення ГКУ є більш точним, оскільки акцентує увагу на процесі перетинання товарами та іншим майном і робочою силою митного кордону України. Таким чином, можна виявити важливість митної справи як порядку та сукупності умов перетинання митного кордону товарами, майном і фізичними особами.

Особливості зовнішньоекономічної діяльності зумовлені державною політикою в цій сфері, основною метою якої є стимулювання виходу національних товарів на зовнішні ринки, забезпечення економіки іноземною валютою, захист інтересів вітчизняних виробників, наповнення державного бюджету митними платами. За-

лежно від напрямів зовнішньоекономічної політики встановлюються окремі аспекти митної справи.

Узагальнюючи вищенаведене, зазначимо, що існує два основні завдання зовнішньоекономічної діяльності: випуск вітчизняних товарів на міжнародні ринки та захист національного ринку, які визначають застосування певних заходів митного регулювання, зокрема й адміністрування митних платежів.

Зуважимо, що МКУ та Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [4] (далі – ПКУ) містять різні підходи до визначення митних платежів. Так, ст. 4 МКУ зазначає: «митні платежі: а) мито; б) акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції); в) податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції)». Водночас ст. 14 ПКУ наводить таке визначення: «митні платежі – податки, що відповідно до цього Кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи». Перелік всіх платежів, які контролюють митні органи, визначений Наказом Міністерства фінансів України від 20.09.2012 р. № 1011 (далі – Наказ № 1011) [16]. Відповідно до цього Наказу зазначені платежі можна згрупувати таким чином: мито ввізне, у тому числі антидемпінгове та спеціальне (код бюджетної класифікації 15010000), мито вивізне (код бюджетної класифікації 15020000), акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (код бюджетної класифікації 14030000), податок на додану вартість із ввезених товарів (код бюджетної класифікації 14010300), **екологічний податок** (код бюджетної класифікації **19010600**), **єдиний збір**, який справляється в пунктах пропуску через державний кордон (код бюджетної класифікації **22110000**), **штрафи** за порушення митних правил, включаючи штраф за порушення податкового законодавства (код бюджетної класифікації **21081100**), плата за виконання митних формальностей поза місцем розташування та поза робочим часом (код бюджетної класифікації 22200000), надходження коштів від реалізації конфіскованого майна за матеріалами митних органів (код бюджетної класифікації 24010100), надходження конфіскованої національної та іноземної валюти за матеріалами митних органів (код бюджетної класифікації 24010300), надходження валюти, щодо якої минув строк позовної давності (код бюджетної класифікації 24030000), надходження сум кредиторської та депонентської заборгованості підприємств, організацій та установ, щодо яких минув строк позовної давності (у тому числі коштів від реалізації майна, за яким не звернувся власник до закінчення строку зберігання) (код бюджетної класифікації 24030000), інші надходження (код бюджетної класифікації 24060300), відшкодування витрат митних органів на зберігання товарів, транспортних засобів на складах митних органів (код бюджетної класифікації 25010100), надходження коштів від реалізації безхазяйного майна, знахідок, спадкового майна, а також валютних цінностей і грошових коштів, власники яких невідомі (код бюджет-

ної класифікації 31010200), кошти від реалізації скарбів, які є пам'ятками історії та культури, майна, одержаного державою в порядку спадкування чи дарування (у тому числі того, від якого відмовився власник або отримувач) (код бюджетної класифікації 31010100).

Отже, можна зробити такий висновок: і МКУ, і ПКУ визначають митні платежі як податки, крім того, МКУ навіть обмежує їх кількість, чітко встановлюючи, що це мито, ПДВ та акцизний податок. ПКУ ширше трактує дане поняття, оскільки враховує всі податки, які мають бути сплачені під час перетинання товарами кордону України. Концепція, відповідно до якої Наказ № 1011 дає перелік надходжень бюджету, контроль за якими покладено на митні органи, скоріш відповідає визначенню митних доходів, з урахуванням податків, зборів, коштів, отриманих за надання послуг, штрафних санкцій та коштів від реалізації конфіскованої валюти та майна. Загальне визначення коштів державного бюджету, які адмініструються митними органами як митних доходів, можна знайти і у вітчизняній науковій літературі. Так, Ф. А. Жорін вважає, що: «митні

доходи – це всі грошові внески, які утворені в результаті справляння або стягнення митних платежів, від реалізації конфіскованих предметів контрабанди, кошти від справляння штрафів, пені» [22, с. 127].

Митні платежі, як за визначенням ПКУ, так і за визначенням МКУ, є загальнодержавними податками та відповідно до статті 29 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 р. № 2456-VI (далі – БКУ) [6] надходять до державного бюджету. Зауважимо, що вивіз мито, ввізне мито (крім ввізного мита на нафтопродукти і транспортні засоби та шини до них), акцизний податок (крім акцизного податку з ввезених нафтопродуктів і транспортних засобів) і ПДВ надходять до загального фонду державного бюджету, тоді як екологічний податок, який згідно з ПКУ також є митним платежем, надходить до спеціального фонду державного бюджету (далі – ДБУ), так само, як і зазначені вище ввізне мито на нафтопродукти і транспортні засоби та шини до них та акцизний податок з ввезених нафтопродуктів і транспортних засобів. У табл. 1 наведено показники структури та динаміки митних платежів за визначенням МКУ за період з 2009 – 2013 рр. і за три квартали 2014 р.

Таблиця 1

Динаміка та структура митних платежів

Рік	Дохід	ПДВ із ввезених товарів	Акцизний збір із ввезених товарів	Ввізне мито	Вивіз мито	Митні платежі всього	Усього доходів ДБУ
1	2	3	4	5	6	7	
2009	План (млрд грн)	81,3	4,4	10,4	0,3	96,4	245,3
	Фактичне виконання (млрд грн)	73,2	3,7	6,3	0,4	83,6	209,7
	% виконання	90,0	84,1	61,0	129,9	86,7	85,5
	% у загальному обсягу доходів ДБУ	34,9	1,8	3,0	0,2	39,8	100,0
	Темп приросту за рік, %	-9,7	44,5	-47,0	93,9	-12,7	-9,5
2010	План (млрд грн)	81,1	4,4	8,3	0,4	94,1	255,0
	Фактичне виконання (млрд грн)	73,4	4,6	8,6	0,3	86,8	240,5
	% виконання	90,4	105,2	103,2	78,2	92,2	94,3
	% у загальному обсягу доходів ДБУ	30,5	1,9	3,6	0,1	36,1	100,0
	Темп приросту за рік, %	0,3	24,7	35,2	-23,0	3,9	14,7
2011	План (млрд грн)	89,8	5,9	10,2	2,2	108,1	303,9
	Фактичне виконання (млрд грн)	96,0	7,8	10,5	1,3	115,6	314,6
	% виконання	106,9	133,4	102,1	60,5	107,0	103,5
	% у загальному обсягу доходів ДБУ	30,5	2,5	3,3	0,4	36,7	100,0
	Темп приросту за рік, %	30,9	70,0	22,3	344,8	33,2	30,8
2012	План (млрд грн)	116,3	10,3	12,7	0,4	139,7	374,0
	Фактичне виконання (млрд грн)	101,6	9,8	13,0	0,2	124,6	346,1
	% виконання	87,3	95,0	102,2	51,2	89,1	92,5
	% у загальному обсягу доходів ДБУ	29,4	2,8	3,8	0,1	36,0	100,0
	Темп приросту за рік, %	5,8	24,9	24,1	-84,7	7,7	10,0
2013	План (млрд грн)	103,4	10,0	15,1	0,2	128,7	351,2
	Фактичне виконання (млрд грн)	96,5	8,9	13,3	0,1	118,8	339,2
	% виконання	93,4	89,2	88,0	31,3	92,3	96,6
	% в загальному обсягу доходів ДБУ	28,5	2,6	3,9	0,0	35,0	100,0
	Темп приросту за рік, %	-5,0	-8,4	2,1	-61,2	-4,6	-2,0

1	2	3	4	5	6	7	8
I – III кв. 2014	План на рік, (млрд грн)	109,5	13,0	15,6	0,1	138,3	377,8
	Фактичне виконання за три квартали (млрд грн)	74,1	11,7	8,7	0,2	94,6	260,9
	% виконання	67,6	90,1	55,4	198,0	68,4	69,0
	% в загальному обсягу доходів ДБУ	28,4	4,5	3,3	0,1	36,3	100,0
	Темп приросту до аналогічного періоду попереднього року (фактичне виконання, %)	2,5	96,1	-10,4	257,2	15,3	4,0

Джерело: розроблено за даними [23].

Дані табл. 1 враховують обидва фонди та свідчать про те, що митні платежі становили від 35,0% у 2013 р. до 39,8% у 2009 р. усіх доходів ДБУ, чим засвідчують важливість фіскальної функції митних органів. Найбільше значення для наповнення бюджету протягом аналізованого періоду мав ПДВ: від 28,4% за три квартали 2014 р. до 34,9% у 2009 р. доходів ДБУ. Показник виконання всіх митних платежів протягом п'яти останніх повних років варіював від 86,7% у 2009 р. до 107,0% у 2011 р. планових надходжень. За три квартали 2014 р. річний плановий показник надходження митних платежів уже був виконаний в обсягу 68,4%. Зауважимо також, що, за даними табл. 1, обсяг вивізного мита був найскладнішим для планування, відсоток виконання даного митного платежу становив від 31,3% у 2013 р. до 198,0% річного показника за три квартали 2014 р.

Отже, встановивши роль митних платежів у наповненні ДБУ, розглянемо окремо фактори, що впливають на їх обсяг, і норми законодавства, що їх регламентують.

Обсяги митних платежів, як обсяги і будь-яких інших податків, залежать від таких основних елементів: об'єкт і база оподаткування, ставки оподаткування та пільги.

Об'єктом оподаткування митними платежами є операції з ввезення та вивезення, тобто переміщення, товарів через митний кордон України. Базою оподаткування є митна вартість для мита та акцизного податку, а для ПДВ – митна вартість та суми мита і, якщо товар підакцизний, – акцизного податку.

Порядок визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України, регламентується статтями 57 – 64 МКУ, товарів, що вивозяться, – статтею 66 МКУ. Крім того, варто зазначити, що після вступу України до СОТ у 2008 р. положення МКУ регулюються міжнародними вимогами до визначення митної вартості, а саме: ст. VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі від 30.10.1947 р. (далі – ГАТТ 1947) [1] і положеннями Домовленості про тлумачення Статті XVII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі від 15.04.1994 р. (далі – ГАТТ 1994) [2]. Також зауважимо, що для визначення митної вартості важливе значення мають умови поставки, які систематизовано в міжнародних правилах «Інкотермс».

Ставки митних платежів розглянемо окремо в розрізі кожного податку.

Ставки ввізного мита визначаються Законом України «Про Митний тариф України» від 19.09.2013 р.

№ 584-VII [8] і встановлюються на кожен товарну позицію УКТ ЗЕД. Крім цього, ставки ввізного мита поділяються на преференційні, пільгові та повні. Преференційні ставки ввізного мита застосовуються до товарів, які походять з держав, з якими укладено міжнародні договори про преференційні митні режими, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. До товарів, що походять з України або з держав – членів Світової організації торгівлі, або з держав, з якими Україна уклала двосторонні або регіональні угоди щодо режиму найбільшого сприяння, застосовуються пільгові ставки ввізного мита. До решти товарів застосовуються повні ставки ввізного мита.

Ставки вивізного мита встановлюються згідно з українським законодавством. Сьогодні в Україні вивізне мито справляється з таких видів товарів: 1) жива худоба та шкіряна сировина [9]; 2) насіння деяких видів олійних культур [10]; 3) відходи та брухт чорних металів [11]; 4) брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використання [12]; 5) природний газ у газоподібному і скрапленому стані та газ (крім природного) у газоподібному стані [13]. За способом розрахунку як імпортного, так і експортного мита ставки поділяються на адвалорні (у відсотках до митної вартості), специфічні (у грошових одиницях на одиницю виміру товару) та комбіновані (передбачають застосування як адвалорних, так і специфічних ставок).

Ставки акцизного податку регламентовано Розділом VI ПКУ на ввезення таких товарів: 1) спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; 2) тютюнові вироби, тютюн і промислові замітники тютюну; 3) нафтопродукти, скраплений газ; 4) автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли. За способом розрахунку, так само, як і ставки мита, можуть бути адвалорними, специфічними, комбінованими. Операції з вивезення підакцизних товарів не підлягають оподаткуванню.

Операції з ввезення товарів оподатковуються ПДВ за ставками 20% і 7% [14, 4] або звільняються від оподаткування. Операції з експорту товарів оподатковуються за ставкою 0%, або звільняються від оподаткування (з метою уникнення відшкодування податкового кредиту як стримуючий захід державної податкової політики).

Ставки оподаткування митом є більш залежними від умов міжнародних договорів, укладених Україною,

тоді як при застосуванні ставок акцизного податку та ПДВ до імпортованих товарів має виконуватись одна основна норма міжнародного законодавства, а саме: їх рівень має відповідати рівню, що застосовується до товарів національного походження [1, ст. III].

Виходячи з наведеного вище, можна підсумувати, що майже всі елементи оподаткування митними платежами залежать від міжнародних правил. Крім умовних пільг, яким, на наш погляд, варто приділити особливу увагу.

Узагальнюючи норми вітчизняного законодавства, можна поділити пільги з митних платежів на тарифні та умовні. Тарифні пільги були розглянуті вище. Вони застосовуються безпосередньо при оподаткуванні митом. Крім цього, можуть встановлюватись митні квоти, що передбачають справляння мита з окремого обсягу певних товарів за зниженими ставками мит.

Розглянемо умовні пільги з митних платежів. П. п. 14.1.253 п. 14.1 ст. 14 ПКУ та п.п. 14.1.254 п. 14.1 ст. 14 ПКУ містять такі визначення умовних пільг відповідно: 1) умовне звільнення від оподаткування митними платежами – звільнення від сплати митних платежів, застосування якого передбачає дотримання певних умов та обмежень під час використання товарів і транспортних засобів комерційного призначення, розпорядження ними після їх випуску; 2) умовне звільнення від оподаткування податком на додану вартість та акцизним податком у разі ввезення товарів на митну територію України – звільнення (умовне повне або умовне часткове) від сплати нарахованого податкового зобов'язання у разі розміщення товарів у митних режимах, що передбачають звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог митного режиму.

Відповідно до норм МКУ умовне повне звільнення від оподаткування митними платежами при ввезенні застосовується до товарів, поміщених у такі митні режими: транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування. Умовне часткове звільнення від оподаткування митними платежами при ввезенні товарів застосовується згідно з умовами митного режиму тимчасового ввезення. Крім цього, безумовно звільняються від сплати мита при ввезенні товари, поміщені в митні режими реімпорту та відмови на користь держави. Товари, що ввозяться, безумовно звільняються від сплати мита при поміщенні в митний режим реекспорту. Зазначені норми передбачені ст. 283 «Умовне повне звільнення від оподаткування митом» МКУ та ст. 284 «Умовне часткове звільнення від оподаткування митом» МКУ, а також Розділом V «Митні режими» МКУ.

На наш погляд, окремо необхідно зазначити, що безумовному частковому звільненню від оподаткування митними платежами при ввезенні підлягають продукти переробки, які ввозяться на митну територію України та були вироблені за її межами з українських товарів. Умовами митного режиму переробки за межами України передбачено справляння експортного мита при вивезенні вітчизняних товарів і справляння митних платежів з продуктів

їх переробки, які ввозяться на митну територію України, із застосуванням часткового звільнення від оподаткування, відповідно до чого сплаті підлягає позитивна різниця між сумою митних платежів, нарахованою на продукти переробки, і сумою митних платежів, яка підлягала б сплаті в разі імпорту відповідних товарів, які були вивезені за межі митної території України для переробки.

Розглянувши пільги зі справляння митних платежів відповідно до митного режиму і тарифні пільги з мита, зацентруємо увагу на умовних пільгах за визначенням п.п. 14.1.253 п. 14.1 ст. 14 ПКУ. Саме ця норма наголошує на необхідності дотриманні певних умов після випуску товарів. Під випуском слід розуміти випуск у вільний обіг, що можливе після здійснення митних формальностей, передбачених для митного режиму імпорту.

Перелік всіх умовних звільнень від сплати митних платежів під час ввезення товарів встановлено Наказом № 1011. Узагальнюючи підстави для звільнення товарів від оподаткування митними платежами при ввезенні, можна зробити такий висновок: пільги можуть надаватись одночасно з усіх податків, з конкретних двох і лише з певного одного. Однак товари, що ввозяться як гуманітарна та як технічна допомога відповідно до міжнародних угод, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, звільняються від сплати всіх митних платежів.

У табл. 2 наведено норми вітчизняного законодавства, які передбачають умовне звільнення від сплати митних платежів залежно від напрямів та умов їх використання товарів після випуску.

Отже, дані табл. 2 свідчать, що однакове за сутністю порушення – нецільове використання товарів, звільнених при ввезенні від сплати митних платежів – може призводити до різних видів відповідальності, а саме: 1) або до сплати донарахованих податкових зобов'язань та пені, 2) або до сплати донарахованих податкових зобов'язань, штрафів (фінансових санкцій) та пені, нарахованої в такому випадку на всю суму грошових зобов'язань.

Зауважимо, що фінансова відповідальність застосовується безпосередньо до суб'єктів господарювання – платників податків, незалежно від притягнення їх посадових осіб до адміністративної відповідальності.

Звернемо увагу на положення п. 30.8 ст. 30 ПКУ та ст. 123 ПКУ. Відповідно до п. 30.8 ПКУ: «Контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання (щодо умовних податкових пільг); податкові пільги, використані не за призначенням чи несвоєчасно повернуті, повертаються до відповідного бюджету з нарахуванням пені в розмірі 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України». Згідно зі ст. 123 ПКУ: «У разі якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених відповідно до ст. 54 ПКУ, – тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 відсотків суми

Підстави надання пільг з митних платежів при ввезенні товарів і транспортних засобів на митну територію України

Стаття Кодексу	Мито	Акцизний податок	ПДВ
	Стаття 282 МКУ	Пункт 3 Статті 213 ПКУ	Стаття 197 ПКУ
Аспекти відповідальності за нецільове використання	1) П. 282.1; п. 282.2; п. 282.3; п. 282.4; п. 282.5; п. 282.6; п. 282.7; п. 282.9; п. 282.10; п. 282.11; п. 282.12; п. 282.13; п. 282.14; п. 282.15; 282.16; п. 282.17; п. 282.18; п. – до підприємств, незалежно від притягнення їх посадових осіб до адміністративної відповідальності, передбаченої МКУ, застосовуються норми п. 30.8 ст. 30 та ст. 123 ПКУ; 2) П. 282.19 – платник зобов'язаний сплатити ввізне мито та пеню	П.п. 213.3.6 п. 213.3 ст. 213 ПКУ, п.п. 213.3.10 п. 213.3 ст. 213 – окремі положення щодо відповідальності за нецільове використання відсутні	1) П. 197.1 (крім підакцизних товарів, відповідно до п. 197.5): п.п. 197.1.3; п.п. 197.1.9, п.п. 197.1.23 п.п. 197.1.25, п. 197.2, п. 197.3, п. 197.7, п. 197.11, п. 197.18, п. 197.19, п. 197.20, п. 197.20 – окремі положення щодо відповідальності за нецільове використання відсутні; 2) П.п. 197.1.29, п. 197.16 – донарахування зобов'язань з ПДВ та сплата пені
Стаття Кодексу	Стаття 287 МКУ	Стаття 229 ПКУ (нульова ставка податку)	Стаття 211 ПКУ
Аспекти відповідальності за нецільове використання	П. 287.1 – п. 287.4 та п. 287.6 – виникнення обов'язку зі сплати ввізного мита та пені у строки та у порядку, визначені МКУ	П. 229.3; п. 229.5; п. 229.7 – із суб'єктів господарювання справляється штраф у розмірі, який обчислюється виходячи з обсягів використаних не за призначенням товарів та ставки акцизного податку, передбаченої п. 215.3 ст. 215 ПКУ, збільшеної в 1,5 рази	П. 211.1 – донарахування зобов'язань з ПДВ та сплата пені
Стаття Кодексу	Підрозділи 4 та 4 ¹ Прикінцевих і перехідних положень МКУ		Підрозділ 2 Перехідних положень ПКУ
Аспекти відповідальності за нецільове використання	1) Пункти Підрозділу 4: 2, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 – до відповідних суб'єктів господарювання, незалежно від притягнення їх посадових осіб до адміністративної відповідальності, передбаченої цим Кодексом, застосовуються норми п. 30.8 ст. 30 та ст. 123 ПКУ; 2) Підрозділ 41 – окремі положення щодо відповідальності за нецільове використання відсутні		1) Пункти: 2, 27, 28 – донарахування зобов'язань з ПДВ та пеня; 2) Пункти: 4, п. 26 – Розділ II ПКУ, ст. 123 (фінансові санкції); 3) Пункт 32 – окремі положення щодо відповідальності за нецільове використання відсутні

Джерело: розроблено за даними [3, 4].

визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування. При повторному протягом 1095 днів визначені контролюючим органом суми податкового зобов'язання з цього податку, зменшення суми бюджетного відшкодування – тягне за собою накладення на платника податків штрафу у розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування. Використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору, платежу додатково до штрафів, визначених вище, тягне за собою стягнен-

ня до бюджету суми податків, зборів, платежів, що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги. Сплата штрафу не звільняє таких осіб від відповідальності за умисне ухилення від оподаткування».

Отже, можна зробити висновок, що положення п. 30.8 ПКУ та ст. 123 ПКУ мають певні неузгодженості щодо відповідальності за нецільове використання товарів, тобто користування пільгами. На наш погляд, норму 30.8 ПКУ варто трактувати таким чином: контролюючі органи здійснюють контроль (тобто, ще не визначають самостійно податкове зобов'язання) за використанням податкових, в тому числі і митних, пільг. У такому разі сплата податків і пені, передбачені законодавством, мають стосуватися випадків, коли **платником самостійно**

здійснено донарахування податків. Положення ст. 123 ПКУ має стосуватися випадків, коли суми податків внаслідок нецільового використання пільг донараховано **контролюючим органом**, а не платником.

У табл. 3 наведено операції, щодо яких надано звільнення зі сплати митних платежів, для яких при нецільовому використанні товарів передбачено відповідальність у вигляді збільшення суми податкових зобов'язань та сплати пені, без застосування штрафних (фінансових санкцій).

Дані табл. 3 ілюструють випадки, коли відповідно до норм ПКУ та МКУ замість застосування положень п. 30.8 та ст. 123 ПКУ на загальних підставах у разі нецільового використання товарів, які були звільнені від сплати митних платежів, платник необґрунтовано, на нашу думку, лише збільшує суму відповідного податку та сплачує пеню, незалежно від того, чи ним самостійно, чи контролюючим органом було виявлено таке порушення та донараховано податкові зобов'язання.

Таблиця 3

Операції із ввезення на митну територію товарів щодо яких відповідальність за нецільове використання передбачає збільшення податкових зобов'язань та сплату пені

	Мито
п. 282.19 ст. 282 МКУ	Товари та/або предмети, оплачені за рахунок грантів (субгрантів), наданих відповідно до програм Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні, що виконуються відповідно до закону
п. 287.1 ст. 287 МКУ	Товари, визначені відповідно до Закону України «Про гуманітарну допомогу» Комісією з питань гуманітарної допомоги при Кабінеті Міністрів України як гуманітарна допомога
п. 287.2 ст. 287 МКУ	Товари (крім товарів для реалізації або використання з метою, безпосередньо не пов'язаною з провадженням підприємницької діяльності), що ввозяться на митну територію України на строк не менше трьох років іноземними інвесторами відповідно до Закону України «Про режим іноземного інвестування» з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів (контрактів) або як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями
п. 287.3 ст. 287 МКУ	Наукове, лабораторне і дослідницьке обладнання, а також комплектуючі та матеріали, передбачені проектом наукового парку, зареєстрованого згідно із Законом України «Про наукові парки», що ввозяться науковим парком і партнерами наукового парку в межах реалізації такого проекту наукового парку . Перелік таких товарів із визначенням кодів згідно з УКТ ЗЕД та обсяги ввезення таких товарів визначаються Кабінетом Міністрів України. Строк реалізації проекту наукового парку має становити не більше, ніж два роки для обладнання та не більше ніж один рік для комплектуючих і матеріалів з дня затвердження зазначеного переліку та обсягів товарів
п. 287.4 ст. 287 МКУ	Товари, що ввозяться на адресу Товариства Червоного Хреста України, його органів і місцевих організацій відповідно до Закону України «Про Товариство Червоного Хреста України» як гуманітарна чи добродійна допомога
п. 287.6 ст. 287 МКУ	1) Устаткування, обладнання та комплектуючі до них, матеріали, що не виробляються в Україні, які не є піддакцизними товарами та ввозяться ініціаторами створення – суб'єктами господарювання, керуючими компаніями індустріальних парків для облаштування індустріальних парків ; 2) устаткування, обладнання та комплектуючі до них, що не виробляються в Україні та не є піддакцизними товарами, які ввозяться учасниками індустріальних парків для здійснення господарської діяльності в межах індустріальних парків. Вивільнені кошти використовуються відповідними суб'єктами для: 1) облаштування індустріальних парків, у тому числі з використанням новітніх, енергозберігаючих технологій; 2) запровадження новітніх технологій, пов'язаних з господарською діяльністю у межах індустріальних парків; 3) збільшення випуску продукції та зменшення витрат за видами господарської діяльності, передбаченими цим Законом, у межах індустріальних парків; 4) здійснення науково-дослідної діяльності в межах індустріальних парків; 5) повернення кредитів та оплати інших запозичень, використаних на облаштування індустріальних парків та здійснення у їх межах господарської діяльності, а також для сплати відсотків за такими кредитами та запозиченнями
	ПДВ
п. п. 197.1.29 п. 197.1 ст. 197 ПКУ	Безоплатної передачі у державну або комунальну власність відповідних територіальних громад трамвайних вагонів (товарна позиція згідно з УКТ ЗЕД 8603 10 00 10), тролейбусів (товарна позиція згідно з УКТ ЗЕД 8702 90 90 10), автобусів (товарна позиція згідно з УКТ ЗЕД 8702) для перевезення громадян на маршрутах (лініях) відповідно до вимог життєзабезпечення населених пунктів . У разі нецільового використання зазначених товарів платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання за наслідками податкового періоду, на який припадає таке порушення, на суму податку на додану вартість, що мала бути сплачена в момент імпорту (постачання) таких товарів, а також сплатити пеню відповідно до закону
п. 197.16 ст. 197 ПКУ	Устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання та матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії; матеріали, устаткування, комплектуючі, що використовуються для виробництва:

	ПДВ
	1) устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії; 2) матеріалів, сировини, устаткування та комплектуючих, які будуть використовуватися у виробництві альтернативних видів палива або виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії; 3) енергозберігаючого обладнання та матеріалів, виробі, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів; 4) засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів. Операції із ввезення на митну територію України зазначених у цьому пункті товарів звільняються від оподаткування, якщо ці товари застосовуються платником податку для власного виробництва та якщо ідентичні товари з аналогічними якісними показниками не виробляються в Україні . Перелік таких товарів із зазначенням кодів УКТ ЗЕД встановлюється Кабінетом Міністрів України
ст. 211 ПКУ	На період виконання робіт з підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему, які виконуються за рахунок коштів міжнародної технічної допомоги, що надається на безоплатній та безповоротній основі, або за рахунок коштів, які передбачаються в Державному бюджеті України як внесок України до Чорнобильського фонду «Укриття» для виконання міжнародної програми – Плану здійснення заходів на об'єкті «Укриття» відповідно до положень Рамкової угоди між Україною та Європейським банком реконструкції та розвитку щодо діяльності Чорнобильського фонду «Укриття» в Україні та Угоди про грант (проект ядерної безпеки Чорнобильської АЕС) між Європейським банком реконструкції та розвитку, Урядом України і Чорнобильською атомною електростанцією: звільняються від оподаткування операції з імпорту товарів (сировини, матеріалів, устаткування та обладнання)
Розділ XX, Підрозділ II, п. 2 ПКУ	Товари за кодами УКТ ЗЕД, визначеними статтею 7 Закону України «Про альтернативні види палива», техніки, обладнання, устаткування, що використовуються для реконструкції існуючих і будівництва нових підприємств з виробництва біопалива і для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів з метою споживання біопалива, якщо такі товари не виробляються та не мають аналогів в Україні , а також технічних і транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин, що працюють на біопаливі, якщо такі товари не виробляються в Україні. Порядок ввезення зазначених техніки, обладнання, устаткування, технічних і транспортних засобів визначається Кабінетом Міністрів України
Розділ XX, Підрозділ II, п. 27 ПКУ	На період дії контракту, укладеного для реалізації національного проекту «Повітряний експрес» операції з ввезення на митну територію України товарів у митному режимі імпорту, що не виробляються в Україні або виробляються в Україні, але не відповідають вимогам проекту за кодами згідно з УКТ ЗЕД, передбачені підпунктом 9 пункту 4 розділу XXI «Прикінцеві та перехідні положення» Митного кодексу України
Розділ XX, Підрозділ II, п. 28 ПКУ	На період реалізації проектів (програм) за рахунок міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до ініціативи країн Великої вісімки «Глобальне партнерство проти розповсюдження зброї та матеріалів масового знищення» , звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з: ввезення на митну територію України товарів у митному режимі імпорту, що не виробляються в Україні, визначених підпунктом 11 пункту 4 розділу XXI «Прикінцеві та перехідні положення» Митного кодексу України. Перелік та порядок ввезення таких товарів визначаються КМУ

Джерело: розроблено за даними [3, 4].

Питання застосування фінансових санкцій у вигляді штрафів, передбачених ст. 123 ПКУ, має вирішуватися відповідно до того, хто (платник або контролюючий орган) виявив нецільове використання товарів і донорахував податки. Визначення в окремих нормах законодавства відповідальності за нецільове використання товарів, звільнених при ввезенні від оподаткування митними платежами, відповідає нормам п. 30.8 ст. 30 ПКУ, однак не дозволяє застосовувати норми статті 123 ПКУ, що потребує узгодження, оскільки можливість трактування норм законодавства у декілька способів дає підстави приймати рішення на користь платника згідно з п. 3.4 ст. 3 МКУ та частини 4 п.п. 4.1 ст. 4 ПКУ.

Окремої уваги потребує порядок справляння акцизного податку при ввезенні товарів відповідно до ст. 229 ПКУ. Згідно з положеннями цієї статті за ставкою 0% оподатковуються операції з ввезення таких товарів: нафтопродуктів, ввезених в Україну, що використову-

ються як сировина для нафтохімічної промисловості (п. 229.3 ст. 229 ПКУ та п. 229.5 ст. 229 ПКУ), речовин, що використовуються як компоненти ввезених в Україну моторних палив, які використовуються як сировина для хімічної промисловості (п. 229.7 ст. 229 ПКУ). Крім цього, встановлено особливий порядок контролю за цільовим використанням ввезених товарів, а саме: імпортер (векселедавець) виписує податковий вексель у 3-х екземплярах (один примірник подається контролюючому органу за місцезнаходженням виробника, другий – контролюючому органу за місцем митного оформлення зазначених товарів, третій залишається платнику податку), векселедержателем є контролюючий орган за місцем реєстрації платника. На підприємствах, що використовують зазначені товари у вказаних цілях, встановлюються податкові пости. На податковому посту представники контролюючого органу за місцем його розташування здійснюють постійний безпосеред-

ний контроль за цільовим використанням ввезених товарів. Погашення податкового векселя без сплати акцизного податку настає після документального підтвердження факту цільового використання таких товарів, а саме: після пред'явлення імпортером векселедержателю довідки, яка складається представниками податкового посту. Строк, на який може бути виписаний такий вексель, не може перевищувати 90 календарних днів. У разі непідтвердження цільового використання протягом зазначеного строку банк, який здійснив аваль векселя, згідно з протестом векселедержателя здійснює переклад податку. У разі нецільового використання платниками зазначених товарів з таких суб'єктів справляється штраф у розмірі, який обчислюється виходячи з обсягів використаних не за призначенням товарів та ставки акцизного податку, збільшеної в 1,5 разу. На наш погляд, такий порядок справляння даного митного платежу є ефективним з точки зору чіткого визначення окремих функцій підрозділів контролюючих органів. Варто також зацентувати увагу на обмеженні строку цільового використання товарів, а саме: періоду в 90 календарних днів. Відсутність підтвердження цільового використання зазначених товарів протягом вказаного строку розглядається як нецільове використання.

Зазначені норми законодавства стосуються фінансової відповідальності за порушення митних правил у частині справляння митних платежів.

Розглянемо також заходи адміністративної відповідальності, які застосовуються до посадових осіб платників податків. Згідно з п. 458.1 ст. 458 МКУ: «Порушення митних правил є адміністративним

правопорушенням, яке являє собою протиправні, винні (умисні або з необережності) дії чи бездіяльність, що посягають на встановлений МКУ та іншими актами законодавства України порядок переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, пред'явлення їх органам доходів і зборів для проведення митного контролю та митного оформлення, а також здійснення операцій з товарами, що перебувають під митним контролем або контроль за якими покладено на органи доходів і зборів МКУ чи іншими законами України, і за які МКУ передбачена адміністративна відповідальність».

Види адміністративної відповідальності за порушення митних правил поділяються на: попередження, штраф, конфіскацію (стосовно товарів – безпосередніх предметів правопорушення). До основних видів адміністративної відповідальності належать попередження і штраф, тоді як конфіскація може бути і основним, і додатковим видом відповідальності.

Штраф за порушення митних правил застосовується до відповідальної особи залежно від характеру правопорушення, що визначається МКУ. Сплата адміністративного штрафу не звільняє особу від обов'язку сплатити митні платежі та не суперечить положенням ПКУ щодо застосування фінансової відповідальності у вигляді штрафних санкцій та пені.

У табл. 4 наведено види порушень митного законодавства та заходи адміністративної відповідальності.

Дані табл. 4 свідчать, що базою для розрахунку адміністративних штрафів за порушення митних правил є неоподатковуваний мінімум доходів громадян, вартість предметів порушень митних правил та сума несплаче-

Таблиця 4

Адміністративні санкції за порушення митних правил

Стаття МКУ	Вид порушення	Вид адміністративної відповідальності
1	2	3
Ст. 468	Порушення режиму зони митного контролю	Попередження або накладення штрафу в розмірі двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
Ст. 469	Неправомірні операції з товарами, митне оформлення яких не закінчено, або з товарами, що перебувають на тимчасовому зберіганні під митним контролем	Попередження або накладення штрафу в розмірі двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
Ст. 470	Недоставлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення та документів до органу доходів і зборів призначення, видача їх без дозволу органу доходів і зборів або втрата. Перевищення встановленого строку доставки: 1) не більше, ніж на одну добу; 2) більше, ніж на одну добу, але не більше ніж на десять діб; 3) більше, ніж на десять діб, а так само втрата, чи видача їх без дозволу органу доходів і зборів	1) Попередження або накладення штрафу в розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; 2) накладення штрафу в розмірі двохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; 3) накладення штрафу в розмірі п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
Ст. 471	Порушення порядку проходження митного контролю в зонах (коридорах) спрощеного митного контролю	Накладення штрафу в розмірі ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а у разі якщо безпосередніми предметами правопорушення є товари, переміщення яких через митний кордон України заборонено або обмежено законодавством України, – також конфіскація товарів

1	2	3
Ст. 472	Недекларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення	Накладення штрафу в розмірі 100 відсотків вартості товарів, транспортних засобів з конфіскацією зазначених товарів, транспортних засобів
Ст. 473	Пересилання через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях товарів, заборонених до такого пересилання	Конфіскація товарів
Ст. 474	Перешкоджання посадовій особі органу доходів і зборів у доступі до товарів, транспортних засобів, документів	Накладення штрафу в розмірі ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Ті самі дії, вчинені особою, яка вже притягалася до відповідальності за таке правопорушення, перешкоджання під час документальної перевірки – накладення штрафу в розмірі п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
Ст. 475	Неподання органу доходів і зборів звітності щодо товарів, які перебувають під митним контролем	Накладення штрафу в розмірі п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
Ст. 476	Переміщення товарів через митний кордон України з порушенням прав інтелектуальної власності	Накладення штрафу в розмірі однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією товарів
Ст. 477	Порушення встановленого законодавством порядку ввезення товарів на територію вільної митної зони, вивезення товарів за межі цієї території та/або встановленого законодавством порядку проведення операцій з товарами, поміщеними в режим вільної митної зони	Накладення штрафу в розмірі однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
Ст. 478	1) Проведення з товарами, що зберігаються в режимі митного складу на митних складах, операцій, передбачених ст. 127 МКУ, без дозволу органу доходів і зборів; 2) зміна стану товарів, що зберігаються в режимі митного складу на митних складах, без дозволу органу доходів і зборів, порушення встановленого строку розпорядження товарами, які зберігаються на митному складі; 3) видача без дозволу органу доходів і зборів або втра-та товарів, що зберігаються в режимі митного складу на митних складах	1) Накладення штрафу в розмірі двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; 2) накладення штрафу в розмірі п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; 3) накладення штрафу в розмірі однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
Ст. 479	Порушення порядку або строків розпорядження товарами, розміщеними у магазині безмитної торгівлі	Накладення штрафу в розмірі однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
Ст. 480	Порушення порядку здійснення операцій з переробки товарів	Накладення штрафу в розмірі однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
Ст. 481	Перевищення строку тимчасового ввезення або тимчасового вивезення товарів: 1) не більше, ніж на три доби; 2) більше, ніж на три доби, але не більше, ніж на десять днів; 3) більше ніж на десять днів	1) Попередження або накладення штрафу в розмірі п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; 2) накладення штрафу в розмірі трьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; 3) накладення штрафу в розмірі однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
Ст. 482	Переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України поза митним контролем: 1) переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів поза митним контролем; 2) дії, вчинені особою, яка протягом року притягалася до відповідальності за вчинення таких самих правопорушення	1) Накладення штрафу в розмірі 100 відсотків вартості товарів, транспортних засобів – безпосередніх предметів порушення митних правил з конфіскацією товарів і транспортних засобів; 2) накладення штрафу в розмірі 200 відсотків вартості товарів, транспортних засобів – безпосередніх предметів порушення митних правил з конфіскацією товарів і транспортних засобів
Ст. 483	1) Переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю; 2) дії, вчинені особою, яка протягом року притягалася до відповідальності за вчинення правопорушення	1) Накладення штрафу в розмірі 100 відсотків вартості товарів – безпосередніх предметів порушення митних правил з конфіскацією товарів, а також товарів, транспортних засобів із спеціально виготовленими сховищами (тайниками);

1	2	3
		2) накладення штрафу в розмірі 200 відсотків вартості товарів – безпосередніх предметів порушення митних правил з конфіскацією товарів, а також товарів, транспортних засобів із спеціально виготовленими сховищами (тайниками)
Ст. 484	Зберігання, перевезення чи придбання товарів, транспортних засобів комерційного призначення, ввезених на митну територію України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю	Накладення штрафу в розмірі 100 відсотків вартості товарів, транспортних засобів або їх конфіскацію
Ст. 485	Дії, спрямовані на неправомірне звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру, а також інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів, використання товарів, стосовно яких надано пільги щодо сплати митних платежів, в інших цілях, ніж ті, у зв'язку з якими було надано такі пільги	Тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 300 відсотків несплаченої суми митних платежів

Джерело: розроблено за даними [3].

них митних платежів. Зауважимо також, що п. 5 Підрозділу 1 Розділу XX ПКУ встановлено таке: «Якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної ст. 169 ПКУ». Обсяг податкової соціальної пільги варіює від 100% до 200% розміру прожиткового мінімуму.

Розглянемо визначення адміністративних штрафних санкцій згідно з ГКУ. Відповідно до положень ст. 238 ГКУ адміністративні штрафи за порушення митних правил є адміністративно-господарськими санкціями, за ознакою застосування вповноваженими органами. Усі адміністративно-господарські санкції поділяються на такі: 1) вилучення прибутку (доходу); 2) адміністративно-господарський штраф; 3) стягнення зборів (обов'язкових платежів); 4) застосування антидемпінгових заходів; 5) припинення експортно-імпорتنних операцій; 6) застосування індивідуального режиму ліцензування; 7) зупинення дії ліцензії (патенту) на здійснення суб'єктом господарювання певних видів господарської діяльності; 8) анулювання ліцензії (патенту) на здійснення суб'єктом господарювання окремих видів господарської діяльності; 9) обмеження або зупинення діяльності суб'єкта господарювання; 10) ліквідація суб'єкта господарювання; 11) інші адміністративно-господарські санкції, встановлені ГКУ та іншими законами.

На нашу думку, обов'язок зі сплати донарахованих митних платежів разом із застосуванням адміністративних штрафів, передбачений МКУ, відповідає положенням ст. 240 ГКУ, відповідно до якого «суми прихованого (заниженого) прибутку (доходу) чи суми податку, несплаченого за прихований об'єкт оподаткування, підлягають вилученню в дохід відповідного бюджету в порядку, встановленому законом», також із суб'єкта господарювання стягується штраф. Однак, абзацем 2

п. 240.1 ст. 240 ГКУ встановлено, що граничний обсяг такого штрафу – двократний розмір донарахованої суми (200%) і тільки, якщо порушення вчинено повторно протягом року, обсяг штрафних санкцій максимально може збільшуватись до трьохкратного розміру (300%) донарахованих платежів. Цій нормі ГКУ не відповідає положення ст. 485 МКУ, відповідно до якого дії щодо неправомірного заниження суми митних платежів тягнуть за собою накладення штрафу в обсягу 300% суми несплачених митних платежів, незалежно від того, вкотре протягом року вчинене таке правопорушення.

Визначивши види та умови застосування відповідальності за порушення митних правил і порядку оподаткування митними платежами, розглянемо форми митного та податкового контролю, за допомогою яких виявляються такі порушення.

Відповідно до ст. 336 МКУ формами митного контролю є: 1) перевірки документів та відомостей, які надаються органам доходів і зборів під час переміщення товарів через митний кордон; 2) митний огляд; 3) облік товарів, що переміщуються через митний кордон; 4) усне опитування громадян і посадових осіб підприємств; 5) огляд територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших місць, де знаходяться товари, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою покладено на контролюючі органи; 6) перевірка обліку товарів, що переміщуються через митний кордон та/або перебувають під митним контролем; 7) проведення **документальних перевірок** дотримання вимог законодавства України з питань **державної митної справи**, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів; 8) направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих органу доходів і зборів.

Відповідно до ст. 62 ПКУ податковий контроль здійснюється шляхом: 1) ведення обліку платників податків; 2) інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; 3) **перевірок і звірок**,

перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Детального вивчення, на наш погляд, потребує порядок проведення перевірок умов дотримання митного та податкового законодавства. З цією метою в *табл. 5* наведено порівняльний аналіз видів перевірок, що здійснюються контролюючими органами, за визначенням ПКУ та за визначенням МКУ.

Дані *табл. 5* свідчать про те, що види перевірок, які здійснюються контролюючими органами відповідно до ПКУ та МКУ, суттєво відрізняються, крім документальних виїзних (планових і позапланових) перевірок. Зауважимо також, що невіїзні документальні перевірки, які передбачені ПКУ, можуть здійснюватися на підставі як ст. 77, так і ст. 78 ПКУ, тобто бути плановими та позаплановими відповідно. Документальну невіїзну перевірку за визначенням МКУ можна класифікувати як позапланову, оскільки підставами для її проведення не є план-графік.

Документальна перевірка (планова або позапланова; виїзна та невіїзна) відповідно до МКУ може здійснюватись щодо: 1) правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів; 2) **обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування**; 3) правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення; 4) **відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення** та/або відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі; 5) законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення. Отже, предметом проведення всіх видів документальних перевірок відповідно до МКУ є дотримання митного законодавства.

Відповідно ПКУ «документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є «своєчасність, до-

стовірність, повнота нарахування та сплати усіх, передбачених ПКУ податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи». Крім того, згідно з п. 77.3 ст. 77 ПКУ, забороняється проведення документальної **планової** перевірки за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку з доходів фізичних осіб та зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами.

Таким чином, основною відмінністю документальних перевірок за визначеннями МКУ та ПКУ є предмет, щодо якого вони здійснюються.

Розглянемо підстави для проведення документальних виїзних планових і виїзних позапланових перевірок, а також документальних невіїзних позапланових перевірок відповідно до МКУ та ПКУ в *табл. 6*, які за назвою є ідентичними, але відмінні за сутністю.

Проаналізувавши дані *табл. 6*, можемо зробити висновок, що перелік підстав для проведення документальних виїзних позапланових перевірок відповідно до МКУ є меншим, ніж відповідно до ПКУ, однак відповідає окремим його положенням.

Окремо слід звернути увагу на предмет і порядок планування документальних виїзних планових перевірок контролюючими органами згідно з нормами МКУ та ПКУ.

Вирішальним чинником при плануванні документальних виїзних перевірок є ризик. Однак існує суттєва відмінність у визначенні ризиків відповідно до МКУ та ПКУ.

Предметом перевірки згідно з МКУ є визначення дотримання положень митного законодавства. Система управління ризиками, яка застосовується для планування документальних виїзних планових перевірок, об'єктом ризику визначає: 1) характеристики товарів, що переміщуються через митний кордон; 2) характер зовнішньоекономічної операції; 3) характеристику, суб'єктів, що беруть участь у зовнішньоекономічній операції. Під ризиком розуміється ймовірність недотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

Таблиця 5

Види перевірок згідно положень ПКУ та МКУ

Ст.	ПКУ	Ст.	МКУ
75, 76	Камеральна перевірка	337	Перевірка документів та відомостей, які подаються органам доходів і зборів під час переміщення товарів через митний кордон
75, 77	Документальна планова виїзна перевірка	344	Перевірка обліку товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України та/або перебувають під митним контролем
75, 78	Документальна позапланова виїзна перевірка	345, 346	Документальна виїзна планова перевірка
75, 77, 79	Документальна планова невіїзна перевірка	345	Документальна виїзна позапланова перевірка
75, 78, 79	Документальна позапланова невіїзна перевірка	345, 351	Документальна невіїзна перевірка
75, 80	Фактична перевірка	348	Зустрічна звірка

Джерело: розроблено за даними [3, 4].

Підстави проведення документальних перевірок контролюючими органами

Перевірка	МКУ	ПКУ
1	2	3
Документальна планова виїзна	<p>Квартальний план-графік органу доходів і зборів, який формується ними самостійно, виходячи з результатів аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємств із застосуванням системи управління ризиками. Порядок планування органами доходів і зборів виїзних перевірок визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Документальна планова виїзна перевірка одного й того самого підприємства може проводитися не частіше одного разу на 12 місяців (1 року), а підприємства-УЕО – не частіше одного разу на 30 місяців</p>	<p>План-графік перевірок відповідно до ризику щодо несплати податків і зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше, ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік. Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову та митну політику</p>
Документальна позапланова виїзна	<p>1) Центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, у порядку контролю здійснено перевірку матеріалів документальної перевірки, проведеної органом доходів і зборів, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства. Може ініціюватися центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, тільки за умови, що стосовно посадових осіб органу доходів і зборів, які проводили таку перевірку, розпочато службове розслідування або кримінальне провадження. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, визначає орган доходів і зборів, що проводитиме таку перевірку;</p> <p>2) виявлено факти, які свідчать про порушення вимог законодавства з питань державної митної справи, якщо підприємство не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу доходів і зборів протягом 10 робочих днів з дня отримання такого запиту;</p> <p>3) підприємством не подано в установленний строк митну декларацію;</p> <p>4) розпочато процедуру припинення діяльності підприємства (крім перетворення), порушено провадження у справі про визнання підприємства банкрутом;</p> <p>5) підприємством подано в установленому порядку органу доходів і зборів заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження</p>	<p>1) За наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються можливі порушення цим платником податків податкового, валютного та іншого законодавства протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту;</p> <p>2) платником податків не подано в установлений законом строк податкову декларацію;</p> <p>3) платником податків подано контролюючому органу уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся контролюючим органом;</p> <p>4) виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження;</p> <p>5) платником податків подано в установленому порядку контролюючому органу заперечення до акта перевірки; така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження;</p> <p>6) розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків;</p> <p>7) платником подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість;</p> <p>8) щодо платника податку подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової накладної, у разі ненадання таким платником податків пояснень та документального підтвердження;</p> <p>9) отримано судове рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки або постанову органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність;</p> <p>10) контролюючим органом вищого рівня виявлено невідповідність висновків акта перевірки контролюючого органу нижчого рівня вимогам законодавства. Лише в тому разі, коли стосовно посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня, розпочато службове розслідування або їм повідомлено про підозру у вчиненні кримінального правопорушення;</p> <p>11) у разі отримання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ.</p>

1	2	3
		Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали підставою для проведення такої перевірки; 12) у разі встановлення відхилення цін контрольованої операції від рівня звичайних (ринкових) цін; 13) неподання платником податків або подання з порушенням вимог пункту 39.4 статті 39 ПКУ звіту про контрольовані операції та/або обов'язкової документації або у разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту
Документальна позапланова невізна	1) Виявлення ознак, що свідчать про можливе порушення законодавства України з питань державної митної справи; 2) надходження від уповноважених органів іноземних держав документально підтвердженої інформації про непідтвердження автентичності поданих органу доходів і зборів документів щодо товарів, митне оформлення яких завершено, недостовірність відомостей, що в них містяться, а також запитів стосовно надання інформації про зовнішньоекономічні операції, які здійснювалися за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності – резидентів України	Підстави ідентичні тим, що встановлені для проведення позапланової документальної візної перевірки

Джерело: розроблено за даними [3, 4].

Предметом документальної перевірки відповідно до ПКУ, як вже зазначалося, є своєчасність, повнота нарахування та сплати всіх податків, передбачених ПКУ. Відповідно до Наказу Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) «Про затвердження Переліку відомостей, які містять службу інформацію в органах ДФС» від 28.08.2014 р. № 88 [17] «Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання» є інформацією для службового користування. Водночас п. 77.2 ст. 77 ПКУ визначає, що фактором для встановлення ступеню ризику є характеристики діяльності платників податків.

Питання проведення спільних планових перевірок узгоджено п. 346.5 МКУ ст. 346, відповідно до якого: «У разі планування митними та іншими контролюючими органами проведення планової візної перевірки одного й того самого підприємства така перевірка проводиться зазначеними органами одночасно. Порядок координації проведення планових візних перевірок центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, визначається Кабінетом Міністрів України».

Порядок проведення спільних планових перевірок також визначений п. 77.5 ст. 77 ПКУ: «У разі планування перевірок одного й того самого платника податків контролюючими органами та органами державного фінансового контролю у звітному періоді такі перевірки проводяться зазначеними органами одночасно. Порядок координації проведення таких перевірок і залучення до перевірок інших органів, передбачених законом, визначається Кабінетом Міністрів України».

Суттєвою відмінністю розглянутих законодавчих норм є те, що МКУ зазначає необхідність узгодження

плану-графіку перевірок з усіма «іншими контролюючими органами», тоді як ПКУ зосереджує увагу на такому узгодженні лише з органами державного фінансового контролю.

З огляду на те, що митниці та податкові інспекції входять до єдиної структури органів ДФС згідно з Постановою Кабінету міністрів України «Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету міністрів України» від 06.08.2014 р. № 311 [15], порядок планування документальних візних перевірок повинен містити єдиний підхід до визначення податкових ризиків. На нашу думку, результати застосування системи управління ризиками відповідно до МКУ мають бути підставою для планування спільної документальної візної планової перевірки, предметом якої має бути дотримання як митного, так і податкового законодавства.

Таким чином, визначивши особливості здійснення контрольних заходів окремими органами ДФС, встановивши спільні та відмінні їх характеристики, звернемо увагу на таку ознаку, як строк позовної давності.

Відповідно до ст. 102 ПКУ: «Контролюючий орган має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених ПКУ, не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання».

Ст. 345 МКУ зазначає: «Документальні перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів» посилається на ст. 102 ПКУ при визначенні строків давності, що мають враховуватись при проведенні будь-яких видів документальних перевірок, передбачених МКУ.

Крім того, зауважимо, що поняття «нецільове використання», яке має безпосереднє відношення до предмету перевірок згідно з МКУ, не має чіткого визначення ані нормами МКУ, ані нормами ПКУ. На нашу думку, невикористання товарів протягом строку позовної давності, має ототожнюватись із нецільовим використанням товарів, ввезених на митну територію України із звільненням від сплати митних платежів, з метою недопущення порушення митного та податкового законодавства в цій частині після сплину 1095 днів.

ВИСНОВКИ

Ефективністю законодавства, на нашу думку, варто вважати ступінь узгодженості окремих положень нормативно-правових актів, які становлять єдину систему.

Розглянувши основні норми митного законодавства України, можна стверджувати, що в цілому його положення відповідають міжнародним вимогам і стандартам, зокрема це стосується порядку визначення митної вартості товарів, системи класифікації умов поставок, встановлення декількох видів ставок мита, залежно від країни походження товару, застосування ставок ПДВ та акцизного податку до імпортованих товарів на такому ж рівні, як і до товарів національного походження.

Однак окремі норми законодавчих актів, якими регламентується здійснення державної митної справи, потребують вдосконалення та взаємоузгодження.

Таким чином, до основних напрямів вдосконалення вітчизняного митного законодавства можна віднести:

- 1) розмежування понять «митні платежі», «митні податки», «митні збори», «митні доходи»;
- 2) визнання екологічного податку митним платежем з метою включення його обсягу до бази розрахунку адміністративних штрафів, які застосовуються до посадових осіб в разі несплати або недоплати митних платежів;
- 3) поділ поняття «умовні пільги» на «режимні», які надаються відповідно до умов певного митного режиму, та дійсно «умовні пільги», які передбачають звільнення від сплати митних платежів при ввезенні товарів на митну територію України за умов цільового використання таких товарів після їх випуску;
- 4) з метою узгодження норм вітчизняного законодавства, які надають підстави приймати рішення на користь платників, встановити на законодавчому рівні відмінність у положеннях п. 30.8 ст. 30 ПКУ та ст. 123 ПКУ, яка, на наш погляд, полягає у тому, хто: 1) платник чи 2) контролюючий орган виявив нецільове використання товарів, що були звільнені від оподаткування митними платежами при ввезенні, а звідси – і в заходах фінансової відповідальності: 1) або має бути сплачено донараховані податки та пеню (п. 30.8 ст. 30 ПКУ), 2) або

платник має сплатити донараховані податки, фінансовий штраф та пеню, яка в такому разі нараховується на повний обсяг грошового зобов'язання (ст. 123 ПКУ);

5) перегляд таких норм митного законодавства, а саме: ст. 197 ПКУ, ст. 211 ПКУ, Підрозділу 2 Розділу ХХ ПКУ, ст. 282 МКУ та ст. 287 МКУ, окремими пунктами яких відповідальність за порушення цільового використання товарів обмежується тільки донарахуванням митних платежів і сплатою пені. Таке обмеження дає підстави навіть у випадках, коли зазначене порушення виявлене контролюючим органом, не застосовувати норми ст. 123 ПКУ, тобто не нараховувати штрафні фінансові санкції. На наш погляд, звільнення від штрафних санкцій окремих видів операцій у випадках нецільового використання товарів після їх випуску, яким було надано звільнення від оподаткування при ввезенні на митну територію України, необґрунтовано зменшує надходження коштів до бюджету;

6) з метою узгодження положень МКУ та ГКУ розмежування рівнів адміністративної відповідальності посадових осіб за несплату митних платежів, що передбачена МКУ, таким чином: 1) порушення вчинено вперше протягом року – 200% суми несплачених податків; 2) порушення вчинено вдруге протягом року – 300% суми несплачених податків;

7) ототожнення понять «нецільове використання» і «невикористання протягом законодавчо визначених строків», тобто 1095 днів, крім випадків, які регламентує ст. 229 ПКУ;

8) побудова єдиної системи визначення податкових ризиків з метою розробки порядку не лише спільного проведення документальних перевірок, а й спільного їх планування контролюючими органами. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Генеральна угода з тарифів і торгівлі від 30.10.1947 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_264/para0114#o114
2. Генеральна угода з тарифів і торгівлі від 15.04.1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/981_003/para040#o40
3. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/para316#n316>
4. Податковий кодекс України від від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page2>
5. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15/para2388#n2388>
6. Бюджетний кодекс України від від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/para571#n571>
7. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12/para036#o36>
8. Закон України «Про Митний тариф України» від 19.09.2013 р. № 584-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/584-18>
9. Закон України «Про вивіз (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину» від 16.11.2006 № 356-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/356-16>

10. Закон України «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» від 10.09.1999 № 1033-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1033-14>

11. Закон України «Про вивізні (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів» від 24.10.2002 № 216-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/216-15>

12. Закон України «Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням» від 13.12.2006 № 441-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/441-16>

13. Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 03.06.2008 № 309-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/309-17>

14. Закон «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27.03.2014 р. № 1166-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1166-18/paran59#n59>

15. Постанова Кабінету міністрів України «Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету міністрів України» від 06.08.2014 р. № 311 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/311-2014-%D0%BF>

16. Наказ Міністерства фінансів України від 20.09.2012 № 1011. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/62422.html>

17. Наказ Державної фіскальної служби України «Про затвердження Переліку відомостей, які містять службу інформацію в органах ДФС» від 28.08.2014 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/nakazi/63299.html>

18. **Бережнюк І. Г.** Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти. монографія / І. Г. Бережнюк. – Д. : Академія митної служби України, 2009. – 543 с.

19. **Віхров О. П.** Окремі питання вдосконалення господарського законодавства / О. П. Віхров // Університетські наукові записки. Науковий часопис. – 2012 – № 1 (41). – С. 384 – 392.

20. **Гетьман Є. А.** Кодифікація законодавства України: загальна характеристика, особливості, види : монографія / Є. А. Гетьман. – Х. : Нац. акад. прав. наук України, НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування. – 2012. – 192 с.

21. **Гребельник О. П.** Формування митно-тарифної політики України за умов ринкової трансформації : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.05.01 «Світове господарство і міжнародні економічні відносини» / О. П. Гребельник. – Київ, 2003. – 43 с.

22. **Жорін Ф. Л.** Правові основи митної справи в Україні (конспект курсу лекцій з програмних тем) : навч. посібник / Ф. Л. Жорін. – К. : КНЕУ, 2001. – 248 с.

23. Звітність про виконання бюджетів // Виконання бюджетів // Державна казначейська служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>

24. **Кравчук М. В.** Теорія держави і права. Проблеми теорії держави і права : навч. посібник / М. В. Кравчук. – Т. : Карт-бланш, 2002. – 247 с.

25. **Крестьянінов О. О.** Правове регулювання митних режимів : автореф. дис. ... канд. юр. наук: спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / О. О. Крестьянінов – Х. : Національна юридична академія імені Ярослава Мудрого, 2002. – 14 с.

26. **Мамутов В. К.** Кодифікація : зб. наук. пр. / В. К. Мамутов. – К. : Юрінком Інтер, 2011. – 248 с.

27. **Мицак А. П.** Становлення і розвиток митного законодавства на території України : автореф. дис. ... канд. юр. наук: спец: 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових вчень» / А. П. Мицак. – Л. : Львівський національний університет імені Івана Франка, 2005. – 18 с.

28. **Петков С. В.** Відповідальність за порушення норм митного законодавства в контексті реформування та кодифі-

кації адміністративного законодавства України / С. В. Петков // Вісник Академії митної служби України. Сер.: Право. – 2009. – № 1. – С. 104 – 109.

29. **Скакун О. Ф.** Теорія держави і права : підручник / О. Ф. Скакун – Х. : Консум, 200. – 656 с.

Науковий керівник – Огонь Ц. Г., доктор економічних наук, професор, Заслужений юрист України

REFERENCES

Berezniuk, I. H. *Mytne rehuliuвання Ukrainy: natsionalni ta mizhnarodni aspekty* [Customs Ukraine: national and international aspects]. Dnipropetrovsk: Akademiia mytnoi sluzhby Ukrainy, 2009.

"Heneralna uhoda z taryfiv i torhivli vid 15. 04. 1994 r." [General Agreement on Tariffs and Trade of 15. 04. 1994]. http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/981_003/parao40#o40

"Heneralna uhoda z taryfiv i torhivli vid 30.10. 1947 r." [General Agreement on Tariffs and Trade of 10. 30. 1947]. http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_264/parao114#o114

Hetman, Ye. A. *Kodyfikatsiia zakonodavstva Ukrainy: zahalna kharakterystyka, osoblyvosti, vydy* [Codification of the legislation of Ukraine: general description, features, types]. Kharkiv: Pravo, 2012.

Hrebelynyk, O. P. "Formuvannya mytno-taryfnoi polityky Ukrainy za umov rynkovoї transformatsii" [Formation of customs and tariff policy in Ukraine under conditions of market transformation]. *Avtoref. dys. ... dokt. ekon. nauk: 08.05.01*, 2003.

Kravchuk, M. V. *Teoriia derzhavy i prava. Problemy teorii derzhavy i prava* [Theory of law. Problems of the theory of law]. Ternopil: Kart-blansh, 2002.

Krestianinov, O. O. "Pravove rehuliuвання mytnykh rehymiv" [Rights customs regimes]. *Avtoref. dys. ... kand. iuryd. nauk: 12.00.07*, 2002.

[Legal Act of Ukraine] (2013). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/584-18>

[Legal Act of Ukraine] (2006). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/356-16>

[Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1033-14>

[Legal Act of Ukraine] (2002). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/216-15>

[Legal Act of Ukraine] (2006). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/441-16>

[Legal Act of Ukraine] (2008). <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/309-17>

[Legal Act of Ukraine] (2014). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1166-18/paran59#n59>

[Legal Act of Ukraine] (2014). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/311-2014-%D0%BF>

[Legal Act of Ukraine] (2012). Ofitsiyni sait Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy. <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/62422.html>

[Legal Act of Ukraine] (2014). <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/nakazi/63299.html>

[Legal Act of Ukraine] (2012). <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran316#n316>

[Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page2>

[Legal Act of Ukraine] (2003). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15/paran2388#n2388>

[Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/paran571#n571>

[Legal Act of Ukraine] (1991). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12/parao36#o36>

Mamutov, V. K. *Kodyfikatsiia* [Codification]. Kyiv: Yurinkom Inter, 2011.

Mytsak, A. P. "Stanovlennia i rozvytok mytnoho zakonodavstva na terytorii Ukrainy" [Formation and evolution of customs legislation in Ukraine]. *Avtoref. dys. ... kand. iuryd. nauk: 12.00.01*, 2005.

Pietkov, S. V. "Vidpovidalnist za porushennia norm mytnoho zakonodavstva v konteksti reformuvannia ta kodyfikatsii admini-

stratyvnoho zakonodavstva Ukrainy" [Responsibility for violation of customs legislation in the context of administrative reform and codification of the law of Ukraine]. *Visnyk Akademii mytnoi sluzhby Ukrainy. Seriya "Pravo"*, no. 1 (2009): 104-109.

Skakun, O. F. *Teoriia derzhavy i prava* [Theory of law]. Kharkiv: Konsum, 2001.

Vikhrov, O. P. "Okremi pytannia vdoskonalennia hospodarskoho zakonodavstva" [Some issues of improving economic legisla-

tion]. *Universytetski naukovy zapysky. Naukovyi chasopys*, no. 1 (41) (2012): 384-392.

Zhorin, F. L. *Pravovi osnovy mytnoi spravy v Ukraini* [The legal basis of customs in Ukraine]. Kyiv: KNEU, 2001.

"Zvitnist pro vykonannia biudzhetyv" [Reporting on budget execution]. *Derzhavna kaznacheiska sluzhby Ukrainy*. <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>

УДК 338.4

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ФАРМАЦЕВТИЧНИХ РИНКІВ КРАЇН ЄС І СНД

© 2014 ДОРОВСЬКИЙ О. В., ЯРОШЕНКО І. В.

УДК 338.4

Доровський О. В., Ярошенко І. В. Порівняльна характеристика фармацевтичних ринків країн ЄС і СНД

Статтю присвячено аналізу фармацевтичних ринків країн ЄС і СНД, їх проблемам і перспективам розвитку. Досліджено динаміку розвитку європейського фармацевтичного ринку та його регіональну сегментацію. Проаналізовано основні показники фармацевтичних ринків ключових країн ЄС EU-5. Досліджено особливості фармацевтичних ринків країн Центральної й Східної Європи – членів ЄС. Розглянуто основні фактори, що впливатимуть на рівень державних видатків на лікарські засоби в країнах ЄС. Проаналізовано середньодушове споживання лікарських засобів на душу населення в різних країнах світу. Проаналізовано особливості державної політики регулювання ринку генериків країн ЄС. Досліджено особливості фармацевтичних ринків країн пострадянського простору: структуру, обсяги, ключові параметри роздрібних ринків. Розглянуто особливості фармацевтичних ринків країн СНД: Росії, Казахстану, Білорусі. Сформовано порівняльну характеристику фармринків країн СНД, визначено їх ключові проблеми та основні точки зростання. Визначено відмінності фармацевтичних ринків країн СНД від західних ринків.

Ключові слова: фармацевтичний ринок, лікарські засоби, генерики, країни ЄС, країни СНД.

Рис.: 9. **Табл.:** 6. **Бібл.:** 28.

Доровський Олександр Вікторович – кандидат економічних наук, доцент, здобувач, Науково-дослідний центр індустріальних проблем розвитку НАН України (пл. Свободи, 5, Держпром, 7 під'їзд, 8 поверх, Харків, 61022, Україна)

E-mail: office@zt.com.ua

Ярошенко Іван Васильович – кандидат економічних наук, радник начальника Харківської об'єднаної державної податкової інспекції ГУ Міндоходів у Харківській області (вул. Пушкінська, 46, Харків, 61057, Україна)

E-mail: ivan.yaroshenko@gmail.com

УДК 338.4

Доровской А. В., Ярошенко И. В. Сравнительная характеристика фармацевтических рынков стран ЕС и СНГ

Статья посвящена анализу фармацевтических рынков стран ЕС и СНГ, их проблемам и перспективам развития. Исследована динамика развития европейского фармацевтического рынка и его региональная сегментация. Проанализированы основные показатели фармацевтических рынков ключевых стран ЕС EU-5. Исследованы особенности фармацевтических рынков стран Центральной и Восточной Европы – членов ЕС. Рассмотрены основные факторы, которые будут влиять на уровень государственных расходов на лекарственные средства в странах ЕС. Проанализировано среднечеловеческое потребление лекарственных средств на душу населения в разных странах мира. Проанализированы особенности государственной политики регулирования рынка генериков стран ЕС. Исследованы особенности фармацевтического рынка стран постсоветского пространства: структура, объемы, ключевые параметры розничных рынков. Рассмотрены особенности фармацевтических рынков стран СНГ: России, Казахстана, Беларуси. Сформирована сравнительная характеристика фармрынков стран СНГ, определены их ключевые проблемы и основные точки роста. Определены отличия фармацевтических рынков стран СНГ от западных рынков.

Ключевые слова: фармацевтический рынок, лекарственные средства, дженерики, страны ЕС, страны СНГ.

Рис.: 9. **Табл.:** 6. **Библ.:** 28.

Доровской Александр Викторович – кандидат экономических наук, доцент, соискатель, Научно-исследовательский центр индустриальных проблем развития НАН Украины (пл. Свободы, 5, Госпром, 7 подъезд, 8 этаж, Харьков, 61022, Украина)

E-mail: office@zt.com.ua

Ярошенко Иван Васильевич – кандидат экономических наук, советник начальника Харьковской объединенной государственной налоговой инспекции ГУ Миндоходов в Харьковской области (ул. Пушкинская, 46, Харьков, 61057, Украина)

E-mail: ivan.yaroshenko@gmail.com

UDC 338.4

Dorovsky O. V., Yaroshenko I. V. Comparison of Pharmaceutical Markets of the EU Member Countries and the CIS Countries

The article is aimed at analysis of pharmaceutical markets of the EU member countries and the CIS countries, their issues and development prospects. Dynamics of development of the European pharmaceutical market and its regional segmentation were studied. The main indicators of pharmaceutical markets in the key EU member countries (EU-5) were analyzed. Features of pharmaceutical markets of the Central and Eastern European EU member countries were explored. The main factors that will influence the level of state expenditures on medicines in the EU member countries were considered. The consumption of medicines per capita in different countries of the world was analyzed. Also peculiarities of State policy regulating the market of generic drugs in the EU member countries were analyzed. Features of the pharmaceutical market of the countries from the post-Soviet area, such as: structure, volume, key parameters of retail markets were studied. Features of the pharmaceutical markets of the CIS countries: Russia, Kazakhstan, and Belarus were taken into consideration. A comparison of pharmaceutical markets of the CIS countries has been formed, their key issues and the major points of growth have been identified. Also differences between pharmaceutical markets of the CIS countries and the Western markets have been identified.

Key words: pharmaceutical market, medicines, generic drugs, EU member countries, CIS countries.

Рис.: 9. **Табл.:** 6. **Библ.:** 28.

Dorovsky Oleksandr V. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Applicant, Research Centre of Industrial Problems of Development of NAS of Ukraine (pl. Svobody, 5, Derzhprom, 7 pidyizd, 8 poverkh, 61022, Ukraine)

E-mail: office@zt.com.ua

Yaroshenko Ivan. V. – Candidate of Sciences (Economics), Advisor to the Director of Kharkiv Association of State Tax Inspectorate State Mindohodov in Kharkiv region (vul. Pushkinska, 46, Kharkiv, 61057, Ukraine)

E-mail: ivan.yaroshenko@gmail.com

Розвиток фармацевтичної індустрії в напрямку розробки та впровадження найбільш ефективних і безпечних лікарських препаратів є пріоритетним напрямком для багатьох провідних країн світу і найвідоміших фармакологічних компаній. Одним із провідних світових регіональних ринків є фармацевтичний ринок ЄС, який представлений 28 країнами Центральної,

Західної та Східної Європи. Створення Європейського Союзу привело до поповнення фармацевтичного ринку Європи (у 2004, 2007 і 2013 рр.) новими країнами. Зараз фармацевтичний ринок ЄС оцінюється в більш ніж 140 млрд дол. США та має високий потенціал розвитку.

Питання розвитку фармації у світі, окремих його регіонах і країнах знаходяться у фокусі уваги як закор-