

countries are at the stage of formation in Ukraine. In this professional scientific article, the author examines the problem and approaches to define a tax consultancy in the modern range of financial services in the consulting market. It is stated that one of the features of Ukraine's financial services market is the legal uncertainty concerning the market of tax consulting services. Consequently, the country and business entities as the agents of this market can affect the development trends of the tax consulting market: state regulation or self-regulatory business (similar to European countries). The aim of the article is to study and analyze the advantages and disadvantages, peculiarities of formation and functioning of tax consulting in developed countries over the world including Europe, and to elaborate proposals for market development in field of financial consulting services, in particular, tax consulting services in Ukraine. The article also highlights a rather important issue of the existence of two institutional players in the market of tax services: the government, in the person of the fiscal agency, which according to the legislation provides services to taxpayers free of charge, and private companies and self-employed persons providing chargeable tax consulting services with no legislative support for these activities. The practical significance of the findings is that they can be used in management decision-making and in working out the actions for legal regulation in the market of tax consulting services in Ukraine to ensure both the quality of consulting services and legal protection of the customers. The outlined topic is a promising research in the field of development and improvement for the market of tax consulting services.

Keywords: tax consulting, consultancy, service, consulting, tax consultant, tax explanation, fiscal service.

Одержано 01.04.2019 р.

УДК 336.225

DOI:10.31339/2313-8114-2019-1(11)-142-146

Скоромцова Тетяна Олександрівна,

к.е.н., с.н.с., доцент кафедри податкової політики,
Університет державної фіскальної служби України

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ЗЕД ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ МИТНОГО ПОСТ АУДИТУ: ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ТА ДОСВІД КРАЇН ЄС

Порядок провадження митного пост-аудиту в Україні, незважаючи на значну увагу, що приділяється його розвитку в контексті протидії порушенням митних правил, наразі не можна визнати досконало дослідженим, особливо в частині встановлення відповідальності суб'єктів ЗЕД за порушення правил після випуску товарів. Метою статті є дослідження проблемних питань, що стосуються правового регулювання відповідальності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в Україні за фактами порушення митного законодавства, які виявлені за результатами митного пост-аудиту. Методами дослідження є аналіз нормативно-правових документів, теоретичних розробок вітчизняних та закордонних вчених і практиків щодо встановлення відповідальності за результатами пост митного аудиту. У статті розглядаються окремі аспекти системи штрафних санкцій в частині відповідальності суб'єктів ЗЕД за результатами митного пост-аудиту, а саме: недостатню ефективність адміністрування нарахованих податкових та митних зобов'язань і фінансових санкцій, визначених у податковому повідомленні-рішенні; недосконалість механізмів податкової застави майна суб'єктів господарювання; процедури забезпечення митних гарантій. Так, норми Податкового кодексу України, що регулюють визначення суми податкових грошових зобов'язань платника, порядок їх сплати та оскарження, зупиняють виконання платником грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні. Натомість, у Митному кодексі ЄС встановлено, що подання апеляції не повинно викликати призупинення виконання оскаржуваного рішення. У статті також розглядаються недоліки основних компонентів інституту гарантій: процедури надання фінансових гарантій та визначення особи-гаранта. Так, згідно Митного кодексу ЄС, гарантії встановлюються до понесених митних боргів та тих, що можуть виникнути, а у вітчизняних нормах передбачено надання гарантій на суми митних платежів, що підлягають сплаті. В статті проаналізовано недосконалість вітчизняного механізму податкової застави майна платників податків – боржників, що спричиняє неефективне адміністрування податкового боргу. Наукова новизна і практична значимість результатів дослідження. За результатами проведеного аналізу встановлена та обґрунтована необхідність наближення діючих норм митного законодавства України до європейських стандартів та надано пропозиції щодо вдосконалення чинного митного законодавства про відповідальність за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності з урахуванням міжнародних стандартів і правових норм ЄС. Це надасть можливість забезпечити більш дієвий механізм відповідальності суб'єктів ЗЕД та підвищить фіскальну ефективність вітчизняної системи податкового та митного контролю в Україні.

Ключові слова: митний пост-аудит, порушення митних правил, відповідальність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, митне законодавство, інститут гарантій, компроміс, апеляція.

ВСТУП

Постановка проблеми. Незважаючи на значну увагу, що приділяється порядку впровадження митного пост-аудиту в Україні в контексті його використання у протидії порушень митного законодавства, слід констатувати, що як у науковій сфері, так і у практичному аспекті можна визнати його недостатньо дослідженим. Це стосується, перш за все, встановлення відповідальності суб'єктів ЗЕД за порушення податкового та митного законодавства в частині вільного випуску товарів після митного контролю та відповідності цих процедур європейським стандартам. Важливим питанням є також визначення відповідності вітчизняних норм митного законодавства стандартам Угоди СОТ [1] про спрощення процедур торгівлі та іншим правозастосовним міжнародним стандартам, норми яких Україна має виконувати. На жаль, положення вітчизняного чинного законодавства не повною мірою відповідають цим вимогам, що і зумовило проведення більш детального дослідження даної проблеми.

Аналіз останніх публікацій. Проблеми вдосконалення системи відповідальності суб'єктів ЗЕД за порушення митних правил в Україні розглядалися багатьма вченими та практиками: В. Афанасьєвим, І. Бережнюком, А. Венделіним, Б. Генкіним, А. Кредісовим, О. Оболенським, П. Пашком, С. Терещенком, М. Харкавим, І. Несторишиним та ін. [2, 3, 4]. Однак, як свідчить аналіз, окремі аспекти системи штрафних санкцій в частині відповідальності суб'єктів ЗЕД за результатами митного пост-аудиту вимагають подальшого удосконалення.

Мета статті (постановка завдання). Метою статті є аналіз вітчизняного законодавства щодо основних проблемних аспектів системи відповідальності за результатами митного пост аудиту та обґрунтування окремих доповнень до чинних норм митного законодавства України з врахуванням міжнародного досвіду та європейських стандартів.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ

Як свідчить аналіз, до означених вище питань слід віднести недостатню ефективність контрольних заходів фіскальних органів щодо адміністрування нарахованих податкових та митних зобов'язань і фінансових санкцій, недосконалість механізмів податкової застави майна суб'єктів господарювання та митних гарантій. Саме такі чинники провокують ризики створення податкового та митного боргу.

До одної із основних причин слід віднести і те, що в окремих випадках вітчизняні штрафні санкції (податкові зобов'язання, штраф, пеня) складають значні відсотки та застосовуються за фактом виявлення правопорушення незалежно від визнання вини об'єкта контролю. Відповідно, з цим виникає проблема низького рівня узгодженості результатів перевірок, їх оскарження в адміністративному та судовому порядку, що також потенційно створює борг за податковими зобов'язаннями. Встановлено, що наявний податковий борг недостатньо забезпечується вартістю описаного в податкову

заставу майна платників податків-боржників, в результаті чого його вартість була значно меншою від суми податкового боргу.

Важливою причиною, що викликає неефективне адміністрування податкового боргу, є значна кількість та обсяги оскаржуваних платниками податків рішень в адміністративному та судовому порядку, що, звісно, вказує на необхідність перегляду окремих норм та підходів притягнення до відповідальності за порушення митного законодавства.

Отже, виникає необхідність нормативно-правового врегулювання зазначених проблем на основі більш детального аналізу відповідних норм системи відповідальності за порушення відповідних норм податкового та митного законодавства.

Аналізуючи ст. 54-60 гл. IV Податкового кодексу України, що регулюють визначення суми податкових грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів, слід зауважити, що пп. 15 ст. 56, при здійсненні процедури оскарження, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні, на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Дана норма поширюється на всі податкові платежі, в тому числі і на митні [5].

Однак, на нашу думку, при застосуванні вимог цієї статті не враховується такий важливий аспект як надходження від ввізних і вивізних мит та податків. А вони, як свідчить показники податкової статистики, складають майже половину від загальної суми податкових надходжень. Тому, призупинення виконання податкових зобов'язань, навіть на період оскарження, провокує ризики неповного та несвоєчасного надходження до бюджету належних платежів – ввізних та вивізних мит. У цьому контексті варто зауважити про необхідність зміни діючої норми вітчизняного законодавства в частині реалізації вимог щодо виконання рішень пост митного аудиту.

Наразі введення такої норми може вважатися одним із перших компонентів поступового наближення митного законодавства України до європейських стандартів, оскільки, Розділом I «Загальні положення», Секції 6 «Апеляція» пп. 1 ст.45 Митного кодексу ЄС встановлено, що подання апеляції не повинно викликати призупинення виконання оскаржуваного рішення [6].

Враховуючи вищезазначене, вважаємо за доцільне визначити у чинному вітчизняному законодавстві норму, згідно якої оскаржуване в адміністративному та судовому порядку податкове повідомлення-рішення за результатами перевірок під час контролю після випуску товарів, що здійснюється відповідно до вимог Митного кодексу України, не повинно зупиняти його виконання (сплату).

Проте, пп. 2 ст. 45 Митний кодекс ЄС встановлює можливість повного або часткового призупинення виконання рішення, якщо є обґрунтовані підстави вважати, що оскаржуване рішення суперечить митному законодавству чи що існує можливість нанесення непоправного збитку відповідній особі. Але призупинення виконання такого рішення здійснюється

за умови надання гарантії, які встановлені Митним кодексом ЄС Гл. 2 «Гарантія потенційного або існуючого митного боргу» статтями 89-99 [7].

Так, як свідчать результати компаративного аналізу податкового і митного законодавства України, у вітчизняному законодавстві відсутня норма, яка б встановлювала процедуру повного чи тимчасового утримання від застосування штрафних санкцій у випадках, якщо встановлено, що за результатами документованої оцінки ситуації боржника, це може привести до серйозних для нього економічних або соціальних проблем.

Тому вважаємо за потрібне зазначити, що введення подібного пункту у вітчизняні норми митного законодавства спроможне забезпечити ефективне адміністрування податкового боргу і, в першу чергу, його недопущення.

Зважаючи на вищевикладене, нами пропонується передбачення доповнення до ст. 24 «Право на оскарження» Митного кодексу України в частині порядку і форми сплати митних платежів щодо зупинення виконання рішень та перенесення термінів сплати зазначених зобов'язань в разі оскарження в адміністративному та судовому порядку податкових повідомлень-рішень щодо визначення сум грошових зобов'язань [8]. При цьому передбачити умови повного або часткового призупинення їх виконання за наявності достатніх для цього підстав (наприклад, що такі рішення не відповідають податковому та митному законодавству України, у разі, якщо їх виконання може спричинити заподіяння невикорисної шкоди платнику, який оскаржує рішення, а також за умови надання гарантії у порядку визначеному Митним кодексом.

З нашої точки зору, застосування такої системи штрафних санкцій буде стимулювати самостійне розкриття випадків заниження податкових зобов'язань та забезпечить ефективне, співрозмірне та упереджувальне стягнення, а також відповідатиме нормі ст. 42 «Накладення стягнень» Митного кодексу ЄС – стимулювати сплату виявлених за результатами контролю сум митних платежів, що полягає у зменшенні або звільненні від сплати штрафів у разі ненавмисних помилок або досудового врегулювання та погашення сум занижених митних зобов'язань.

Слід зазначити і наступне. В контексті пп. 1 ст. 42 «Застосування штрафних санкцій» митні органи кожної країни-члена ЄС можуть використовувати свої види штрафних санкцій, багато з яких мають стримуючий вплив. Так, в частині притягнення до відповідальності національні законодавства окремих країн практикують стимулюючі моделі санкцій за фактами порушення митного законодавства, що дозволяють їх зменшення або незастосування у разі виконання порушником певних вимог: у визначений строк надати пояснення, розкрити інформацію,

звернутися за зниженням («пом'якшенням») сум або ж запропонувати компроміс для вирішення такої вимоги. При цьому у законодавстві визначено, що попереднє розкриття інформації про порушення, встановлюється як стимул для її проведення.

Податковий компроміс у справах про порушення митних правил є відносно новою процедурою для митного права України. У вітчизняних нормах практика застосування компромісу у справах про порушення митних правил, врегульована ст. 521 Митного кодексу України. Дане правило ґрунтується на нормах Спеціального додатку Н до розділу 1 Конвенції. Проте, як свідчить юридична практика, відсоток укладених мирових угод у порівнянні із загальною кількістю складених протоколів про порушення митних правил є незначним. Як свідчить аналіз, це спричинено тим, що при застосуванні компромісу у платників податків відсутня достатня фінансова мотивація. Так, фінансовий тягар за вчинення правопорушення при укладенні мирової угоди є фактично таким самим, як і без неї.

Тому з метою стимулювання до практики прийняття правил компромісу доцільно після сплати штрафу за вчинення порушення митного законодавства та/або стягнення вартості товарів, що підлягають конфіскації, передбачити у чинному законодавстві можливість декларування товарів, що є предметом митного пост-аудиту, у митний режим, який передбачає випуск товарів у вільний обіг та на цей час запропонувати декларувати товар лише у митні режими як-то «відмова на користь держави» та «знищення або руйнування». Введення змін до умов укладення Мирової угоди повинно стимулювати до запровадження процедури припинення провадження у справі про порушення митного законодавства шляхом досудового узгодження – компромісу.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Проведений компаративний аналіз вітчизняного та міжнародного законодавства щодо основних проблемних аспектів системи відповідальності за порушення митних правил суб'єктами ЗЕД, що виявлені під час митного пост-аудиту, дозволив обґрунтувати та запропонувати окремі доповнення до діючих норм митного законодавства України. Удосконалення інститутів гарантування та компромісу, а також врегулювання процедури оскарження рішень щодо дій фіскальних органів, з погляду авторів, в змозі забезпечити більш дієвий механізм відповідальності суб'єктів ЗЕД та підвищити фіскальну ефективність вітчизняної системи митного контролю в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бережнюк, І. Концептуалізація оцінювання митних процедур в умовах активізації зовнішньоекономічної діяльності: монографія / за заг. ред. І. Г. Бережнюка. – Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2015. – 196 с.
2. Несторишин, І. Проблеми забезпечення балансу між митним контролем та спрощенням процедур міжнародної торгівлі / І. Несторишин, І. Бережнюк // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія «Економічні науки». – Кропивницький, 2016. – Вип. 29. – С. 46-53.
3. Івашова, Л. Відповідальність суб'єктів ЗЕД за результатами митного пост-аудиту в Україні: реалії та

наближення до міжнародних стандартів / Л. Івашова, Т. Скоромцова // Науковий журнал «Митна безпека». Університет державної фіскальної служби України. – Ірпінь: Видавничо-поліграфічний центр, 2017. – № 1. – С. 47-55.

4. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом і його державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish>.

5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

6. Union Customs Code / Regulation (EU) No. 952/2013: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uk-customs-tariff.co.uk/CIP_39_2015_Implementation-of-the-Union-Customs-Code.pdf.

7. Регламент (ЄС) №952/2013 Європейського парламенту та Ради від 09.10.2013 Про встановлення Митного кодексу ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: old.minjust.gov.ua/file/52167.

8. Митний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/mk/rozdil-19/glava-71/>

REFERENCES

1. Berezhnyuk, I. (Ed.). (2015). Conceptualization of valuation of customs procedures in the conditions of activation of foreign economic activity. Hmelnytsky: PP Miller AA [in Ukrainian].

2. Nestoryshyn, I., Berezhnyuk, I. (2016). Problems of balancing customs control and simplification of international trade procedures. Scientific Papers of Kirovograd National Technical University. Kropivnitsky, 29, 46-53 [in Ukrainian].

3. Ivashova, L., Skoromtsova, T. (2017). Responsibility of Foreign Economic Affairs Subjects on the Results of Customs Post-Audit in Ukraine: Realities and Approximation to International Standards. Scientific Journal «Customs Safety». University of the State Fiscal Service of Ukraine. Irpin: Publishing and Printing Center, 1, 47-55 [in Ukrainian].

4. Uhoda pro asotsiatsiyu mizh Ukrayinoyu, z odniyeyi storony, ta Yevropeyskym Soyuzom i yoho derzhavamy-chlenamy, z inshoyi storony. Retrieved from <http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish> [in Ukrainian].

5. Podatkovy kodeks Ukrayiny [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].

6. Union Customs Code / Regulation (EU) №. 952/2013. Retrieved from http://www.uk-customs-tariff.co.uk/CIP_39_2015_Implementation-of-the-Union-Customs-Code.pdf [in English].

7. Rehlament (ES) №952/2013 Yevropeys'koho parlamentu ta Rady vid 09.10.2013 Pro vstanovlennya Mytnoho kodeksu YES. Retrieved from old.minjust.gov.ua/file/52167 [in English].

8. Mytnyy kodeks Ukrayiny [The Customs Code of Ukraine]. Retrieved from <http://sfs.gov.ua/mk/rozdil-19/glava-71/> [in Ukrainian]

Скоромцова Татьяна Александровна. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ СУБЪЕКТОВ ВЭД ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ТАМОЖЕННОГО ПОСТ АУДИТА: ОТЕЧЕСТВЕННАЯ ПРАКТИКА И ОПЫТ СТРАН ЕС

Порядок осуществления таможенного пост-аудита в Украине, несмотря на значительное внимание, уделяемое его развитию в контексте противодействия нарушениям таможенных правил, пока нельзя признать совершенно исследованным, особенно в части установления ответственности субъектов ВЭД за нарушение этих правил. Целью статьи является исследование проблемных вопросов, касающихся правового регулирования ответственности субъектов внешнеэкономической деятельности в Украине по фактам нарушения таможенного законодательства, выявленных по результатам таможенного пост-аудита. Методами исследования является анализ нормативно-правовых документов, теоретических разработок отечественных и зарубежных ученых и практиков по установлению ответственности по результатам пост таможенного аудита. В статье рассматриваются отдельные аспекты системы штрафных санкций в части ответственности субъектов ВЭД по результатам таможенного пост-аудита, а именно: недостаточной эффективности контрольных мероприятий фискальных органов по администрированию начисленных налоговых и таможенных обязательств и финансовых санкций, несовершенство механизмов налогового залога имущества субъектов хозяйствования, таможенных гарантий. Так, нормы Налогового кодекса Украины, которые регулируют определение суммы налоговых денежных обязательств плательщика, порядок их уплаты и обжалование, останавливают исполнение плательщиком налоговых денежных обязательств, которые определены в налоговом уведомлении-решении. Однако, в Таможенном кодексе ЕС установлено, что апелляции не должны вызывать приостановления исполнения обжалуемого решения. В статье также рассматриваются недостатки основных компонентов института гарантий: процедуры предоставления финансовых гарантий и определение лица-гаранта. Так, согласно Таможенного кодекса ЕС, гарантии устанавливаются как к таможенным долгам, которые понес плательщик, так и тем, которые могут у него возникнуть. В отечественных законодательных нормах предусмотрено предоставление гарантий на суммы таможенных платежей, которые подлежат уплате. В статье также проанализировано несовершенство отечественного механизма налогового залога имущества налогоплательщиков - должников, которое влечет неэффективное администрирование налогового долга. Научная новизна и практическая значимость результатов исследования. По результатам проведенного анализа установлена и обоснована необходимость адаптации действующих норм таможенного законодательства Украины к европейским стандартам и даны предложения по совершенствованию действующего таможенного законодательства об ответственности за нарушения в сфере

внешнеэкономической деятельности с учетом международных стандартов и правовых норм ЕС. Это позволит обеспечить более действенный механизм ответственности субъектов ВЭД и повысят фискальную эффективность отечественной системы таможенного контроля в Украине.

Ключевые слова: таможенный пост-аудит, нарушение таможенных правил, ответственность субъектов внешнеэкономической деятельности, таможенное законодательство, институт гарантий, компромисс, апелляция.

Skoromtsova Tetiana O. RESPONSIBILITY OF SUBJECTS OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY ACCORDING TO THE RESULTS OF THE CUSTOMS POST AUDIT: NATIONAL PRACTICE AND EXPERIENCE OF EU COUNTRIES

The procedure for customs post-entry audit in Ukraine cannot be considered as fully studied, despite considerable attention focused on its development in the context of counteracting customs violations. This is especially so in terms of establishing the responsibility of foreign trade entities for these violations. The purpose of the article is to study issues related to the legal regulation of responsibility of foreign trade entities in Ukraine for the facts of customs violation discovered through the post-entry audit. Methods of research include the analysis of legal documents, theoretical works of national and foreign scientists and practitioners to establish responsibility after results of post-entry audits. The article deals with certain aspects of the system of penal sanctions in terms of foreign trade entities' responsibility arising after post-entry audit, namely: the lack of effectiveness of fiscal authorities' controls to administer the accrued tax and customs obligations and financial sanctions, insufficiency of tax security mechanisms for the property of business entities, customs guarantees. Thus, provisions of the tax code of Ukraine to regulate the amounts of a payer's tax liabilities, their payment and appeal procedures, stop the payer from fulfilling the obligations defined in the tax notification-decision. On the other hand, the EU Customs Code stipulates that the submission of an appeal should not cause the suspension of the execution of the appealed decision. The article also examines deficiency of key components of the guarantees institutions: procedures to provide financial guarantees and approval of the guarantor. Thus, according to the Union Customs Code, guarantees are issued against the customs debts incurred and those that may arise, while the national customs regulations provide guarantees on the amount of customs charges to be paid. The insufficiency of national tax security mechanisms for the property of taxpayers – the debtors, which entails inefficient administration of tax debt has been analyzed in the article. Scientific novelty and practical significance of the results. According to results of the analysis, the need for adaptation of the existing customs law of Ukraine to the European standards has been established and justified. Proposals have been made to improve the existing customs legislation on responsibility for violations in the field of foreign economic activity, taking into account international standards and legal norms of the EU. This will provide a more effective mechanism of responsibility of foreign trade entities and increase the fiscal efficiency of the national system of customs control in Ukraine.

Keywords: customs post-audit, violation of customs rules, liability of subjects of foreign economic activity, customs legislation, guarantee institution, compromise, appeal.

Одержано 19.04.2019 р.