



ЧВЕРТЬ СТОЛІТТЯ НА ШЛЯХУ ФАХОВОЇ ПІДГОТОВКИ ЮРИДИЧНИХ КАДРІВ

У жовтні цього року буде відзначатися 25-річчя з дня заснування кафедри правознавства та започаткування вищої юридичної освіти у славетному Запорізькому краї.

За час свого існування юридичний факультет Запорізького національного університету підготував понад 7 000 фахівців і став одним із провідних центрів підготовки висококваліфікованих та конкурентоспроможних правознавців. Цей навчально-науковий структурний підрозділ уславленого вишу цілком заслужено посідає місце серед десяти кращих вітчизняних навчальних закладів юридичного спрямування.

Випускники факультету гідно представляють свою *alma mater* в органах законодавчої, виконавчої та судової влади, у сфері бізнесу. Усіх їх об'єднує глибина отриманих знань та високе почуття громадянського обов'язку. Результати наукових досліджень фахівців запорізької юридичної школи, затребувані у правотворчій та правозастосовній діяльності, знайшли своє яскраве відображення у правовій літературі.

Становлення факультету як справжнього флагмана вітчизняної юридичної освіти і науки багато в чому пов'язане з діяльністю його декана, авторитетного вченого та знаного педагога, доктора юридичних наук, професора Коломоець Тетяни Олександрівни. Саме вона змогла створити колектив однодумців, спроможний вирішувати складні завдання сьогодення.

Упевнений, що наявний науковий потенціал та багаторічні традиції визнаної у країні та за її межами «кузні» юридичних кадрів будуть і в подальшому сприяти формуванню в Україні громадянського суспільства, соціально спрямованої та правової держави.

Бажаю професорсько-викладацькому і студентському колективу юридичного факультету досягнення окреслених цілей, нових творчих здобутків, енергії, оптимізму та добробуту.

І. Є. Криницький,
доктор юридичних наук, професор,
старший науковий співробітник,
головний редактор журналу «Фінансове
право»



О. О. Дудоров,
д.ю.н., професор, професор кафедри
кримінального права та правосуддя,
Запорізький національний університет

ПРОБЛЕМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ КРИМІНАЛЬНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ПРО ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ СТРАХОВИХ ВНЕСКІВ

Статтю присвячено кримінально-правовим проблемам ухилення від сплати страхових внесків. Проаналізовано доктринальні пропозиції, спрямовані на вдосконалення ст. 212-1 Кримінального кодексу України, яка окремим злочином у сфері господарської діяльності визнає ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Звернено увагу на бланкетний характер цієї кримінально-правової заборони і залежність визначення її перспектив від розвитку регулятивного законодавства.

В статті розглянуто кримінально-правову проблему ухилення від уплати страхових внесків. Осуществлен анализ доктринальных предложений, направленных на усовершенствование ст. 212-1 Уголовного кодекса Украины, которая отдельным преступлением в сфере хозяйственной деятельности признает уклонение от уплаты единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование и страховых взносов на общеобязательное государственное пенсионное страхование. Обращено внимание на бланкетный характер этого уголовно-правового запрета и зависимость определения его перспектив от развития регулирующего законодательства.

The article is dedicated to criminal law issues of insurance contributions evasion. Doctrinal proposals aimed at improving article 212-1 of the Criminal Code of Ukraine, which recognizes evasion of united contribution to obligatory state social insurance and insurance contributions to obligatory state retirement insurance as a separate crime in the sphere of economic activity are analyzed.

Attention is drawn to the blanket nature of this criminal law ban, its close connection with the issues of shadow economy and dependence of determination of its prospects from the development of regulatory legislation (in particular, from possible introduction in Ukraine of a single social contribution with its inclusion in the tax system). Thesis about social and legal conditionality of allocation of criminal prohibition regarding insurance contributions evasion is defended.

Use of turnover «evasion» in the current version of Article 212-1 of the Criminal Code of Ukraine is criticized. It is indicated that the concealment or misrepresentation of information related to insurance contributions evasion, should play the role of a crime establishing feature. In other words, cheating in the form of misleading introduction of public authorities or leaving them in the dark should serve as feature of the main, and not qualified offense set under improved Article 212-1 of the Criminal Code of Ukraine. Feasibility of the conversion of an offense under section 1 of this article into a fromal is denied.

Absence of solution for a fundamental problem which can be described as arbitrary and absence of unification indicators that characterize socially dangerous consequences and objects of crimes in the area of economic activity is stated. Proposal to delete specification of uncollection of means to the funds of obligatory state social insurance from the text of the criminal law is supported. Need for replacement of the phrase «as well as repaired damage caused to the fund of obligatory state social insurance by its intemely payment (fines, penalties)» by turn «penalties and interest» in Part 4 of Article 212-1 of the Criminal Code of Ukraine is argued. Position that issue of not of the personal payment of the official of these or other fees, penalties and fines, but of its adoption of all necessary measures for their payment by a legal entity - payer of the relevant contributions should be raised in this compromise norm is substantiated. Both advantages and disadvantages indicating the end point before which the person must pay premiums, penalties and interest to be exempt from criminal liability under Part 4 of Article 212-1 of the Criminal Code of Ukraine, as entry of information about commission of relevant crime to the Unified Register of pre-trial investigations are revealed.

Ключові слова: ухилення від сплати, страхові внески, злочин, суспільно небезпечні наслідки, заохочення.

У статті 46 Конституції України закріплено право громадян на соціальний захист, яке охоплює право на їх забезпечення у випадках, передбачених законом, та яке гарантується загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок страхових внесків громадян, підприємств, установ і організацій, інших джерел соціального забезпечення. Реалізація соціальної функції Української держави на сьогодні серйозно ускладнена з огляду на погіршення демографічної ситуації та тінізацію економіки. Значна частина тіньового сектору утворена за рахунок використання найманої праці поза державним обліком і контролем. Так, за інформацією керівництва Державної фіскальної служби України, щомісячні тіньові зарплати, з яких не сплачуються страхові внески, становлять понад 20 млрд грн, а 70–80 % бізнесменів або доплачують, або повністю виплачують зарплату своїм працівникам «у конвертах» [1].

За таких обставин перед кримінально-правовою наукою постає питання пошуку шляхів удосконалення і підвищення ефективності закріпленої у ст. 212-1 Кримінального кодексу України (далі – КК)

заборони щодо ухилення від сплати страхових внесків, покликаної забезпечувати формування дохідної частини системи загальнообов'язкового державного соціального страхування і тісно пов'язаної з україн нестабільним регулятивним законодавством. Варто вказати і на те, що, описуючи ознаки складу злочину – ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, і спеціальний вид звільнення від кримінальної відповідальності за цей злочин, законодавець вирішив «не ламати голову» і фактично відтворив відповідні характеристики ухилення від сплати податків і зборів, караного за ст. 212 КК. Давати аргументовану і кваліфіковану відповідь на питання, наскільки доречним є такий варіант оптимізації кримінального законодавства, як і визначити шляхи подальшого його вдосконалення, покликані наукові дослідження. Найбільш помітний внесок у розроблення вказаної проблематики в Україні зробили В. С. Кошевський [2] і Д. Ю. Степаненко [3] у межах підготовлених ними і захищених дисертацій.



нею складу злочину.

З урахуванням сказаного складно погодитися з використанням у диспозиції ч. 1 ст. 212-1 КК традиційного формулювання «умисне ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» [2, с. 188]. Проте у другій з аналізованих дисертаційних робіт висувається пропозиція описати злочинне діяння у ст. 212-1 КК більш конкретно, позначивши його як умисне порушення порядку нарахування, обчислення або сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи збору на обов'язкове державне пенсійне страхування [3, с. 61, 114]. Стверджується, що використання такого формулювання, з одного боку, значно покращило б розуміння змісту цієї кримінально-правової норми (зокрема, стало б ясно, що приписами ст. 212-1 КК охоплюються як дії, так і бездіяльність винного), а з іншого – прямо наголошувало б на тому, що йдеться виключно про протиправні вчинки особи. Крім того, запропоноване позначення злочинного діяння дозволило б чітко здійснювати відмежування складу злочину, передбаченого ст. 212-1 КК України, від складу адміністративного правопорушення, описаного у ст. 165 КпАП України.

Водночас відзначається, що ухилення від сплати єдиного внеску на ЗДСС і страхових внесків на ЗДПС, вчинене із застосуванням обману, характеризується підвищеною суспільною небезпекою, яка зумовлена тим, що особа, яка його застосовує, крім порушення встановленого законом порядку нарахування, обчислення та сплати страхових внесків і спричинення суспільно небезпечних наслідків, приховує від компетентних державних органів інформацію, необхідну для правильного нарахування цих внесків, або вносить до документації завідомо неправдиві відомості з метою несплати чи сплати не в повному обсязі того чи іншого страхового внеску. Тому у межах ч. 3 ст. 212-1 КК пропонується передбачити таку особливо кваліфікаційну ознаку злочину, як вчинення його із застосуванням обману [3, с. 112, 117].

На нашу думку, приховування або перекручення відповідних відомостей (у випадку зі страховими внесками це може бути, наприклад, неповідомлення про використання найманної праці та, відповідно, про здійснювані суми виплат, повідомлення неправдивої інформації – щодо видів економічної діяльності страхувальника, щодо справжнього розміру здійснюваних ним виплат, щодо наявності у підприємства підстав для застосування пільгових ставок для нарахування, обчислення та сплати страхових внесків) має відігравати роль криміноутворюючої ознаки – поведінки, яка перетворює правопорушення належного суб'єкта у суспільно небезпечне діяння, що потребує кримінально-правового реагування. Йдеться про випадки, коли особи, на яких покладено обов'язок здійснювати нарахування, обчислення та сплату страхових внесків, не лише порушують відповідний порядок, а і вчиняють діяння, спрямовані на те, щоб взагалі не сплачувати (повністю або частково) страхові внески.

Якщо відома сума, яка підлягає стягненню, дер-

жава має достатні засоби для того, щоб отримати її незалежно від бажання або небажання платника страхових внесків. Фактично цю обставину визнає і автор розглядуваної законодавчої пропозиції, який пише, що ухиленню від сплати страхових внесків, вчиненому без застосування обману, притаманний «відносно невеликий ступінь суспільної небезпеки», адже йде мова не стільки про ухилення, скільки про відстрочення у здійсненні відповідних платежів. Це пояснюється тим, що за відсутності обману компетентні органи без істотних проблем можуть проводити нарахування відповідних внесків і звернутися з вимогою про їх сплату, яка є виконавчим документом, тобто підлягає примусовому виконанню згідно з виконавчим законодавством. У випадку, коли винна особа не реагує на відповідні вимоги, уповноважений державний орган може звернутися до суду з позовом про стягнення суми недоїмки, штрафів і пені [3, с. 65].

При бажанні наведені міркування щодо суспільної небезпеки різних проявів ухилення від сплати страхових внесків можна охарактеризувати як суперечливі. Адже, з одного боку, говориться про незначну суспільну небезпеку ухилення, не поєданого з обманом, а з іншого – указується на те, що не визнавати його злочинним підстав немає (через існування аморфного терміна «ухилення»). Водночас при висвітленні проблем криміналізації діяння, передбаченого ст. 212-1 КК, зазначається, що «єдиною підставою криміналізації діянь є відповідний ступінь та характер їх суспільної небезпеки» [2, с. 26]. З огляду на це, непереконливим є обґрунтування потреби в існуванні кримінальної відповідальності за діяння «з відносно невеликим ступенем суспільної небезпеки» через певну термінологічну аморфність. На наше переконання, у разі, коли держава не лише не отримує належних надходжень, а і позбавляється можливості стягнути їх примусово (без застосування прийомів оперативного-розшукової діяльності), варто вести мову про те, що така поведінка платника є суспільно небезпечною і, відповідно, такою, яка потребує криміналізації. Дореволюційний дослідник А. О. Ісаєв зауважував: «...скрытие дохода или имущества есть обман, который и должен подлежать уголовной каре» [6, с. 265].

Таким чином, обман у вигляді введення уповноважених державних органів в оману або залишення їх у невіданні має виступати ознакою основного, а не кваліфікованого складу злочину, передбаченого вдосконаленою ст. 212-1 КК. Видається, що запропонований підхід узгоджується з призначенням кримінального права як знаряддя реагування на найбільш небезпечні для особи, суспільства і держави посягання. Як відомо, принцип економії кримінально-правової репресії передбачає, що звертатися до криміналізації тієї чи іншої поведінки варто лише у тому випадку, коли бракує інших правових важелів впливу на неї. До того ж сам собою факт констатації підвищеної суспільної небезпеки певного способу скоєння злочину не означає необхідності у визнанні його саме кваліфікаційною ознакою відповідного злочину. Щодо назви поліпшеної редакції ст. 212-1 КК, то висловимо припущення, що використання у ній терміна «шахрайство» дозволило б акцентувати увагу і право-



Д. В. Каменський,
к.ю.н., доцент, доцент кафедри політології
та правознавства, Бердянський державний
педагогічний університет

ПИТАННЯ КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ВИМОГ ПОДАТКОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ ТА США

Статтю присвячено вивченню особливостей кримінальної відповідальності за порушення вимог податкової оптимізації в Україні та США. На підставі порівняльного аналізу відповідних положень, а також з урахуванням напружень сучасної доктрини і судової практики автор акцентує увагу на схожих та відмінних підходах українського та американського законодавців у частині протидії протиправним схемам зменшення податкових зобов'язань.

Стаття посвячена изучению особенностей уголовной ответственности за нарушение требований налоговой оптимизации в Украине и США. На основании сравнительного анализа соответствующих положений, а также с учетом наработок современной доктрины и судебной практики автор акцентирует внимание на сходных и отличительных подходах украинского и американского законодателей в части противодействия протиправным схемам уменьшения налоговых обязательств.

The article is devoted to the study of specific issues of criminal liability for illegal tax optimization in Ukraine and the USA. Based on a comparative study of the main features of the relevant crimes, as well as provisions of modern doctrine and case law, the author reveals features that demonstrate similar and distinctive approaches of Ukrainian and American criminal laws in combating schemes to defraud proper tax administration through employment of tax minimization tools.

General features of an illegal tax fraud scheme are provided based on examples from case law and scientific comments. Blanket character of dispositions description of relevant criminal prohibitions is revealed, legislative mistakes and practical issues of application are thoroughly analyzed. Aiding and abetting in tax crimes as well as the role of tax consultants in fraudulent schemes are examined by the author. It is demonstrated that because of the more complicated nature of tax evasion through illegal tax planning such crimes are mostly committed by groups of individuals. Some of the most common examples of illegal tax optimization are mentioned in the article. Issues of employing foreign tax shelters in order to commit tax evasion are also examined.

Based on comparative analyses of relevant provisions and also relying on current U.S. and Ukrainian legal developments the author comes to the general conclusion that despite some legal and law enforcement similarities American approach to combating illegal tax planning schemes is much more effective, progressive and pragmatic than the one offered in Ukraine.

Ключові слова: податкова оптимізація, ухилення, судова практика, шахрайська схема, злочин.

Сьогодні питання ефективної протидії шахрайським махінаціям, пов'язаним із несплатою податків, попередження маніпуляцій з порядком справляння обов'язкових платежів, а також пошуку ефективних підходів до відмежування правомірної податкової оптимізації від злочинного ухилення від сплати податків залишаються актуальними в усьому світі. США та Україна при цьому не є винятками.

Податкова оптимізація (унікнення, мінімізація) як ефективний механізм фіскального планування визнається урядами практично всіх демократичних держав світу. Здебільшого таке визнання має негативний «присмак», адже схеми оптимізації зазвичай являють собою загрозу принципам інтегрованості, рівності і справедливості, що притаманні сучасним податковим режимам.

Податкова оптимізація, на відміну від ухилення від сплати податків, полягає у використанні платником податків дозволених чи не заборонених законодавством способів зменшення суми податкових платежів. У такому разі дії платника податку не є податковим правопорушенням чи злочином і, відповідно, не тягнуть за собою несприятливі наслідки для платника податку на кшталт донарахування податків, а також накладення фінансових санкцій і нарахування пені.

Нагадаємо, що ст. 67 Конституції України безпосередньо закріплює обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом. Водночас буквальне тлумачення цього положення Основного Закону, а також звернення до властивого правовій державі принципу – «дозволено все, що

прямо не заборонено законом» – дозволяють дійти логічного висновку про те, що податкова оптимізація є цілком законним і таким, який перебуває у межах правового поля, проявом поведінки платника податку.

На жаль, вітчизняний Податковий кодекс (далі – ПК України) не пропонує визначення і взагалі не звертається до поняття «податкова оптимізація» або його синоніму, хоча цілком очевидно, що воно могло б стати важливим юридичним орієнтиром під час здійснення суб'єктами податкових правовідносин своєї поточної діяльності. У науці податкового права під податковою оптимізацією традиційно розуміється зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податку, що охоплюють повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг. Очевидно, що наголос у цій дефініції повинен ставитися саме на правомірність дій учасника податкових відносин. Інакше поведінка платника може вийти за межі дозволеної законом чи навіть набути ознак злочинного ухилення (ст. 212 КК України).

Зауважимо, що, на відміну від деяких інших кримінально-правових норм, ст. 212 КК України, так само, як і § 7201 Кодексу внутрішніх доходів США (далі – ПК США), не містить указівки на незаконність передбаченої нею поведінки належного суб'єкта, а тому зберігається небезпека охоплення кримінально-правовою репресією випадків податкової мінімізації (оптимізації). За такого відверто «гумового» підходу до визначення меж злочинної поведінки, закріпленого у чинній редакції ст. 212



собою.

Циркуляр Мінфіну висуває обов'язкові вимоги до консультантів із питань податкових гаваней: 1) ретельно перевірити фактичні обставини і не будувати консультацію на необґрунтованих припущеннях; 2) чітко виділити факти, на яких базуватиметься висновок, і не покладатися на необґрунтовані юридичні аргументи; 3) переконатися, що всі матеріальні факти (а це факти, що прямо впливають на кінцевий податковий результат – відсотки, база оподаткування, податкові знижки, кредити, пільги і т. д.) були уважно вивчені і правильно використані; 4) намагатися чітко вказати на те, що інвестор – платник податків (користувач податкової схеми), швидше за все, виграє за кожним матеріальним фактом схеми (мається на увазі, що виграє в потенційному судовому або адміністративному спорі); 5) намагатися у всіх випадках встановити, що податкове законодавство підтримує і схвалює викладені схеми оптимізації; 6) докласти розумних зусиль для того, щоб забезпечити відповідність між рекламними матеріалами схеми податкової гавані, з одного боку, та юридичною природою і «межами» схеми податкової оптимізації – з іншого.

Санкції за порушення цих вимог (а саме за недбалу, некомпетентну і таку, що ганьбить честь професії, поведінку, за порушення вимог податкового законодавства, за шахрайські дії проти наявних і потенційних клієнтів) є переважно дисциплінарними, серед них: громадська догана, тимчасове призупинення податкової практики або навіть скасування адвокатської ліцензії [6]. Водночас закон регламентує і випадки одночасного кримінального переслідування нечесного податкового консультанта, а також дисциплінарного провадження. Далі пропонуємо звернути увагу на деякі особливості притягнення податкових помічників до кримінальної відповідальності у США.

Американська статистика свідчить, що здебільшого співучасниками у федеральних податкових злочинах стають саме податкові помічники. Це професійні аудитори, податкові юристи, колишні спеціалісти Служби внутрішніх доходів (федерального податкового органу, далі – СВД), працівники спеціалізованих юридичних та аудиторських фірм, які допомагають у складанні близько 60 % поданих щороку декларацій. Зазначені особи здійснюють два основні види діяльності: 1) надання платникам податків інформації та кваліфікованих консультацій з питань оподаткування; 2) безпосереднє складання податкових декларацій. Податкові помічники на деклараціях обов'язково ставлять свій підпис і у такий спосіб засвідчують персональну відповідальність за достовірність наведених у декларації відомостей. Юридичною підставою відповідальності таких «помічників-спеціалістів» виступає § 2 розділу 18 Зібрання законів США (далі – КК США), а також § 7206(2) ПК США. Нерідко на практиці консультанти обвинувачуються в ухиленні від сплати податків чи в іншому податковому злочині разом зі своїми клієнтами за розроблення незаконних схем податкової оптимізації, надання незаконних порад, допомогу у складанні завідомо неправдивих подат-

кових декларацій.

Очевидно, що ключове запитання в контексті кримінально-правової оцінки податкового планування повинне звучати так: чи можна створити ефективні правові критерії відмежування некримінальної податкової оптимізації від кримінального караного податкового ухилення? Відповідь на нього є непростотою і, з урахуванням результатів опрацювання матеріалів відповідної судової практики, напевне, буде різнитися у кожній конкретній податковій справі. Тут доречно послатися на обстоювану Верховним Судом США позицію, відповідно до якої у кримінальних справах особа, яка своїми діями свідомо і цілеспрямовано «підійшла» до межі дії кримінально-правової заборони, повинна усвідомлювати ризик притягнення до кримінальної відповідальності у разі «перетинання» цієї межі [7]. Видається, що правило повинне поширюватися і на досліджувану нами проблематику: платник податків, реалізуючи схему податкової оптимізації, повинен усвідомлювати потенційні ризики і наслідки своєї поведінки, якщо він, прагнучи максимально зменшити свої податкові зобов'язання, «перетне» межу між сферами дозволеної і забороненої податковим законом поведінки.

Оскільки податкові оптимізатори можуть помилятися щодо правомірності своєї поведінки та додержання вимог регулятивного законодавства, вони можуть бути звільнені від кримінальної відповідальності, якщо доведуть відверте та чесне незрозуміння вимог закону. Дійсно, американська кримінально-правова доктрина, посилаючись на ряд рішень Верховного Суду США, створила і запровадила прецедентний виняток із загальної презумпції правової обізнаності особи. Особливо помітно цей виняток знайшов своє втілення під час розгляду кримінальних податкових справ [8, с. 177].

Так, у справі «Сполучені Штати проти Крітізера» (1974 р.) апеляційний суд четвертого округу підтвердив, що у тих випадках, коли зміст закону є занадто розмитим чи навіть спірним, вважається, що підсудний не мав фактичного наміру його порушити [9]. У цій справі платник податків одержав від двох федеральних органів – СВД та Бюро зі справ індіанців – два протилежні висновки щодо визнання доходу від оренди земель на території індіанської резервації оподатковуваним. Через спірне тлумачення норм податкового законодавства з боку двох державних установ платник податків цей дохід не задекларував, фактично приховавши важливу фінансову інформацію від контролюючого органу. Суд дійшов висновку, що, урахуовуючи фактичні обставини справи, таке недеklarування не можна визнати кримінально караним. Аналогічно нові питання, пов'язані із застосуванням положень податкового законодавства, а також нетипові юридичні колізії розглядаються судами як обставини, що унеможливають кримінальне переслідування за податкове шахрайство.

Проведене у межах наукової статті дослідження особливостей притягнення до кримінальної відповідальності за порушення вимог податкової оптимізації у федеральному законодавстві і юридичній



відносин, відповідно, вона не може абсолютно точно обрахувати результати таких проявів, зокрема у вигляді надання виключно правильного тлумачення змісту оцінних понять у податковому праві України.

У податкових відносинах діє принцип високої ймовірності виникнення податкового спору. Як зазначено було вище, для податкових відносин через пряму протилежність цілей фіскальних органів (стягнути максимальний розмір податків) інтересам платників податків (максимізувати свій прибуток) внутрішньо іманентна конфліктність. Цей чинник необхідно враховувати при оцінці причин виникнення та ескалації податкового спору, його складових – дій учасників, обставин, норм права, які врегульовують такі відносини. Наприклад, податковий спір має місце при спробі платника податків оптимізувати своє податкове навантаження за рахунок застосування до своєї господарської діяльності тих норм податкового законодавства, які дозволяють йому зменшити рівень податкового зобов'язання; та відповіді фіскального органу, де він оцінить такі дії як спробу ухилитися від сплати податків у встановленому податковим законом розмірі. Відповідно, інтерпретація, реконструкція і застосування оцінних понять у податковому праві України повинні відображати його критерії без викривлень, зумовлених конфліктною природою податкових відносин, як у бік платника податків, так й у бік фіскальних органів.

У податковому праві України оцінні поняття діють на таких принципах.

Принцип об'єктивної необхідності та ефективності. Як неодноразово було вказано вище, оцінні поняття у податковому праві України потрібні для доповнення складу формалізованих понять. За допомогою понять обох видів описується будь-яка податково-правова норма. Сутність права передбачає, що його норми повинні бути визначені через якомога меншу кількість оцінних понять, щоб не допустити податкових правопорушень з боку платників податків і зловживань фіскальних органів. Оптимальна пропорція використання оцінних і формалізованих понять визначається суб'єктом правотворчості за результатами аналізу податкових відносин, які треба врегулювати правом. Тобто береться до уваги характер взаємозв'язку майбутньої правової норми з різними сторонами податкової сфери суспільного життя і визначаються ті умови, за яких буде забезпечена максимальна ефективність дії цієї норми. Таким чином, урахування цього принципу дії оцінних понять сприяє розумінню значення і змісту їх дії у правовому регулюванні податкових відносин.

Принциповий характер положення про наявність базових правових критеріїв застосування оцінних понять у податковому праві України орієнтує правозастосовника на використання тих ознак оцінних понять, які вказані у податковому законі. У цьому виявляється зв'язок з принципом законності, що у сукупності робить операцію з урахування зазначених ознак під час реконструкції змісту оцінного поняття, його тлумачення і практичного застосування обов'язковою. Вище було

відзначено, що законодавець, як правило, виписує у податковому нормативно-правовому акті відомий йому набір складових змісту оцінних понять, який можна завершити тільки через аналіз, синтез й узагальнення, зіставлення й обрання відповідних ознак, об'єктивованих у вигляді обставин та інших характеристик конкретних податкових відносин. У зв'язку з цим доцільно згадати слушну думку М. Рісного, який звернув увагу на те, що всі правові норми не можуть бути абсолютно визначеними з огляду на неможливість передбачити всю багатоманітність суспільних відносин, які регулюються правом [15, с. 86].

Принцип необхідності у доповненні структури сутності оцінного поняття у податковому праві України означає, що необхідною умовою його професійного застосування стає тлумачення, яке передбачає реконструкцію змісту такого поняття. І. Тітко вказав на те, що тлумачення оцінних понять не перетворює їх на формально визначені поняття; якщо таке має місце, наприклад, при офіційному тлумаченні фіскальними органами, то йдеться вже не про інтерпретацію, а про правотворчість, яка змінює закон, оскільки змінюються якісні характеристики самого поняття, а отже, змінюється порядок правового регулювання: можливість розсуду змінюється формальною визначеністю; наслідком інтерпретаційного процесу повинне бути встановлення тільки певних стандартів оцінного поняття, що полегшить його розуміння і застосування на практиці; проте саме поняття повинне залишатися оцінним, а не набувати ознак чіткої визначеності [16, с. 77]. За логікою І. Тітка, до змісту оцінного поняття можна додати таку кількість ознак (елементів, яких не вистачає), після якої таке поняття стає чітким, однозначно зрозумілим і т. д., тобто формалізованим. До цих думок додамо, що реконструкція змісту оцінного поняття відбувається доти, доки його неможливо застосувати до спірної ситуації у сфері податкових відносин. На формалізоване воно, звісно, перетворитися не може, але не тому, що лімітоване додавання до його змісту нових ознак під час реконструкції, а через те, що елементи (слова) оцінного поняття є оцінними самі собою. Зміст цих слів вичерпати за допомогою інших слів, як при формулюванні формалізованого поняття, неможливо. Таке завершення розуміння і сприйняття оцінних понять у податковому праві відбувається тільки в людській уяві.

Принцип пошуку компонентів, яких не вистачає у змісті правової та інших наук, означає, що для реконструкції сутності оцінних понять у податковому праві України правозастосовнику може знадобитися не тільки норма податкового права, де таке поняття зафіксоване, але й суміжні норми інших галузей права (наприклад, цивільного), а також положення інших наук (наприклад, етики, економіки). Вище було відзначено, що оцінне поняття у податковому праві України, як, власне, і саме податкове право, існує остільки, оскільки йому передують виникнення та розвиток цивільних (господарських) відносин, урегульованих нормами відповідних галузей права. Тому такі оцінні поняття мають



економічна, соціальна, охоронна, екологічна, інформаційна.

Здійснення функцій держави за своїм змістом є безперервний процес реалізації функцій окремих державних органів. У цьому контексті необхідно враховувати, що функції держави та функції державних органів не є однопорядковими явищами. Функції держави – це такі напрями діяльності держави, у яких безпосередньо відображається її сутність як соціального явища. Функції державних органів подібними якостями не наділені, у них розкривається конкретна діяльність кожної окремої ланки в механізмі держави [2, с. 139]. Поділяємо позицію тих науковців, які стверджують, що між функціями держави і функціями державних органів прослідковується співвідношення, тотожне співвідношенню філософських категорій «ціле» і «частина». Частина завжди має на собі відбиток цілого, виражає природу цілого, зберігає його певні специфічні риси. Частина існує остільки й тому, що існує ціле, до якого вона належить, і навпаки, без частини не існує цілого. Можна встановити взаємний перехід частини в ціле та цілого в частини. Функції частин (органів держави) походять від функцій цілого (держави), але не є результатом їх механічного поділу [3, с. 102].

Функції державних органів за своїм змістом підпорядковані функціям держави, їх меті та вимогам. Саме тому діяльність державних органів повинна чітко узгоджуватися з функціями держави. Державний орган бере участь у виконанні всіх функцій держави, але пріоритет належить виконанню тих функцій, у межах яких найбільш повно та адекватно реалізується його компетенція. Таким чином, можна стверджувати, що на органи доходів і зборів покладається виконання більшості функцій держави, проте визначальною при цьому є реалізація функцій, які прямо впливають із соціального призначення органів доходів і зборів – безпосереднього здійснення митної справи.

Діяльність органів доходів і зборів зовні відображається у виконанні ними численних та різноманітних функцій, існування яких зумовлене виокремленням у межах змісту діяльності цих органів специфічних, відносно відокремлених та однорідних напрямів і способів впливу на об'єкт управління, яким є митна справа. Саме виконання цих функцій і розкриває зміст виконавчої, розпорядчої, регулятивної, контрольної, правоохоронної діяльності на всіх рівнях здійснення митної діяльності та є відображенням розподілу обов'язків між окремими органами, які становлять єдину загальнодержавну систему органів доходів і зборів.

Економічна функція держави, у здійсненні якої беруть участь органи доходів і зборів, спрямована на забезпечення нормального формування, функціонування та розвитку економіки країни, на захист існуючих форм власності та створення умов для їх розвитку [1, с. 97].

Зміст економічної функції на сучасному етапі розвитку суспільства конкретизується у таких напрямках діяльності: формування економічної

політики держави; структурна перебудова економіки; підтримка стратегічних, висококонкурентних на світовому ринку та соціально значимих виробництв; забезпечення рівноправності всіх форм власності; демонополізація виробництва; підтримка малого та середнього підприємництва; захист національного товаровиробника; охорона прав споживачів; управління суб'єктами господарювання державної форми власності; формування та поповнення державного та місцевих бюджетів; здійснення контролю за утворенням, розподілом та використанням усіх ресурсів фінансової системи країни тощо.

Проте, зважаючи на співвідношення цілого та частини, зазначимо, що органи доходів і зборів економічну функцію держави реалізують опосередковано, шляхом виконання власних функцій, що зумовлені метою та завданнями їх діяльності на тому чи іншому етапі історичного розвитку суспільства та держави. Цей підхід дозволяє серед певних видів діяльності органів доходів і зборів, що характеризуються певною самостійністю, однорідністю та повторюваністю, виокремити напрями, пов'язані з таким: з участю у формуванні митної політики, як складової економічної політики держави; стягненням податків, зборів та інших обов'язкових платежів, справляння яких, згідно із законодавством, покладено на органи доходів і зборів, контроль за їх своєчасним та повним перерахуванням до державного бюджету; здійсненням митних процедур щодо товарів і транспортних засобів, які переміщуються через митний кордон України, удосконаленням форм і методів їх здійснення; створенням сприятливих умов для прискорення товарообігу через митний кордон України; забезпеченням дотримання встановлених законодавством України заборон та обмежень щодо товарів та інших предметів, що переміщуються через митний кордон України; здійсненням спільно з іншими уповноваженими органами державної влади заходів щодо захисту інтересів споживачів товарів і додержання учасниками зовнішньоекономічних зв'язків державних інтересів на зовнішньому ринку; здійсненням ліцензійно-дозвільної діяльності; веденням УКТЗЕД; здійсненням верифікації (встановлення достовірності) сертифікатів походження товарів з України. Крім того, органи доходів і зборів здійснюють й інші види діяльності, пов'язані зі сферою економіки.

Результатом систематизації та узагальнення визначених вище напрямів діяльності органів доходів і зборів можна вважати виокремлення таких видів їх функцій: економічної (фіскальної), регулятивної та захисної.

Виконання органами доходів і зборів економічної функції передбачає здійснення заходів, спрямованих на забезпечення надходження коштів до дохідної частини державного бюджету за рахунок стягнення податків та зборів.

Зміст регулятивної функції органів доходів і зборів полягає у створенні умов для діяльності учасників митно-правових відносин у напрямі, який є бажаним для держави та суспільства і за яким



декларування дасть змогу зменшити суб'єктивний фактор, а відповідно, і корупційну складову в роботі посадових осіб органів доходів і зборів, максимально спростити митні процедури, скоротити часові і фінансові витрати суб'єктів господарювання на здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

З метою забезпечення дотримання митного законодавства органи доходів і зборів активно взаємодіють з Міністерством економічного розвитку і торгівлі України (далі – Мінекономрозвитку). Обмін інформацією між цими державними інституціями проводиться з приводу застосування до окремих суб'єктів господарювання спеціальних санкцій. Так, відповідно до ст. 37 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» на Мінекономрозвитку покладено повноваження застосовувати спеціальні санкції до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності у разі порушення ними чинного законодавства України. Спеціальні санкції застосовуються на підставі подань державних органів, у тому числі й органів доходів і зборів. Механізм взаємодії ДФС України та Мінекономрозвитку визначається спільним наказом, який затверджує Порядок взаємодії Державної митної служби України та Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України з питань застосування спеціальних санкцій [6]. У даному нормативному акті обміну інформацією присвячено окремий розділ (4. Інформаційна взаємодія).

Зазначений Порядок встановлює процедуру підготовки ДФС України подання про застосування, скасування (призупинення) або зміну виду спеціальних санкцій до Мінекономрозвитку, розгляду цих подань Мінекономрозвитку та механізм передачі Мінекономрозвитком наказів про застосування, скасування (призупинення) дії спеціальних санкцій до ДФС України. На органи доходів і зборів, у межах їх повноважень, покладається забезпечення реалізації спеціальних санкцій, а також інформування про наслідки їх застосування.

Особливий характер має взаємодія ДФС України з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері фінансів, яким є Міністерство фінансів України (далі – Мінфін). До початку адміністративної реформи 2010 р. діяльність Держмитслужби України спрямовувалася та координувалася Міністром фінансів. Саме Мінфін був єдиним органом у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної митної політики. Цей взаємозв'язок і визначав природу його взаємовідносин з Держмитслужбою України.

На сьогодні Мінфін забезпечує формування єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства (п. 1 Положення про Міністерство фінансів України) [7]. Відповідно до чинного законодавства Мінфін має широке коло

повноважень (нормотворчого, регулятивного, контрольного, організаційного характеру), реалізація яких спрямована на підвищення ефективності діяльності органів доходів і зборів.

Крім того, ДФС України та Мінфін є основними співвиконавцями Плану заходів щодо реалізації Стратегії розвитку системи управління державними фінансами [8], що вимагає активної взаємодії, у тому числі й інформаційної. Так, наприклад, ці органи відповідальні за реалізацію п. 6. Плану заходів «Перехід до автоматизації здійснення процедур у податковій та митній сферах», виконання якого дозволить спростити митні процедури та підвищити якість обслуговування платників податків.

Аналіз нормативних актів свідчить про тісну інформаційну взаємодію ДФС України як безпосередньо з самим Мінфіном, так і центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовується і координується через Міністра фінансів. Продовжує діяти Порядок взаємодії Міністерства фінансів України з центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України [9]. Зазначений нормативний акт містить окремий розділ (VI. Обмін інформацією між Мінфіном та службами), у якому визначено, що обмін інформацією між Мінфіном та службами здійснюється шляхом надсилання її на матеріальних (паперових) носіях та/або в електронному вигляді за допомогою технічних засобів, у межах супроводження відповідних автоматизованих інформаційних систем, з дотриманням вимог та у строки, визначені регламентами обміну інформацією, інструкціями, порядками, договорами тощо.

У цьому контексті актуальним є аналіз інформаційної взаємодії ДФС України саме з тими державними інституціями, діяльність яких спрямовується і координується через Мінфін.

Одним з таких суб'єктів захисту економічних інтересів держави, з яким взаємодіють органи доходів і зборів, є Державна служба фінансового моніторингу України (далі – Держфінмоніторинг України). Характер їх взаємовідносин зумовлений належністю Держфінмоніторингу України до системи органів виконавчої влади, які реалізують державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму.

Основною формою взаємодії між цими державними інституціями є обмін інформацією, який здійснюється відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про Єдину державну інформаційну систему у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму» [10]. Органи доходів і зборів у обов'язковому порядку подають до Єдиної державної інформаційної системи відомості, що містяться в електронних копіях вантажних митних декларацій.

Крім того, з метою реалізації щорічних планів заходів із запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шля-



Податок на землю – чи не найдревніший податок в історії оподаткування, сучасник зародження державності та цивілізації. Найперше увагу до оподаткування землі привертає унікальність землі як нічим не замінимої природної передумови матеріального існування людського роду. Під назвою «податок на землю» розуміють податки на природою дарований дохід, який здатна давати земля. Очевидність й непорушність землі перетворили її в найбільш ранню, зручну і поширену форму майнового оподаткування.

Історія, теорія та організація поземельного оподаткування. Оподаткування землі було вже відомим у далеку давнину, за тисячі років до Різдва Христового. Згадки про податки на землю зустрічаються в найдревніших письмових пам'ятках людства. Натуральні й грошові податки, згадувані в Біблії, мали поземельний і/або подушний характер. Вони існували в стародавніх Китаї, Єгипті, Персії, Греції та Римі.

Так, чи не перший в історії земельний кадастр з метою оподаткування склали за наказом китайського імператора Яо (2356–2255 рр. до н. е.). Будівництво грандіозної Великої китайської стіни (206 р. до н. е. – 220 р. н. е.) головним чином фінансували коштом натурального поземельного податку (ставка 10 % урожаю рису та інших культур). Лише у 2006 р. у Китаї реформували оподаткування землі, яке проіснувало протягом декількох тисячоліть – від стародавніх імператорів до сучасних комуністів.

В історичній ретроспективі землеробське населення несло тягар оподаткування у трьох змінюваних формах, якими послідовно були збори натурою (натуральні податки); особиста праця (повинність) за право користуватися землею; грошові податки.

Одним словом, цей податок має набагато величезнішу передісторію, ніж його сучасний статус.

За традиційною класифікацією податків, податок на землю відносять до прямих реальних (речових, від лат. *res* – річ) податків. У міжнародній статистичній практиці використовують класифікації, прийняті Міжнародним валютним фондом, Організацією міжнародного співробітництва і розвитку, ООН, Євросоюзом. Існують також національні системи класифікації. Частіше всього оподаткування земельних угідь проходить за категорією «інші податки на нерухомість», конкретні форми якого «тонуть» у масі детальних подробиць національного законодавства. Тому міжнародні порівняння статистичних даних про податки на землю часто не узгоджуються між собою.

Коли мова йде про оподаткування землі за кордоном, зокрема у країнах так званого англосаксонського права, потрібно розібратися у прийнятих там фінансово-економічних поняттях та юридичній термінології. Податок на землю належить до групи податків на *нерухому власність* (*immovable property*). Остання має два тлумачення, що сприймаються як синоніми: *нерухома власність* (*real property*), що відносять до прав, інтересів і вигод, пов'язаних з нерухомим майном; і *нерухоме майно* (*real estate*) в його фізичній (*physical*) формі – реальна ділянка землі чи інша нерухомість.

Податок на землю (синоніми: *земельний податок, поземельний податок*, англ. – *land tax* або *land-value tax*) – податок з вартості або площі земельних

ділянок, який зазвичай сплачують власники, а іноді орендарі чи користувачі землі. Оподаткування підлягає лише вартість земельної ділянки без вартості будівель і споруд, розташованих на ній. **Оподаткування землі** (*land taxation*) – процес установлення й сплати податку на землю, початок якого передбачає оцінку (таксацію) землі.

В історичній ретроспективі оподаткування землі було основою не лише суто фіскальних, але й економічних, соціальних, навіть військово-політичних міркувань. Яскравим прикладом може слугувати оподаткування землі у Візантії¹, з пам'яттю про яку нашу прабатьківщину Київську Русь поєднує релігійні, культурні, духовні зв'язки.

Після розпаду Римської імперії на Східну й Західну в східній частині (Візантії) поступово сформувалася власна, неповторимо оригінальна податкова система. Державний і фіскальний устрій Візантії опирався на так звані *фемі* – регіональні утворення, що виконували функції адміністративно-територіальних одиниць, водночас воєнних і податкових округів. За кодексом, прийнятим імператором Юстиніаном I Великим (527–565 рр.), селянська громада служила основною податковою одиницею, населення якої за принципом кругової поруки відповідало за регулярне сплачування податків. Наділяли землею тільки тих, хто давав зобов'язання фіскально підтримувати державу, тобто діяв своєрідний *податковий ценз* на право землеволодіння й землекористування. Поземельне оподаткування комбінувалося з подушним.

В основі візантійської податкової системи лежали два податки: поземельний і подушний. Найбільш оригінальна риса полягала в тому, що всі оброблювані землі було оцінено й поділено на так звані *податкові ділянки*. Кожна податкова ділянка розглядалася як єдина фіскальна одиниця, відповідальна за сплату податків та несення натуральних повинностей. Окремі власники у складі ділянки були пов'язані круговою порукою в окрему громаду, мали старосту і сплачували податки як одне ціле.

Уся земля, зайнята нивами, луками, виноградниками і садами, була вимірною, оцінена й поділена на податкові ділянки, належні одному або декільком різним власникам. Кожна така ділянка вважалася за єдине ціле, власники якого були об'єднані круговою порукою і несли солідарну відповідальність за сплату податків і виконання натуральних повинностей.

Для порівняння з візантійськими порядками нагадаємо, що в середньовічній Західній Європі часів імператора так званої Священної римської імперії Фрідріха I Барбаросси (1152–1190 рр.) поземельний і подушний податки через відсутність засобів ефективного фіскального адміністрування практично не збирали.

У Візантії при відчуженні землі власник був зобов'язаний запропонувати купівлю п'яти відомим йому заінтересованим особам (сусідам, роди-

¹ Інформацію про організацію поземельного оподаткування у Візантійській імперії можна знайти в дослідженнях відомих вітчизняних істориків-візантистів: професорів Київського університету Святого Володимира К. О. Неволина (1806–1855) та Ю. А. Кулаківського (1855–1919), а особливо професора Новоросійського (Одеського) університету Ф. І. Успенського (1845–1928). З роботи останнього «История Византийской империи» (Т. 1–3. – М.: Астрель; АСТ, 2002) запозичені нижче наведені дані.



чам та ін.). Цей порядок усував сторонніх покупців. У такий спосіб закон забезпечував податкову платоспроможність землі.

Починаючи з XI ст. під тиском воєнних загроз і фінансових потреб держави візантійський уряд запроваджує систему «годівлі» у формі так званих проній. Пронія – довічне з правом успадкування пожалування служилим людям землі та іншого нерухомого майна як засобів існування за умови військової служби. Завдяки проніям було створено систему військово-податкових ділянок, на яку опирався адміністративний і воєнний устрій Візантії в останні віки її існування.

Візантійські феми і пронія наводять на думку: чи не звідти походять в Україні козацької епохи² *паланки* – адміністративно-військово-господарські територіальні округи на Запорозжі й схожого призначення *полки* в Гетьманщині?

По суті, пронії були пожалуванням землі у винагороду за воєнні заслуги і/або за умовою воєнної служби. Власник землі (проніар) наділявся правами не лише фіскального, але й адміністративного і судового характеру щодо залежних селян, які хазяйнували на підконтрольній йому території – пронії.

Деякі теоретики вважали оподаткування землі настільки чудодійним, що пропонували замінити податком на землю всі інші податки. Початок таким незбутнім проектам поклав знаменитий французький економіст-фізіократ Франсуа Кене (1694–1774).

За теорією фізіократів, усі податки, зрештою, виплачуються з фонду, створеного з чистого доходу власників землі. Тому податок на землю – єдино законна, правильна і справедлива форма оподаткування. Зокрема, фізіократи виступали проти мита. Вони стверджували, що нормальна торговельна угода здійснюється за умови свободи, а тому лише необмежена свобода торгівлі однаково вигідна обом договірним сторонам. Оскільки для фізіократів мета оподаткування полягала в збереженні права власності й свободи громадян, то будь-які форми оподаткування, крім поземельного податку, не вигідні суспільству.

Свого апофеозу проповідь єдиного податку на землю набула в американського радикального економіста Генрі Джорджа (1839–1897), який вбачав панацею для вирішення фінансових проблем у націоналізації земельної ренти на користь держави у формі єдиного поземельного податку. «Ми, – писав Джордж, – пропонуємо скасувати всі податки за єдиним винятком податку з вартості земель» [1, с. 5]. Джордж приписував такій реформі великі переваги: простоту справляння, фіскальну достатність, неможливість ухилення, стимулювання виробництва і багатства без згубної дії інших податків на працелюбність, ощадливість, соціальну справедливість. Джордж не сподівався, що єдиний поземельний податок змінить людську природу. «Це не у владі людини» [1, с. 15], – попереджав він. Проте такий податок мав створити умови для розвитку у платників податків усього кращого, а не гіршого.

Незважаючи на утопічність проекту єдиного податку, американські економісти визнають, що ² Для українського і російського народів одною з форм опору податкам була козаччина. Походження козацтва можна пояснити стремлінням ухилитися від податків, уникнути економічного гноблення взагалі. Адже позбавитися поземельного й подушного податків для активних і волелюбних елементів населення в XVI–XVIII ст. ст. можна було втечею на окраїни – на Запоріжжя, Дон, у Сибір.

Джордж був серйозним економістом, він по-своєму переконливо обґрунтовував необхідність у запровадженні поземельного податку, доводив його економічну доцільність і фіскальну ефективність [2, с. 349–356]. Зокрема, лауреат Нобелівської премії Пол Самуельсон (1915–2009) підтверджує, що Джордж установив у податках на нерухому власність поєднання компонентів податку на капітал з елементами земельного податку [3, с. 279]. Така особливість податку на власність викликає переміщення капіталу з міст, де ставки податку на нерухомість вищі, у сільську місцевість з більш низьким рівнем оподаткування. Саме ця обставина пояснює, чому доходи місцевих бюджетів формуються головним чином із податків на нерухоме майно, складовою якого є земля.

Сьогодні теоретичні доводи фізіократів та їх послідовників виключно на користь податку на землю не витримують наукової критики, зокрема, і тому, що абсолютно точна дохідність земель не піддається визначенню.

Однак залишаються в силі серйозні доводи на користь оподаткування землі. У теорії податок на землю вписується в наукове обґрунтування місцевих податків на власність загалом, запропоноване американським економістом Чарльзом Тібо (*Tiebout*, 1924–1968). Він розробив так звану *модель Тібо* [4, с. 416–426], визнану класичною. Згідно з моделлю, введеною на основі спостережень, у масштабах демократично-самоврядної порівняно невеликої територіальної громади суспільні блага і послуги локального походження та призначення можна забезпечити таким чином, щоб вартість, виражена в обсязі та якості споживаних суспільних благ, була еквівалентною сумі, затраченій на сплату місцевих податків. У міркуваннях Тібо важлива та обставина, що рішення щодо вартісних і, відповідно, кількісних, структурних і якісних характеристик суспільних благ приймаються шляхом демократичного голосування, у якому беруть участь самі споживачі благ і послуг, вони і виборці місцевої влади.

Модель передбачає, що платники місцевих податків можуть і мають право «проголосувати ногами», тобто здійснити переселення в іншу місцевість з більш сприятливим для себе режимом оподаткування нерухомості.

Об'єкт податку на землю – дохід (поземельна рента + підприємницький прибуток + заробітна плата), одержаний від сільськогосподарського виробництва. Розмежування різних компонентів доходу практично стає неможливим у разі, коли землевласник (наприклад, фермер) водночас є і землеробом, господарюючи за допомогою власного капіталу і своєї праці.

Земельне майно, дохід з якого не має сільськогосподарського походження (шляхи, спортивні площадки, різні полігони тощо), або повністю звільнене від плати за землю, або оподатковується іншими видами податків.

Суб'єкт – власник і/або користувач землі незалежно від його особистості, але залежно від характеру використання земельної власності. Це означає, що залежно від загальної економічної кон'юнктури та/або ситуації в забезпеченні сільськогосподарськими продуктами на необроблювану землю установлюють підвищене оподаткування або, навпаки,



тих продуктів, або до палива з відновлюваних ресурсів, а також електроенергії з сонячної, вітрової, хвильової, приливної або енергії геотермального походження, гідравлічного походження, виробленої в гідроенергетичних установках, генерованої з біомаси або із продуктів, вироблених з біомаси, генерованої з метану, що виділяється на занедбаних шахтах, отриманої від паливних елементів; а також до енергетичних продуктів, що використовуються для комбінованого виробництва тепла та енергії; які застосовуються для перевезення товарів та пасажирів залізничним та іншими видами транспорту; енергетичних продуктів, що поставляються для використання як паливо для навігації та електроенергія, вироблена на борту корабля.

У контексті надання податкових преференцій на енергетичні продукти на увагу заслуговує стаття 17 Директиви. Вона, з одного боку, закріплює зобов'язання держав-членів дотримуватися мінімальних ставок оподаткування, проте, з іншого – наводить перелік випадків, коли допускається оподаткування за преференційними ставками для певних суб'єктів. Цей виняток поширюється на енергоємні підприємства та спеціальні зобов'язання уряду, а також на енергоносії та електроенергію. Іще одним позитивним напрацюванням Директиви є надання певних переваг благочинним організаціям.

Аналіз документа визначив, що значний акцент у Директиві зроблено на екологічно свідомій позиції ЄС як учасника Конвенції ООН про зміну клімату та Кіотського протоколу. Оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії, коли це необхідно, є одним з інструментів покращання екологічної ситуації, тому Директивою Ради ЄС 2003/96/ЄС встановлено певні знижені ставки оподаткування у межах преференційного режиму для продуктів, які є відновлюваними джерелами енергії.

Політика ЄС у сфері акцизних зборів спрямована на боротьбу зі споживанням тютюну, алкоголю та екологічно шкідливих енергоносіїв, стимулювання виробництва більш якісної продукції та на вирішення деяких екологічних проблем. Пільгове

оподаткування суттєво не впливає на конкуренцію, а також часто має технічний характер. Значна частина положень Податкового кодексу України відповідають вимогам пільгового режиму, передбаченого для всіх категорій товарів, що регулюється Директивою Ради ЄС 2008/118/ЄС від 16.12.2008 р. Однак існує значна кількість неузгоджених норм. Відмінністю українського законодавства у підході до пільг від ЄС є відсутність звільнень для малих виробників. Тому Україна має змінити концептуальний підхід до акцизного оподаткування відповідно до директив ЄС, гармонізувати термінологічні визначення підакцизних товарів, передбачити технічні звільнення алкогольних та тютюнових виробів, що не призначені для вживання людиною. Необхідним є встановлення пільг для малих підприємств – виробників підакцизних товарів. Важливим напрямом реформування вбачається звільнення від акцизного оподаткування енергоносіїв подвійного призначення, соціально спрямованих і екологічно чистих джерел енергії та електроенергії.

Список використаної літератури

1. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC // Official Journal. – 2009. – № L 9. – P. 12–30.
2. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal. – № L 316. – 1992. – P. 21–27.
3. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification) // Official Journal. – 2009. – № L 176. – P. 24–36.
4. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity // Official Journal. – № L 283. – 2003. – P. 51–70.

Стаття надійшла до редакції 03.06.2014 р.

УДК 347.73

М. П. Кучерявенко,

д.ю.н., професор, академік Національної академії правових наук України, завідувач кафедри фінансового права, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого;

Є. М. Смичок,

здобувач Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ПОДАТКОВИЙ КОМПРОМІС: ПЛАТИТИ НЕМОЖЛИВО ЗАЛИШИТИ

У статті досліджено проблемні аспекти запровадження в Україні податкового компромісу. Проаналізовано вплив податкового компромісу на формування місцевих бюджетів. Запропоновано шляхи вирішення деяких проблемних питань, пов'язаних з трансформацією схеми виконання платниками податків податкових зобов'язань.

В статье исследованы проблемные аспекты внедрения в Украине налогового компромисса. Осуществлен анализ влияния налогового компромисса на формирование местных бюджетов. Предложены пути решения некоторых проблемных вопросов, связанных с трансформацией схемы выполнения налогоплательщиками налоговых обязательств.

The article explores the problematic aspects of the implementation in Ukraine tax compromise. Analyzed the impact of tax compromise in the formation of local budgets. The ways of solving some of the problematic issues related to the transformation of the scheme compliance of taxpayers with tax liabilities.



In our view, is for the attention of the draft Law on the tax compromise is the global (even already nontax) problem. Flagrant today is necessary and appropriate for the decentralization of the state. We believe that it is not only the problem of the relation of the administrative-territorial units, it permeates all kinds of social relations through. And in the tax regulation is necessary to fundamentally reform the «unitary-totalitarian» model of the tax system. It's not only the distribution of taxes between budgets. The problem is deeper.

In fact, the problem of tax compromise for the three subjects of tax relations: the state, local communities and taxpayers. With regard to the first and last, the draft of the Law in one way or another they take into account, but local communities supposedly does not exist. How can this be? In our particular case, the tax compromise provides for adjustment of funds coming into the budgets for corporate income tax and value added tax. Just note that these types of taxes in Ukraine belong to the nation-wide. However, national tax regime does not mean that he will be 100% to be spent only on the provision of public needs. If local taxes and fees were paid to local budgets, the vast majority of national distributed between the State Budget of Ukraine and local budgets, between different types of local budgets.

The question arises: why the state controls the means of imperative of local communities? And if the local budget objectively cannot release the payer from the payment of funds, in the mode of tax compromise, if it is deprived of the means, without which the existence of a certain area is on the verge of poverty. The idea of decentralization transform into a bright and empty slogan.

Ключові слова: податковий компроміс, місцевий бюджет, принципи оподаткування, контролюючі органи.

Чи можливий компроміс саме в податковій сфері? Таке запитання виникає одразу після того, коли тобі пропонують платити податків менше, ніж ти повинен був заплатити, а саме така пропозиція містилася у проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу», який було прийнято 19 липня 2014 року в першому читанні Верховною Радою України. І це з урахуванням того, що ніхто навіть не цікавився, чому саме ти їх не перерахував на користь держави або перерахував не в повному обсязі... Просто так вирішили... Так вирішила Держава! Держава, яка насамперед начебто повинна опікуватися саме своєчасним та повним наповненням бюджету, належним виконанням платниками свого головного обов'язку – сплати податків.

Ідея податкового компромісу викликала неабиякий інтерес та дискусію між бізнесом, владою, науковцями та іншими зацікавленими особами. Результатом такої дискусії стало внесення в законопроект безлічі правок і зауважень. До другого читання проект Закону про податковий компроміс «надходив» уже в доопрацьованій формі, з урахуванням деяких зауважень та з упевненістю ідеологів компромісу в позитивному результаті голосування. Але 2 вересня 2014 року законопроект про податковий компроміс був знятий з розгляду у Верховній Раді України, оскільки народні депутати не змогли проголосувати навіть за відправку документа на повторне друге читання. Проте зазначений факт не впливає на те, щоб не робити спроби впровадити в Україні податковий компроміс.

На наш погляд, поза увагою розробників проекту залишається глобальна (навіть уже неподаткова) проблема. Гострим питанням на сьогодні є необхідність та доцільність децентралізації в державі. Ми вважаємо, що це не лише проблема співвідношення адміністративно-територіальних одиниць, вона пронизує всі різновиди суспільних відносин наскрізь. І в податковому регулюванні треба принципово реформувати «унітарно-тоталітарну» модель податкової системи. Це не лише розподілення податків між бюджетами. Проблема лежить глибше.

Фактично питання податкового компромісу стосується трьох суб'єктів податкових правовідносин:

держави, територіальних громад і платників. Щодо перших і останніх, то проект Закону в тому чи іншому сенсі їх враховує, але територіальних громад нібито не існує. Як таке може бути? Детальніше. У нашому конкретному випадку податковий компроміс передбачає коригування коштів, що надходять до бюджетів з податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість. Відразу відзначимо, що зазначені види податків в Україні належать до загальнодержавних (ст. 9 Податкового кодексу України) [1]. Однак режим загальнодержавного податку ще не означає, що він буде на 100 % витратитися тільки лише на забезпечення державних потреб. Якщо місцеві податки і збори надходять до місцевих бюджетів, то переважна більшість загальнодержавних розподіляється між Державним бюджетом України та місцевими бюджетами або між різними видами місцевих бюджетів. Виникає запитання: чому держава імперативно розпоряджається коштами територіальних громад? А якщо місцевий бюджет об'єктивно не може звільнити платника від сплати коштів у режимі податкового компромісу, якщо він позбавляється коштів, без яких існування певної території буде на межі бідності. Ідея децентралізації перетворюється в яскравий і порожній лозунг. Вихід один – об'єктивно врахувати потреби і можливості територіальних громад в аспекті застосування податкового компромісу.

Саме тому в такій ситуації постає одвічне запитання: «Навіщо і як?». Пропонуємо розібратися. Почати, напевно, потрібно з того, що являє собою така категорія, як «податковий компроміс». Для більшості сучасних та розвинених країн поняття «податковий компроміс» не є новим або чимось незвичним. Наприклад, в Ірландії податковий компроміс було запроваджено в один з найбільш скрутних для держави моментів як певну добровільну акцію декларування недоплачених платежів до бюджету, у ході якої було кардинально змінено фінансову ситуацію у країні. Треба сказати, що Ірландія пройшла цей шлях ще в далекому 1998 році. Під час існування режиму податкового компромісу в Італії було задекларовано понад 100 млрд євро, а сплачено до бюджету приблизно 7 % від наведеної суми. Для таких країн, як Великобританія, Німеччина та США, податковий компроміс є звичним явищем, яке виражається в тому, що податкові органи вказаних країн з певною періодичністю знижують ставки



тих чи інших податків та звільнять осіб-платників від відповідальності у разі порушення податкового законодавства [3].

Положення законопроекту, які потребують доопрацювання. У нашому випадку, спираючись на приписи згаданого вище проекту Закону, податковий компроміс розглядається як режим звільнення від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності платників податків або їх посадових (службових) осіб за зниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, завищення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість і від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток [3]. Треба зазначити, що режим податкового компромісу пропонується застосовувати за податкові періоди до 1 січня 2014 року. У даному випадку потрібно зауважити, що, коли законодавець веде мову про всі «податкові періоди до 1 січня 2014 року», він вводить в оману не лише себе, а й недосвідчених платників податків. Адже що робити з таким явищем, як позовна давність? Нагадаємо, що до податкових правопорушень та застосування фінансових санкцій, наприклад, встановлено трирічний строк позовної давності. Таким чином, податкові періоди, за якими може бути застосовано податковий компроміс, автоматично обмежуються строком позовної давності за відповідним порушенням.

Критики запровадження в Україні податкового компромісу наголошують також на тому, що такий підхід руйнує один з основних принципів податкового законодавства – принцип рівності [4]. На нашу думку, така позиція заслуговує на неабияку увагу. Саме принцип рівності всіх платників перед законом та недопущення проявів податкової дискримінації є тим базисом, на якому ґрунтується забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від їх соціальної, расової, національної, релігійної належності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу. Таким чином, вводячи податковий компроміс у дію, держава фактично ставить платників податків, які добросовісно виконували свої податкові обов'язки, та платників податків, які виконували їх з певними порушеннями або взагалі не виконували, у нерівні правові умови.

Ще одним досить спірним положенням є те, що проект Закону втручається в інші галузі права. Навіть при недетальному аналізі тексту законопроекту видно, що однією з цілей, яку переслідує законодавець, є звільнення осіб-порушників від відповідальності. У цьому випадку потребує уточнення той момент, що для податкових правовідносин характерним є плюралістичний підхід до відповідальності, яка застосовується до порушників податкового законодавства. Тобто у сфері оподаткування поряд з фінансовою відповідальністю діє відповідальність адміністративна та кримінальна. І якщо вже говорити про цілковите звільнення від відповідальності у сфері оподаткування, то ми неминуче будемо заручниками ситуації, коли певного

врегулювання та коригування будуть потребувати і адміністративне, і кримінальне право. У запропонованому проекті Закону таке питання вирішується, м'яко кажучи, непрофесійно, і це при тому, що у висновках, які надавалися на вказаний проект Закону, наголошувалося саме на цьому [4].

Наступним моментом, який викликає неабиякий інтерес, є цифри, наведені в законопроекті, а саме: 85 та 15 %. Одразу зазначимо, що сума заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, згідно з проектом Закону, сплачується в розмірі 15 %. При цьому 85 % такої суми вважаються погашеними [2]. Виникає запитання: а чому саме 85 та 15? Чому не 50 на 50, чи 60 на 40? Відповіді або хоча б обґрунтування таких розрахунків нам знайти не вдалося. Зате сьогодні в бізнес-колах тривають активні дискусії з приводу того, що сума в 15 % є занадто високою. Представники бізнесу наполягають на ставці 5–10 % і не більше. Повертаючись до зарубіжного досвіду застосування режиму податкового компромісу, потрібно зазначити, що в Італії податковий компроміс (амністія) проводився у декілька етапів, і для кожного з етапів була характерна індивідуальна ставка «компромісного платежу», яка не перевищувала 7 % [5].

Податковий компроміс та дискреційні повноваження контролюючих органів. Не обійшлося в законопроекті і без певних намагань владної сторони надати собі певні преференції та переваги, розширити власні дискреційні повноваження. Так, в абз. 3 п. 4 проекту Закону мова йде про те, що контролюючий орган надсилає протягом 10 днів з дня, наступного за днем подання уточнюючого розрахунку, відповідний запит, який містить інформацію про можливі порушення платником податків вимог податкового законодавства [2]. Саме наявність словосполучення «можливі порушення» насторожує. Така правова конструкція не наділена навіть часткою визначеності. Тому ми поділяємо думку, що, виходячи зі змісту такої норми, контролюючий орган на свій розсуд може визначати весь перелік можливих порушень і, відповідно, необґрунтовано завищувати суму податкових зобов'язань, яка підпадатиме під режим податкового компромісу. Крім того, оскільки проект не містить вимог щодо порядку узгодження з платником податків таких «можливих порушень» і суми податкової заборгованості, то таке узгодження також призведе до суб'єктивізму у прийнятті відповідних рішень [4].

Згідно з п. 6 проекту Закону уточнення платником податків податкових зобов'язань шляхом подання уточнюючого розрахунку не впливає на розмір податкових зобов'язань його контрагентів [2]. Але в такому випадку ніде не говориться про те, що контролюючим органом забороняється прийти до такого контрагента з перевіркою. І якщо платник податків – суб'єкт податкового компромісу – набуває певних податкових привілеїв, погоджуючись на умови, запропоновані контролюючим органом, він мимоволі стає і «донором» таких органів щодо негативної інформації про своїх контрагентів.

Ще одним цікавим моментом проекту Закону



щодо запровадження податкового компромісу є те, що платнику податків надається право на адміністративне та/або судове оскарження податкового повідомлення-рішення, яке прийнято за результатами розгляду контролюючим органом уточнюючого розрахунку [2]. Законопроектотом цілком логічно закріплюється положення про те, що податковий компроміс у цьому разі не застосовується до неузгодженої суми. Фактично платник податків може оскаржувати будь-яке рішення, ухвалене контролюючим органом у межах режиму податкового компромісу. І це правильно з огляду на законодавчі приписи з цього питання. Але якщо ми говоримо про компроміс, то навіщо до явища, яке за змістом характеризується наявністю двох суб'єктів – платника податків і контролюючого органу (держави), долучати ще третю сторону – суд. На нашу думку, саме визначення поняття «компроміс» уже містить розуміння того, що сторони приходять до загальногo знаменника з певного питання та не претендують на більше. Причому до такого знаменника суб'єкти йдуть шляхом власних поступок, рухаючись назустріч один одному. Якщо одній зі сторін такого компромісу надавати право ухилитися від нього або можливість схитрувати, то це вже не компроміс, а щось інше.

Наступним, на чому важливо зупинитися, є те, що у разі, коли великий платник податків не скористався податковим компромісом та не сплатив до бюджету податкові зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за податкові періоди до 1 січня 2014 року, контролюючий орган після закінчення строку подання уточнюючого розрахунку для застосування податкового компромісу проводить документальну перевірку такого платника податків (п. 12 проекту Закону) [2]. Незрозуміло, чому цей пункт застосовується лише щодо великих платників податків? Напевно, законодавець не вважає за потрібне обтяжувати себе документальними перевірками середніх та малих платників податків. У даній ситуації всі інші платники податків, за винятком великих, можуть спати спокійно та не перейматися з приводу того, що до них постукають у двері контролюючі органи. Видається, що такий підхід нової влади деякою мірою залишився з певним осадом їх попередників, які першочергово звертали увагу на великі й ласі «шматки» бізнесу та фінансових потоків, іноді забуваючи про всіх інших.

На наше переконання, податкове законодавство повинне ґрунтуватися насамперед саме на єдиному підході до всіх його суб'єктів. Це стосується не лише надання певних привілеїв, а й застосування негативних правових явищ, якими для платників податків, безумовно, є документальні перевірки. І нарешті, якщо вчитатися у зміст наведеного пункту законопроекту, знову-таки стикаємося з тим, що владний суб'єкт намагається штучно розширити кордони власного розсуду. Так, передбачаючи проведення суцільних перевірок великих платників податків, які не скористалися податковим компромісом, законодавець запроваджує примус на їх проведення, у тому числі і тих платників, які не мали

порушень [4].

Крім того, запропонована процедура податкового компромісу містить певні ризики для платника податків у випадку, коли такий платник податку надіслав контролюючому органу уточнюючий розрахунок і, відповідно, оприлюднив свої тіньові кошти, а в подальшому компромісу не було досягнуто, що матиме своїм наслідком притягнення такого платника податку до фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності [4].

На нашу думку, проект Закону щодо податкового компромісу взагалі ставить під сумнів необхідність та доцільність проведення контролюючими органами відповідних перевірок. Фактично, запроваджуючи режим податкового компромісу, контролюючі органи розписуються у власній неспроможності здійснювати податковий контроль на тому рівні, який би дозволяв виявляти та попереджувати порушення податкового законодавства, сприяти наповненню бюджетів та інших грошових фондів. Звичайно, у цьому випадку ми знову можемо посилатися на попередників і стверджувати, що ми ні в чому не винні. Але, напевно, такий підхід першочергово підкреслює слабкість того, хто виправдовує себе та вказує пальцем на сусіда. Ми не говоримо, що податковий компроміс – це погано. Ми вважаємо, що запроваджувати режим податкового компромісу лише з метою дискредитації попередників (а така позиція чітко прослідковується з риторики деяких посадових осіб) та з надією наповнити бюджет – це утопічна омана, яка може повернутися іншим боком і до тих, хто їй піддався.

Безумовно, введення податкового компромісу, або, як нині модно говорити, «податкової амністії» (хоча, на нашу думку, таке твердження є не зовсім влучним), містить і ряд позитивних моментів. Насамперед позитив полягає в тому, що деякі платники податків дійсно погодяться з умовами, запропонованими владою як податковий компроміс. При цьому однозначно наповниться Державний бюджет України, який на сьогодні, як ніколи, потребує фінансових вливань. До позитиву можна віднести і те, що податковий компроміс скоротить термін надходження таких «несподіваних» фінансових вливань до бюджету. Усі ми розуміємо, що практика стягнення податкової заборгованості в судовому порядку дуже розтягнута в часі. У цьому плані податковий компроміс посприє не тільки прискоренню руху грошової маси, а й розвантажить контролюючі органи від витрат на судові процеси. Потрібно сказати, що розглядуваний проект Закону про податковий компроміс вже не є актуальним. Але ідея щодо запровадження в Україні спеціального режиму звільнення осіб – порушників податкового законодавства – від відповідальності обговорюється і досі. У будь-якому випадку податковий компроміс породжує більше запитань, аніж дає відповідей на них.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92.
2. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових



зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=50989&pf35401=301827>.

3. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=50989&pf35401=302340>.

4. Висновок на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнен-

ня податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=50989&pf35401=302422>.

5. Виталий Хомутынник. Какой налоговый компромисс с властью устроит бизнес [Электронный ресурс] / Виталий Хомутынник. – Режим доступа : <http://forbes.ua/opinions/1374216-kakoj-nalogovyyj-kompromiss-s-vlastyu-ustroit-biznes>.

Стаття надійшла до редакції 06.06.2014 р.

УДК 347.73

І. І. Огороднікова,

к.ю.н., старший науковий співробітник
НДІ фінансового права;

Я. І. Гавловська,

студентка III курсу Національного університету
ДПС України

РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ВИРОБНИКІВ В УКРАЇНІ

У статті проведено ґрунтовний аналіз та узагальнення теоретичних підходів до міжнародної законодавчої практики прямих режимів оподаткування. Зважаючи на міжнародний досвід, визначено можливі шляхи розробки ефективної моделі прямого оподаткування виробників сільськогосподарської продукції в Україні.

В статті проведено детальний аналіз і обобщення теоретических подходов к международной законодательной практике прямых режимов налогообложения. Учитывая международный опыт, определены возможные пути разработки эффективной модели прямого налогообложения производителей сельскохозяйственной продукции в Украине.

This article provides a thorough analysis and synthesis of theoretical approaches to international legal practice direct tax regimes. Examine the operation of special tax regimes for agricultural producers in developed countries contribute to the effective reform of direct taxation of the agricultural sector in Ukraine.

Based on international experience reviewed and identified possible ways to develop an effective model of direct taxation of agricultural producers in Ukraine.

The tendencies study proposals to shift from the current approach to the definition of the tax base on the basis of the cadastral value (rental income), economic fundamentals in the form of profits or revenue farms.

The state was functioning, identify gaps future trends of functional improvement of the tax system of Ukraine with the need to create favorable tax conditions for rapid growth of agricultural enterprises and the state budget.

In general exemptions farm taxation incentive for farmers. However, there is the issue of regulating the tasks by the tax reforms and farmers in Ukraine.

Of Agricultural tax is a special form of income taxation of agricultural activity, combining the features of a property and income tax.

Improving the tax system will also provide: ease of tax administration in the field, that existing tax mechanisms should encourage investment by the predictability of tax liabilities; reduce shadowing and stimulate agricultural legalization of proceeds; shaping the resource base of local budgets in mind the main resource of the income of rural communities - farmland.

Thus, based on the analysis of international law and taking into account the suggestions of representatives of the agricultural sector is really optimal for Ukraine is to replace the fixed agricultural tax single agricultural tax in the form of refined regime of direct taxation for agricultural enterprises, the parameters of which meet the criteria.

Ключові слова: прями режимы оподаткування, міжнародний досвід, сільгоспвиробники, єдиний сільськогосподарський податок.

На сучасному етапі розвитку агропромислового комплексу в Україні актуальною є проблема реформування системи оподаткування у сільському господарстві.

В Україні для підприємців, що займаються сільськогосподарською діяльністю, передбачений прямий режим оподаткування, а саме фіксований сільськогосподарський податок.

Упродовж останніх восьми років у різних наукових публікаціях було доведено, що існує невідповідність розміру загального рентного доходу, покладеного в основу нормативної грошової оцінки угідь, рівню доходності сільськогосподарського

виробництва. Однак в ухваленому Податковому кодексі України при визначенні бази оподаткування це не враховується [1, с. 3–16].

У цілому спеціальні режими оподаткування аграрного сектору стимулюють розвиток сільськогосподарських підприємств. Разом з тим постає проблема врегулювання виконання завдань шляхом реформування системи оподаткування сільгоспвиробників в Україні.

Вивчення досвіду функціонування систем прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у розвинених країнах світу сприятиме ефективному реформуванню прямого оподаткуван-



ня аграрного сектору в Україні.

Учені Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» Національної академії аграрних наук пропонують усунути ці недоліки діючого фіксованого сільськогосподарського податку таким чином:

– оподаткування буде проводитися залежно від спеціалізації (для рослинницького спрямування базою буде вартісна оцінка землі, для тваринницької спеціалізації – валовий дохід);

– передбачається переорієнтація податку на територіальні засади справляння та віднесення до його складу місцевих податків;

– забезпечується компроміс інтересів суб'єктів господарювання та місцевих органів влади при визначенні величини податкових ставок.

Отже, реформування податкового механізму у сфері аграрно-промислового комплексу (далі – АПК) сприятиме розвитку сільського господарства шляхом створення більш досконалих прямих режимів оподаткування, що, як наслідок, сприятиме більшому наповненню державного бюджету [2].

Мета даної статті полягає в аналізі діючої системи оподаткування виробників сільськогосподарської продукції та, з урахуванням міжнародного досвіду, у визначенні ефективного способу її реформування шляхом створення нової моделі спеціального режиму оподаткування.

Для більшої ефективності розвитку АПК в Україні застосовуються податкові пільги у вигляді звільнення від оподаткування, зменшення податкової бази при нарахуванні податку для сільськогосподарських виробників тощо. Однак, за рекомендаціями МВФ, уряд має намір скасувати податкові пільги для аграріїв, беручи до уваги те, що у 2013 році ціна на зерно зменшилася на 25–30 %. Проте, на думку аналітиків, тенденція не зміниться і відмова від податкових пільг істотно вдарить по аграрному бізнесу в Україні [3].

Зменшення пільг поставить український сектор АПК у невідгдане становище порівняно з підприємствами інших країн. Обсяг субсидій у сільське господарство в ЄС становить 21 %, у США – 12 %, у Росії – 11 % від вартості продукції, в Україні – менше 1 %. Так, у ЄС щороку витрачається близько 57 млрд євро на субсидії сільгоспвиробникам у межах Спільної сільськогосподарської політики. У цілому до кожних 5 євро, що заробила галузь, держава доплачує 1 євро.

У США діють прямі дотації фермам та оплата страхування на випадок втрати врожаю. Загальний обсяг допомоги сягає 20 млрд дол. на рік. У Росії реалізується програма державної підтримки сільського господарства, яка передбачає компенсацію за добрива, корми, відсоткові ставки за кредитами та ін.

В Україні практично відсутні програми прямих дотацій галузі чи підтримки мінімальних цін на продовольство. У зв'язку з цим збереження податкових пільг є критично важливим для конкурентоспроможності галузі на зовнішніх ринках, однак податкові пільги для АПК завершуються у 2018 році [4].

Корпоративний податок у галузі сільського господарства розвинених країн сплачують великотоварні підприємства (кооперативи) та окремі фермери. Разом з тим ставки корпоративного податку диференційовані залежно від розмірів підприємств і рівнів рентабельності. Так, у Великобританії вони коливаються в межах від 5 до 40 %, в Італії – від 12 до 62 %, у Нідерландах – від 16 до 72 % [5].

У цілому спеціальні режими оподаткування аграрного сектору стимулюють розвиток сільськогосподарських підприємств. Водночас постає проблема врегулювання виконання завдань шляхом реформування системи оподаткування сільгоспвиробників в Україні.

А тому вивчення досвіду функціонування систем прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у розвинених країнах світу сприятиме ефективному реформуванню прямого оподаткування аграрного сектору в Україні.

У Польщі з 1985 року функціонує сільськогосподарський податок, базою оподаткування якого є площа перерахованих (умовних кадастрових) гектарів, яка залежить від типу земель, класу та розміщення землі на території району.

Ставка податку визначається ціною купівлі 2,5 ц жита з гектара для земель сільськогосподарського призначення та 5 ц жита – для інших земель [6, с. 254].

Об'єктом оподаткування є землі і будівлі сільськогосподарського призначення, що використовуються для ведення господарської діяльності. Платниками податку виступають юридичні та фізичні особи (власники або користувачі). При цьому доходи від «звичайної» сільськогосподарської діяльності звільнюються від оподаткування прибутковими податками [7].

У Росії для сільгоспвиробників з 2002 року запроваджено єдиний сільськогосподарський податок, механізм побудови якого набув суттєвих змін у 2004 році, унаслідок чого було змінено засади його формування із земельних на прибуткові.

Платниками податку є фізичні та юридичні особи, що безпосередньо є сільськогосподарськими товаровиробниками; об'єктом оподаткування є доходи, зменшені на величину витрат; податковою базою – грошовий вираз доходу. Ставка оподаткування встановлена у фіксованому розмірі і становить 6 % [8].

У Білорусі з 1999 року також запроваджено єдиний податок для виробників сільськогосподарської продукції, який сплачується в рахунок основних прямих податків та зборів – податку на прибуток, земельного податку, податку на нерухомість, податку за користування природними ресурсами, та окремих місцевих податків та зборів.

Платниками цього податку можуть бути лише юридичні особи, тобто підприємства, що виготовляють сільськогосподарську продукцію.

Об'єктом оподаткування є валова виручка, що визначається як сума доходів від реалізації продукції, майна та доходів від позареалізаційних операцій. Ставка єдиного податку встановлюється в розмірі 1 % [9].



Таким чином, на відміну від механізму побудови комплексного податку – фіксованого сільськогосподарського податку в Україні, базою розрахунку якого є кадастрова вартість земельної ділянки, тобто оподатковується рентний дохід, базою оподаткування комплексними податками в Росії, Польщі, Білорусі визначено доходи та виручку від реалізації, тобто за своєю економічною природою вони є прибутковими.

Ураховуючи міжнародний досвід країн, податкові системи яких наближені до податкової системи України, робоча група Аграрної спілки України надала свої пропозиції щодо вдосконалення системи оподаткування сільгоспідприємств середнього розміру та фермерських господарств.

Варто зауважити, що за період функціонування фіксованого сільськогосподарського податку структура аграрного сектору економіки зазнала суттєвих змін, прибутковість виробництва окремих видів сільгосппродукції є досить високою, збільшилися обсяги тіньової діяльності, а також було порушено базові принципи оподаткування, а саме: справедливості та рівнонапруженості оподаткування [10].

Існує тенденція до переходу від кадастрової вартості (рентного доходу) до економічної складової (у вигляді прибутку або виручки сільгоспідприємств) як бази оподаткування.

Згідно з положенням розділу 3 Порядку нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів було закріплено нормативну грошову оцінку земель населених пунктів, в основу якої було покладено капіталізацію рентного доходу, що отримується залежно від місця розташування населеного пункту в загальнодержавній, регіональній і місцевій системах виробництва та розселення, облаштування його території та якості земель з урахуванням природно-кліматичних та інженерно-геологічних умов, архітектурно-ландшафтною та історико-культурної цінності, екологічного стану, функціонального використання земель [11].

Фіксований сільськогосподарський податок пропонується замінити на єдиний сільськогосподарський податок – ввести уточнений режим прямого оподаткування для сільськогосподарських підприємств, параметри діяльності яких відповідають визначеним критеріям.

Механізм функціонування нового спецрежиму охоплює:

1) платників податку. Платники реформованого єдиного сільськогосподарського податку – особи, які мають у володінні та/чи користуванні землі, призначені для ведення особистого селянського господарства або товарного сільгоспвиробництва площею понад 1 га;

2) базу оподаткування, якою є нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, актуалізована на початок звітного (податкового) періоду. Такий підхід забезпечить певну диференціацію сум податку залежно від якості земель та місця їх розташування;

3) ставку податку. Ставка сільгосподатку встановлюється на рівні, не нижчому 1 % від бази опо-

даткування (понад 200 грн/га станом на початок 2014 року). З метою детінізації сільськогосподарського виробництва до земель, які не перебувають в обробітку, застосовується коефіцієнт 1,5.

Ураховуючи місцевий характер податку, органи місцевого самоврядування наділяються повноваженнями щодо можливості застосування підвищувальних коефіцієнтів до законодавчо встановлених ставок сільгосподатку (не більше ніж на 30 %);

4) адресата податку. Кошти єдиного сільськогосподарського податку надходять до складу місцевих податків і зборів (спрямовуються до бюджету розвитку сільських (селищних) бюджетів), що посилює зацікавленість місцевих громад у його адмініструванні, а сільгоспідприємств – у його сплаті;

5) строки сплати податку. Строки сплати сільгосподатку враховують сезонність сільськогосподарського виробництва (20 % – у першому півріччі, 80 % – у другому).

Зміна строків та пільги зі сплати податку надаються лише у випадках виникнення обставин непереборної сили.

Реформований сільськогосподарський податок є спеціальною формою оподаткування доходів від ведення сільськогосподарської діяльності, поєднуючи в собі ознаки майнового та прибуткового оподаткування.

Єдиний сільськогосподарський податок визнається єдиною формою оподаткування доходів від володіння та використання відповідних сільгоспугідь (об'єднує у собі три платежі – за володіння, за користування та з доходів від передачі землі в оренду (крім відчуження) [12].

Дослідивши міжнародний досвід спеціальних режимів оподаткування та проаналізувавши пропозиції робочої групи Аграрного союзу України щодо реформування прямого оподаткування, можна зазначити, що вдосконалення податкової системи забезпечить:

– простоту податкових відносин у галузі, тобто наявний податковий механізм повинен стимулювати інвестиційну діяльність за рахунок прогнозованості податкових зобов'язань;

– зменшення тінізації сільгоспвиробництва та стимулювання легалізації доходів;

– формування належної ресурсної бази місцевих бюджетів з огляду на основний дохідний ресурс сільських громад – сільгоспугіддя [12].

Таким чином, дійсно оптимальною для України є заміна фіксованого сільськогосподарського податку єдиним сільськогосподарським податком у вигляді уточненого режиму прямого оподаткування для сільськогосподарських підприємств, параметри діяльності яких відповідають встановленим критеріям.

Реформований сільськогосподарський податок має поєднувати в собі ознаки майнового та прибуткового оподаткування.

Недоліком такої моделі є відсутність зв'язку з основним ресурсом галузі – землею, що може призвести до нівелювання стимулювального ефекту у використанні наявних природних ресурсів.

Водночас при встановленні відповідних ставок



окресленого податку необхідно виходити з розміру потенційних рентних доходів від окремо визначеної земельної ділянки.

Список використаної літератури

1. Саблук П. Т. Основні напрями удосконалення державної аграрної політики в Україні / П. Т. Саблук, Ю. Я. Лузан // Економіка АПК. – 2011. – № 5. – С. 3–16.
2. ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iae.kiev.ua>.
3. Українська аграрна асоціація [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uagra.com.ua/?p=890>.
4. Програма розвитку АПК України на період до 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uagra.com.ua/wp-content/uploads/2014/02/APK-STRATEGY_02.2014.pdf.
5. Оподаткування сільського господарства в розвинутих країнах світу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.budgetrf.ru/Publications/Analysis/iet/an_iet_250902/an_iet_250902990.htm.
6. Якушик І. Д. Податкові системи зарубіжних країн : довідник / І. Д. Якушик, Я. В. Литвиненко. – К. : МП «Леся», 2004. – 480 с.
7. Орловски Я. Особенности налогообложения сельскохозяйственной деятельности в Польше / Я. Орловски [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nbu.gov.ua>.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=1717.

9. Податковий кодекс Республіки Білорусь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=30488.

10. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/find:%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9+%D0%BA%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D1%81/T102755.html.

11. Про порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів : наказ Держкомзему України, Мінагрополітики України, Мінбудархітектури України, Української академії аграрних наук : від 27.01.2006 р. № 18/15/21/11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0388-06>.

12. Пропозиції робочої групи Аналітичного центру Аграрного союзу України щодо вдосконалення системи оподаткування сільгоспідприємств середнього розміру та фермерських господарств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.aau.org.ua/pres-sluzba/novini-1/novini-asu/igorbraginecocolivrobocugrupuzpitanreformuvannapodatkovogozakonodavstvaasu>

Стаття надійшла до редакції 09.06.2014 р.

УДК 347.73

І. О. Трубін,

к.ю.н., заступник завідувача науково-дослідної лабораторії № 2 НДІ фінансового права

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПДВ В УМОВАХ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОЛОЖЕНЬ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ УКРАЇНИ ТА ЄС

Рукопис підготовлено за результатами науково-дослідної роботи «Економіко-правові наслідки адаптації податкового законодавства в умовах корегування плану дій Угоди про асоціацію між Україною та ЄС». Зокрема, у статті зосереджено увагу на дослідженні основних аспектів Угоди у контексті формулювання напрямів наближення вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС у сфері оподаткування ПДВ. Висловлено авторську думку щодо можливих шляхів виконання взятих Україною зобов'язань.

Рукопись подготовлена по результатам научно-исследовательской работы «Экономико-правовые последствия адаптации налогового законодательства в условиях корректировки плана действий Соглашения об ассоциации между Украиной и ЕС». В частности, в статье сосредоточено внимание на основных аспектах Соглашения в контексте формулировки направлений приближения отечественного налогового законодательства к законодательству ЕС в сфере налогообложения НДС. Высказана авторская позиция относительно возможных путей выполнения взятых Украиной обязательств.

Article based on the results of research «Economic and legal implications of adapting the tax law in terms of adjusting the action plan of the Association Agreement between Ukraine and the EU.»

The basis of the study are an analysis of the main directions of approximation national legislation regulating social relations in the field of VAT, with relevant provisions of European law.

Specific ways to come closer to the structure taxation in the European Union are fixed in Annex 28 to the Agreement. With regard to VAT, the said document includes commitments Ukraine gradually bring its legislation to EU legislation taking into account the position of some EU directives, in particular Council Directive 2006/112 / EC of 28.11.2006 on the common system of value added tax and Council Directive 2007/74 / EC of 20.12.2007 on the exemption from value added tax and customs duties on goods imported by persons traveling from third countries.

The Council Directive 2006/112 / EC is considered a fundamental legal act, one that establishes the legal principles of VAT in the EU. Therefore, the parties to the agreement identified this document as main what must be adapted.

In this regard, the article notes that despite the criticism, mechanism, which is set by the Tax Code of Ukraine, corresponding to the European model and is also reflected in the above-mentioned directive. Therefore, in the present conditions is not not required its reform. Improvements need only a few rules that do not comply with the taxation with this tax in European countries.

Comparative analysis of the provisions of GCC and Council Directive 2006/112 / EC has shown the need to intensify efforts to meet its commitments of Ukraine, as defined in Annex № 28 of the Association Agreement. To account for this we must examine the possible ways of implementation of European standards in the domestic tax law that regulates relations in the field of VAT.

Ключові слова: асоціація, оподаткування, податок на додану вартість, податковий кодекс, правовий механізм податку.



Внутрішня перебудова суспільних відносин у 2013–2014 роках стала рушійною силою соціально-правових перетворень та зміни вектора державної політики і на міжнародному рівні. Головним досягненням українського народу та країни в цілому було визнання їх частиною європейського соціального, економічного та географічного простору, що засвідчило підписання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом і його державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про асоціацію).

Саме Угода про асоціацію може стати одним з основних інструментів реформування нашої держави внаслідок розвитку економічних відносин між Україною та Європейським Союзом (далі – ЄС).

Варто зазначити, що головна ідея наближення вітчизняного законодавства до європейського полягає в покращанні відносин у торгівлі, збільшенні інвестицій та забезпеченні добросовісної конкуренції. Саме в цьому контексті сторони Угоди про асоціацію визнали та взяли на себе зобов'язання щодо застосування принципів належного управління у сфері оподаткування. Крім того, в Угоді задекларовано прагнення до покращання міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, сприяння збору законних податкових платежів та вжиття заходів з ефективної імплементації згаданих вище принципів.

Проте, незважаючи на це, більшість положень Угоди про асоціацію та її додатків уповноваженими органами державної влади не опрацьовано. Так, в оприлюдненій у жовтні 2014 року Урядом Концепції реформування податкової системи України (далі – Концепція) не реалізовані положення глави IV Угоди про асоціацію, що закріплює правові засади наближення вітчизняного законодавства, яке регулює відносини у сфері оподаткування ПДВ, до відповідного законодавства ЄС. Не враховано те, що виконання взятих Україною зобов'язань потребує більш рішучих кроків у сфері реформування правового механізму ПДВ з урахуванням приписів європейського законодавства. Зокрема, це стосується уточнення окремих правових норм, що визначають об'єкт і базу оподаткування, ставки податку тощо. У зв'язку з цим особливої актуальності набувають дослідження, спрямовані на наукове осмислення основних напрямів реалізації положень Угоди про асоціацію щодо наближення положень податкового законодавства, у тому числі щодо ПДВ.

Конкретні шляхи наближення до структури оподаткування ЄС окреслені в Додатку 28 до Угоди про асоціацію. Що стосується ПДВ, то вказаний документ передбачає зобов'язання України поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС, взявши до уваги положення окремих директив ЄС, зокрема Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість (далі – Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС) та Директива Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 р. про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн.

Саме Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС вва-

жається фундаментальним нормативно-правовим актом, тобто таким, що закріплює правові засади оподаткування ПДВ у ЄС. Тому сторони Угоди й визначили цю Директиву однією з основних, що повинні бути адаптовані.

З цього приводу необхідно зазначити, що, незважаючи на критику, як у науковій сфері, так і у прикладній площині, правовий механізм ПДВ, який встановлено Податковим кодексом України (далі – ПК України), за більшістю елементів відповідає європейській моделі, що і відображена в згаданій вище Директиві. А отже, у сучасних умовах не потрібні пропозиції щодо його реформування. Удосконалення вимагають лише окремі норми, які не відповідають порядку оподаткування цим податком у європейських країнах. Підтвердженням наведеної тези є зміст відповідної глави Угоди. Так, у статті 351 Угоди про асоціацію визначено, що сторони посилюватимуть і зміцнюватимуть співробітництво, спрямоване на вдосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України, зокрема посилення потужностей збору і контролю, з окремим наголосом на процедурах відшкодування ПДВ для уникнення накопичення заборгованості, забезпечення ефективного збору податків і посилення боротьби з податковим шахрайством, а також ухилення від сплати податків.

Повертаючись до згаданого вище проекту Концепції реформування податкової системи України, потрібно зауважити, що серед основних її положень тільки дві пропозиції пов'язані з реформуванням ПДВ, а саме: а) запровадження єдиного звітного періоду; б) удосконалення оподаткування аграрного сектору.

Щодо першого, то автори пропонують запровадити єдиний звітний період для всіх видів податків – квартал. А щодо другого, то простежуються елементи вдосконалення оподаткування аграрного сектору через реформування ПДВ (спеціальні режими) та фіксованого сільськогосподарського податку. При цьому, визначаючи критерій отримання права на застосування спеціального режиму оподаткування суб'єктів сільськогосподарської діяльності, автори Концепції пропонують річний обсяг виручки, що не перевищує 20 млн грн. Тобто у разі перевищення цього розміру підприємство переходить на загальну систему оподаткування.

Порівняльний аналіз положень ПК України та Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС засвідчив, що поза увагою авторів Концепції залишилися зобов'язання України, які визначені в Додатку № 28 Угоди про асоціацію. Ураховуючи це, необхідно зупинитися на можливих напрямках імплементації європейських норм у вітчизняне податкове законодавство, що регулює відносини у сфері оподаткування ПДВ.

По-перше, у сучасних умовах вітчизняне податкове законодавство, незважаючи на схожий підхід до визначення об'єкта оподаткування, містить особливий перелік операцій, що звільняються від оподаткування. При цьому зазначений перелік значно перевищує сформульований у Директиві Ради ЄС № 2006/112/ЄС [2]. Так, стаття 185 ПК України



відносить до об'єкта оподаткування операції платників податків з постачання послуг. При цьому у статті 197 визначено операції, що звільняються від оподаткування. Зокрема, в підпункті 197.1.8 пункту 197.1 статті 197 ПК України закріплено, що постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються в установленому законом порядку, віднесено до операцій, що звільняються від оподаткування [5].

Порівнюючи вітчизняні правові норми з європейськими, що регулюють відносини у певній сфері, можна виявити відповідність статті 185 ПК України статті 2 Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС. Проте щодо звільнення від оподаткування окремих операцій, у тому числі перевезень пасажирів, існують розбіжності. Зокрема, ці розбіжності мають місце при визначенні ставок ПДВ для окремих операцій, що є об'єктом оподаткування, на підставі зазначеної Директиви. Так, у статті 98 Директиви 112 встановлено, що держави-члени можуть застосувати одну або дві знижених ставки. При цьому пункт 2 статті 98 Директиви містить норму, яка передбачає застосування знижених ставок лише до поставки товарів або послуг за категоріями, визначеними в Додатку III. Зокрема, частина 5 вказаного Додатка III передбачає, що знижені ставки можуть застосовуватися до послуг з перевезення пасажирів та їхнього ручного багажу.

Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС не звільняє від оподаткування зазначені операції, на зразок українського законодавства, а як пільги пропонує застосовувати знижені ставки, що відповідно запроваджуються країнами-членами і не можуть бути менше 5 %.

По-друге, потребують уточнення положення вітчизняного законодавства, що регулюють порядок визначення бази оподаткування ПДВ.

Так, згідно зі статтею 78 Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС до бази оподаткування входять такі чинники: а) податки, мита, збори та обов'язкові платежі, за винятком самого ПДВ; б) інші витрати, а саме: сплата комісійних, пакування, перевезення та страхування, за які постачальник виставляє замовникові рахунок. При цьому стаття 79 визначає, що до бази оподаткування не входять такі показники витрат:

– знижки з ціни у вигляді дисконту за дострокову оплату;

– дисконти та знижки, надані замовникові та отримані ним під час поставки;

– суми, отримані платником податку від замовника, як погашення витрат, здійснених від імені й за дорученням замовника та проведених за рахунками до з'ясування в бухгалтерській звітності [2].

Крім того, положення чинного законодавства, що регулюють особливості визначення бази оподаткування при постачанні товарів/послуг відповідно до пункту 189.3 статті 189 ПК України [5], не відповідають положенням Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС у контексті визнання транспортно-го засобу новим.

Так, згідно з підпунктом (b) пункту 2 статті 2

Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС транспортні засоби вважаються «новими» у таких випадках:

i) механічні транспортні засоби, поставка яких відбувається протягом шести місяців від дати першого введення в експлуатацію, або якщо транспортний засіб проїхав не більше 6 000 кілометрів;

ii) судна, поставка яких відбувається протягом трьох місяців від дати першого введення в експлуатацію, або якщо судно пройшло не більше 100 годин;

iii) літальні апарати, поставка яких відбувається протягом трьох місяців від дати першого введення в експлуатацію, або якщо літальний апарат налітав не більше 40 годин [2].

Тобто в європейському законодавстві закріплено два критерії, що дають змогу класифікувати транспортний засіб як новий. Зокрема, це: а) пробіг (що виражається в кілометрах для механічних (наземних) транспортних засобів та годинах для літальних апаратів та суден); в) період, що минув від дати введення в експлуатацію.

Вітчизняне законодавство використовує тільки критерій пробігу. Зокрема, в абзаці 10 пункту 189.3 статті 189 ПК України визначено, що новим транспортним засобом вважається:

а) наземний транспортний засіб – той, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та при цьому має загальний наземний пробіг до 6 000 кілометрів;

б) судно – те, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та при цьому пройшло не більше 100 годин після першого введення його в експлуатацію;

в) літальний апарат – той, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та при цьому його налітаний час до такої реєстрації не перевищує 40 годин після першого введення в експлуатацію. Налітаним вважається час, який розраховується від блок-часу зльоту літального апарата до блок-часу його приземлення.

По-третє, незважаючи на своє важливе значення для суб'єктів господарської діяльності, зокрема й у сфері сільського господарства, в умовах реалізації основних положень Угоди про асоціацію питання реформування спеціальних режимів ПДВ або вдосконалення правового регулювання цих відносин не є першочерговим завданням України. Відповідна теза підтверджується затвердженням у Додатку 28 до Угоди про асоціацію графіком наближення вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС. Так, визначаючи п'ятирічний термін впровадження всіх положень Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС, встановлюється виняток до ряду статей, зокрема й тих, що регулюють відносини у сфері використання платниками ПДВ спеціальних податкових режимів для малих підприємств.

Проте останні результати нормотворчої діяльності вітчизняних органів державної влади свідчать про активний пошук шляхів реформування сфери оподаткування аграрного сектору податками, включаючи й ПДВ.

Аналізуючи оприлюднену Урядом України в жовтні 2014 року Концепцію реформування подат-



кової системи України, а також тиражовані в засобах масової інформації робочі матеріали, можна дійти висновку про те, що в сучасних умовах під час розробки пропозицій щодо вдосконалення процесу оподаткування ПДВ суб'єктів сільськогосподарської діяльності необхідно враховувати, що визначальними у сфері правового забезпечення спеціальних режимів оподаткування в ЄС є: по-перше, особливості надання статусу суб'єкту малого підприємства; по-друге, особливості результативності діяльності малих підприємств, що дають право на застосування спеціального режиму оподаткування в сільськогосподарській діяльності.

Щодо першого, то згідно з європейським законодавством (Рекомендація Комісії 96/280/ЄС «Про визначення малих та середніх підприємств» від 03.04.1996 р.) малим підприємством є суб'єкт господарської діяльності, на якому працює менше 50 осіб; річний оборот якого не перевищує 7 мільйонів єку або сума бухгалтерського балансу не перевищує 5 мільйонів єку; яке відповідає критерію незалежності [1]. Незалежними вважаються підприємства, 25 % і більше капіталу та права голосів яких не утримуються підприємством або спільно багатьма підприємствами, що не відповідають визначенню МСП або відповідно до конкретного випадку – визначенню малого підприємства тощо.

Щодо другого, то в у главі 1 розділу XII Директиви Ради 2006/112/ЄС встановлено правові засади застосування спеціальних схем для нарахування та сплати ПДВ. За основу взято річний оборот. Так, відповідно до статті 287, держави-члени, що вступили до Співтовариства після 1 січня 1978 року, можуть звільняти від податку платників податку, річний оборот яких не перевищує в еквіваленті національної валюти встановлену суму, наприклад: Чехія – 35 000 євро; Естонія – 16 000 євро; Кіпр – 15 600 євро; Латвія – 17 200 євро; Литва – 29 000 євро; Угорщина – 35 000 євро; Польща – 10 000 євро; Словенія – 25 000 євро; Словаччина – 35 000 євро [2].

У вітчизняному законодавстві існує протилежний підхід до зазначених вище питань.

Право на застосування визначається незалежно від розміру суб'єкта підприємницької діяльності. Так, відповідно до чинного податкового законодавства суб'єкти господарської діяльності, які згідно зі статтею 180 ПК України є платниками ПДВ, здійснюють його сплату в загальному чи спеціальному порядку.

Щодо застосування спеціального порядку оподаткування, то відповідно до пункту 209.1 статті 209 ПК України резидент, який провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства та рибальства й відповідає критеріям, встановленим у пункті 209.6 статті 209, може обрати спеціальний режим оподаткування [5]. Зокрема, сільськогосподарським вважається підприємство, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг

якого становить не менше як 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно. Відповідна норма діє з урахуванням того, що:

а) для новоутвореного сільськогосподарського підприємства, зареєстрованого як суб'єкт господарювання, який провадить господарську діяльність менше ніж 12 календарних місяців, така питома вага сільськогосподарських товарів/послуг розраховується за наслідками кожного окремого звітного податкового періоду;

б) з метою розрахунку такої питомої ваги до складу основної діяльності сільськогосподарського підприємства не включаються оподатковувані операції з постачання основних фондів, що перебували у складі його основних фондів не менше ніж 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, якщо такі операції не були постійними і не становили окремої підприємницької діяльності.

Податковим кодексом України не встановлено взаємозалежність статусу підприємства (мале, середнє, велике) та права на обрання спеціального режиму оподаткування ПДВ.

У межах чинного законодавства застосування елементів спеціального режиму ПДВ, що встановлено в ЄС, має дискусійний характер і потребує належного осмислення та теоретичного обґрунтування, оскільки в Україні в основу класифікації малих підприємств покладено річний дохід, а у ЄС використано оборот або бухгалтерський баланс, при цьому концептуальні пропозиції сформульовані не в межах чинного господарського законодавства і передбачають використання як критерію річного обороту або річної виручки.

Розбіжності у вітчизняному законодавстві та законодавстві ЄС, яке потребує імплементації на підставі Угоди про асоціацію, не обмежуються згаданими в роботі. Проте обсяг публікації не дає можливості висвітлити й інші аспекти цього питання.

Щодо вказаних у статті можливих напрямів реалізації Угоди про асоціацію, зокрема в контексті наближення вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС, у сфері ПДВ, то можна зробити ряд висновків та пропозицій, а саме:

1) щодо об'єкта оподаткування, то в умовах наближення вітчизняного податкового законодавства до європейського необхідним є дослідження економічних аспектів обґрунтування звільнення від оподаткування ПДВ операцій з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються в установленому законом порядку. У випадку, якщо науково доведеною буде необґрунтованість звільнення від такого виду операцій від оподаткування ПДВ, то необхідно вилучити підпункт 197.1.8 пункту 197.1 статті 197 з ПК України, при цьому запровадити знижені ставки ПДВ;

2) щодо бази оподаткування ПДВ необхідними є:

а) зміни редакції пункту 188.1 статті 188 ПК України у контексті доповнення переліку витрат, що впливають на збільшення договірної ціни, а отже,



і бази оподаткування, а також які не впливають на збільшення договірної ціни (знижки з ціни у вигляді дисконту тощо). Указані пропозиції пов'язані з урахуванням у вітчизняному законодавстві положень статей 78 та 79 глави 2 Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість;

б) внесення змін до абзацу 10 пункту 189.3 статті 189 ПК України з метою розширення критеріїв, що дають змогу класифікувати транспортний засіб як новий. Зокрема, урахування, крім пробігу (що виражається в кілометрах для механічних (наземних) транспортних засобів та годинах для літальних апаратів та суден), періоду, що минув від дати введення в експлуатацію;

3) можливість прийняття рішення компетентними органами державної влади щодо реформування правових засад застосування спеціальних режимів ПДВ, у тому числі й для суб'єктів сільськогосподарської діяльності, створює підстави для перегляду положень не тільки вітчизняного податкового законодавства, але й інших галузей права. Насамперед перегляду потребуватимуть положення Господарського кодексу України в контексті використання нових підходів у класифікації підприємств, що повинні відповідати главі 1 та главі 2 розділу

VII Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС та Рекомендаціям Комісії 96/280/ЄС «Про визначення малих та середніх підприємств» від 03.04.1996 р. Мається на увазі використання для цілей оподаткування не розміру річного доходу підприємства або виручки, як запропоновано в Концепції, а річного обороту.

Список використаної літератури

1. Commission Recommendation 96/280/EC of 3 April 1996 concerning the definition of small and medium-sized enterprises [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu>.
2. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu>.
3. 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/article?art_id=246581344&cat_id=223223535.
4. Господарський кодекс України : від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
5. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/nk>.

Стаття надійшла до редакції 09.06.2014 р.

УДК 347.73

М. В. Трубіна,

науковий співробітник НДІ фінансового права

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ: ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ

У статті досліджено зарубіжну практику проведення оцінки земель сільськогосподарського призначення. Розкрито особливості визначення економічної оцінки сільськогосподарських земель з метою встановлення необхідного порядку її проведення.

В статье исследована зарубежная практика проведения оценки земель сельскохозяйственного назначения. Раскрыты особенности определения экономической оценки сельскохозяйственных земель с целью установления необходимого порядка ее проведения.

The author has found that Ukraine's transition to a market economy has led to a transformation of the whole system of land relations. Understanding the whole significance of the changes requires an integrated approach to address the problems of establishing the price of land as an important prerequisite for fair taxation. The article noted that in the developed countries payment for land is an effective tool for sustainable land management, the topic of research devoted many domestic and foreign scholars and practitioners.

The article states that in a dynamic development economy value of real estate is constantly changing, so to ensure fairness and understanding of the system of taxation of land, including agricultural land, it is necessary that the tax base is the actual value of the property. Actual cost as the tax base ensures stability of the relationship between the magnitude of value, and the land tax. Current price of the property reflects the potential solvency of the taxpayer – the owner, its use as a tax base of the taxpayer urges more effectively dispose of their property.

The article studies the foreign practice assessment of agricultural land for the effective application of the studied experience in Ukraine. The features of the definition of mass valuation of agricultural land for the purpose of determination of the necessary procedures for its implementation.

Ключові слова: масова оцінка, економічна оцінка, землі сільськогосподарського призначення.

В Україні на сьогодні ситуація щодо земельних відносин залишається складною. Найгострішими проблемами є економічні та правові питання відносин власності, неврегульованість земельного законодавства та інфраструктури ринку земель, особливо сільськогосподарського призначення; відсутність автоматизованої системи ведення державного земельного кадастру, спрямованого на вирішення питань обліку земель, плати за землю та інше.

Сучасні трансформаційні зміни в АПК та обраний Україною шлях інтеграції з міжнародною

економікою вимагають реформування національної системи оподаткування земель сільськогосподарського призначення та її адаптації до вимог міжнародних організацій. У цьому контексті доцільно, на наш погляд, вивчити міжнародну практику оцінки земельних ресурсів, проаналізувавши її вплив на сучасний вартісний вимір земель, з метою ефективного впровадження передового досвіду в Україні. Окреслене дозволить визначити основні положення, на базі яких буде сформована концепція перебудови вітчизняної системи оподаткування земель



сільськогосподарського призначення.

Проблемі оцінки земельних ресурсів присвячені роботи багатьох учених, сфера наукових інтересів яких охоплює завдання обґрунтування вибору виду вартості земель. Останні наукові публікації з цієї тематики належать В. Акіншевій, Н. Бавровській, С. Большакову, О. Карасику, О. Кудіновій, М. Ступеню, Г. Третьяковій та іншим. Але недостатня наукова розробленість окремих питань оцінки земель сільськогосподарського призначення зумовлює потребу у проведенні подальших досліджень у цьому напрямі.

В економіці, що функціонує на ринкових засадах, господарське використання землі як виробничого ресурсу має здійснюватися з урахуванням її вартості, що забезпечуватиме еквівалентні пропорції суспільного виробництва, відтворення і стимулювання розвитку продуктивних сил. У контексті раціонального землекористування актуальним є визначення вартості земельних ресурсів з метою забезпечення їх подальшого відтворення, а також обґрунтування шляхів їх господарського використання [1, с. 38].

На сьогодні і на світовому, і на європейському рівні відсутні єдині підходи і методи оцінки земельних ділянок. Вивчення сучасного світового досвіду оцінки земельних ресурсів показує, що практично у всіх розвинених країнах світу вона є завданням державного масштабу.

Саме виходячи з розуміння необхідності у впровадженні єдиного підходу до оціночної діяльності, у 1981 році було створено Міжнародний комітет по стандартах оцінки нерухомості (МКСОН), головними завданнями якого є розробка й публікація в суспільних інтересах стандартів і практичних рекомендацій щодо оцінки майна для використання у фінансовій звітності та здійснення діяльності з метою розповсюдження цих матеріалів у світовому масштабі. Міжнародні стандарти оцінки були визнані міжнародною спільнотою, про що свідчить внесення у травні 1985 року МКСОН до реєстру Економічної та соціальної ради ООН [2].

При визначенні податкової бази земель сільськогосподарського призначення залежно від країни може використовуватися ринкова вартість, кадастрова вартість, а також коригувальні коефіцієнти, при визначенні вартості землі може застосовуватися як економічна, так і масова оцінка.

Варто зазначити, що в умовах формування ринку землі, його непрозорості, відсутності достатньої інформації про продаж земельних ділянок найбільшу значимість у зарубіжних країнах набуває масова оцінка сільськогосподарських угідь. Масова оцінка становить метод отримання оцінок ринкових вартісних показників однорідної групи земельних ділянок сільськогосподарського призначення з використанням ринкової інформації. В умовах становлення ринку масова оцінка сільськогосподарських угідь є особливо актуальною, оскільки дозволяє сформулювати підхід до аналізу всього комплексу доступної інформації, який може використовуватися в подальшому шляхом уточнень на основі індивідуальної оцінки.

На практиці теоретичні питання масової оцінки земель відтіняються питаннями її економічної оцінки і ринкової вартості.

Економічна оцінка земельних ресурсів, на думку А. Івасенко, «переслідує дві нерозривні мети: встановлення величини національної цінності землі у грошовому вираженні і вибір варіантів раціонального землекористування, що забезпечують мінімальні витрати ресурсно-сировинної складової разом з територіальною організацією продуктивних сил. Таким чином, під економічною оцінкою земель розуміється визначення їх порівняльної цінності як головного засобу виробництва в сільському господарстві..., зумовленої природними та економічними чинниками» [3, с. 81].

Під ринковою вартістю можна розглядати ціну, за якою майно продають при бажанні покупця і продавця, при цьому між покупцем та продавцем немає особливих відносин. В основі оцінки ринкової вартості всіх земель, у т. ч. земель сільськогосподарського призначення, лежить теорія земельної ренти або надлишкового доходу, що утворюється при використанні землі у процесі сільськогосподарського виробництва. Необхідно зазначити, що розмір цього доходу залежить не тільки від якості землі та сукупності природно-кліматичних факторів, а й визначається ще і цінами на продукцію, її собівартістю, що сформувалася за ставкою відсотка на капітал [4].

Розрахунок ринкової вартості сільськогосподарських земель, кожна із яких певною мірою є унікальною, – трудомісткий і дорогий процес. Крім того, повинна відбуватися періодична переоцінка у зв'язку з можливою зміною її ринкової вартості, що також є з погляду адміністрування податку досить витратною процедурою. Усе це призводить до того, що вартість, отримана таким способом, може відрізнитися від оцінки, яку дає такому об'єкту його власник. Податковим законодавством більшості країн власнику надається право на встановлення терміну для обґрунтування своєї оцінки, при цьому в місцевих податкових органах необхідно заповнити відповідну типову форму [5].

Для запобігання зниженню податкової бази та її наближення до ринкової вартості використовуються коригувальні коефіцієнти. На думку Л. Тулуш, ринкова вартість землі зазвичай перевищує кадастрову, тому застосування масової оцінки при визначенні бази оподаткування земельним податком можна розцінювати як пільгу. Додатково зазначимо, що в більшості країн за ринковою вартістю проводиться оцінка земель несільськогосподарського призначення, водночас база оподаткування сільськогосподарських земель визначається на основі кадастрів [6, с. 130].

Отже, реалізація оцінки земель сільськогосподарського призначення, що будується на принципах масової ринкової оцінки, дозволяє при найменших витратах з використанням засобів математичного моделювання та масової статистичної інформації про об'єкти оподаткування досягти результатів, які відносно близькі до уявлень про їх ринкову вартість. При цьому з'явиться можливість переходу



до більш справедливих принципів оподаткування, що ґрунтуються на громадському уявленні про цінність земельних ділянок та єдності підходів до оподаткування на всій території країни.

Вважається, що у Франції найбільш досконалий процес оцінки земель сільськогосподарського призначення. Ефективність здійснення оцінки французьких земель забезпечується завдяки земельному кадастру, що являє собою структурну систему обліку кількості та якості земель з метою оподаткування. Вартість землі оцінюється з погляду продуктивності сільськогосподарського використання, визначається за врожайністю сільськогосподарських культур з урахуванням затрат. Середньорічний чистий дохід обраховують за останні 15 років, за винятком двох найбільш урожайних і двох найменш урожайних.

Завершальним етапом оцінки окремих земельних ділянок є розподіл їх за класами, інформація про які розміщується у спеціальних таблицях – кадастрових матрицях. Останніми роками у Франції землі класифікуються на геоморфологічній основі, що передбачає інвентаризацію земель у великому масштабі з виділенням територій, придатних для вирощування різних сільськогосподарських культур [8, с. 80]. В Італії базою нарахування земельного податку є кадастрова вартість землі з поправочними коефіцієнтами, що адаптують кадастрову вартість до реальної вартості земельних угідь [9, с. 239].

Ринкова вартість є базою оподаткування землі в окремих країнах (Канада, США, Японія), де зазначений податок є складовою податку на майно чи нерухомість. У цьому випадку земельний податок має всі ознаки майнового.

Під час аналізу оцінки земельних ресурсів у зарубіжних країнах було виявлено, що у США відсутня єдина методика економічної оцінки землі. Існує кілька методів, причому перевага віддається тому чи іншому залежно від регіону. Можна виділити ряд основних особливостей оцінки земель сільськогосподарського призначення у США:

1. Базу для економічної оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення США становить агрокліматична оцінка, у межах якої проводиться економічна класифікація земель, критеріями якої, крім природних чинників, є такі економічні показники: структура землекористування, розмір господарства, рівень інтенсифікації, місце розташування господарства та інші. Основою для проведення оцінки продуктивних земель є ґрунтова карта, яка відображає результати бонітування, дані про рівень врожайності сільськогосподарських культур на різних ґрунтах, рівень виробничих витрат, сформовані ціни на отриману сільськогосподарську продукцію, віддаленість земельної ділянки від об'єктів інфраструктури та місць реалізації, попиту продукції.

Загальною метою економічної класифікації земель є виявлення ступеня придатності земель для сільськогосподарського використання. Так, у Каліфорнії діє методика агрокліматичної оцінки ґрунтів, розроблена Р. І. Сторі. При цьому використову-

ються дані про потужність ґрунтів, їх проникність, дренаж, вміст у ґрунтового профілі солей, органічних речовин, загальний рівень родючості, ступінь прояву ерозії, особливості мікрорельєфу.

2. З економічною класифікацією тісно пов'язана проблема економічної оцінки земель. Основний принцип економічної оцінки у США полягає у визначенні ступеня впливу окремих ґрунтових різниць на величину доходу від вирощування сільськогосподарських культур.

Найбільш поширеним методом економічної оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення є метод оцінки земель за чистим доходом від реалізації сільськогосподарської продукції. Для кожного ґрунтового типу сільськогосподарських земель розраховують чистий дохід як різницю між вартістю валової продукції і витратами виробництва на одиницю площі. Найвищий чистий дохід береться за 100 балів і порівнюється з тим, який отримано на інших землях. Таким способом оцінюють рілля, луки і пасовища, а потім через чистий дохід переводять у рілля. Оцінка всіх земель визначається середньозваженим балом, який є основою для землекористування та землеустрою в різних штатах [7, с. 41].

У Німеччині вартість сільськогосподарських земель визначається у два етапи: агрокліматична та економічна оцінки, на основі яких устанавлюється так звана виробнича можливість земельних ділянок. Для цього використовуються відносні оцінки земельних ділянок. Оцінки в балах відображають відносну родючість ділянки відповідно до еталонної ділянки, тобто до ділянки з оцінкою в 100 балів. Потім отримані бали щодо земельної ділянки уточнюються згідно з економічними і організаційно-виробничими чинниками. Ця вартість, яка має назву «стандартна податкова вартість», ураховує також якість ґрунтів та інші природні та економічні параметри.

У Німеччині основою для оцінки вартості землі є оцінка реальної вартості ділянки. Вона здійснюється в кілька етапів:

- 1) визначення якості землі (ґрунтів) відбувається на основі коефіцієнтів для різних видів ґрунтів, для різних видів використання землі (луки, рілля) і вводиться поправка на ступінь використання землі;
- 2) оцінка родючості землі визначається також на основі коефіцієнтів, розрахованих на 1 га землі;
- 3) далі знову-таки за допомогою коефіцієнта враховуються такі параметри, як місце розташування ділянки, віддаленість від основних магістралей, регіональний рівень цін, заробітної плати;
- 4) далі розраховується середній для даного господарства коефіцієнт, який є офіційним показником для податкових платежів та інших операцій.

Система оцінки земель у Великобританії ділиться на два етапи. Перший етап оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення – це агрокліматична оцінка. Існує п'ять класів земель різного ступеня продуктивності. Основним критерієм віднесення земель до того чи іншого класу слугують відмінності у кліматичних умовах, якість ґрунтів, місцезнаходження і рельєф. Після оцінки



земель за природними факторами здійснюється економічна оцінка в межах виділених на першому етапі класів земель, яка базується на показнику стандартної чистої продукції. Вартість земельних ділянок розраховується шляхом капіталізації вартісної величини чистої продукції.

Крім того, у Великобританії існує метод, оснований на фактичній продуктивності ґрунтів, який становить спосіб оцінки за врожайністю сільськогосподарських культур. Ураховується, що оцінка однієї культури може не відповідати відносній оцінці землі інших культур. Така невідповідність може бути скоригована шляхом порівняння врожаїв декількох культур, крім того, звертається увага на способи ведення господарства [3, с. 84].

Узагальнення міжнародного досвіду оцінки земель сільськогосподарського призначення дало змогу виявити, що в основному оцінка у всіх країнах проводиться однаково. Оцінка земель розпочинається в зарубіжних країнах з агрокліматичної оцінки, тобто вивчення якості та типу ґрунтів, врожайності, відповідно до яких і визначається вартість землі – тобто проводиться вже її економічна оцінка.

Через застарілість даних економічної оцінки сільськогосподарських земель на сьогодні досить важливим завданням економічної науки є невідкладне розроблення нових підходів до оцінки земель сільськогосподарського призначення в Україні. При вирішенні питань оновлення показників оцінки земель сільськогосподарського призначення пропонується використовувати методичні підходи, які застосовуються при проведенні масової оцінки земель сільськогосподарського призначення з урахуванням міжнародних стандартів оцінки майна для цілей оподаткування, а також правил оцінки сільськогосподарської нерухомості (*International Valuation Standards: GN 10 Valuation of Agricultural*

Properties, GN 13 Mass Appraisal for Property Taxation). При цьому базою для порівняльної оцінки родючості земель сільськогосподарського призначення можуть виступати показники бонітування ґрунтів.

Список використаної літератури

1. Дивнич А. В. Формування ринкової вартості земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств / А. В. Дивнич // Технологический аудит и резервы производства. – 2012. – № 1. – С. 38–43.
2. Методичні основи грошової оцінки земель в Україні / [Дехтяренко Ю. Ф., Лихогруд М. Г., Манцевич Ю. М., Палеха Ю. М.]. – К., 2007. – 624 с.
3. Ивасенко А. Г. Зарубежный опыт оценки стоимости земли сельскохозяйственного назначения / А. Г. Ивасенко // Вестник УГТУ-УПИ. – 2008. – № 4. – С. 80–85.
4. Еременко Н. В. Особенности оценки рыночной стоимости земель сельскохозяйственного назначения [Электронный ресурс] / Н. В. Еременко, Н. В. Тихонова. – Режим доступа : <http://www.sworld.com.ua/konfer31/768.pdf>
5. Бобох Н. М. База оподаткування як один з елементів системи оподаткування нерухомості / Н. М. Бобох // Наукові записки. – 2010. – № 15. – С. 13–21.
6. Тулуш Л. Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах [Електронний ресурс] / Л. Тулуш, Н. Малініна // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2012. – № 1 (6). – С. 124–134.
7. Юшкова В. Э. Экономическая оценка потенциала земельных ресурсов в сельском хозяйстве : дис. ... канд. эконом. наук : 08.00.05 / Юшкова В. Э. – Воронеж, 2014. – 181 с.
8. Остапчук Т. П. Облікова оцінка земельних ресурсів: міжнародний досвід та вітчизняна практика / Т. П. Остапчук // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 2. – С. 79–85.
9. Азізова К. Е. Адаптація оподаткування сільськогосподарських товаровиробників до вимог міжнародних організацій / К. Е. Азізова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2011. – № 168. – С. 138–144.

Стаття надійшла до редакції 04.06.2014 р.

УДК 347.73

І. А. Шавло,

науковий співробітник НДІ фінансового права;

Н. Г. Шкуренко,

науковий співробітник НДІ фінансового права

СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМИ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕХАНІЗМУ ЗАРАХУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ

Статтю присвячено питанням правового забезпечення механізму зарахування та обліку доходів бюджету органами Державної казначейської служби України на сучасному етапі розвитку економіки у сфері корпоративних і публічних фінансів. Викладено деякі пропозиції щодо спрощення механізму сплати податків, зборів та інших платежів платниками податків.

Статья посвящена вопросам правового обеспечения механизма зачисления и учета доходов бюджета органами Государственной казначейской службы Украины на современном этапе развития экономики в сфере корпоративных и публичных финансов. Высказаны некоторые предложения по упрощению механизма уплаты налогов, сборов и других платежей налогоплательщиками.

This article is devoted to the question of the legal mechanism of passing and accounting budget revenues by the State Fiscal Service of Ukraine and State Treasury Service of Ukraine in the current economic development process focusing on corporate and public finance.

Analyzed several issues of budget and tax system of Ukraine, especially payment of taxes its using of budget classification and offers of International Monetary Fund, about using the codes of budget classification to identify discussion issues of theoretical and practical sides of its functioning. Thus proposed to make changes to the Ukrainian legal acts.

Presented some offers to simplify payment of taxes, fees and other changes by entities.

Also, proposed introduction of a separate (Special) treasury account for passing taxes, fees and other changes, which



will be open without signs of budget classification code for revenues. It would reduce the number of treasury accounts, which are opened for passing liabilities.

Account would provide a mechanism of equality of budgetary interests, because it would be opened in the context of the State and local budgets according to the territorial principle. Moreover, the account opening mechanism would take into account administration features of separate taxes, including those on which the current legislation does not provide implementation of sum charges taxable, namely accounting of such liabilities takes place after transfer these taxes by taxpayer.

For easy record keeping taxes and state authorities enforce tax required commitment payers of taxes we offer the introduction of electronic information base, with access for all participants in tax administration, which in real time will be storage, processing, storage and transmission of data necessary information in the management of public finances.

Ключові слова: бюджетно-податкова система, бюджетна класифікація, спрощена модель сплати податків, облік платежів, казначейський рахунок.

На сучасному етапі розвитку економіки у сфері корпоративних і публічних фінансів об'єктивно необхідний пошук нових форм управління фінансовими потоками на всіх ієрархічних рівнях, починаючи від низової виробничої ланки і закінчуючи консолідованим бюджетом держави.

Ефективний розвиток кожної держави залежить від стабільних фінансових надходжень, які забезпечують функціонування кожної галузі економіки країни. Зазначимо, доходи нашої держави центральними органами влади акумулюються у бюджетах усіх рівнів згідно з Бюджетним кодексом України, Законом про Державний бюджет України та рішеннями про місцеві бюджети на відповідний рік. Поряд з цим забезпечення повноцінного надходження коштів до бюджетів усіх рівнів шляхом упровадження ефективних важелів посилення стійкості національної економіки вимагає вдосконалення та розробки окремих складових бюджетно-податкової системи.

З урахуванням євроінтеграційних напрямів держави бюджетно-податкова система потребує ефективної активізації процесу спрощення механізму сплати платниками податків і зборів та обліку податкових платежів органами державної влади України, які контролюють справляння надходжень до бюджету за доходами, для створення конкурентоспроможної економіки країни.

У зв'язку з цим науковці та фахівці державних органів влади шукають оптимальні напрями з метою забезпечення простоти платіжно-розрахункових та облікових операцій в органах фіскальної служби та казначейської служби, а також створення сприятливих умов для платників податків при нарахуванні та сплаті податків.

На нашу думку, можна виділити таку модель спрощення сплати податків і зборів та їх обліку, головним пріоритетом якої є сплата платниками податків, зборів та інших платежів однією сумою та одним платіжним дорученням на окремий рахунок.

Згідно з Бюджетним кодексом України, Законом про Державний бюджет України та рішеннями про місцеві бюджети на відповідний рік, органи казначейства щорічно, на початок нового бюджетного періоду, відкривають бюджетні рахунки для зарахування надходжень до державного та місцевих бюджетів у розрізі загального та спеціального фондів, надходжень у частині повернення до бюджетів бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, у тому числі залучених державою (ВР Автономної Республіки Крим, міськими радами), або під державні

(місцеві) гарантії [1].

Казначейське обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету визначено наказом Міністерства фінансів України № 43 від 29.01.2013 р. [2]. Органи Казначейства здійснюють аналітичний облік доходів державного бюджету з кожного виду податків і зборів згідно з бюджетною класифікацією доходів.

Облік податків і зборів проводять органи Державної фіскальної служби відповідно до кожного платника та у розрізі бюджетної класифікації доходів.

Кількість рахунків, які відкриваються в Казначействі України та головних управліннях Казначейства для акумулювання коштів загального та спеціального фонду державного та місцевих бюджетів, залежить від потреби у забезпеченні виконання Закону України «Про Державний бюджет України» та становить близько мільйона рахунків [3].

Така ситуація призводить до негативних наслідків, зокрема до помилок під час перерахування податкових зобов'язань при написанні номера казначейського рахунку, що, у свою чергу, ускладнює облік таких надходжень державними органами тощо.

Тому для ефективного оперативного обліку доходів бюджету та дієвого контролю за податковими надходженнями, що здійснюють органи фіскальної служби, нагальною є потреба у кардинальних змінах механізму відкриття казначейських рахунків та зарахування коштів. Отже, ми пропонуємо для зарахування податків, зборів та інших платежів запровадити відкриття територіальними органам Казначейства окремого (спеціального) казначейського рахунку у розрізі адміністративно-територіальних одиниць, що є першочерговим завданням у разі запровадження спрощеної моделі.

Зауважимо, що запропонований казначейський рахунок для зарахування податків, зборів та інших платежів буде забезпечувати механізм рівності бюджетних інтересів, оскільки відкриватиметься в розрізі державного, місцевих бюджетів за територіальним принципом. Крім того, механізм відкриття окремого (спеціального) рахунку враховуватиме особливості адміністрування окремих податків, зокрема тих, щодо яких чинним законодавством не передбачено здійснення сум нарахувань платнику, а саме облік таких грошових зобов'язань здійснюється після перерахування платником цих податків.

Таким чином, запропонований окремий (спеціальний) казначейський рахунок, відкритий у розрізі адміністративно-територіальних одиниць, складатиметься з таких рахунків: рахунків дер-



жавного бюджету і місцевих бюджетів для обліку надходжень, що передбачає відповідно до законодавства подання платниками податків податкової звітності; рахунків державного бюджету і місцевих бюджетів для обліку надходжень, за якими згідно з законодавством не передбачено подання платниками податків податкової звітності; рахунка для обліку надходжень ПДВ та рахунка для обліку надходжень ЄСВ.

Крім того, у разі запровадження сплати податків і зборів платниками на такий казначейський рахунок для зарахування податків, зборів та інших платежів у розрізі рахунків державного, місцевих бюджетів реалізується механізм сплати однією сумою та одним платіжним дорученням. При цьому платник у платіжному дорученні в полі «призначення платежу» може перерахувати назви податків, зборів та інших платежів.

Але потрібно наголосити, що відповідно до статті 31 Податкового кодексу України момент виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, визначається календарною датою [6].

Таким чином, погашення податкових зобов'язань (податкового боргу) здійснюється у календарній черговості виникнення таких зобов'язань (боргу), незалежно від призначення платежу, визначеного платником у розрахункових документах, поданих до банку.

Якщо платником не дотримується встановлена черговість сплати податків і зборів, відповідно до хронології проведення в обліку сум нарахувань згідно з поданою податковою звітністю орган фіскальної служби самостійно здійснює відповідне зарахування сплачених коштів у календарній черговості виникнення податкових зобов'язань (податкового боргу) [6].

У разі запровадження спрощеної моделі виникне ситуація, коли термін сплати платежів припадає на один день, тоді, на нашу думку, доцільно встановити черговість зарахування коштів залежно від суми задекларованого платежу, починаючи з меншої суми.

Якщо за результатами звітного періоду у платника податків виникне від'ємне сальдо розрахунків, погашення заборгованості зі сплати податків, зборів здійснюватиметься в порядку черговості виникнення такого боргу в день надходження грошових коштів на відповідний рахунок, починаючи з меншої суми. При цьому нарахування штрафних санкцій та пені буде проводитися на залишок несплачених грошових зобов'язань за податками і зборами у день зарахування коштів на відповідний рахунок.

Суми надміру або попередньо сплачених грошових зобов'язань вважаються «Переплатою» у відповідний державний або місцевий бюджет та обліковуються в інтегрованій картці платника як кошти платника податку.

«Переплата» в інтегрованій картці платника податків залишається нерозподіленою до виникнення обов'язку сплати чергового платежу відповідно до наданої звітності та термінів сплати, передбачених

законодавством. Однією з основних переваг такого підходу є унеможливлення одночасного виникнення переplat з одного податку та заборгованості з інших.

Потрібно зазначити, що при сплаті податків на окремий (спеціальний) казначейський рахунок для зарахування податків, зборів та інших платежів органи фіскальної служби розподілятимуть загальну суму надходжень в інтегрованій картці платника податків у розрізі кодів бюджетної класифікації за доходами та формуватимуть в інформаційно-аналітичній базі зведену інформацію щодо сум надходжень у розрізі кодів бюджетної класифікації за доходами.

Далі органи Казначейства розподілятимуть надходження окремого (спеціального) казначейського рахунку для зарахування податків, зборів та інших платежів згідно зі зведеною інформацією про надходження грошових зобов'язань в інформаційно-аналітичній базі відповідно до Порядку казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету та Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів (накази Міністерства фінансів України від 29.01.2013 р. № 43 та від 23.08.2012 р. № 983).

Такий підхід дозволяє органам Казначейства на центральному рівні розподілити кошти за відповідними регіонами для здійснення видатків при передачі фінансових ресурсів у вигляді закріплених за відповідними бюджетами загальнодержавних податків, зборів за нормативами та за видами міжбюджетних трансфертів. Отже, упровадження спрощеної моделі сплати податків і зборів забезпечує виконання статей 97–107 Бюджетного кодексу України.

Крім того, на сьогодні актуальним питанням залишається створення потужної електронно-інформаційної бази з доступом для всіх учасників податкових відносин, засобами якої у реальному часі здійснюватиметься накопичення, обробка, зберігання та передавання необхідних інформаційних даних при управлінні державними фінансами.

Зокрема, використання подібної системи сприятиме оперативному взаємозв'язку між органами Державної фіскальної служби та Державної казначейської служби у межах виконання їх функцій щодо надходжень доходів бюджетів усіх рівнів та відповідатиме вимогам часу щодо побудови інформаційного простору державних органів.

Разом з тим важливим також є надання доступу платникам податків до такої бази при нарахуванні та сплаті податків, у межах перегляду платежів у режимі он-лайн, що підвищить рівень відкритості, прозорості та довіри платників податків до державних органів. Крім того, завдяки оперативній інформації, отриманій з бази платниками податків, зменшиться кількість помилок у платників при сплаті платежів, зокрема щодо строку та черговості нарахування грошових зобов'язань.

Необхідно зазначити, що однією з умов для ефективного функціонування спрощеної моделі сплати податків і зборів та обліку платежів також є відкриття окремого (спеціального) казначейського



рахунку для зарахування податків, зборів та інших платежів без ознак коду бюджетної класифікації за доходами, що, у свою чергу, зменшить кількість казначейських рахунків для зарахування грошових зобов'язань. Оскільки на сьогодні в Україні застосовується велика кількість кодів бюджетної класифікації за доходами, у край необхідним є вдосконалення бюджетної класифікації шляхом уніфікації класифікації доходів бюджету.

З цього приводу, на нашу думку, необхідно звернути увагу на зарубіжний досвід застосування бюджетної класифікації, на настанови та технічні записки Міжнародного валютного фонду щодо структури класифікації доходів бюджету, а саме «Government Finance Statistics Manual 2001» (далі – GFSM 2001). Так, у настановах зазначається про структуру класифікації видів доходів [4]. Також зазначають на увагу технічні записки та настанови фахівців Департаменту з бюджетних питань МВФ, особливо щодо серії, яка має назву «Бюджетна класифікація» [5].

Фахівці МВФ насамперед зазначають, що система бюджетної класифікації доходів і витрат має важливе значення для прийняття зважених політичних рішень. Зокрема, для ефективного регіонального розподілу ресурсів між секторами економіки, а також для розробки бюджетної стратегії держави та її аналізу. Крім того, підкреслено, що часті зміни структури бюджетної класифікації негативно впливають на організацію бюджетного процесу та аналіз динаміки тенденцій податково-бюджетної політики за тривалий період [5].

Також у настановах наголошено, що структура бюджетної класифікації повинна бути максимально ефективною, щоб важливу і достовірну інформацію можна було з неї легко отримати, а також, щоб система була здатна до модернізації у майбутньому. Саме такі функції мають братися за основу при запровадженні системи бюджетного кодування. Необхідно зазначити, що МВФ у GFSM 2001 надає стандартну основу як для розробки нової структури бюджетної класифікації, так і поліпшення діючої [4; 5].

Водночас GFSM 2001 дозволяє здійснювати запис доходів за методом нарахування, що означає створення майбутньої вимоги або право уряду утримувати податки або інші види доходів під час здійснення діяльності, транзакцій або інших подій. Застосування загального правила щодо зазначення різних видів доходів у кожному розділі класифікації є обов'язковим [4].

Аналізуючи бюджетно-податкову систему України та рекомендації МВФ, ми виявили дискусійні питання теоретичного та практичного змісту функціонування діючих кодів бюджетної класифікації, зокрема щодо неузгодженості чинних нормативно-правових актів з чинним Податковим кодексом України, серед яких:

– Постанова Верховної Ради України «Про структуру бюджетної класифікації України» № 327/96;

– наказ Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» № 11.

Ураховуючи викладене, ми пропонуємо привести у відповідність структуру класифікації доходів бюджету з чинним законодавством та затвердити її без застосування додаткового розширення найменування надходжень згідно з податками і зборами, що приведе до позитивних зрушень, а саме: зменшення кількості бюджетних рахунків, відкритих в органах Казначейства, та спрощення документообігу між органами виконавчої влади, які відповідно до своїх обов'язків є розпорядниками бюджетних коштів.

Необхідно наголосити, що поряд з удосконаленням бюджетної класифікації шляхом зміни її структури важливою умовою для функціонування спрощеної моделі сплати податків і зборів та обліку платежів є скорочення кількості податків.

Зокрема, підкреслимо, що на сьогодні Урядом України ініціюється концепція реформування податкової системи, якою передбачено зменшення кількості податків з 22 до 9 шляхом їх скорочення або уніфікації [7]. Адже деякі податки збігаються як за базою оподаткування, так і за об'єктом з іншими податками, тому існування двох різних податків є нелогічним. Така трансформація зменшення кількості податків дозволить спростити їхнє адміністрування і, як наслідок, скоротити ресурси, що витрачаються на податкове адміністрування як платниками податків, так і органами фіскальної служби.

Таким чином, на підставі викладеного можна стверджувати, що запровадження в Україні спрощеної моделі сплати податків і зборів у перспективі надасть можливість забезпечити збільшення ефективності виконання завдань і функцій держави у сфері бюджетно-податкової політики. Крім того, відбудеться вдосконалення обліку надходжень податків і зборів відповідними державними органами України та зменшиться інформаційний потік між цими органами. Проте необхідно підкреслити, що запровадження спрощеної моделі сплати податків і зборів неможливе без ефективного вдосконалення як технічного, так і нормативно-правового забезпечення в системі сплати податків і зборів та їх обліку.

На нашу думку, урегулювання особливостей функціонування органів Державної фіскальної служби та Державної казначейської служби України в системі сплати та обліку платежів і введення спрощеної моделі сплати податків та зборів дозволить покращити не тільки внутрішній мікроклімат між цими органами, але й також позитивно вплине на фінансову систему в цілому.

Список використаної літератури

1. Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України : від 22.06.2012 р. № 758 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua.

2. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету : наказ Міністерства фінансів України : від 29.01.2013 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua.

3. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>.

4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf>.



org/external/pubs/ft/gfs/manual/rus/index.htm.

5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://blog-pfm.imf.org/files/fad-technical-manual-6.pdf>.

6. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230.

7. Урядом оприлюднено Концепцію реформування податкової системи України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : sts.gov.ua/media-tsentr/novini/158489.html

Стаття надійшла до редакції 06.06.2014 р.

УДК 351.72:347.73(477)

О. О. Бригінець,

к.ю.н., доцент кафедри фінансового права,
Національний університет ДПС України

ДЕТІНІЗАЦІЯ ЕКОНОМІКИ ЯК ОСНОВА ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

У статті розглянуто процес впливу тіньової економіки на стан вітчизняної фінансової безпеки держави. Визначено особливості функціонування тіньового сектору економіки України.

В статье рассмотрен процесс влияния теневой экономики на состояние отечественной финансовой безопасности государства. Определены особенности функционирования теневого сектора экономики Украины.

The paper deals with the role of a perfect definition of the impact of shadow economy on the life of society. It determines peculiarities of the domestic legislative support for fighting shadow economy. The paper is prepared with the use of legal acts which are in force and relate to this problem.

The title of the paper: Unshadowing of economy as the basis of financial security of the state. It is noted that one of the key factors that negatively affect the condition of the financial security of the state is extensive manifestation of shadow economic acts.

A lot of papers in domestic and foreign scientific literature are devoted to fighting shadow economy, but they mainly describe shadow economy as a national phenomenon, and it is not considered as a factor affecting the state of financial security.

The aim of this paper is to determine the operation of the shadow sector of the national economy and the process of its unshadowing as a basis for the provision of financial security of the state.

The paper determines the reasons which led to a significant spread of shadow relations in the economy of our state and the consequences to which it led. Some aspects of the unshadowing of the domestic economy are also considered. Besides, the paper analyses the Concept of reforming of the tax system of Ukraine, prepared by the Cabinet of Ministers of Ukraine and intends to implement a fundamentally new mechanism of tax administration.

The author concludes that most of the changes that have occurred recently in the legislation in the sphere of implementation process of unshadowing of the economy as a threat to the domestic financial security of the state, there are only a declaration of intentions to fight the shadow economy. Our state, like others, seeks to minimize this phenomenon and its impact on financial security of the state.

Ключові слова: фінансова безпека держави, тіньова економіка, загроза фінансовій безпеці.

У сучасних умовах, коли в українській економіці спостерігаються негативні процеси: відсутнє зростання ВВП, не є стабільною національна валюта, зменшуються грошові доходи населення, виникає невідкладна необхідність у проведенні якісної економічної політики та подоланні тих глибоких деформацій, які сформувалися раніше. Без сумніву, ключовою проблемою, яка заважає здійснювати позитивні зрушення у сфері фінансової безпеки держави, є тіньова економічна діяльність суб'єктів ринкових правовідносин.

За інформацією колишнього Міністра економічного розвитку і торгівлі України П. М. Шеремети, близько половини економіки нашої держави перебуває в «тіні». Не можна не погодитися з його твердженням, що миттєвої детінізації 50 % економіки не може відбутися, а у більш розвинених державах світу рівень тінізації економіки становить близько 10–15 % [1].

Дійсно, перехід від адміністративно-командної до ринкової економіки більшості пострадянських держав, у тому числі і України, супроводжувався значним підвищенням рівня численних загроз фінансовій безпеці держави, серед яких одне з провідних місць належить феномену тіньової економіки. Особливо нині, в умовах фінансово-економічної кризи, коли у нашій державі присутні негативні явища в економічному житті суспільства, існує реальна загроза тотальній тінізації економіки Укра-

їни, що, у свою чергу, становить реальну загрозу національній безпеці нашої держави.

Боротьбі з поширенням такого явища, як тіньова економіка, у нашій державі та за її межами було присвячено багато досліджень. Серед учених, що вивчали цю проблему, варто виділити насамперед В. І. Антипова [2], З. С. Варналія [3], В. М. Поповича, О. В. Турчинова. Проте вони в основному досліджували можливість процесу детінізації економіки, приділяючи лише опосередковану увагу правовим питанням регулювання забезпечення фінансової безпеки держави за умов масштабного функціонування тіньової економіки. А неналежне забезпечення стану фінансової безпеки держави є передумовою для погіршення добробуту українського суспільства.

Потреба у поглибленому дослідженні даної теми зумовлена діяльністю нашої держави, яка спрямована на широку інтеграцію з Європейським Союзом за умов подальшої глобалізації. Також важливого значення набуває вивчення і переосмислення досвіду державної протидії негативним проявам тіньової економіки на світовому рівні. Адже зменшити негативний вплив цього явища можна лише заручившись допомогою сусідніх держав. Необхідно зазначити, що наявні дослідження мають здебільшого узагальнений характер та розглядають функціонування тіньової економіки у нашій державі загалом, без належної секторальної диференціації.



Мета статті полягає у визначенні функціонування тіньового сектору вітчизняної економіки та процесу її детінізації як основи для забезпечення фінансової безпеки держави.

На сьогодні тіньова економіка продовжує набувати організованого характеру в Україні, використовуючи все нові й нові форми діяльності. Для зниження її рівня застосовується досить багато способів і засобів, але, незважаючи на активні дії, знизити рівень тінізації економічних процесів в Україні та зменшити вплив тіньової економіки на соціально-економічну ситуацію в державі поки що кардинально не вдається.

Не викликає сумніву той факт, що тіньова економіка є досить складним і суперечливим явищем, і саме цим пояснюється існування великої кількості диференційованих підходів до вирішення цієї проблеми. На сьогодні як у вітчизняній, так і в зарубіжній науці не вироблено єдиного комплексного підходу до понятійного апарату наукових досліджень у даній сфері, причин виникнення та розвитку, методів оцінки тіньової економіки та напрямів її подолання. Тіньова економіка як явище трактується під різним кутом зору, з використанням економіко-статистичного, правового, етичного підходів.

Ще однією проблемою українського суспільства є значна терпимість до тінізації суспільних процесів. У даному випадку розуміється не лише тіньовий (я тому числі кримінальний) сегмент економіки, яка являє собою складний зв'язок легальних, напівлегальних і позалегалних зв'язків у суспільстві. Ця теза також означає, що при застосуванні заходів впливу щодо обмеження поширення тіньової економіки не враховуються всі чинники, від дії яких залежить вихід останньої з «тіні». Отже, проблема пошуку шляхів боротьби з цим явищем та детінізації економіки України є актуальною та важливою як з погляду наукових досліджень, так і щодо практичного їх використання. Адже на сьогодні для нашої держави, як ніколи, потрібні внутрішні ресурси для здійснення масштабних перетворень в Україні. І саме ці ресурси при правильній реалізації може надати тіньова економіка, яка проте реально загрожує національній безпеці та демократичному розвитку нашої держави. А значні її масштаби негативно впливають на обсяги та структуру ВВП, гальмують будь-які соціально-економічні перетворення, знижують темпи розвитку вітчизняної економіки.

Серед причин, які призвели до значного поширення тіньових відносин в економіці України, можна виділити такі:

1) значне завищення ставок податків;

2) досить складний і заплутаний механізм адміністрування податків. Цей пункт, як і попередній, створює ґрунтовне джерело для фінансового наповнення відносин у тіньовому секторі вітчизняної економіки;

3) значна суперечливість та дублювання законодавчої та нормативно-розпорядчої бази в окремих секторах правовідносин, що створює передумови для можливого «лавірування» між нормативно-правовими актами суб'єктами правовідносин в економіці;

4) недовіра організаційно-інституціональних механізмів антикорупційного законодавства. У нашій державі було прийнято багато нормативно-правових актів та загальнодержавних програм у сфері боротьби з корупційними явищами, але кардинального впливу на правовідносини реалізувати вони так і не змогли;

5) неефективність функціонування судової та правоохоронної системи;

6) нестабільність законодавства у сфері адміністрування податків. Певна системність у цьому питанні все-таки була досягнута з прийняттям Податкового кодексу України, але навіть після його ухвалення неодноразово змінювався порядок нарахування та обчислення податків. І навіть у пришвидшеному порядку вводилися нові збори (військовий збір);

7) значна бюрократизація державного апарату та складність погодження ним дозвільної документації. Труднощі у боротьбі з цими явищами полягають у реальній можливості корумпованих структур та конкретних осіб, що мають певні владні повноваження, перешкоджати намаганням проникнути у сферу їх протиправної діяльності, а також неготовності правоохоронних органів боротися з цим;

8) негативні очікування населення і виробників товарів, робіт та послуг в умовах тривалого періоду політичної невизначеності у державі, економічної кризи та значне прискорення інфляційних процесів в економіці України;

9) практична відсутність структурних перетворень у державі, оскільки не були прийняті основні законопроекти щодо проведення кардинальних реформ судової, податкової та пенсійної систем;

10) непоодинокую в українському суспільстві є думка про те, що у зв'язку зі зникненням багатьох промислових підприємств після розпаду СРСР та значним падінням конкурентоспроможності вітчизняної економіки її тінізація виявилася єдиним способом збереження як цілих підприємств, так і робочих місць, а також належного рівня доходів для значної частини населення України.

Дійсно, виведення діяльності підприємств із «тіні», а також припинення ними виплати заробітної плати власним працівникам «у конвертах» – це і є одне з найскладніших завдань економічної політики сучасної України. Необхідність у реалізації даного процесу досить часто обговорюється в публікаціях, але і до сьогодні відсутні дослідження щодо того, наскільки згубним для економіки в цілому виявилася її часткове переміщення в «тінь». Не потрібно забувати, що у розвинених державах світу тіньову економіку також не вдалося побороти – у державах-членах Європейського Союзу її рівень поширення не опускається нижче 10 %.

Серед наслідків, до яких призвело поширення тіньових відносин у економіці нашої держави, можна виділити такі:

1) криміналізація процесів у суспільстві;

2) значне поширення корупційних діянь;

3) неможливість належним чином забезпечувати правовий захист громадян та суб'єктів господарювання;



4) створення негативного міжнародного іміджу держави;

5) обмеження економічних відносин українських підприємств із зарубіжними партнерами;

6) зниження рівня податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів;

7) скорочення внутрішніх інвестиційних ресурсів у зв'язку з неможливістю відкритого витрачання тінювими структурами прихованих доходів і переміщення їх до інших держав;

8) зменшення інтересу інвесторів до розвитку виробничих потужностей на українських підприємствах;

9) стримування євроінтеграційних процесів в Україні.

Тобто наслідки поширення тінювих процесів в економіці України є досить значними. А рівень вітчизняної фінансової безпеки є досить низький і продовжує знижуватися. Єдиним виходом із ситуації, що склалася, є широкомасштабне комплексне проведення детінізації економіки нашої держави.

Детінізація передбачає вихід з «тіні» економічної діяльності завдяки створенню досить сприятливих умов для ведення легальної економічної діяльності. При проведенні детінізації максимально враховуються інтереси суб'єктів економічної діяльності. Детінізація розуміється як процес зменшення обсягів тінювої економіки через створення цілісної системи дій, спрямованих на подолання та усунення причин і передумов функціонування тінювої економіки, або залучення нелегально отриманих доходів у легальну економіку. Україна у сфері стимулювання детінізації мало чим відрізняється від інших держав.

На сьогодні детінізація є одним з провідних завдань для підвищення рівня фінансової безпеки та створення умов сталого розвитку нашої держави. Сутність питання детінізації економіки є не менш суперечливим, ніж сама тінюва економіка. Відсутність у державі конкретного плану заходів щодо боротьби з тінювою економічною діяльністю унеможливило ефективне вирішення цієї проблеми. Досить слушно було б звернутися до пропозицій, які розроблені В. М. Поповичем [4]. Запропонована ним теорія детінізації вітчизняної економіки, хоча й акумулює в собі поняття міждисциплінарного характеру, проте акцентує увагу на правовій складовій боротьби з тінювою економікою.

Детінізація, як і тінюва економіка, – це досить складні багатоаспектні явища, їх важко структурувати в єдину інформаційно-аналітичну систему, яка б могла стати основою розробки державних заходів протидії тінізації економіки нашої держави. Найкращим виходом з цієї ситуації було б створення привабливого економічного режиму як для національних, так і іноземних суб'єктів правовідносин. Однак нині це досить непросто зробити, оскільки в Україні вже існує кризова ситуація в економіці. Також нещодавно наша держава приєдналася до ряду міжнародних фінансових, економічних і політичних організацій, і вона є досить обмеженою у своїх діях певними зобов'язаннями перед цими

організаціями.

У нашій державі тінюва економіка має місце у багатьох сферах економічного життя, тому боротьба з даним явищем потрібно комплексно. Водночас існує уніфікований, прийнятний для детінізації всіх галузей економіки механізм – це сфера адміністрування податків, оскільки податки та система оподаткування охоплюють усі економічні сфери функціонування українського суспільства. Оподаткування є об'єктивним явищем, яке через втручання керівництва держави забезпечує виконання функцій останньої. А головною причиною значного поширення тінювої економіки є різниця між сумою грошей, що сплачує особа за здійснення нею економічної діяльності, та фактичним її вирашем.

Дійсно, важливим фактором, що фінансово «живить» тінювий ринок, є недосконалість і переважно фіскальний характер податкової політики, а також нестабільність її законодавчої бази. Чинне податкове законодавство України не завжди стимулює суб'єктів ведення господарства інвестувати капітали в легальну економіку. А податкове навантаження у нашій державі перевищує цей показник у групі сусідніх держав [5], це стимулює приховування реальних обсягів економічної діяльності, виведення її у «тінь». Потрібно відзначити, що обтяжливість податкової системи України визначається не завжди величиною податкових ставок, а досить часто нерівномірністю податкового навантаження на суб'єктів господарювання, заплутаністю і нестабільністю податкового законодавства. Таким чином, наявні недоліки податкової системи України стримують процеси збільшення інвестицій в економіку нашої держави, а це гальмує зростання виробництва та знижує рівень вітчизняної фінансової безпеки держави.

Саме на досягнення позитивного у даній сфері результату спрямована Концепція реформування податкової системи України [6], яка підготовлена Кабінетом Міністрів України. Вона має на меті впровадження кардинально нового механізму податкового адміністрування, оптимізацію кількості податків. У запропонованій Концепції міститься також декілька моделей реформування податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне страхування. На думку Голови Державної фіскальної служби України І. О. Білоуса, запропонована Концепція значно сприятиме боротьбі з «тінювиками» [7].

На наше переконання, Концепція є досить цікавою і змістовною, але у майбутньому виникнуть значні системні проблеми з упровадженням окремих її елементів. Крім того, нестабільність вітчизняного законодавства сприяє тому, що тінюва економіка продовжує набувати організованого характеру, використовує різні форми протиправної діяльності. Також ще не створено чіткого механізму міжвідомчої координації у вирішенні поставлених завдань. Водночас каральні дії з боку контролюючих органів не припиняють тінюві операції, а надають їм більш складних форм. На нашу думку, подальше обмеження впливу тінювої економіки не може базуватися лише на силових методах, бо вони



дають лише тимчасовий ефект. Успіх може забезпечити лише цілісна система дій, спрямована передусім на зменшення поширення передумов цих явищ та процесів у суспільстві. Для цього необхідна нова стратегія детінізації економіки, що передбачає насамперед створення сприятливих умов для легальної економічної діяльності на основі максимального врахування інтересів суб'єктів господарювання.

В економіці нашої держави назріла гостра потреба у здійсненні комплексу революційних економічних, правових, організаційних і силових заходів, спрямованих на рішуче обмеження впливу тіншової економіки. Саме на розробці та впровадженні програми детінізації української економіки повинна бути найближчим часом зосереджена увага керівництва України.

З метою детінізації економіки України необхідним є вжиття заходів, що сприяли б підвищенню рівня інвестиційного клімату держави, зниженню фіскального та регуляторного тиску на суб'єктів господарювання за рахунок спрощення наявної системи оподаткування. Також важливою є подальша дерегуляція підприємницької діяльності та підтримка малого й середнього бізнесу, насамперед у сфері дозвільної системи та ліцензування.

Значне місце у процесі детінізації економіки України відводиться діяльності Державної фіскальної служби України. Саме за широкого сприяння даного органу державної влади необхідно провести комплексну реформу наявної системи оподаткування, що дозволить значно підвищити рівень вітчизняної фінансової безпеки держави.

Список використаної літератури

1. Шеремета П. М. Налоговая реформа рассчитывалась без учета детенизации [Электронный ресурс] / Шеремета П. М. – Режим доступа : <http://delo.ua/ukraine/nalogovaja-reforma-rasschityvalas-bez-ucheta-detenezicii-shereme-243881/>.
2. Антипов В. І. Тіншова економіка та економічна злочинність: світові тенденції, українські реалії та правові засоби контролю (теоретико-методологічне узагальнення) : монографія / Антипов В. І. – Вінниця : ДП ДКФ, 2006. – 1040 с.
3. Варналій З. С. Тіншова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації : монографія [Електронний ресурс] / Варналій З. С. – Режим доступа : http://old.niss.gov.ua/book/tyun_ekon/index.htm.
4. Попович В. М. Економіко-кримінологічна теорія детінізації економіки : [монографія] / Попович В. М. – Ірпінь, 2001. – 546 с.
5. Цимбалюк І. О. Податкове навантаження як критерій ефективності ведення податкової політики [Електронний ресурс] / І. О. Цимбалюк, Н. В. Вишнеvsька. – Режим доступа : <http://esnuir.eenu.edu.ua/bitstream/123456789/832/1/tax.pdf>.
6. Концепція реформування податкової системи України [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=247504310.
7. Белоус И. О. Одна из главных целей налоговой реформы – детенизация экономики [Электронный ресурс] / Белоус И. О. – Режим доступа : http://www.kmu.gov.ua/control/ru/publish/article?art_id=247516370&cat_id=244843950/

Стаття надійшла до редакції 09.06.2014 р.

УДК 342.9

Д. Г. Мулявка,

к.ю.н., доцент, в.о. начальника кафедри організації оперативно-розшукової діяльності, Національний університет ДПС України

ПРОБЛЕМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ДЕЛІКТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У статті визначено проблеми розвитку сучасного адміністративно-деліктного законодавства та наголошено на необхідності у їх вирішенні під час вдосконалення правових актів про адміністративну відповідальність.

В статтє определены проблемы развития современного административно-деликтного законодательства и подчеркнута важность их решения при усовершенствовании правовых актов об административной ответственности.

The paper defines the problems of the modern administrative and tort law, and concludes on the need to improve their judgment in legal acts of administrative responsibility.

Commission of administrative violations in our country is extremely widespread in nature and constitutes a threat to public order, public safety, legally protected rights, freedoms and interests of public relations. Thus, according to the State Statistics Service of Ukraine for 2013 in Ukraine there were 4523.8 thousand. Violations of administrative law, the number of cases on which the ordered (the decision) was 4434.2 thousand., Which is lower compared to the year 2012 in accordance 7.6% and 7.9%. Size administrative offense caused property damage amounted to 354.7 mln., Which was compensated only by 11.4%. The greatest property damage caused by administrative violations that infringe on the property (54.1%), in environmental protection, use of natural resources, protection of cultural heritage (33.8%) and trade, catering, services in the field of finance and business activities (9.9%). In 2013, the administrative proceedings were brought 4.2 million.

The problem, which, in our opinion, greatly reduces the effectiveness of the imposition of administrative penalties are fines for teaching many misdemeanors. Thus, for failure to provide information for collective bargaining and monitoring the implementation of a collective agreement provides for a fine of 17 to 85 USD, for violation of sanitary and sanitary-epidemic rules and regulations – from 17 to 204 USD for citizens and 102 to 425 usd to officials dodging parents or persons acting on their behalf, to perform the duties provided by law to provide the necessary living conditions, training and education of minor children – from 17 to 51 uSD, and such examples are many. In our opinion, the damage caused by specified offenses relevant to public relations, in no way corresponds to the degree of legal responsibility for their commission.

Trend of the modern administrative and tort law is the desire to get rid of the artificial division of offenses caused more problem solving Soviet period the existence of our country. In turn, this requires an intensive work to establish clear criteria

Фінансове право № 3 (29), 2014



for differentiation offenses criminal and administrative therefore it's not one day. However, we hope that the account identified in this paper the problems of contemporary development of administrative and tort law would make the transformation acts on administrative responsibility for a really scientific basis that would meet the needs of modern construction in Ukraine rule of law.

Ключові слова: адміністративно-деліктне законодавство, адміністративне правопорушення, адміністративна відповідальність, родовий об'єкт, адміністративні стягнення.

Скоєння адміністративних правопорушень у нашій державі має масовий характер і становить суттєву загрозу громадському порядку, громадській безпеці, правам, свободам та інтересам учасників суспільних відносин. Так, за даними Державної служби статистики України, протягом 2013 року в Україні було зареєстровано 4 523,8 тис. випадків порушень адміністративного законодавства, кількість розглянутих справ, за якими винесено постанови (рішення), становила 4 434,2 тис., що менше, порівняно з 2012 роком, відповідно на 7,6 та 7,9 %. Розмір заподіяної адміністративними правопорушеннями майнової шкоди становив 354,7 млн грн, що було відшкодовано лише на 11,4 %. Найбільшу майнову шкоду завдано адміністративними правопорушеннями, що посягають на власність (54,1 %), у сфері охорони природи, використання природних ресурсів, охорони культурної спадщини (33,8 %) та у галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, у сфері фінансів і підприємницькій діяльності (9,9 %). У 2013 році до адміністративної відповідальності було притягнуто 4,2 млн осіб [1].

Дослідження адміністративно-деліктного законодавства в цілому та окремих його аспектів здійснювали у своїх роботах В. Б. Авер'янов, Д. М. Бахрах, Ю. П. Битяк, А. І. Берлач, І. П. Голосніченко, Є. В. Додін, Л. В. Коваль, В. К. Колпаков, А. Т. Комзюк, Д. М. Лук'янець, О. М. Музичук, О. І. Остапенко, С. В. Петков, А. М. Подоляка, О. П. Рябченко, Л. І. Савченко, С. Г. Стеценко, О. І. Харитонова та інші автори. Однак останнім часом особливо гостро постала проблема невідповідності сучасного стану адміністративно-деліктного законодавства розвитку суспільних відносин, що робить багато його норм недостатньо дієвими. Указане зумовлює актуальність даної статті, метою написання якої є визначення кола проблем, що знижують ефективність законодавства про адміністративні правопорушення, та окреслення шляхів їх подолання.

Варто наголосити, що Кодекс УРСР про адміністративні правопорушення було ухвалено 7 грудня 1984 року, ще за часів СРСР, коли ринкові відносини ще не змінили кардинальним чином економіку, система захисту прав і свобод громадян лише починала формуватися, а багато реалій сьогодення, таких, як інформаційні технології, і пов'язані з ними правові проблеми, навіть важко було уявити. На той час Кодекс у цілому адекватно виконував свої завдання, але його структура та зміст цілком відповідали його основному призначенню – бути складовою соціалістичного права. Соціалістична правова сім'я, як зазначає В. В. Лазарев, становила в минулому третю правову сім'ю, виділену в основному за ідеологічною ознакою. При цьому варто підкреслити, що правові системи країн, що входили до так званого соціалістичного табору, раніше належали до романо-германської правової сім'ї, але при

значній схожості з континентальним правом мали особливості, зумовлені явно вираженим класовим характером. Єдиним або основним джерелом соціалістичного права була спочатку революційна творчість виконавців, а пізніше – нормативно-правові акти, стосовно яких декларувалося, що вони виражають волю трудящих. Отже, правові акти того часу фактично виражали перш за все і головним чином волю та інтереси партійно-державного апарату. Для радянської правової системи залишалися чужими ідея панування права і думка про потребу в узгодженні інтересів приватних осіб і суспільства [2, с. 98].

Зрозуміло, що після обрання нашою державою демократичного шляху розвитку до Кодексу України про адміністративні правопорушення постійно вносилися зміни з метою відображення в ньому особливостей сучасного рівня розвитку правових відносин. Станом на квітень 2014 року до цього правового акта було внесено зміни майже восьмистами законами України [3]. Наслідком цього, на нашу думку, є еkleктичний характер сучасної структури Кодексу. Так, наприклад, його глава 10 має назву «Адміністративні правопорушення на транспорті, в галузі шляхового господарства і зв'язку» і містить статті, які передбачають адміністративну відповідальність як за провезення ручної поклажі понад установлені норми і неоплаченого багажу (стаття 134), так і за використання засобів зв'язку з метою, що суперечить інтересам держави, з метою порушення громадського порядку та посягання на честь і гідність громадян (стаття 148-3). Це, на наше переконання, розмиває розуміння об'єкта правопорушень, об'єднаних у вказану главу. Як справедливо зазначають В. К. Колпаков і О. В. Кузьменко, саме класифікація дозволяє чітко встановити об'єкт кожного діяння, його місце в загальній системі відносин, що охороняються адміністративними санкціями, його цінність. Вона допомагає структурувати весь масив суспільних відносин, що охороняються в адміністративному порядку, правильно кваліфікувати протиправні діяння, а також обрати оптимальний захід впливу на правопорушника. Залежно від ступеня узагальнення, рівня абстрагування розрізняють загальний, родовий, видовий і безпосередній об'єкти проступків. У першому випадку, цілком абстрагуючись від будь-яких конкретних ознак суспільних відносин, використовують тільки ті, що єдині для об'єктів усіх адміністративних правопорушень. Рівень узагальнення знижується при виділенні родових, а ще більше – видових об'єктів, і стає мінімальним, якщо йдеться про безпосередні об'єкти. Загальним об'єктом адміністративних проступків є суспільні відносини, що мають дві ознаки: по-перше, вони регулюються різними галузями права; по-друге, охороняються адміністративними санкціями. Родовий об'єкт – це однорідна група су-



пільних відносин, що є невід'ємною і самостійною частиною загального об'єкта, тобто самостійною частиною якогось цілого. Поділ цього цілого (загального об'єкта) на частини (родові об'єкти) може проводитися за різними критеріями. По-перше, уся сукупність суспільних відносин, що охороняються адміністративними санкціями, можна поділити на частини залежно від того, якою галуззю права вони регулюються. Отже, можна говорити про адміністративні, земельні, трудові, цивільні та інші правовідносини як родові об'єкти проступків. По-друге, як критерій класифікації можна розглядати структуру соціально-господарського комплексу. За цією ознакою можна виділити такі родові об'єкти, як відносини в сільському господарстві, промисловості тощо. По-третє, як критерій класифікації можна використовувати зміст суспільних відносин, що охороняються. З урахуванням цього критерію розрізняють такі родові об'єкти, як власність, громадський порядок, громадська безпека, здоров'я населення, порядок управління [4, с. 235]. Підходи, що сформувався в адміністративно-деліктному праві України, на нашу думку, не дають відповіді на запитання, що спільного між неоплаченим провозом багажу та використанням засобів зв'язку з метою, що суперечить інтересам держави. Якщо керуватися першим з описаних вище критеріїв, то в першому випадку йдеться про адміністративні відносини (або відносини у сфері транспортного права як нової галузі права, про виникнення якої говорять фахівці [5, с. 3–4]), а в другому – про інформаційні відносини. За другим критерієм у першому випадку мова йде про відносини на транспорті, у другому – про відносини в інформаційній сфері. Якщо керуватися третім критерієм, то шкода у першому випадку завдається насамперед власності транспортних підприємств, а у другому – безпеці держави, правам та свободам людини в інформаційній сфері. Таким чином, об'єднання цих правопорушень в одній главі має, на нашу думку, випадковий характер і зумовлено відсутністю в радянському правовому акті окремої глави, присвяченої правопорушенням в інформаційній сфері. На жаль, український законодавець, замість того, щоб виправити цей недолік (як, наприклад, це було зі внесенням до КУпАП глави 15-А «Адміністративні правопорушення, що посягають на здійснення народного волевиявлення та встановлений порядок його забезпечення»), іде шляхом доповнення глави 10 все новими й новими статтями, які стосуються не пов'язаних між собою єдиним родовим об'єктом відносин.

Вважаємо, що іншою проблемою, яка значно знижує ефективність системи накладання адміністративних стягнень, є розмір штрафів за скоєння багатьох адміністративних правопорушень. Так, за ненадання інформації для ведення колективних переговорів і здійснення контролю за виконанням колективних договорів, угод передбачено штраф від 17 до 85 грн, за порушення санітарно-гігієнічних і санітарно-протиепідемічних правил і норм – від 17 до 204 грн для громадян і від 102 до 425 грн для посадових осіб, ухилення батьків або осіб, які їх замінюють, від виконання передбачених законо-

давством обов'язків щодо забезпечення необхідних умов життя, навчання та виховання неповнолітніх дітей, – від 17 до 51 грн, і таких прикладів можна навести ще багато. На наше переконання, шкода, завдана вказаними правопорушеннями відповідним суспільним відносинам, жодним чином не відповідає ступеню юридичної відповідальності за їх скоєння. Ми впевнені, що це сприяє зниженню загального виховного впливу системи адміністративних стягнень, негативно позначається на їх профілактиці.

Ще однією проблемою є розпорошення норм, якими регулюється адміністративна відповідальність, за багатьма нормативно-правовими актами. Відповідно до положень статті 2 КУпАП законодавство України про адміністративні правопорушення складається з цього Кодексу та інших законів України. Закони України про адміністративні правопорушення до внесення їх у встановленому порядку до цього Кодексу застосовуються безпосередньо. Положення цього Кодексу поширюються і на адміністративні правопорушення, відповідальність за скоєння яких передбачена законами, ще не внесені до Кодексу. Питання адміністративної відповідальності за порушення митних правил регулюються Митним кодексом України. Така ситуація, на нашу думку, значно ускладнює становище суб'єктів правовідносин, до яких може бути застосоване адміністративне стягнення. Оскільки на підставі положень частини другої статті 68 Конституції України незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності, указані суб'єкти мають не лише ознайомитися з нормами КУпАП, а й постійно слідкувати за всім масивом правових документів.

Як відомо, законом України від 13 квітня 2012 року № 4651-VII було затверджено Кримінальний процесуальний кодекс України, який передбачає поділ кримінальних правопорушень на кримінальні злочини та кримінальні проступки [6]. Це тягне за собою потребу у внесенні змін до Кримінального кодексу України щодо запровадження інституту кримінальних проступків і, відповідно, трансформацію законодавства про адміністративну відповідальність, оскільки передбачається, що кримінальні проступки стануть поряд зі злочинами різновидами кримінальних правопорушень, які каратимуться на підставі кримінального закону, при цьому окремими видами кримінальних проступків стануть деякі нинішні адміністративні правопорушення. Наявність кримінальних за своїм змістом діянь у теперішньому адміністративному законодавстві вчені-правознавці пояснюють природою радянського адміністративного права. Найбільш часті порушення (дрібне хуліганство, дрібне викрадення чужого майна тощо) свого часу були перенесені з кримінального до адміністративного права. Такі заходи дозволили формально зменшити кількість кримінально-караних діянь і звітувати про зменшення злочинності й переважання соціалістичного суспільства над капіталістичним. Інший аргумент полягав у можливості тоталітарних держав боротися зі своїми опонентами у спрощеному порядку, використовуючи процедури накладення



квазіадміністративних стягнень (аж до «розстрілу в адміністративному порядку») без ефективного контролю суду [7]. Тенденцією сучасного розвитку адміністративно-деліктного законодавства є прагнення позбавитися штучного поділу правопорушень, викликаного ще вирішенням завдань радянського періоду існування нашої держави. У свою чергу, це потребує здійснення масштабної роботи з визначення чітких критеріїв диференціації правопорушень на кримінальні та адміністративні, отже, це справа не одного дня. Разом з тим ми сподіваємося, що врахування визначених у цій статті проблем сучасного етапу розвитку адміністративно-деліктного законодавства дозволило б здійснювати трансформацію правових актів про адміністративну відповідальність на дійсно науковій основі, яка відповідала б сучасним потребам побудови в Україні правової держави.

Список використаної літератури

1. Результати розгляду справ про адміністративні правопорушення та осіб, які притягнуті до адміністративної відповідальності за 2013 рік : експрес-випуск Державної служби статистики України від 26 березня 2014 року № 104/0/05.6вн-14. – К. : Державна служба статистики України, 2014. – 2 с.
2. Общая теория права и государства : учебник / [под ред. В. В. Лазарева]. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2001. – 520 с.
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення //

Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – Додаток до № 51. – Ст. 1122.

4. Колпаков В. К. Адміністративне право України : підручник / В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 544 с.

5. Транспортне право України : навчальний посібник / [Демський Е. Ф., Гіжевський В. К., Демський С. Е., Мілашевич А. В.] ; за заг. ред. В. К. Гіжевського, Е. Ф. Демського. – К. : Юрінком Інтер, 2002. – 416 с.

6. Кримінальний процесуальний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 9–13. – Ст. 88.

7. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України щодо запровадження інституту кримінальних проступків» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://w1.c1.rada.gov.ua>.

Стаття надійшла до редакції 03.06.2014 р.

УДК 342.9

О. М. Розум,

к.ю.н., доцент, головний науковий співробітник
НДІ фінансового права

ІСТОРИКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ ПРОТИДІЇ КОРУПЦІЇ В ПОДАТКОВИХ ОРГАНАХ УКРАЇНИ

У статті розглянуто правовий аспект утворення та розвитку підрозділу Державної фіскальної служби України, який протидіє корупції та веде боротьбу з корупційними правопорушеннями серед працівників цієї служби. Досліджено законодавче врегулювання прав, функцій та обов'язків підрозділів по боротьбі з корупцією, а також визначено основні методи протидії корупції в податкових органах.

В статье рассмотрен правовой аспект создания и развития подразделения Государственной фискальной службы Украины, которое противодействует коррупции и ведет борьбу с коррупционными правонарушениями среди сотрудников этой службы. Исследовано законодательное урегулирование прав, функций и обязанностей подразделений по борьбе с коррупцией, а также установлены методы противодействия коррупции в налоговых органах.

In the article carried out a retrospective analysis of legal acts of Ukraine on anti-corruption policy with the tax authorities. Shoving legal aspects of the formation and development unit of the State Fiscal Service of Ukraine, which is activated to combating corruption manifestations of employees in this service.

Detailed objectives and the rights of the Office for Combating Corruption by analyzing the normative legal acts of Ukraine. The main are the following: prevention, detection and disclosure of malfeasance and corruption offenses by employees Tax Service while performing official duties; organize departmental checks on the activities of tax authorities; conduct overt and covert investigative operations in the manner specified by the Law of Ukraine «On Operational Activities». Also the research of legislative regulation functions and responsibilities units to combat corruption and security.

Analyzing the activities of these units installed countermeasures of corruption in the tax authorities. To highlight the special role of the Office of detailed mechanisms of anti-corruption measures and policies to prevent and improve responsiveness to possible violations and abuses employees Tax Service. In particular, it was found that the main lever in dealing with intra corruption was and is mass-explanatory work among employees Tax Service to combat and prevent corruption in practice by highlighting the issues referred to in the media as well as the introduction of lecture courses training, retraining and advanced training of the State Tax service of Ukraine.

The research suggests to confirm that prevention and fighting of corruption plays an important role in the effective functioning of certain of the Ukraine. However, note that productive anti-corruption policy, the tax authority is a key factor in the formation of a stable economic situation in Ukraine.

Ключові слова: корупція, антикорупційне законодавство, адміністрування податків, податкова служба.

Однією з найважливіших проблем сьогодення, без вирішення якої неможливе подальше еволюціонування українського суспільства, є питання ко-

румпованості органів, що виконують функції держави [1].

Висока латентність корупційних правопорушень



не дозволяє робити висновок про масштабність та ступінь поширення корупції лише на основі статистичних досліджень [2]. Адже формування статистичних даних щодо корупційних діянь проблематичне внаслідок складності перевірки їх достовірності, адже корупційне діяння жодну зі сторін, крім держави, не робить потерпілою [3].

Однією з найбільш вразливих сфер, корумпованість працівників якої є чи не найбільш збитковою для держави, є сфера оподаткування.

Корупція в податкових органах спричиняє серйозні економічні наслідки, що мають деструктивний характер як для податкової служби, так і для держави в цілому.

Необхідно зазначити, що, за даними *International Finance Corporation (World Bank) and PricewaterhouseCoopers* [4], податкова система України за критерієм простоти сплати податків посідає одне з останніх місць у світі. Складність податкового законодавства, велика кількість платежів протягом року, тривалий час, необхідний на виконання податкових зобов'язань, об'єктивно сприяють розвитку корупційних проявів у системі податкових відносин. Згідно з даними соціологічного опитування, проведеного Інститутом соціології НАН України навесні 2011 року, майже половина населення країни (47,8 %) вважає нинішній період часом злочинців і шахраїв [5].

За даними *Transparency International (TI)* [6], за індексом сприйняття корупції Україна посідає 134 місце у світі серед 178 країн. Спеціальний аналіз ділового середовища й ефективності підприємств (*Business Environment and Enterprise Performance Survey*), проведений *European Bank for Reconstruction and Development and the World Bank* [7], свідчить про те, що кількість підприємств, які стверджують, що хабарництво часто має місце в податкових відносинах, перевищує 25 %.

Значний інтерес до проблеми корупції в системі податкових відносин спостерігається як серед зарубіжних фахівців (П. Бардхан, Дж. Беккер, В. Еліазберг, П. Мауро, Ф. Сандмо, Г. Стіглер), так і вчених країн пострадянського простору (А. Веткін, В. Добренков, М. Левін, Є. Невмержицький, Д. Соколовський, С. Шелухін). Цю проблематику досліджували і українські вчені, серед яких варто виділити Л. Багрій-Шахматова, В. Білоуса, О. Бандурку, Ю. Грошового, І. Даньшина, Е. Дидоренка, Л. Долю, В. Зеленецького, Б. Левика, В. Литвиненко, М. Мельника, Є. Невмержицького, М. Хавронюка та інших.

Правовим фундаментом боротьби з корупцією в системі податкових відносин в Україні є національне та міжнародне (норми якого мають пріоритет над національним) антикорупційне законодавство.

Ураховуючи те, що формування системи протидії корупції у процесі адміністрування податків та зборів нерозривно пов'язане з функціонуванням податкової служби країни, доцільно дослідити створення та розвиток самих органів податкової служби України.

Державна податкова служба України була створена у 1990 році як складова Державної податкової

служби Радянського Союзу відповідно до Закону Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР» від 4 грудня 1990 року [8]. Виконання передбачених цим Законом функцій Головної державної податкової інспекції Української РСР на період до 1 січня 1992 року було покладено на Державну податкову інспекцію Міністерства фінансів Української РСР.

З набуттям Україною незалежності у 1991 році в Закон «Про державну податкову службу в Українській РСР» 7 липня 1992 року Верховною Радою України були внесені зміни у структуру, правові засади діяльності державної податкової служби, у назву та текст Закону. Відповідно, у назві та тексті Закону слова «Українській РСР» були замінені словами «Україні».

Згідно з цим Законом Державна податкова служба в Україні створювалася при Міністерстві фінансів України у складі Головної державної податкової інспекції України та державних податкових інспекцій по Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах. 24 грудня Верховна Рада 1993 року ухвалила нову редакцію Закону України «Про Державну податкову службу в Україні», який визначив статус Державної податкової служби в Україні, її функції, правові основи діяльності, права та повноваження.

22 серпня 1996 року Указом Президента України № 760/96 «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» був визначений новий статус Державної податкової служби [9], який передбачав такі зміни:

1. Головна державна податкова інспекція України, державні податкові інспекції по Автономній Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах були ліквідовані, а на їх базі були утворені Державна податкова адміністрація України та відповідно державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах.

2. Державна податкова адміністрація України набула статусу центрального органу виконавчої влади.

3. Державна податкова служба та її органи – державні податкові адміністрації в областях, районах, містах і районах у містах – не можуть входити до складу місцевих державних адміністрацій, не підзвітні їм, а підпорядковуються Президенту України.

4. Державні податкові адміністрації України підпорядковані підрозділи Міністерства внутрішніх справ України з боротьби з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування.

Згідно із зазначеним правовим актом податкові органи були виведені зі структури місцевих органів влади, а підрозділи МВС України, які здійснювали боротьбу з податковими злочинами, були підпорядковані Державній податковій адміністрації, у структурі якої за порівняно короткий строк були створені підрозділи податкової поліції, які у подальшому перейменовано у підрозділи податкової міліції. Таким чином, на Державну податкову адміністрацію України було покладено одночасне виконання фіскаль-



ної, оперативно-розшукової та кримінально-процесуальної функцій.

Функціонування центрального органу виконавчої влади з такими широкими повноваженнями у сфері оподаткування та боротьби з податковими правопорушеннями зумовлювало певні корупційні ризики, які стали притаманні діяльності ДПА та потребували системних заходів протидії корупції в органах державної податкової служби. З цією метою у структурі ДПА було створено спеціальний підрозділ – Управління по боротьбі з корупцією, функціональним призначенням якого стало запобігання, виявлення та припинення корупційних правопорушень в органах державної податкової служби [8].

Фактично з цього моменту в Україні почав напружуватися практичний досвід протидії корупції у процесі адміністрування податків та зборів. Законодавчо ця діяльність забезпечувалася Законом України «Про боротьбу з корупцією» від 5 жовтня 1995 року [10]. Цей Закон статтею 4 визначив органи, уповноважені державою на ведення відповідної роботи по боротьбі з корупцією. У переліку суб'єктів зазначеної статті серед таких правоохоронних відомств, як МВС, СБУ, прокуратура, значилися й «інші органи та підрозділи...». Ураховуючи зазначене, з 1996 року підрозділи по боротьбі з корупцією в органах ДПС належали до категорії «інші». Разом з тим податкова служба не мала повноважень органів дізнання, не була наділена повноваженнями щодо проведення оперативно-розшукової діяльності. Тому надзвичайно важливим для неї стало внесення Верховною Радою України 5 лютого 1998 року змін до Закону України «Про державну податкову службу в Україні», з прийняттям яких відбулося юридичне становлення податкової служби України, її функції та правові основи діяльності. Були внесені відповідні зміни до Кримінально-процесуального кодексу України [11], до законів України «Про оперативно-розшукову діяльність» [12] і «Про боротьбу з корупцією» [12]. З цього часу підрозділи по боротьбі з корупцією стали суб'єктами оперативно-розшукової діяльності, а стаття 4 Закону України «Про боротьбу з корупцією» визначила статус податкової міліції як відповідного підрозділу, що здійснює боротьбу з корупцією.

Управління по боротьбі з корупцією і безпеки в органах державної податкової служби, яке було створене у структурі ДПА України, підпорядковувалося безпосередньо Голові ДПА. В усіх обласних центрах, містах Києві та Севастополі діяли відділи по боротьбі з корупцією та безпеки. На той час (1995 рік) правовою основою діяльності підрозділів по боротьбі з корупцією стали Конституція України, закони України «Про державну податкову службу України», «Про міліцію», «Про оперативно-розшукову діяльність», «Про боротьбу з корупцією», Кримінальний та Кримінально-процесуальний кодекси України та деякі інші законодавчі акти.

Пізніше в основу організаційної і практичної роботи Управління та його підрозділів на місцях були

покладені такі нормативно-правові акти: Комплексна програма профілактики злочинності на 2001–2005 роки; укази та розпорядження Президента України; постанови і розпорядження Кабінету Міністрів України; рішення Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентів України; рішення Колегії ДПА України та інші підзаконні нормативні акти.

Свою безпосередню діяльність підрозділи по боротьбі з корупцією в органах державної податкової служби здійснювали відповідно до Закону України «Про державну податкову службу в Україні», а з 2011 року – згідно з Податковим кодексом України.

Основними завданнями Управління по боротьбі з корупцією та безпеки ДПС України, а пізніше Головного управління внутрішньої безпеки Міністерства доходів і зборів, Головного управління внутрішньої безпеки Державної фіскальної служби України, відповідно до чинного законодавства та внутрішніх підзаконних актів, на всіх етапах їх існування визначалися такі:

- запобігання, виявлення та припинення корупційних діянь, злочинів у сфері службової діяльності та інших правопорушень, пов'язаних з корупцією, серед працівників центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної податкової і митної політики;

- організація та проведення профілактичної роботи серед працівників центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної податкової і митної політики, з метою попередження вчинення ними злочинів у сфері службової діяльності, корупційних діянь та інших правопорушень, пов'язаних з корупцією, а також порушень вимог чинного законодавства та власних актів відомства;

- оперативне забезпечення встановленого порядку функціонування відомства, безпеки та захисту його працівників від протиправних посягань при виконанні ними службових обов'язків;

- сприяння у межах компетенції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної податкової і митної політики у викритті правопорушень;

- аналіз наявних даних і прогнозування на підставі отриманої оперативної інформації динаміки негативних процесів, що перешкоджають ефективному виконанню визначених чинним законодавством завдань, а також своєчасне інформування керівництва центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної податкової і митної політики, про зазначені факти;

- забезпечення взаємодії із правоохоронними органами, громадськими та міжнародними організаціями з питань протидії корупції.

Виходячи із завдань і правового статусу, співробітники зазначених підрозділів отримали право:

- проводити гласні та негласні оперативно-розшукові заходи у порядку, визначеному Законом України «Про оперативно-розшукову діяльність»;

- виявляти оперативним та іншим шляхом працівників ДПС, які допускають порушення чинного законодавства, розголошують службову таєм-



ницю тощо;

– документувати протиправну діяльність правопорушників з метою притягнення їх до дисциплінарної, адміністративної або кримінальної відповідальності;

– організовувати відомчі перевірки з питань діяльності органів податкової служби;

– встановлювати наміри окремих осіб і злочинних груп з підготовки та скоєння протиправних і провокаційних дій щодо ДПС та її працівників.

Найважливішими завданнями працівників підрозділів внутрішньої безпеки центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, залишаються попередження, виявлення та розкриття посадових злочинів і корупції з боку працівників податкової та митної служби.

Питання дотримання законності упередження корупційних та інших негативних проявів у діяльності податкових та митних органів завжди контролюється керівництвом центрального органу. Це зумовило видання додаткових внутрішніх нормативних документів: наказів (про затвердження Положення про підрозділи по боротьбі з корупцією (внутрішньої безпеки), про розробку та затвердження планів антикорупційних заходів, про взаємодію підрозділів по боротьбі з корупцією (внутрішньої безпеки) з іншими підрозділами центрального та регіональних фіскальних органів та з іншими правоохоронними органами країни.

З утворенням Міністерства доходів і зборів України, відповідно до Положення «Про Міністерство доходів і зборів України» [13], питання вдосконалення нормативно-правового та методичного забезпечення запобігання та протидії корупції у структурних підрозділах Міністерства, його територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління, набули подальшого розвитку.

Так, для підвищення ефективності протидії корупції Головним управлінням внутрішньої безпеки Міндоходів, відповідно до Стратегічного плану розвитку Міндоходів на 2013–2018 роки, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.10.2014 р. № 869-р, розроблено Концепцію боротьби з корупцією, яка складається з комплексу організаційних і практичних заходів, у тому числі впровадження ризикоорієнтованої системи моніторингу рівня корупції в податкових та митних органах, ефективних методів і практик протидії корупційним правопорушенням, визначення форм реагування, спрямованого на усунення причин і умов виникнення корупції, її попередження і профілактики.

Одним із основних завдань Стратегії є виявлення корупційних ризиків, що сприяють функціонуванню протиправних схем ухилення від сплати податків і митних платежів, розробка заходів щодо їх усунення.

Для вдосконалення роботи з виявлення та попередження корупційних правопорушень у практику роботи Міністерства було запроваджено комп'ютерні поліграфи. У Міністерстві юстиції

України зареєстровано Інструкцію щодо застосування комп'ютерних поліграфів у роботі Міністерства доходів і зборів України.

З метою забезпечення прозорості діяльності Міністерства, для протидії корупції утворено дієвий механізм взаємодії та зворотного зв'язку з громадськістю шляхом запровадження системних соціологічних досліджень серед платників податків і суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а також інформування громадськості про результати роботи у сфері протидії корупції [15] з використання веб-сайту, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 20.10.2011 р. № 1094 «Про затвердження Порядку підготовки та оприлюднення звіту про результати проведення заходів щодо запобігання і протидії корупції». З цією самою метою запроваджений та ефективно діє антикорупційний сервіс «Пульс» – гаряча телефонна лінія, за якою громадяни та суб'єкти господарювання мають можливість повідомити про неправомірні дії або бездіяльність працівників податкової та митної служби, про можливі корупційні дії з їхнього боку, а також проблеми, які виникають під час здійснення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України.

21 травня 2014 року Постановою № 236 «Про Державну фіскальну службу України» Кабінет Міністрів України затвердив Положення про Державну фіскальну службу України. Відповідно до зазначеного Положення Державна фіскальна служба (далі – ДФС) з метою організації своєї діяльності забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, здійснення заходів щодо запобігання корупції та контроль за їх реалізацією в апараті ДФС, її територіальних органах.

Таким чином, одним із стратегічних завдань ДФС України залишається системна робота щодо упередження фактів корупції, виявлення і ліквідації причин і умов її існування в апараті ДФС та її територіальних органах, забезпечення ефективного захисту процесу наповнення бюджету від корупційного впливу.

Список використаної літератури

1. Багрій-Шахматов Л. В. Корупція як соціальна патологія / Л. В. Багрій-Шахматов // Проблеми боротьби з корупцією, організованою злочинністю та контрабандою: аналітичні розробки, пропозиції наукових та практичних працівників / за ред. А. І. Комарової та ін. – К., 2009. – Т. 22. – С. 48–57.
2. Доля Л. М. До питання боротьби з корупцією в Україні / Л. М. Доля // Проблеми боротьби з корупцією, організованою злочинністю та контрабандою: аналітичні розробки, пропозиції наукових та практичних працівників / за ред. А. І. Комарової та ін. – К., 2009. – Т. 22. – С. 70–74.
3. Левик Б. С. Проблеми боротьби з корупцією / Б. С. Левик // Проблеми боротьби з корупцією, організованою злочинністю та контрабандою: аналітичні розробки, пропозиції наукових та практичних працівників / за ред. А. І. Комарової та ін. – К., 2009. – Т. 22. – С. 74–77.
4. Paying Taxes 2011: The global picture. – The World Bank and the International Finance Corporation, PricewaterhouseCoopers, 2011. – 100 pp.
5. Украинцы считают, что в стране время мафии, политики и нищих [Електронний ресурс]. – Режим доступа : //http://www.interfax.com.ua/rus/main/75672/.



6. Corruption Perception Index 2010. – Transparency International, 2010. – 19 pp.
7. BEEPS At-A-Glance 2008. Ukraine. – The EBRD-World Bank, Business Environment and Enterprise Performance Survey (BEEPS). – 2010. – 25 pp.
8. Про державну податкову службу в Україні : Закон України : від 04.12.1990 р. № 209 // Голос України. – 1991. – № 8.
9. Про створення Державної податкової адміністрації України і місцевих податкових адміністрацій : Указ Президента України : від 22.08.1996 р. № 760/96 // Урядовий кур'єр. – 1996. – № 161–162.
10. Про боротьбу з корупцією : Закон України : від 05.10.1995 р. // Україна в XX столітті : збірник документів і матеріалів. – К., 2000. – С. 231–232.
11. Кримінально-процесуальний кодекс України : від 28.12.1960 р. // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1961. – № 2. – Ст. 15.

12. Про оперативно-розшукову діяльність : Закон України : від 18.02.1992 р. № 2135 // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 22. – Ст. 303.

13. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zapobigannya-proyavam-korupts/poryadok-informuvannya-groma/>

Стаття надійшла до редакції 05.07.2014 р.

АКТУАЛЬНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ ЗАСТОСУВАННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВИХ НОРМ

На сучасному етапі правотворення в Україні одним із пріоритетних напрямів юридичної науки та практики є дослідження проблематики реалізації права. Саме від послідовності та якості реалізації правових норм у сфері державної влади, її методів і форм багато в чому залежить результативність правового регулювання.

Аналіз фінансового законодавства дозволяє виявити велику кількість норм, які регламентують особливий порядок прийняття фінансових нормативно-правових актів, закріплюють засоби забезпечення наповнення бюджетів відповідними надходженнями, їх розподіл та використання, певні форми реалізації прав та обов'язків публічних та приватних суб'єктів; норм, які регулюють порядок притягнення до відповідальності у випадку порушення фінансового законодавства. Удосконалення норм фінансового законодавства дає можливість забезпечити ефективність механізму реалізації фінансового права, підвищити результативність реалізації зазначених норм, значення нормотворчих органів. Саме тому актуальним та вчасним вбачається видання монографії «Застосування фінансово-правових норм»¹ відомого представника харківської школи фінансового права Галини Володимирівни Россіхіної, яка вже тривалий час досліджує цю проблематику.

Беззаперечним досягненням цієї роботи

є те, що вона, з одного боку, являє собою певне підведення результатів у руслі сучасних теоретичних уявлень про сутність застосування норм фінансового права. З іншого боку, рецензована праця дозволяє ліквідувати прогалини в науці фінансового права, які торкаються маловивчених аспектів фінансово-правового регулювання суспільних відносин.

Варто наголосити на логічній та системній побудові монографії. Вона складається з п'яти розділів, які об'єднують по два-три підрозділи. У першому розділі надано загальну характеристику фінансово-правовій нормі, з'ясовані її ознаки та структура. Другий розділ присвячено дослідженню механізму фінансово-правового регулювання, його змісту та принципам організації. Окрему увагу приділено правотворчості та реалізації як стадіям процесу фінансово-правового регулювання. У третьому розділі обґрунтовуються концептуальні уявлення про сутність застосування норм фінансового права, правову політику у сфері їх застосування. Четвертий та п'ятий розділи присвячені розкриттю специфіки комплексів правозастосовних дій, які формують зміст основних стадій процесу застосування норм фінансового права. Проведено функціональний аналіз і визначено основні критерії для класифікації актів застосування фінансово-правових норм. Пропонуються ретельно обґрунтовані науково-практичні рекомендації, що спрямовані на вдосконалення чинного фінансового законодавства

¹ Россіхіна Г. В. Застосування фінансово-правових норм : [монографія] / Россіхіна Г. В. – Х. : Цифрова друкарня, 2013. – № 1. – 400 с.



України. При написанні монографії автором було використано широкий спектр як законодавчих актів, так і підзаконних нормативно-правових документів. Наведена обставина значно підсилює практичну значущість цієї творчої праці.

Пропозиції й висновки автора достатньо мірою аргументовані, що забезпечується використанням при підготовці монографії наукових робіт з теорії держави і права, з конституційного та адміністративного права, а також досліджень вітчизняних та зарубіжних фахівців у галузі публічних фінансів. Треба відзначити майстерність Галини Володимирівни, що виявляється в умінні ретельно аналізувати дискусійні аспекти правового регулювання фінансових відносин, здатності зважувати різні варіанти при вирішенні колізійних проблем й окреслювати перспективи їх подолання.

Висновки, які отримані в результаті наукового пошуку, дозволяють дослідниці цілком слушно стверджувати, що діяльність із застосування норм фінансового права має владний характер і здійснюється відповідними органами; спрямована на виникнення, зміну та припинення фінансово-правових

відносин; здійснюється в установленому процесуальному порядку; завершується винесенням відповідного акта застосування.

Разом з тим деякі положення наукової роботи мають дискусійний характер, потребують додаткового уточнення або пояснення. Так, у монографії досить факультативно здійснюється характеристика суб'єктів застосування норм фінансового права. Очевидно, має сенс розглядати при їх характеристиці еквівалентні кваліфікаційні критерії, як-то «владність» та «компетентність», між якими відсутня ієрархічність. Проте наведене зауваження не спростовує загального позитивного враження від рецензованої монографії. Певною мірою воно доповнює об'єктивну характеристику практичної складності та значущості проведеного дослідження, підкреслює внесок правознавця у розвиток вітчизняного фінансового права.

На нашу думку, монографія Г. В. Россіної буде корисна не лише академічним дослідникам та студентам, які вивчають курси фінансового, бюджетного та податкового права, але й для юристів-практиків та всіх небайдужих до проблем подальшого розвитку теорії фінансового права України.

І. Є. Криницький,

*доктор юридичних наук, професор,
старший науковий співробітник,
головний редактор журналу «Фінансове
право»*

Вимоги до оформлення статей

1. Зміст статей повинен відповідати профілю журналу та вимогам ВАКУ України.
2. Обсяг статті, урахувавши список літератури, таблиці і малюнки, повинен становити не більше 10 сторінок машинописного тексту, що надрукований 14-м кеглем через 1,5 інтервалу на аркушах стандартного формату А4.
3. Рукопис до редакції подається в одному примірнику. Сторінки обов'язково пронумеровані. Розміри полів: зліва – 30 мм, справа – 10 мм, зверху – 20 мм, знизу – 20 мм.
4. Автор зобов'язаний підписати кожен сторінку статті.
5. На першій сторінці рукопису вказуються такі атрибути статті: 1) УДК; 2) прізвище, ім'я, по батькові автора повністю, науковий ступінь, повна назва організації, де працює чи навчається автор; 3) назва статті; 4) анотація українською, російською та англійською мовами (3–5 речень); 5) ключові слова.
6. Рукописи публікуються українською або російською мовою.
7. Цитати, статистичні дані, цифрові показники, що підвищують рівень аналітичних матеріалів, обов'язково подаються з посиланням на джерела. Нумерація посилань на ту чи іншу роботу позначається в тексті у квадратних дужках за порядковим номером цієї роботи у списку літератури. Першоджерела подаються мовою оригіналу.
8. У кінці матеріалу вказується прізвище, ім'я та по батькові автора, адреса з поштовим індексом, контактні телефони. До статті додається диск з відповідним текстом у форматі *Word*.

Науково-дослідний інститут фінансового права Національного університету державної податкової служби України запрошує до співпраці в науково-практичній діяльності у галузях публічного права.

Інформацію про діяльність НДІ фінансового права Національного університету ДПС України та його колектив розміщено на веб-сайті <http://ndi-fp.asta.edu.ua>

Над випуском працювали:

Літературний редактор

Габорак Т. А.

Технічне редагування та комп'ютерне верстання

Зубрицького А. І.

Підп. до друку 29.12.2014 р. Формат 60x90/8. Папір офсет. № 1.
Друк офсет. Ум.-друк. арк. 8.5.
Тираж 150 прим.

Видавництво “Алерта”
04210, м. Київ, а/с 112.
Тел.: (044) 223-15-25, 223-15-30.
E-mail: alerta@ukr.net, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002 р.
