

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ДОМІНАНТИ МИТНО-ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ

*У статті розглядаються концептуальні основи, наводяться категорійні узагальнення та розкривається суть основних складових елементів механізму митно-податкового адміністрування за новим податковим і митним законодавством України.*

*Conceptual bases are examined in the article, theoretical generalizations are done and essence of basic component elements of mechanism opens up custom and tax administration on the new tax and custom legislation of Ukraine.*

*Ключові слова: митно-податкове адміністрування, Податковий кодекс, митні органи, митна справа, доходи бюджету, митні податки і збори, методи адміністрування, управління ризиками*

*Key words: custom and tax administration, Internal revenue code, custom organs, custom business, profits of budget, custom taxes and collections, methods of administration, management risks.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У Податковому кодексі України, який прийнятий Верховною Радою України 2 грудня 2010 року (далі — ПК України), вперше на законодавчому рівні безпосередньо застосована широко вживана в сучасній економічній науці термінологія "адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)" (пункт 1.1 статті 1, Розділ II) і митні органи, поряд з органами податкової служби, визначені суб'єктами здійснення зазначеної діяльності у сфері оподаткування (підпункт 41.1.2 пункту 41.1 статті 41) [1]. Крім того, в статті 9 ПК України мито включено до системи загальнодержавних податків і зборів, а в пункті 14.1.113 статті 14 дано визначення митних платежів як податків, що відповідно до цього Кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на митні органи. Таким чином, в національному податковому законодавстві реалізовано найбільш прогресивну і перспективну з точки зору модернізації публічних фінансів на сучасній науково-методологічній основі концепцію принципу єдності системи адміністрування державних доходів.

Вищезазначене зумовлює допустимість введення в обіг економічної науки категорії "митно-податкове адміністрування" і висуває як особливо нагальне завдання проведення комплексного дослідження суті й особливостей практичних проявів цієї публічно-владної роботи національних митних органів на основі нового податкового і митного законодавства.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженням змісту поняття податкового адміністрування в Україні займалися В.Л. Андрущенко, П.К. Бечко, О.Д. Василик, В.П. Вишневський, Т.О. Дулік, І.П. Житня, Т.І. Єфименко, А.І. Крисоватий, В.Б. Марченко, В.М. Мельник, А.Я. Новосад, С.П. Позняков, В.В. Попова, Т.О. Проценко, А.О. Селіванов та ряд інших вчених. Разом з тим, і до теперішнього часу в численних публікаціях не сформовано єдиних поглядів відносно зазначеної категорії теорії і практики оподаткування, а стосовно галузі митної справи вона є практично недослідженою.

Метою статті є опрацювання теоретичних питань митно-податкового адміністрування в Україні як основи для ефективного використання національними митними органами бюджетоформуючих завдань на сучасній науково-методологічній базі.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Виходячи з положень чинного податкового і митного законодавства, "митно-податкове адмініструван-

ня" можливо і необхідно розглядати складовою частиною податкового адміністрування та одночасно підсистемою (елементом) митної справи, сукупністю норм (правил), методів, прийомів і засобів, за допомогою яких митні органи здійснюють управлінську діяльність в митній сфері, направлену на контроль за дотриманням митно-податкових норм, за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати мита та інших податків, а також інших платежів, стягнення яких передбачено у разі переміщення товарів та транспортних засобів через митний кордон України. Через митно-податкове адміністрування здійснюється реалізація податкової і митної політики Української держави.

Категорійні узагальнення складових системи митно-податкового адміністрування наведено в табл. 1.

Система митно-податкового адміністрування не є застиглим явищем. Спрямовуючись на виконання завдань із забезпечення наповнення Державного бюджету України податками і зборами з переміщуваних через митний кордон України товарів й транспортних засобів, вона є фіскальним механізмом, який практично функціонує, перебуваючи при цьому в постійному розвитку та удосконаленні. Динамічних характеристик цієї системи надає виконання посадовими особами митних органів сукупності дій з реалізації цієї державно-управлінської діяльності, яка базується на функціях, таких як планування, регулювання, управління ризиками, митного контролю тощо. Останні безпосередньо впливають на реалізацію процесу митно-податкового адміністрування та полягають в запровадженні відповідних визначених законодавством засобів (інструментів) даної фіскальної роботи.

Механізм митно-податкового адміністрування можна представити у вигляді модальної композиції (рис. 1). При цьому виділяється п'ять основних модулів:

- 1) організаційно-інституційний;
- 2) контрольний;
- 3) функціональний;
- 4) правовий;
- 5) координаційної взаємодії між митними органами та іншими органами держави, на яких покладено реалізацію функції справляння податків і зборів (зокрема, органами податкової служби), а також митними адміністраціями інших країн.

Зміст організаційно-інституційного модуля забезпечує умови для налагодження ефективною та цілеспрямованою діяльністю системи національних митних органів щодо здійснення митно-податкового адміністрування, узгодження і координації між відповідними залученими у цей процес митними органами (спеціалізованими митними органами, митницями та митними по-

стами), окремими організаційними структурами Держмитслужби. У рамках контрольного модуля виділяються і реалізуються функції контролю за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати митних платежів та умови й порядок їх реалізації. Значимість функціонального модуля визначається інструментами і процедурами організації стягнення митних податків і зборів, а також виконанням завдань, які опосередковано впливають на гарантування дотримання фіскальних інтересів держави. Зміст правового модуля визначає нормативно-правова основа для митно-податкового адміністрування. Його складають ПК України і МК України, інші закони та міжнародні договори в галузі митної справи, згоду на обов'язковість яких надає Верховна Рада України, укази Президента та постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства України, накази Держмитслужби України, в тому числі видані сумісно з Державною податковою адміністрацією України.

У сучасних умовах існування єдиної правової основи для адміністрування як "внутрішніх", так і "прикордонних" податків і зборів в Україні, єдиних правил та засад фіскальної контрольної діяльності, особливу роль відіграє п'ятий модуль механізму митно-податкового адміністрування — організації взаємодії між митними і податковими органами. Він передбачає розробку і впровадження оперативних автоматизованих процедур обміну потрібною для нарахування і справляння митних платежів інформацією, яка, зокрема, включає в себе як відповідні дані про платників податків, випадки ухилення ними від виконання фінансових обов'язків перед бюджетом, так і відомості про проваджені ними виробничі та торговельні операції, проведені щодо них перевірочні заходи тощо. В аспекті здійснення митними органами України заходів щодо виявлення фактів заниження митної вартості імпортованих товарів чи здійснення "псевдо-експорту" важливе значення має також налагодження постійної співпраці з метою отримання необхідної для нарахування митних платежів інформації від митних адміністрацій інших держав. Засади для такого обміну складають угоди, які укладаються митною службою України в рамках участі в роботі Всесвітньої митної організації (далі — ВМО), а також на двосторонній (обопільній) основі з митними адміністраціями тих країн, з якими існує найбільший товаропотік.

Серед основних функцій митно-податкового адміністрування провідне значення має планування. Під ним в економічній науці загалом розуміють конкретні способи, технічні прийоми, за допомогою яких розраховуються значення показників стратегічних програм і планів відповідної фіскальної діяльності [2]. Об'єктом митно-податкового планування є митні платежі (мито, ПДВ, акцизний податок та інші податки, митні збори), які мають надходити відповідно до законодавства до державного бюджету у зв'язку з проведенням операцій переміщення товарів або транспортних засобів через митний кордон, в рамках реалізації митними органами

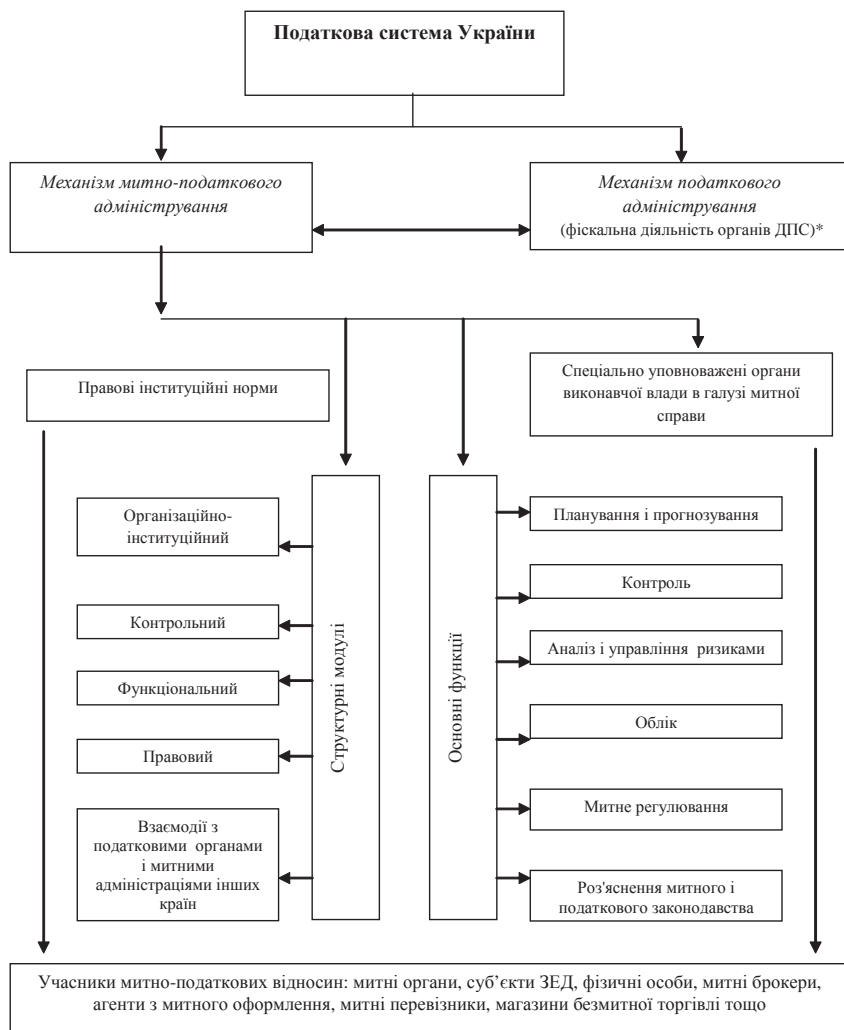
**Таблиця 1. Визначення понятійного апарату системи митно-податкового адміністрування**

Понятійний термін	Визначення
<b>Суб'єкт</b> митно-податкового адміністрування	Митні органи України (центральний орган виконавчої влади у сфері митної справи, спеціалізовані митні органи, митниці та митні пости), які відповідно до чинного законодавства уповноважені здійснювати митний контроль і митне оформлення товарів та транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, з метою забезпечення повного і вчасного справляння з них податків та зборів, перерахування їх до державного бюджету
<b>Підконтрольний суб'єкт</b> в митно-податковому адмініструванні	Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності (далі — ЗЕД) — юридичні та фізичні особи – підприємці, які провадять експортно-імпортні операції в торговому обороті та є платниками відповідних податків і зборів; громадяни України, іноземні громадяни і особи без громадянства, що переміщують через митний кордон України товари або транспортні засоби в обсягах, за існування яких передбачено їх оподаткування відповідно до податкового законодавства
<b>Об'єкт</b> митно-податкового адміністрування	Митні платежі (ПДВ, акцизний податок, мито, єдиний збір, інші митні збори), що стягуються з юридичних та фізичних осіб під час переміщення ними товарів, транспортних засобів через митний кордон України
<b>Основні функції</b> митно-податкового адміністрування	Напрямок дії системи задля досягнення фіскальної мети діяльності суб'єкта митно-податкового адміністрування щодо забезпечення наповнення Державного бюджету доходами від митних платежів (планування, митне регулювання, роз'яснення митного та податкового законодавства, управління ризиками, контроль)
<b>Інструменти</b> митно-податкового адміністрування	Засоби й прийоми реалізації на практиці функцій адміністрування митних платежів: ставки митних податків та зборів (ПДВ, акцизного податку, мита, єдиного збору тощо); постановка на облік суб'єктів ЗЕД; надання податкових консультацій; митний контроль та оформлення переміщуваних товарів; порядок визначення й контролю митної вартості; пільги і преференції зі сплати митних платежів; контроль трансферного ціноутворення; облік коштів передоплати (доплати) та стягнутих (сплачених) митних платежів; контролінг (управління за допомогою цілеспрямованого забезпечення інформацією з метою досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності)
<b>Правова основа</b> митно-податкового адміністрування	Видані компетентними органами державної влади України та оприлюднені в установленому порядку нормативно-правові акти, на основі, в межах повноважень та відповідно до процедур, визначених у них митні органи адмініструють митні платежі (ПК України, Митний кодекс України (далі - МК України), Закони України "Про Митний тариф України", "Про вивіз (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину", "Про вивіз (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів" та ін., міжнародні договори України, укази Президента, постанови Кабінету Міністрів України в галузі митної справи, постанови Національного банку України з питань валютного регулювання та розрахунків по зовнішньоекономічним контрактам; прийняті з метою конкретизації й деталізації норм вищезазначених правових актів, накази Міністерства України, Держмитслужби України, Державної податкової адміністрації України.

митної справи. Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, іншими (крім мита) митними платежами встановлюються ПК України з урахуванням особливостей, що визначаються МК України.

Система планування надходжень від митних платежів в Україні, як і в цілому загальнодержавного податкового планування, як слушно зауважує А.В. Шевченко, сьогодні перебуває на етапі становлення [3]. Тому потрібно зробити чимало як у теоретичному, так і в практичному аспектах для того, щоб планувальна функція застосовувалась на належному рівні, в тому числі в процесі митно-податкового адміністрування.

Потребі включення національної економіки в світовий ринок праці та послуг, поглиблення співробітництва в межах СОТ потребують перегляду підходів до організації роботи вітчизняних органів митно-податкового адміністрування шляхом відмови від формально-бюрократичних засад прогнозування очікуваних обсягів та валової вартості зовнішньоекономічних операцій (як бази оподаткування) та кількості суб'єктів ЗЕД, які їх здійснюватимуть. Крім того, на наш погляд, в процесі загальнодержавного митно-податкового планування мають обов'язково враховуватися й загальні макроекономічні тенденції в Україні та країнах — найбільших



\* Фіскальна діяльність органів державної податкової служби на схемі не розглядається.

Рис. 1. Механізм митно-податкового адміністрування і його основні складові елементи

торговельних партнерах, а також поточні й передбачувані рівні фіскального навантаження на учасників зовнішньоекономічних операцій.

У зазначеному аспекті чималого значення має вирішення завдання надання системі митно-податкового адміністрування провідної ролі в процесах реформування (модернізації) апарату митної служби (взаємін допоміжної, обслуговуючої) та його переорієнтація на досягнення ефективних кінцевих фінансових результатів. А звідси особливістю митного бюджетоформування у наш час виступає доцільність висунення у ньому на перше місце планування і контролю не витрат, а кінцевих показників діяльності митних органів, що повинно здійснюватися шляхом аналізу ефективності виконання ними тих чи інших бюджетних програм.

Необхідною передумовою для впровадження прийомів програмно-цільового прогнозування надходжень до бюджету від митних платежів варто визнати середньострокове фінансове планування, засноване на перспективних макроекономічних прогнозах. На думку Т.В. Жибер та багатьох інших сучасних вітчизняних й зарубіжних фінансистів, саме такий тип планування бюджетних доходів дозволяє підвищувати ефективність їх адміністрування [4]. За допомогою середньострокового планування, на наш погляд, можна формувати транспарентну систему перспективного митного бюджетного наповнення, управління митними доходами, виходячи із стратегічних цілей та пріоритетів національної митної політики, зокрема на період від одного до трьох річних бюджетних періодів.

Митне регулювання як функція митно-податкового адміністрування реалізується через комплекс заходів цілеспрямованого владного впливу в різних формах на учасників ЗЕД, метою якого є забезпечення дотримання рівноваги між приватними інтересами та інтересами держави при формуванні доходів бюджету від митних податків і зборів, створення умов для вільного переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон у межах чинних міжнародних договорів України, а також сприяння розвитку національної економіки [5]. Митне регулювання полягає в застосуванні уповноваженими органами держави інструментів тарифного та нетарифного (адміністративного або квотного) характеру [6].

На сучасному етапі митне регулювання повинно мати метою створення умов для залучення інвестицій у національну економіку, достатніх надходжень митних податків і зборів до державного бюджету, захисту вітчизняних товаровиробників, збалансування обсягів експортних та імпорتنних операцій з метою підтримання стабільного курсу гривні, охорони прав на об'єкти інтелектуальної власності та забезпечення надходження на український ринок споживання високоякісних, технологічних та безпечних для життя і здоров'я громадян товарів.

Ефективне досягнення митними органами завдань митно-податкового адміністрування не є можливим і без запровадження в державно-управлінську роботу функції роз'яснення чинного митного та податкового законодавства для суб'єктів ЗЕД. Такий спосіб забезпечення повної і вчасної сплати митних платежів дозволяє економити контрольні та примусові ресурси держави, надані митним та іншим правоохоронним органам з метою забезпечення правового порядку зовнішньоекономічних операцій.

Це пояснюється тим, що він передбачає формування у платників податків настанов щодо необхідності свідомого (добровільного) виконання своїх обов'язків перед бюджетом у вигляді митних платежів у випадках, передбачених законодавством.

Так, у статті 52 ПК України [1] передбачено, що за зверненням платників податків контролюючі органи, до яких належать, зокрема, і митні, мають безоплатно проконсультувати їх з питань практичного застосування норм податкового законодавства. При цьому надання таких роз'яснень (консультацій) є обов'язком митного органу, в якому суб'єкт ЗЕД безпосередньо здійснює митне оформлення, а також спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи (в разі надходження до нього звернень від платників податків з цього приводу).

У триваючому процесі інтеграції національної економіки у світовий ринок праці і капіталу, що передбачає необхідність відмови від адміністративно-командних методів регулювання ЗЕД, зниження контрольних і формально-бюрократичних процедур на митних кордонах держави, на перший план в процесі митно-податкового адміністрування виходить також нагальність застосування національними митними органами функції управління ризиками. Зазначена функція передбачає запровадження суб'єктами реалізації митної справи комплексу заходів, спрямованих на зниження рівня невизначеності відносно вартісних показників переміщуваних через митний кордон товарів як бази оподаткування, у результаті впливу факторів як об'єктивного, так і су-

б'єктивного плану [7]. Так, ризики бюджетних втрат від неповноти надходжень митних податків та зборів можуть зумовлюватися відсутністю достатньої економічної інформації (про тенденції розвитку міжнародної торгівлі; коливання курсів валют, в яких провадяться розрахунки по зовнішньоекономічним контрактам; світові та регіональні ціни на переміщувані товари; вартість послуг митних перевізників, інших складових бази митного оподаткування тощо), необхідної для прийняття митними органами рішень з питань нарахування митних платежів, а також протиправними навмисними діями експортерів чи імпортерів (приховування їх посадовими особами дійсної митної вартості товарів; свідомим декларуванням останніх за іншими позиціями УКТЗЗЕД чи в неповному обсязі; використання для митних переміщень фіктивних фірм або підприємств — "одноднівок" та ін.).

Застосування системи управління ризиками зумовлює важливість існування в галузі митної справи одночасно й дієвої функції контролю за правомірністю митних переміщень і повнотою сплати при цьому митних платежів. Реалізація функції контролю логічно завершує процес митно-податкового адміністрування, є засобом виявлення та усунення допущених у такій управлінській діяльності прогаляні і помилок, фактів протиправних вчинків та, поряд із цим, також й удосконалення (оптимізації) цієї фіскальної роботи в подальшому [8]. Під контролем у царині митно-податкового адміністрування допустимо, на наш погляд, розуміти провадження із застосуванням спеціальних інструментів, заходів роботи митних органів, спрямовану на з'ясування обставин повноти і своєчасності сплати суб'єктами ЗЕД митних платежів при переміщенні ними товарів або транспортних засобів через митний кордон України, а також достовірності проведених цими суб'єктами фінансових операцій після випуску зазначених об'єктів митного оформлення у заявлений митний режим (пост-аудит), виявлення резервів для збільшення надходжень від цих податків і зборів до державного бюджету в майбутньому.

Провідною формою реалізації митними органами контролюючої функції в цілях адміністрування митних платежів виступає перевірка відомостей, які заявляються в митних деклараціях суб'єктами переміщення через митний кордон товарів або транспортних засобів або уповноваженими ними особами в процесі здійснення роботи з їх митного оформлення, та порівняння цих відомостей з фактичними обсягами, класифікаційними й іншими властивостями зазначених об'єктів зовнішньоекономічних операцій. Така діяльність спрямовується на забезпечення сплати в процесі ЗЕД податків та зборів в точній відповідності з чинними податковими та митними нормами для відповідних груп товару і митного режиму, виключення випадків ухилення від виконання суб'єктами господарювання фіскальних обов'язків перед бюджетом у конкретних відносинах зовнішньої торгівлі.

Вищенаведені основні функції митно-податкового адміністрування в практиці фіскальної роботи митних органів реалізуються за допомогою набору інструментів справляння митних платежів [9].

До них, зокрема, відносяться:

- ставки митних податків (ПДВ, акцизного податку, мита, єдиного збору, інших податків, тощо) та зборів;
- заходи нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (заборони та/або обмеження, спрямовані на захист внутрішнього ринку);
- акредитація (постановка на облік) суб'єктів ЗЕД;
- надання податкових консультацій;
- сукупність заходів, що здійснюються митними органами в межах своєї компетенції до товарів і транспортних засобів, які переміщуються через митний кордон України;
- методи визначення митної вартості товарів, що використовується для митних цілей;

- тарифні пільги (преференції) зі сплати митних платежів;
- контроль трансферного ціноутворення;
- облік коштів передоплати (доплати) та стягнутих (сплачених) митних платежів;
- контролінг (як комплекс передових засобів управління реалізацією фіскальних завдань в системі органів митної служби) [10].

## ВИСНОВКИ

Підсумовуючи вищенаведене, можна відмітити, що проблематика митно-податкового адміністрування є достатньо складною й комплексною. Реалізація цієї функції є одним з найбільш пріоритетних завдань діяльності митних органів на сучасному етапі. Сьогодні гостро стоїть питання побудови ефективної системи митно-податкового адміністрування. Вона має забезпечувати повне та своєчасне надходження митних платежів до державного бюджету, оскільки без цього є неможливим виконання Українською державою своїх функцій в соціальній, освітній, науковій та інших сферах. У зв'язку з цим особливо нагального значення має детальна наукова розробка окремих складових (модулів) механізму митно-податкового адміністрування.

## Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
2. Прус Н.В. Раціоналізація підбору методів планування трансформаційних та трансакційних витрат підприємства // Економіка. Менеджмент. Підприємство. Збірник наукових праць. — 2010. — № 22 (1) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Emp/2010\\_22\\_1/22Prus.htm](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2010_22_1/22Prus.htm)
3. Шевченко А.В. Теоретичні аспекти планування податкових надходжень // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). — 2010. — № 2(49). — С. 108,109.
4. Жибер Т.В. Проблеми та перспективи запровадження середньострокового бюджетного планування в Україні // Вчені записки. Збірник наукових праць. — К.: Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", 2009. — Вип. 11. — С. 72—75.
5. Єгоров О.Б. Митна економіка (Україна — СOT-ЄС): посібник / О.В. Єгоров. — Одеса: ПЛАСКЕ ЗАТ, 2005. — С. 376.
6. Суворов В.В. Методологічне забезпечення регулювання ЗЕД: Аналіз категорій та дефініцій // Вісник Академії митної служби України. Серія: Економіка. — 2009. — № 1 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/Portal/Soc\\_Gum/Vamsu/Ekonomika/2009\\_1/Suvorov/Suvorov.htm](http://www.nbuv.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Vamsu/Ekonomika/2009_1/Suvorov/Suvorov.htm)
7. Пашко П.В. Понятійний апарат системи забезпечення митної безпекоспроможності // Актуальні проблеми економіки Науковий економічний журнал. — 2009. — № 4. — С. 62—68.
8. Піхоцький В.Ф. Державний фінансовий контроль як дієвий метод управління фінансами // Вісник Львівської державної фінансової академії. — Львів: ЛДФА, 2009. — № 17. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vldfa/2009\\_17/Pihockyj.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2009_17/Pihockyj.pdf)
9. Годованець О. Проблемні аспекти адміністрування митних платежів // Світ фінансів. — 2008. — № 4(17). — С. 147.
10. Дегтярьова О.А. Контролінг — сучасна концепція управління підприємством // Труды ученых Одесского политехнического университета. — 1998. — № 2 (6) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/articles/ospu/opu\\_98\\_2/5\\_21.htm](http://www.nbuv.gov.ua/articles/ospu/opu_98_2/5_21.htm)

Стаття надійшла до редакції 28.05.2012 р.