



АНАЛІТИК
АУДИТОРСЬКА ФІРМА



ЕКОНОМІКА ФІНАНСИ ПРАВО

ЩОМІСЯЧНИЙ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

№ 9/1'2018

(видається з 1994 року)

ISSN 2409-1944

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата з економічних і юридичних наук

Наказ Міністерства освіти і науки України від 21 грудня 2015 р. №1328 (економічні науки), Наказ Міністерства освіти і науки України від 11 липня 2016 р. № 820 (юридичні науки). Реєстраційне свідоцтво серії КВ № 21620-11520ПР від 12 жовтня 2015 р.

Рішення Аудиторської палати України від 21.12.2017 № 353/10 (фахове видання з обліку та аудиту).

Журналу присвоєно міжнародний ідентифікаційний номер ISSN 2409-1944 та включено до міжнародної наукометричної бази *Index Copernicus*.

Засновники:

Аудиторська фірма "Аналітик" спільно з Таврійським національним університетом ім. В.І. Вернадського та Національною академією внутрішніх справ України

Статті обов'язково проходять

відбір, внутрішнє і зовнішнє рецензування

Рекомендовано до друку та до поширення через мережу Інтернет Вченою радою Національної академії внутрішніх справ України (Протокол № 23 від 11

вересня 2018 року) та Вченою Радою Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського (Протокол № 29 від 13 вересня 2018 року). Повний або частковий передрук матеріалів журналу допускається лише за згодою редакції.

Відповідальність за добір і викладення фактів несуть автори. За зміст та достовірність реклами несе відповідальність рекламодавець.

Підписано до друку 23.09.2018

Формат 60/84/8

Наклад – 250 прим.

Адреса редакції: 01001, м. Київ, вул. Хрещатик, 44

Телефони: (050) 735-43-41, (096) 221-88-61

Факс: (044) 278-05-88

E-mail: efp.redaktor@gmail.com

Сайт: www.efp.in.ua



Суб'єкт видавничої
справи

© "Аналітик", 2018
© "Економіка. Фінанси. Право",
2018

Типографія: ТОВ "Міжнародний бізнес
центр"

Керівник редакційної колегії з економічних наук:

Бутинець Тетяна Анатоліївна, д.е.н., професор, головний науковий співробітник Наукової лабораторії з проблем кримінальної поліції навчально-наукового інституту № 1 Національної академії внутрішніх справ м. Київ

Члени редакційної колегії з економічних наук:

Бондар Валерій Петрович, професор кафедри аудиту КНЕУ, директор аудиторської фірми "HLB UKRAINE", член Аудиторської палати України

Величко Олена Георгіївна, Радник Першого віце-прем'єр міністра України – Міністра економічного розвитку і торгівлі України, член Аудиторської палати України

Вініченко Ігор Іванович, д.е.н., професор, завідувач кафедри економічної теорії та економіки сільського господарства Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету

Даций Олександр Іванович, д.е.н., професор, Заслужений працівник освіти України

Іванюта Василь Фалімонович, д.е.н., доцент, професор кафедри бізнес-адміністрування та зовнішньоекономічної діяльності Полтавського університету економіки і торгівлі

Клименюк Микола Миколайович, д.е.н., професор.

Кондрашихін Андрій Борисович, д.е.н., доцент

Корецька Світлана Олександрівна, д.е.н., професор

Манцевич Юрій Миколайович, д.е.н., доцент

Невелєв Олександр Михайлович, д.е.н., доцент

Потишняк Олена Миколаївна, д.е.н., доцент, професор кафедри організації виробництва, бізнесу та менеджменту Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка

Прушківський Володимир Геннадійович, д.е.н., професор, перший проректор Запорізького національного технічного університету

Редько Олександр Юрійович, д.е.н., перший проректор з науково-педагогічної роботи, професор, академік НАСОНА, член Аудиторської палати України

Сук Петро Леонідович, д.е.н., доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Національного університету біоресурсів і природо-користування України

Ткаченко Сергій Анатолійович, д.е.н., доцент, виконуючий обов'язки ректора Вищого навчального закладу «Міжнародний технологічний університет «Миколаївська політехніка»

Царенко Оксана В'ячеславівна, д.е.н., доцент

Керівник редакційної колегії з правових наук:

Константинов Сергій Федорович, д.ю.н., професор, завідувач кафедри адміністративної діяльності НАВС

Заступник редакційної колегії з правових наук:

Лоцихін Олександр Миколайович, д.ю.н., професор, Заслужений економіст України

Члени редакційної колегії з правових наук:

Баймуратов Михайло Олександрович, д.ю.н., професор, завідувач кафедри конституційного, адміністративного та міжнародного права Маріупольського державного університету, заслужений діяч науки і техніки України

Бичкова Світлана Сергіївна, д.ю.н., професор, заступник начальника кафедри цивільного права і процесу Національної академії внутрішніх справ

Василинчук Віктор Іванович, д.ю.н., професор, професор кафедри спеціальної техніки та оперативно-розшукового документування Національної академії внутрішніх справ, заслужений юрист України

Глушков Валерій Олександрович, д.ю.н., професор, завідувач спеціальною кафедрою № 1 Національної академії Служби безпеки України, заслужений юрист України

Джужа Олександр Миколайович, д.ю.н., професор, головний науковий співробітник відділу організації науково-дослідної роботи Національної академії внутрішніх справ, заслужений юрист України

Кампо Володимир Михайлович, к.ю.н., доцент, громадський діяч, заслужений юрист України

Клименко Олена Вікторівна, к.ю.н., доцент

Кононенко Леонід Миколайович, к.ю.н., професор

Копан Олексій Володимирович, д.ю.н., професор, провідний науковий співробітник наукової лабораторії з проблем досудового розслідування навчально-наукового інституту № 1

Литвин Олександр Петрович, к.ю.н., професор, професор кафедри публічно-правових дисциплін Університету сучасних знань

Луць Володимир Васильович, д.ю.н., професор, завідувач відділу проблем приватного права Науково-дослідного інституту приватного права і підприємництва імені академіка Ф.Г. Бурчака НАПрН України, заслужений діяч науки і техніки України

Озерський Ігор Володимирович, д.ю.н., доцент, професор кафедри кримінального права та правосуддя Запорізького національного університету, академік міжнародної кадрової академії, відмінник освіти України, радник юстиції

Приходько Христина Вікторівна, к.ю.н., професор

Фрицький Юрій Олегович, д.ю.н., професор

Шеф-редактор:

Головач Володимир Володимирович, к.ю.н., голова правління Аудиторської фірми "Аналітик", Заслужений юрист України

Технічний редактор:

Куцяк Олександр Анатолійович

Випусковий редактор:

Туманян Анна Оганесівна

ЗМІСТ

І.Ю. ШЕВЧЕНКО, І.О. ГУЛЯЄВ. Регіональний ринок легкових автомобілів як об'єкт дослідження: теоретичний аспект	4
О.Г. МЕЛЬНИК, М.Є. АДАМІВ, А.В. ТОДОЩУК. Митна система Нідерландів: ключові особливості побудови та функціонування	7
С.А.ТКАЧЕНКО, О.М. ПОТИШНЯК. Координаційні підходи функціонально перспективної системи (теорії) обліково-економічного забезпечення	13
О.М. ЄФІМОВ, С.А. ЄФІМОВ. Тлумачення податкового законодавства на прикладі прощення боргу	16
К.Г. ЗАБОРОВЕЦЬ. Вплив обсягів та структури державних боргових зобов'язань на загальноекономічне зростання	24
Г.М. БІЛЕЦЬКА, Н.Л. КОВТУНОВИЧ. Порівняльно-аналітична характеристика електронних форм податкового контролю на основі даних платників податків в електронному форматі	29

АНОТАЦІЇ, КОМЕНТАРІ, КОНСУЛЬТАЦІЇ

А.О. ТУМАНЯН. Аналіз законопроекту щодо податку на виведений капітал	34
Щодо ведення касових книг відокремленими підрозділами та строків інкасації виручки у вихідні дні	36
Порівняльний аналіз змін до звітності з ЄСВ	37

ШЕВЧЕНКО

Інна Юрїївна
shevchenko.khnu@gmail.comк.е.н., доцент, Харківський
національний автомобільно-
дорожній університет

УДК 339.13.01

РЕГІОНАЛЬНИЙ РИНОК ЛЕГКОВИХ
АВТОМОБІЛІВ ЯК ОБ'ЄКТ
ДОСЛІДЖЕННЯ: ТЕОРЕТИЧНИЙ
АСПЕКТREGIONAL MARKET OF CARS AS THE
RESEARCH OBJECT: THEORETICAL
ASPECT

ГУЛЯЄВ

Іван Олександрович

здобувач, Харківський
національний автомобільно-
дорожній університет

У статті виявлено теоретичні аспекти функціонування регіонального ринку легкових автомобілів як об'єкту дослідження через надання сутнісної характеристики даній економічній категорії. Розкрито сутність регіонального ринку легкових автомобілів як «відкритої динамічної цілісної системи економічних відносин з приводу купівлі-продажу легкових автомобілів, що формується та функціонує на території адміністративно-територіальної одиниці в результаті взаємодії учасників під прямим і непрямим (опосередкованим) впливом факторів соціально-економічного розвитку».

* * *

В статье выявлены теоретические аспекты функционирования регионального рынка легковых автомобилей как объекта исследования путем предоставления сущностной характеристики данной экономической категории. Раскрыта сущность регионального рынка легковых автомобилей как «открытой динамической целостной системы экономических отношений по поводу купли-продажи легковых автомобилей, которая формируется и функционирует на территории административно-территориальной единицы в результате взаимодействия участников под прямым и косвенным (опосредованным) влиянием факторов социально-экономического развития».

* * *

Introduction. Currently Ukrainian automakers are experiencing the difficult times of the loss of competitiveness in the national market of cars, given the strong competition from the cars manufacturers from South Korea, China, Japan, USA, France, Germany and Italy. This situation is further complicated by the significant interregional differentiation of the development of the national market of cars in Ukraine. In such conditions, the necessity of the research of the national market of cars is urgently needed in the regional context.

The purpose is the identification of the theoretical aspects of the regional market of cars as the research object through the providing the essential characteristic of this economic category.

Results. The regional market of cars is the open dynamic integrated system of the economic relations concerning the sale and purchase of cars, which is formed and operated in the territory of the administrative-territorial unit as the result of the interaction of the participants under the direct and indirect influence of factors of the socio-economic development.

Conclusion. In this definition, in contrast from already available definitions in the scientific literature, simultaneously indicates: the openness and internal unity of the regional market of cars as the system; the dynamic nature of the market relations in the sphere of the sale and purchase of cars; the variable number of the participants in the regional market of cars; the complexity, ambiguity and specificity of the influence of factors of the socio-economic development on the formation and functioning of the market of car in the territory of the administrative-territorial unit. Prospects for the further research are the development and testing of the theoretical and methodological support of the research of the regional markets of cars in Ukraine.

Ключові слова: регіональний ринок, ринок легкових автомобілів

Ключевые слова: региональный рынок, рынок легковых автомобилей

Keywords: regional market, market of cars

ВСТУП

Ключовою економічною категорією сучасності є «ринок». Саме на ринку відбувається взаємодія покупця і продавця під дією різноманітних факторів, формується конкурентна позиція та, таким чином, конкурентоспроможність підприємств.

Не є винятком і підприємства автомобілебудування України, конкурентоспроможність яких формується, в першу чергу, на національному ринку автомобілів. Ні для кого не є секретом, що нині авто-

виробники України переживають скрутні часи втрати конкурентоспроможності, однією з головних причин чого є недостатній попит на вітчизняну автомобілебудівну продукцію, спричинений застарілістю матеріально-технічної та техніко-технологічної бази виробництва, кризою кадрового потенціалу, дефіцитом фінансових ресурсів тощо.

Як свідчать результати попередніх досліджень [1], особливо складно вітчизняним автомобілебудівним підприємствам утримувати конкурентні позиції на на-

ціональному ринку легкових автомобілів з огляду на потужну конкуренцію з боку автовиробників Південної Кореї, Китаю, Японії, США, Франції, Німеччини, Італії.

Разом з тим, Україна є державою, що характеризується значною міжрегіональною диференціацією автомобілізації населення та, відповідно, розвитку ринку легкових автомобілів [2-4].

У таких умовах актуалізується необхідність дослідження національного ринку легкових автомобілів саме у регіональному розрізі.

МЕТА РОБОТИ полягає у виявленні теоретичних аспектів регіонального ринку легкових автомобілів як об'єкту дослідження через надання сутнісної характеристики даній економічній категорії.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

При проведенні теоретичного дослідження використано такі методи як метод аналізу та синтезу, системний підхід, монографічний метод, метод теоретичного узагальнення.

РЕЗУЛЬТАТИ

Перш ніж перейти до надання сутнісної характеристики категорії «регіональний ринок легкових автомобілів», слід з'ясувати що саме доцільно розуміти під «ринком».

Відповідно до Кембріджського словника англійської мови «ринок» слід розуміти як: 1) людей, які хотіли б купити щось, або частину світу, де щось продано; 2) бізнес або торгівлю певним продуктом, включаючи фінансові продукти [5]. У цьому визначенні одночасно вказується на ринок як місце, ринок як систему суспільних відносин, ринок як вид підприємництва; зазначається на географічному аспекті функціонування ринку.

Академічний тлумачний словник української мови позиціонує категорію «ринок» як: «місце роздрібного продажу продуктів харчування та інших товарів; базар», «сферу товарного обміну; пропозицію і платоспроможний попит на товари у масштабі світового господарства, країни або окремих її районів» [6]. У даному трактуванні також наголошується на географічних межах ринку, зазначається на попиті та пропозиції як рушійних силах розвитку ринку.

«Словник законодавчих і нормативних термінів: юридичний словник І. Дахно» містить наступне трактування: «ринок – це сфера обігу товару однієї споживчої вартості, в межах якої визначається монопольне положення» [7]. Подібна дефініція додатково вказує на чесну конкуренцію як запоруку прогресивного розвитку товарного ринку.

В енциклопедичному словнику «Економіка і інформація» проф. Мельника Л.Г. категорія «ринок» також описується з двох сторін: як «місце купівлі-продажу товарів і послуг, укладення торгових угод» та як «економічні відносини, пов'язані з обміном товарів і послуг, у результаті яких формуються попит, пропозиція та ціна» [8]. Дане визначення містить базову тріаду функціонування будь-якого ринку – попит, пропозицію та ціну.

Словник економіста та підприємця презентує таке визначення категорії «ринок»: «... це цілісна система

економічних відносин і зв'язків між покупцями і продавцями, що будуються на основі ринкових цін» [9]. Особливістю даного визначення, на нашу думку, є наголошення на ринку не як «економічних відносин», а саме їх сукупності. Адже нині у функціонуванні ринку як відкритої системи часто беруть участь не лише покупець і продавець, а й посередницькі організації, підприємства суміжних галузей, державні та міжнародні установи, органи місцевого самоврядування тощо.

Інтерес вітчизняних дослідників до категорії «ринок» має місце на постійній основі, про що свідчить періодична поява нових дефініцій у наукових публікаціях. Так, наприклад, Спащенко Г.М. пропонує під ринком розуміти «суб'єкт підприємницької діяльності або його відокремлений підрозділ, що являє собою майновий комплекс, створений за рішенням органу місцевого самоврядування чи органу виконавчої влади на спеціально відведеній земельній ділянці, метою функціонування якого є створення належних умов продавцям і покупцям для здійснення купівлі-продажу товарів та послуг за цінами, що складаються залежно від попиту та пропозиції» [10], А.І. Камінська – «будь-яке місце, на якому продавці й покупці особисто зустрічаються; сукупність процесів торгівлі, актів купівлі-продажу незалежно від того, де вони відбуваються; система економічних відносин між людьми, підприємствами, державами, що спирається, перш за все, на принцип, згідно з яким все в світі продається та купується, обмінюється на вільній основі, але із дотриманням правил платності; економічні відносини, які засновані на ринкових законах та принципах» [11], В.Ю. Дорош та М.С. Забедюк – «модель ринкової залежності між попитом, пропозицією і ціною на основі розвитку ринкової конкуренції; макроекономічний інструмент відтворення суспільного продукту, за допомогою якого забезпечується динамічний соціально-економічний розвиток країни» [12]. Особливу увагу слід звернути на дефініцію сутності ринку, надану доцентами В.Ю. Дорош та М.С. Забедюк, адже науковцями безпосередньо вказується на взаємозв'язок між ринком і соціально-економічним розвитком держави.

Пропонуємо під ринком розуміти «відкриту динамічну цілісну систему економічних відносин з приводу купівлі-продажу товарів і/або послуг, що формується та функціонує в результаті взаємодії учасників під дією прямих і непрямих (опосередкованих) факторів соціально-економічного розвитку».

Наступним етапом дослідження є виявлення сутності категорії «регіональний ринок легкових автомобілів».

Як відомо, основною ознакою регіонального ринку є те, що він історично формується та специфічно функціонує на території окремої адміністративно-територіальної одиниці.

ВИСНОВКИ

Таким чином, під «регіональним ринком легкових автомобілів» пропонуємо розуміти «відкриту динамічну цілісну систему економічних відносин з приводу купівлі-продажу легкових автомобілів, що формується та функціонує на території адміністративно-територіальної одиниці в результаті взаємодії учасників під

прямим і непрямим (опосередкованим) впливом факторів соціально-економічного розвитку». У даній дефініції, на відміну від вже наявних у науковій літературі, одночасно вказується на: відкритість і внутрішню єдність регіонального ринку легкових автомобілів як системи; динамічний характер ринкових відносин у сфері купівлі-продажу легкових автомобілів; варіативну кількість учасників регіонального ринку легкових автомобілів; складність, неоднозначність і специфічність впливу факторів соціально-економічного розвитку на формування та функціонування ринку легкових автомобілів на території адміністративно-територіальної одиниці.

Перспективи подальших досліджень складає розроблення та апробація теоретико-методичного забезпечення дослідження регіональних ринків легкових автомобілів в Україні.

Список використаних джерел

1. Шевченко І.Ю. Тенденції та закономірності розвитку ринку продажу автомобілів в Україні. *Економічний простір*. 2014. № 90. С. 120-127.
2. Шевченко І.Ю. Регіональна диференціація автомобілізації населення України. *Економіка: реалії часу*. 2015. № 3(19). С. 41-46.
3. Шевченко І.Ю., Гуляєв І.О. Регіональні особливості розвитку ринку продажу легкових автомобілів в Україні. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». 2016. № 851. С. 128-133.
4. Shevchenko I.Yu., Gulyaev I.O. Rating assessment of the regional cars sale markets in Ukraine. *Problems of development modern science: theory and practice: Collection of scientific articles*. 2016. pp. 165-170.
5. Meaning of «market» in the Cambridge English dictionary. URL: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/market> (access date: 27.08.2018).
6. Тлумачення значення слова «ринок» у Академічному тлумачному словнику української мови. URL: <http://sum.in.ua/s/rynok> (дата звернення: 27.08.2018).
7. Дахно И.И. Словарь законодательных и нормативных терминов: юридический словарь. Киев, 1998. 352 с.
8. Мельник Л.Г. Экономика и информация: экономика информации и информация в экономике: Энциклопедический словарь. Сумы, 2005. 384 с.
9. Туренко А.М., Дмитрієв І.А., Іванілов О.С., Шевченко І.Ю. Словник економіста та підприємця. Харків, 2018. 340 с.
10. Спащенко Г.М. Нормативний підхід до тлумачення поняття «ринок як суб'єкт господарювання». *Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»*. Серія «Економічна теорія та право». 2013. № 2. С. 64-72.
11. Камінська А.І. Теоретичні засади формування категорії «ринок» в процесі еволюції економічної думки. *Економіка та управління АПК*. 2015. № 2. С. 38-43.
12. Дорош В.Ю., Забедюк М.С. Формування понятійного апарату категорії «внутрішній ринок». *Економічний форум*. 2017. № 2. С. 93-96.

References

1. Shevchenko I.Yu. Trends and regularities of development of the automobiles market in Ukraine. *Economic space*. 2014. № 90. pp. 120-127. (in Ukrainian)
2. Shevchenko I.Yu. Regional differentiation of motorization of the population of Ukraine. *Economics: time realities*. 2015. № 3(19). pp. 41-46. (in Ukrainian)
3. Shevchenko I.Yu., Gulyaev I.O. Regional peculiarities of development of the automobiles market in Ukraine. *Bulletin of the Lviv polytechnic national university. Series «Management and entrepreneurship in Ukraine: stages of formation and problems of development»*. 2016. № 851. pp. 128-133. (in Ukrainian)
4. Shevchenko I.Yu., Gulyaev I.O. Rating assessment of the regional cars sale markets in Ukraine. *Problems of development modern science: theory and practice: Collection of scientific articles*. 2016. pp. 165-170.
5. Meaning of «market» in the Cambridge English dictionary. URL: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/market> (access date: 27.08.2018).
6. Interpretation of meaning of the word «market» in the Academic explanatory dictionary of the Ukrainian language. URL: <http://sum.in.ua/s/rynok> (access date: 27.08.2018). (in Ukrainian)
7. Dakhno I.I. Dictionary of the legislative and normative terms: the legal dictionary. Kyiv, 1998. 352 p. (in Russian)
8. Melnyk L.H. Economy and information: economy of information and information in economy: Encyclopedic dictionary. Sumy, 2005. 384 p. (in Russian)
9. Turenko A.M., Dmitriyev I.A., Ivanilov O.S., Shevchenko I.Yu. Dictionary of the economist and entrepreneur. Kharkiv, 2018. 340 p. (in Ukrainian)
10. Spaschenko H.M. Normative approach to the interpretation of the concept of «market as the subject of management». *Herald of the National university «Legal academy of Ukraine after Yaroslav Mudryi»*. Series «Economic theory and law». 2013. № 2. pp. 64-72. (in Ukrainian)
11. Kaminska A.I. Theoretical foundations of formation of the category «market» in the process of evolution of the economic thought. *Economics and management of the AIC*. 2015. № 2. pp. 38-43. (in Ukrainian)
12. Dorosh V.Yu., Zabedyuk M.S. Formation of the conceptual apparatus of the category «domestic market». *Economic forum*. 2017. № 2. pp. 93-96. (in Ukrainian)

МЕЛЬНИКОльга Григорівна
olia_melnyk@ukr.net**АДАМІВ**Марта Євгенівна
marta_adamiv@i.ua**ТОДОШЧУК**Андрій Васильович
a.todoshchuk@gmail.comд.е.н., професор, завідувач
кафедри, Національний
університет Львівська
політехніка", Навчально-науковий
інститут економіки і
менеджментук.е.н., доцент, Національний
університет Львівська політехніка",
Навчально-науковий інститут
економіки і менеджментук.е.н., доцент, Національний
університет Львівська політехніка",
Навчально-науковий інститут
економіки і менеджменту

УДК 339

**МИТНА СИСТЕМА НІДЕРЛАНДІВ: КЛЮЧОВІ ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ ТА
ФУНКЦІОНУВАННЯ *****CUSTOMS SYSTEM OF THE NETHERLANDS: KEY FEATURES OF CONSTRUCTION AND
FUNCTIONING**

* Публікація містить результати досліджень, проведених при грантовій підтримці Держаного фонду фундаментальних досліджень за конкурсним проектом Ф83/81-2018

У статті обґрунтовано актуальність реформування митної системи України в умовах європейської інтеграції на засадах вивчення та перейняття кращого досвіду побудови та функціонування митних органів європейських держав. На засадах логічного аналізування різних країн Європейського Союзу обрано Нідерланди як одну із репрезентативних європейських держав з огляду на високий рівень розвитку митної системи країни та потужну портову індустрію. Ретельно досліджено та проаналізовано досвід побудови та роботи митних органів Нідерландів. На підставі одержаних результатів дослідження виокремлено ключові вектори реформування митної системи України.

* * *

В статье обоснована актуальность реформирования таможенной системы Украины в условиях европейской интеграции на основе изучения и перенимания лучшего опыта построения и функционирования таможенных органов европейских государств. На основе логического анализа различных стран Европейского Союза избрано Нидерланды как одно из репрезентативных европейских государств, учитывая высокий уровень развития таможенной системы страны и мощную портовую индустрию. Тщательно исследовано и проанализировано опыт построения и работы таможенных органов Нидерландов. На основе полученных результатов исследований выделены ключевые векторы реформирования таможенной системы Украины.

* * *

Under the conditions of European integration of Ukraine and the existence of considerable problems in the activities of national customs authorities, there is a need for reformation of the customs system on the basis of studying and adopting the best practices in the construction and operation of customs authorities of European states. On the basis of logical analysis of different European Union (EU) countries, the Netherlands has been selected as one of the representative European country, considering the high level of development of the country's customs system and a powerful port industry. The purpose of the study is a thorough study of the Dutch experience in the construction and functioning of customs authorities in the context of the adoption of key customs principles during the reformation of Ukraine's customs system in the context of European integration.

Based on the generalization of experience of functioning of the Dutch customs authorities, it can be argued that there is a progressive customs system with a high level of development in this country. This is confirmed, first of all, by the state's leading positions in the key international ratings that assess customs parameters. According to the results of the study, it was found that the Dutch customs authorities are characterized by polyvectoral activity on the basis of close and active interaction with other state central authorities. At the same time, the various vectors of customs authorities' activity are united by the key goals of protecting society from prohibited dangerous and poor-quality products, ensuring national security and, in particular, the economic security of the Netherlands through the objective taxation of foreign economic operations, as well as contributing to the enhancement of the EU competitiveness. This gives impetus to the review of the existing key mission of the Ukrainian customs system, which is primarily related to the fiscal component, and its reorientation to the customs, security and defense components.

Following the example of the Netherlands, the customs authorities of Ukraine could be subordinated to the Ministry of Finance as a separate independent body (customs service) along with the fiscal and treasury services. It is also recommended to strengthen customs control and regulation of international trade through the maritime borders, improve methods of ensuring payment of penalties, improve the customs infrastructure, as well as the material and technical support of customs posts and checkpoints located on the territory of sea ports, etc.

Ключові слова: митна система, митні органи, митний досвід, митна реформа, європейська інтеграція

Ключевые слова: таможенная система, таможенные органы, таможенный опыт, таможенная реформа, европейская интеграция

Keywords: customs system, customs authorities, customs experience, customs reform, European integration

ВСТУП

Європейська інтеграція визначає для України принципово новий вектор розвитку, прямуючи яким держава зможе вийти із стану затяжної соціально-економічної кризи та перейти на якісно новий етап розвитку у структурі Європейського Союзу (ЄС) завдяки масштабним перетворенням та змінам. Невід'ємною тенденцією євроінтеграційних процесів є активізація торгівлі вітчизняних бізнес-структур із суб'єктами господарювання європейських держав. Успішне започаткування та реалізація зовнішньоторгівельних операцій вітчизняними підприємствами значною мірою визначаються ефективністю функціонування національної митної системи. У розвиненій державі митниця є одним із ключових органів влади, котрий покликаний забезпечувати сприяння чесній та законотворчій міжнародній торгівлі шляхом спрощення часових, документальних, вартісних та інших параметрів низки митних процедур. Таке твердження є однією із ключових засад митної політики ЄС і чітко задеклароване у Митному кодексі ЄС [1]. На жаль, на сучасному етапі національна митна система перебуває у стані стагнації, що спричинює виникнення чимало проблем. Мова йде про відсутність дієвих реформ митного характеру зі сторони органів влади, що забезпечували б прогресивну розбудову та якісні зрушення митної системи України.

На сьогодні у європейському просторі можемо спостерігати функціонування прогресивних митних систем різних держав ЄС, діяльність котрих спрямована першочергово на забезпечення належного рівня національної безпеки, захист суспільства від небезпечної та неякісної продукції, активізування легальної міжнародної торгівлі. В сучасних реаліях для України такі завдання є стрижневими з огляду на військово-політичну та соціально-економічну кризу в державі, що вимагає імплементації відповідних реформ, зокрема й у митній сфері. Функціонуючи у структурі Державної фіскальної служби України, митні органи зосереджені в основному на реалізації фіскальної функції, тоді як безпековій, захисній та митній функціям не відводиться належна увага. З огляду на усе вищевикладене, актуальним завданням є якісне та дієве реформування митної системи України, що повинно ґрунтуватись, насамперед, на кращому європейському досвіді побудови та функціонування митних органів.

МЕТА РОБОТИ полягає у ґрунтовному дослідженні кращого європейського досвіду побудови та функціонування митних органів на прикладі репрезентативної європейської держави – Нідерландів у контексті перейняття ключових митних принципів під час реформування митної системи України в умовах європейської інтеграції.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Теоретичною базою для проведення дослідження стала спеціалізована нормативно-правова база ЄС, Нідерландів та України, що регулює митну сферу, аналітичні дані міжнародних рейтингів, офіційна інформація нідерландських та українських митних органів. Для одержання результатів роботи було використано

такі загальнонаукові методи дослідження: теоретичного узагальнення – для систематизації досвіду побудови та функціонування митних органів Нідерландів; ідентифікації та логічного аналізу – для вибору репрезентативної країни у контексті вивчення кращого митного досвіду європейських держав та виокремлення ключових тенденцій функціонування митної системи Нідерландів; порівняння – для аналогізації вітчизняного та нідерландського досвіду роботи митних органів та інші методи.

РЕЗУЛЬТАТИ

Нідерланди є країною, що розташована на заході Європи на березі Північного моря, межує із Німеччиною та Бельгією. Загальна площа території держави становить 41 543 кв. км., з них 18,41 % припадає на внутрішні води. Загальна довжина кордонів становить 1 027 км, берегова лінія має довжину 451 км. У 2017 р. валовий національний дохід на душу населення становив 46 310 дол. США. Станом на кінець 2017 р. чисельність населення Нідерландів склала 17,081 млн. ос. Не зважаючи на невеликий розмір держави та чисельність її населення, Нідерланди належать до країн ОЕСР із високим рівнем доходу [2].

З позиції вивчення досвіду побудови та функціонування митної системи Нідерланди є доволі цікавою та репрезентативною країною, зважаючи, насамперед, на її географічне розташування та потужну портову індустрію, ключовим об'єктом якої є порт Роттердам. Цей порт є найбільшим портом у Європі та належить до одних із найбільших портів у світі (за даними 2017 р. порт посідав 10 місце серед усіх портів світу). У порту Роттердам щорічно обробляються сотні мільйонів тонн вантажів. Так, за 2017 р. було оброблено 467,4 млн. т. різних вантажів, зокрема 80,2 млн. т. сухих насипних вантажів, 214,3 млн. т. рідких наливних вантажів, 142,6 млн. т. контейнерних вантажів та 30,3 млн. т. розвідних вантажів [3].

Таким чином, з огляду на особливості географічного розташування України як держави, що омивається Чорним та Азовським морями, має морські кордони довжиною 1355 км. та потужні порти, Нідерланди є показовою державою для України у контексті вивчення досвіду, насамперед, митного контролювання та регулювання міжнародної торгівлі через морські кордони.

У Міжнародному рейтингу «Doing Business 2018» за параметром «Міжнародна торгівля» Нідерланди займають 1 місце серед 190 країн. Практично усі показники за цим параметром, що стосуються часу та вартості проходження прикордонного і митного контролю, а також вартості документального оформлення експортних та імпорتنних операцій, дорівнюють нульовому значенню. Тоді як, для документального оформлення експортних та імпорتنних операцій у Нідерландах знадобиться лише 1 година при середніх показниках у країнах ОЕСР з високим рівнем доходу 2,4 години та 3,5 години відповідно. Своєю чергою, процес оформлення пакету документів в Україні триває 96 год. і коштує 292 дол. США для реалізації експортних операцій та 168 год. і 212 дол. США відповідно при імпорتنних

операціях. Проходження прикордонного та митного контролю в Україні займає в середньому 26 год. і коштує 75 дол. США при експорті та 72 год. і 100 дол. США відповідно при імпорті. Як бачимо, Україна характеризується істотно нижчими позиціями за вищенаведеними часовими та вартісними параметрами, ніж Нідерланди, що вказує на наявність чималих проблем у роботі вітчизняних митних органів, які створюють вагомі перешкоди для реалізації зовнішньоторгівельних операцій [4].

Відповідно до Індексу ефективності логістики Світового Банку за параметром «Митниця» у 2018 р. Нідерланди посідали 5 місце серед 159 досліджуваних держав, тоді як Україна займала лише 88 позицію [5]. За даними Індексу сприяння торгівлі Світового Економічного Форуму та Глобального Альянсу у 2016 р. Нідерланди знаходились на 2 місці серед 159 країн на фоні 95 позиції України [6].

У Нідерландах митна система репрезентована Податковою та Митною адміністрацією, яка підпорядковується Міністерству фінансів. Очільником цього органу влади є Генеральний директор з питань податкової та митної політики і законодавства П. Хейскамп. За типом митної адміністрації зазначений орган у Нідерландах позиціонується як підрозділ міністерства. У 1953 р. нідерландська митна система була приєднана до Всесвітньої митної адміністрації. У 2017 р. митні органи Нідерландів налічували близько 4 435 ос., що наполовину менше від чисельності працівників української митниці. На сьогодні рівень електронного декларування як експортних, так й імпорتنих операцій досягнув 100 % [7].

З огляду на те, що морські кордони займають третину від загальної довжини кордонів Нідерландів, митна система у цій державі позиціонується як орган державного нагляду за прикордонними потоками товарів. Ключовою місією митних органів у Нідерландах є забезпечення вчасних податкових надходжень у повному обсязі до державного бюджету, захист суспільства від заборонених товарів та сприяння підвищенню конкурентоспроможності ЄС. Впродовж останніх років нідерландська митниця функціонувала в умовах дії низки факторів, зокрема інтенсивного збільшення обсягів міжнародної торгівлі, введення нового Митного кодексу ЄС, виходу Великої Британії із ЄС, тощо, що поставило нові завдання для митних органів держави та потребувало запровадження низки реформаторських заходів [8].

Нижче розглянемо більш ретельно ключові особливості та результати роботи митних органів Нідерландів у 2017 р., що можуть бути використані при реформуванні митної системи України. Узагальнено роботу нідерландської митниці можна розмежувати за восьма ключовими векторами.

Першим напрямом діяльності нідерландської митниці є забезпечення належного оподаткування зовнішньоекономічних операцій, що зумовлено її підпорядкуванням Міністерству фінансів. До ключових податків та зборів у сфері зовнішньоекономічної діяльності належать акцизний податок, податки на споживання та збут, які передаються митними органами до державного казначейства. Імпортні платежі, зібрані митницею, своєю чергою, спрямовуються до ЄС державними органами влади Нідерландів. Такі фінансові опе-

рації сприяють досягненню стратегічної мети, пов'язаної із забезпеченням податкових надходжень до державного бюджету. Крім того, працівники нідерландської митниці перевіряють відповідність декларацій подорожуючих встановленим у спеціальному законодавстві вимогам. Пасажири, які в'їжджають або виїжджають з ЄС до Нідерландів з готівковою сумою в розмірі 10 000 євро або вище повинні оформити відповідну декларацію. Результати таких перевірок можуть виявити важливі сигнали для боротьби з відмиванням грошей та фінансуванням тероризму. Такі митні операції сприяють досягненню стратегічної цілі, пов'язаної із захистом суспільства. Якщо працівники митниці виявляють незвичайні операції або ситуації, пов'язані із відмиванням грошей або фінансуванням тероризму, то надалі вони передають таку інформацію безпосередньо до відділу фінансової розвідки Нідерландів [8].

Наступним важливим напрямом роботи нідерландської митниці є розвиток інфраструктури та управління водними ресурсами. Взаємодіючи із Міністерством інфраструктури та управління водними ресурсами, нідерландська митниця реалізовує низку заходів, спрямованих на охорону здоров'я громадян та навколишнього середовища. Наприклад, митниця здійснює контроль за імпортом та експортом відходів виробництва для протидії незаконному переміщенню таких матеріалів. Митна перевірка стосується того, чи були відвантаження відходів дозволені у країну або за її межами згідно з Європейською угодою про відвантаження відходів та чи були дотримані усі необхідні формальності [8].

Крім того, митниця Нідерландів реалізовує моніторинг за перевезенням небезпечних матеріалів у рамках спільної місії з ЄС щодо транскордонного перевезення товарів. Такі перевірки проводяться в портах Роттердама, Амстердама та Амстердамського аеропорту Схіпхол. Також митниця відповідає за запобігання незаконному імпорту та експорту низки товарів, зокрема таких, як небезпечні феєрверки для споживчого ринку, речовини, що забруднюють озоновий шар, фторовані парникові гази, речовини, що небезпечні для навколишнього середовища (наприклад, ртуть, хром та кадмій), а також радіоактивний та ядерний матеріал. Митні органи реалізують усі ці операції у тісній співпраці з Інспекцією навколишнього середовища та транспорту та/або Органом з питань ядерної безпеки та радіаційного захисту [8].

Третій напрям роботи митних органів Нідерландів стосується зовнішньої торгівлі, що спричинено активною співпрацею із Міністерством закордонних справ. За цим напрямом нідерландська митниця виконує низку операцій, пов'язаних із введенням та збором антидемпінгових мит, компенсаційних та додаткових зборів, тобто, усіх податків, що розраховуються додатково до імпортного мита. Такі податки стягуються, коли суб'єкти господарювання експортують товари на європейський ринок за ціною, яка є нижчою чи значно нижчою, ніж ціна на цьому ринку, або товар має державні субсидії. Така фіскальна діяльність спрямована на досягнення стратегічного завдання, пов'язаного із сприянням економічній конкурентоспроможності ЄС [8].

Іншим важливим завданням для нідерландської митниці є контроль за дотриманням законодавства про санкції. Санкції майже завжди охоплюють стратегічні

товари: військову продукцію та товари подвійного використання (останні мають як цивільне, так і військове призначення). Митниця гарантує, що при експорті чи транзиті через територію ЄС, а також при переміщенні чи перевезенні зазначених товарів між державами-членами Союзу застосовуються суворі умови. Митні органи перевіряють, чи були отримані усі необхідні дозволи на відвантаження, а також видають відповідні документи самостійно Центральним відділом імпорту та експорту. Такі митні операції сприяють досягненню стратегічного завдання, пов'язаного із захистом суспільства [8].

Четвертий напрям роботи митниці Нідерландів стосується забезпечення дотримання законодавства щодо безпеки. У Нідерландах митні органи здійснюють перманентний моніторинг щодо дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності положень нормативно-правових актів про зброю та боєприпаси у співпраці із Міністерством юстиції та безпеки, метою якого є запобігання незаконному володінню зброєю та боєприпасами в державі та максимально контрольоване їх законне володіння. Митниця повною мірою контролює усі товари, які імпортуються, експортуються або проходять через територію країни під юридичною заборонаю, незалежно від того, чи вони звільнені від сплати мита, чи є винятком, або була отримана необхідна ліцензія [8].

Митні органи самостійно видають необхідні дозволи та ліцензії на транспортування небезпечної продукції, що здійснюється Центральним бюро імпорту та експорту. Також митними органами реалізовується митний контроль відповідно до законодавства, яке забороняє приватним особам ввозити прекурсори (матеріали) для вибухових речовин на територію Нідерландів. Це забезпечується шляхом перевірки багажу подорожуючих, поштових пакетів та кур'єрських відправлень. Окрім того, митниця має зобов'язання щодо запобігання незаконному ввезенню наркотиків та прекурсорів-наркотиків до ЄС через Нідерланди. Нідерландській митниці відведено проактивну роль у боротьбі з переміщенням наркотичних речовин та ведення своєї роботи у цій сфері шляхом тісної взаємодії з низкою правоохоронних партнерів. Митні органи також беруть участь у боротьбі з транскордонною злочинністю із використанням викрадених транспортних засобів. Представники митниці ідентифікують будь-які транспортні засоби, які виглядають підозріло, та перевіряють номерні знаки таких транспортних засобів у реєстрі викрадених товарів. Такі моніторингові операції зосереджені у чотирьох великих морських портах: Роттердамі, Амстердамі, Влісінгені та Дельфільзі. Усі операції, що здійснюються митницею Нідерландів у підпорядкуванні Міністерства юстиції та безпеки, сприяють досягненню стратегічної цілі, пов'язаної із захистом суспільства [8].

Наступний напрям роботи митниці Нідерландів пов'язаний із захистом сільського господарства, навколишнього середовища та забезпеченням якості продуктів харчування. На митні органи Нідерландів покладено чимало зобов'язань, пов'язаних із сприянням функціонування Міністерства сільського господарства, навколишнього середовища та якості харчових продуктів. Наприклад, митниця стягує імпортні мита на ок-

ремі специфічні сільськогосподарські продукти з певних країн. Це реалізовується в межах спільної Європейської аграрної політики, частковою ціллю якої є встановлення обґрунтованих цін на сільськогосподарську продукцію та забезпечення стабілізації ринків. Така фінансова діяльність спрямована на досягнення стратегічної цілі, пов'язаної із сприянням економічній конкурентоспроможності ЄС [8].

Крім того, митниця несе відповідальність за захист певних екзотичних та місцевих видів рослин та тварин, що живуть в дикій природі. Працівники митних органів запобігають незаконному перевезенню об'єктів флори та фауни, які перебувають під охороною, перевіряючи, чи ці тварини та рослини, або продукти, виготовлені з цих видів, ввозяться або вивозяться з території ЄС та чи мають вони при цьому відповідний дозвіл, якщо це необхідно. Такі операції сприяють досягненню стратегічної цілі щодо захисту суспільства [8].

Також митні органи Нідерландів здійснюють фізичний контроль та перевірку документів на безліч інших товарів, які ввозяться на територію ЄС. У цьому контексті метою є запобігання ввезенню небезпечних, небажаних та заборонених товарів, таких як охоронювані види деревини без ліцензії на імпорт, незаконно спіймана рибу, що не має реєстрації, та небезпечна їжа для тварин. Такий вид моніторингу також запобігає поширенню хвороб тварин та організмів, які можуть забруднювати сільськогосподарські культури. Митниця здійснює ці операції у тісній співпраці із Управлінням з безпеки харчових продуктів Нідерландів [8].

Шостий напрям роботи митних органів Нідерландів стосується сфери охорони здоров'я, благополуччя та спорту. За цим вектором нідерландська митниця активно взаємодіє із Міністерством охорони здоров'я, соціального забезпечення та спорту і зобов'язана дотримуватись положень спеціального законодавства. Таким чином, діяльність митних органів спрямована на запобігання потрапляння незаконних ліків на територію Нідерландів в інтересах суспільного здоров'я. При цьому працівники митних органів також перевіряють й інші товари, які призначені для вільного продажу, на предмет приналежності до ліків або їх активних складників. Після цього здійснюється подальший контроль наявності необхідного заводського дозволу та підстав для звільнення від оподаткування або спеціального розподілу. Реалізуючи такі функції, митниця тісно взаємодіє також з Інспекцією з охорони здоров'я та молоді Нідерландів. Крім того, митні органи зобов'язані перевіряти наявність та легальність документів щодо імпорتنних поставок речовин, що підпадають під дію Закону про опіум. Таким чином, митниця забезпечує моніторинг за виробництвом та торгівлею наркотиками і психотропними речовинами. Також на митні органи покладено зобов'язання дотримання положень Закону про зловживання хімічними речовинами. Мова йде про речовини, які використовуються для виробництва синтетичних наркотиків. Митниця перевіряє наявність необхідних дозволів для імпорту та експорту цих речовин та їхню легальність [8].

Варто зазначити, що у Нідерландах митні органи мають повноваження видавати спеціальні дозволи та заяви на реєстрацію для операторів ринку, що реалізовується Центральним бюро імпорту та експорту.

Митниця здійснює відповідні операції в межах Закону про товари, зосереджуючись на захисті здоров'я споживачів та їхній безпеці. Працівники митних органів контролюють імпорту певних товарів на предмет наявності й легальності необхідних сертифікатів на безпечності продуктів харчування. У цьому контексті митні органи тісно взаємодіють із Управлінням з безпеки харчових продуктів та продуктів для споживачів Нідерландів. Усе вищевикладене спрямоване на досягнення стратегічної цілі, пов'язаної із захистом суспільства [8].

Сьомий напрям роботи митних органів Нідерландів відображає сферу економічних питань. Митні органи здійснюють контроль за товарами, які ввозяться на територію ЄС або вивозяться за його межі. Такі зобов'язання на митні органи покладено Міністерством економічної торгівлі та клімату. Крім того, митні органи можуть перевіряти товари із правами інтелектуальної власності на предмет відповідності положень Постанови ЄС № 608/2013. Ці митні завдання сприяють досягненню стратегічної цілі щодо сприяння економічній конкурентоспроможності ЄС. На митні органи Нідерландів покладено також завдання щодо запобігання потрапляння на ринок небезпечних або невідповідних європейським стандартам електронних пристроїв. Мова йде про такі товари, які можуть бути шкідливими для функціонування бездротових мереж або іншого обладнання зв'язку. Митниця реалізовує таке завдання у тісній співпраці із Агентством радіозв'язку Нідерландів [8].

Останній восьмий напрям роботи митних органів Нідерландів стосується сфери освіти, культури та науки. Митниця реалізовує низку операцій у взаємодії із Міністерством освіти, культури та науки стосовно культурних цінностей, тобто об'єктів вагомості наукової чи культурно-історичної цінності. Таке майно може підпадати під дію Закону про спадщину та санкції Іраку 2004 р. II та Сирії 2012 р. У цьому контексті завдання митних органів пов'язані із протидією незаконній торгівлі культурними цінностями в межах транскордонного переміщення товарів через територію ЄС. У контексті Закону про спадщину митниця перевіряє наявність та легальність необхідного дозволу на вивезення або ввезення культурних цінностей у ЄС через Нідерланди. Крім того, митні органи мають повноваження видавати експортні ліцензії на ці товари, що реалізовується Центральним бюро імпорту та експорту. Митниця Нідерландів здійснює такі операції у тісній співпраці з Інспекцією з питань культурної спадщини, сприяючи при цьому досягненню стратегічної цілі щодо захисту суспільства [8].

ВИСНОВКИ

На підставі узагальнення досвіду функціонування митних органів Нідерландів та огляду ключових результатів їхньої роботи можна стверджувати, що у цій державі діє прогресивна митна система високого рівня розвитку. Це підтверджується, насамперед, передовими позиціями держави у провідних міжнародних рейтингах, що оцінюють митні параметри. На жаль, на сьогодні Україна демонструє істотно гірші митні позиції у ключових міжнародних рейтингах, аніж Нідерланди, що формує значний розрив у рівнях роз-

витку митних систем цих держав. З огляду на особливості географічного розташування Нідерландів та України, що відображають наявність значної ділянки морських кордонів та портової індустрії, а також рівень розвитку нідерландської митної системи, досвід побудови та функціонування митних органів у цій країні є репрезентативним для перейняття під час розроблення та імплементації митних реформ у національних умовах.

За результатами виконання дослідження встановлено, що митні органи Нідерландів характеризуються полівекторною діяльністю на засадах тісної й активної взаємодії з іншими центральними та місцевими органами влади у державі. При цьому різні вектори роботи митних органів об'єднуються ключовими цілями, які пов'язані із захистом суспільства від забороненої небезпечної та неякісної продукції, забезпеченням національної безпеки та зокрема економічної безпеки Нідерландів шляхом об'єктивного оподаткування зовнішньоекономічних операцій, а також сприянням підвищенню конкурентоспроможності ЄС. Це дає поштовх до перегляду існуючої ключової місії митної системи України, пов'язаної першочергово із фіскальною складовою, та її переорієнтації на митну, безпекову й захисну складові. За прикладом Нідерландів митні органи України могли б підпорядковуватись Міністерству фінансів як окремий самостійний орган (митна служба) поряд із фіскальною та казначейською службою [9]. Такий підхід дасть змогу зміцнити та належним чином розвинути митні функції держави. Крім того, раціональним видається посилення співпраці митних органів України із іншими органами влади (насамперед, ключовими міністерствами держави), що дасть змогу підвищити ефективність реалізації митних функцій. З огляду на існуючий високий рівень контрабанди, насамперед, наркотичних засобів, через морські порти України [10] необхідно посилити митний контроль та регулювання міжнародної торгівлі через морські кордони, удосконалити способи забезпечення сплати штрафних санкцій, покращити митну інфраструктуру та матеріально-технічне забезпечення митних постів і пунктів пропуску, що знаходяться на території морських портів, тощо.

Список використаних джерел

1. *The European Parliament and of the Council. Regulation (EU) No 952/2013 of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code.* URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0952&rid=1> (дата звернення: 29.07.2018)
2. *Офіційний сайт Центрального статистичного управління Нідерландів.* URL: <https://www.cbs.nl> (дата звернення: 19.09.2018).
3. *Port of Rotterdam. Facts & Figures about the port.* URL: <https://www.portofrotterdam.com/en/our-port/facts-and-figures/facts-figures-about-the-port/throughput> (дата звернення: 23.07.2018).
4. *Офіційний сайт Міжнародного рейтингу Світового банку «Doing Business».* URL: <http://www.doingbusiness.org/> (дата звернення: 24.07.2018).
5. *Офіційний сайт Міжнародного рейтингу Світового банку «Logistics Performance Index».* URL: <https://lpi.worldbank.org/> (дата звернення: 24.07.2018).
6. *Звіт Світового Економічного Форуму «The Global Enabling Trade Report 2016».* URL: <http://reports.weforum.org/global-enabling-trade-report-2016/#topic=data> (дата звернення: 24.07.2018).

24.07.2018).

7. The Dutch Tax and Customs Administration. The brochure of The Dutch Tax and Customs Administration. URL: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/dutch_tax_customs_admin.pdf (дата звернення: 27.07.2018).

8. The Customs Administration of the Netherlands. Dutch Customs in 2017. URL: https://download.belastingdienst.nl/douane/docs/annual_report_customs_administration_netherlands_do3761z71fdeng.pdf (дата звернення: 27.07.2018).

9. Верховна рада України. Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 25.07.2018).

10. Макаренко А.В. Митна реформа: пошук оптимальної концепції. LEX PORTUS. 2017. № 2 (4). С.21-36.

References

1. The European Parliament and of the Council. Regulation (EU) No 952/2013 of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0952&rid=1> (accessed: 29.07.2018).

2. Official site of Central Statistical Office of the Netherlands. URL: <https://www.cbs.nl/> (accessed: 19.09.2018).

3. Port of Rotterdam. Facts & Figures about the port. URL: <https://www.portofrotterdam.com/en/our-port/facts-and-figures/facts-figures-about-the-port/throughput> (accessed: 23.07.2018).

4. Official site of International Rating of the World Bank «Doing Business». URL: <http://www.doingbusiness.org/> (accessed: 24.07.2018).

5. Official site of International Rating of the World Bank «Logistics Performance Index». URL: <https://lpi.worldbank.org/> (accessed: 24.07.2018).

6. Report of the World Economic Forum «The Global Enabling Trade Report 2016». URL: <http://reports.weforum.org/global-enabling-trade-report-2016/#topic=data> (accessed: 24.07.2018).

7. The Dutch Tax and Customs Administration. The brochure of The Dutch Tax and Customs Administration. URL: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/dutch_tax_customs_admin.pdf (accessed: 27.07.2018).

8. The Customs Administration of the Netherlands. Dutch Customs in 2017. URL: https://download.belastingdienst.nl/douane/docs/annual_report_customs_administration_netherlands_do3761z71fdeng.pdf (accessed: 27.07.2018).

9. Verkhovna Rada of Ukraine. The Customs Code of Ukraine № 4495-VI of 13 March 2012. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (accessed: 25.07.2018). (in Ukrainian)

10. Makarenko A.V. The Customs reform: searching for the optimal conception. LEX PORTUS. 2017. № 2 (4). pp. 21-36. (in Ukrainian)

ТКАЧЕНКОСергій Анатолійович
nukoblikaudit@inbox.ruд.е.н., доцент, в.о. ректора
Вищого навчального закладу
«Міжнародний технологічний
університет «Миколаївська
політехніка»

УДК 657

**КООРДИНАЦІЙНІ ПІДХОДИ
ФУНКЦІОНАЛЬНО
ПЕРСПЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ
(ТЕОРІЇ) ОБЛІКОВО-
ЕКОНОМІЧНОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ****COORDINATION APPROACHES
OF FUNCTIONALLY
PERSPECTIVE DOCTRINE
(SYSTEM) OF ACCOUNTING
AND ECONOMIC PROVISION****ПОТИШНЯК**

Олена Миколаївна

д.е.н., доцент, професор кафедри,
Харківський національний технічний
університет сільського господарства
ім. Петра Василенка

У сучасних умовах теорія організації представляє таку сферу наукового дослідження, яка має величезне значення для удосконалення бухгалтерського обліку, управління. Саме принцип організації дозволяє виявити шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку й в масштабі держави, наголошуючи на необхідності об'єднання у єдиному органі методологічного, організаційного керівництва бухгалтерським обліком, дотримання принципу єдності різних видів бухгалтерського обліку на усіх рівнях, забезпечення уніфікації, стандартизації процедур обліку у рамках усієї національної економічної системи регулювання. Підхід організації до бухгалтерського обліку виступає серйозною проблемою, від правильного вирішення якої залежить анагенез, удосконалення бухгалтерського обліку.

* * *

В современных условиях теория организации представляет такую сферу научного исследования, которая имеет огромное значение для совершенствования бухгалтерского учёта, системы управления. Именно принцип организации позволяет выявить пути совершенствования учёта и в масштабе государства, подчёркивая необходимость объединения в едином органе методологического, организационного руководства учётом, соблюдение принципа единства различных видов учёта на всех уровнях, обеспечение унификации, стандартизации процедур учёта в рамках всей национальной экономической системы управления. Подход организации к бухгалтерскому учёту выступает серьёзной проблемой, от правильного решения которой зависит эволюция, модернизация бухгалтерского учёта.

* * *

In the scientific article it is determined that under current conditions the organization's theory represents such a sphere of scientific research, which is of great importance for improving the subsystem of accounting and management. More full use of the achievements of this theory allows you to create a completely independent discipline about specific functions and tasks and thus further develop their organizational aspects. In this connection, we fully support the dominant opinion that independent development of the problems of the organization of the production process not only at the level of the enterprises of industry, industry, territorial complex, but also at the level of the national economy will provide developments on the issues of quests (regulation) more solid theoretical basis. It is substantiated that the principle of organizational support allows us to identify ways to improve the subsystem (function) of accounting and in the scale of the state, emphasizing the need for unification in a single body of theoretical and methodological and organizational management of accounting, observance of the principle of unity of various types of accounting and economic provision (paradigms accounting) at all levels, providing unification, standardization of perspective accounting and economic procedures within the national framework economic regulatory system. It is proved that the approach of organizational support to the subsystem (function) of accounting acts as a rather serious problem, from the correct solution which depends very much on the further development and improvement of the subsystem (function) of accounting and economic provision. In particular, with the help of this approach, it may be much deeper to investigate the organizational influence on the subsystem (function) of accounting of contemporary achievements of science and technology, means of functional development, in order to direct the above process in the proper direction, and etc.

Ключові слова: аспект, механізм, обліково-економічний інструментарій, організаційне забезпечення, теорія, функціонально розвинутий, функція, ціль

Ключевые слова: аспект, бухгалтерский учёт, задача, механизм, организационное обеспечение, подсистема, теория, учётно-экономический инструментарий, функционально развитый, функция и целеустановка (цель)

Keywords: accounting and economic toolkit, an aspect, function, functionally developed, organizational support, purpose, subsystem, the mechanism, the theory

ВСТУП

Сучасний перспективний досвід підприємств промисловості та науково-виробничих об'єднань і прогресивні вишукування плеяди науковців [1-15] тощо показують, що думки (аспекти) організаційного забезпечення підсистеми функціонально розвинутого бухгалтерського обліку (парадигми обліково-економічного інструментарію) повинні визначатися положеннями самої теорії (судження) організації. У даний час ані у кого із провідних науковців не викликає сумніву існування науки про організаційне забезпечення, але, на жаль, рідко хто із них звертається до послуг цієї науки для застосування її цільових правил у планомірному дослідженні комплексу конкретних завдань.

МЕТА РОБОТИ полягає у викладанні аспектів (точок зору) організаційного забезпечення функції (підсистеми) функціонально розвинутого механізму обліково-економічного інструментарію (теорії бухгалтерського обліку (рахівництва)) тощо.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Теоретично-методологічною основою даної наукової статті (публікації) виступає діалектичний елемент методу й основні положення доктрини (теорії) організаційного забезпечення, операторно (функціонально) розвинутих систем політичного (стратегічного) регулювання (управління) спеціального призначення науково-виробничими об'єднаннями і підприємствами промисловості та функції (підсистеми) механізму обліково-економічного інструментарію (парадигми бухгалтерського обліку). У процесі інтегрованого (повного) дослідження використовувалися наступні методи: *абстрактно-логічний* (для теоретично-методологічного узагальнення і формулювання дедукції (висновків)); *монографічний* (при дослідженні теоретично-методологічних думок (ідей) організаційного забезпечення, функціонально розвинутих систем поведінкового (стратегічного) менеджменту (управління) спеціального призначення науково-виробничими об'єднаннями й підприємствами промисловості, підсистеми (функції) бухгалтерського обліку (концепції механізму обліково-економічного інструментарію)), багато іншого.

РЕЗУЛЬТАТИ

Сучасна прогресивна доктрина (теорія) організаційного забезпечення перебуває на стику загальної теорії систем стратегічного управління спеціального призначення та вивчає наступний комплекс основних питань: складові частини, структурні елементи методу у сукупності, їх взаємозалежність і рух у системі управління; основні процеси, які зв'язують воєдино усі елементи методу та частини; роль і місце окремих індивідуумів та трудових колективів у системі регулювання; взаємодія індивідуумів і груп усередині системи менеджменту, із навколишнім середовищем системи, інше.

Теорія організаційного забезпечення має багато спільного із теорією систем стратегічного управління спеціального призначення виходячи із того, що вони обидві розглядають організацію як єдине ціле. Але теорія систем стратегічного управління спеціального призначення зачіпає кожен рівень системи, тоді як

теорія організаційного забезпечення концентрує свою увагу переважним (головним) чином на людських факторах впливу організації тощо.

У зв'язку із цим основною складовою частиною науки про організаційне забезпечення виступають інтегровані цільові питання, пов'язані із індивідуумами та групами, їх роллю і місцем у досягненні мети організації та удосконалення функціонування системи стратегічного управління спеціального призначення. Наступною частиною теорії організаційного забезпечення виступає розгляд функції, яку прийнято називати формальною організацією. Вона являє собою взаємопов'язану модель комплексу завдань, які складають структуру системи менеджменту спеціального призначення тощо.

Абіогенез (теорія) організаційного забезпечення вивчає також неформальну організацію, яка представляє собою взаємодію груп і індивідуумів, у результаті якої змінюється їх поведінка у залежності від вимог самої організації. Вищезазначений комплекс питань усуціль базується на перспективних досягненнях соціальної психології. Не менш визначальне значення для організаційного забезпечення має навколишнє оточуюче середовище, роль якого особливо важлива у складних прогресивних людино-машинних системах стратегічного регулювання спеціального призначення тощо.

У сучасних умовах теорія організації представляє таку сферу наукового дослідження, яка має величезне значення для удосконалення підсистеми бухгалтерського обліку та системи управління. Більш повне використання досягнень цієї теорії дозволяє створити цілком самостійну дисципліну про конкретні функції і завдання та тим самим далі розвинути їх організаційні аспекти. У зв'язку із цим ми повністю підтримуємо домінуючу на цей час думку про те, що самостійна розробка проблем організації процесу виробництва не тільки на рівні підприємства промисловості, галузі, територіального комплексу, а й на рівні національної економіки надасть розробкам з проблем квестури (регулювання) більш міцну теоретичну основу.

Виходячи із вищевикладеного, вважаємо цілковито виправданим створення самостійного предмету освітньої дисципліни із організаційного забезпечення функції (підсистеми) бухгалтерського обліку. Детально про структуру цього предмету освітньої дисципліни буде йти мова у подальших наших пошукових розміркуваннях, зараз лише зазначимо, що його безпосередня поява значно підвищила інтерес до питань організаційного забезпечення підсистеми (функції) обліково-економічного інструментарію (вчення бухгалтерського обліку) як на рівні підприємств промисловості (науково-виробничих об'єднань), так і у масштабах усієї держави й багато ін.

При цих умовах можна детально ознайомитися із характером та особливістю обліково-економічної праці на підприємствах промисловості (науково-виробничих об'єднаннях), з'ясувати трудоємність обліково-економічних операцій і можливість їх нормування. Також, цілком самостійно будуть досліджені питання організаційного забезпечення обліково-економічного апарату, раціоналізації структури та планування його виробничо-господарської діяльності. На перший план

будуть висунуті людські фактори (чинники) впливу, склад і кваліфікація обліково-економічних працівників, їх права та обов'язки, наукова організація праці бухгалтерів тощо.

На тлі принципів організаційного забезпечення стануть більш наочними ті недоліки у організації підсистеми (функції) обліково-економічного інструментарію (бухгалтерського обліку), на які у загальній масі проблем не зверталось достатньої уваги. Тільки при глибинному підході формування організаційного забезпечення вдається розкрити пасивізм (консерватизм) і негнучкість апарату бухгалтерської служби, нечіткий розподіл та виконання обов'язків, дублювання у роботі, відсталий рівень організації праці бухгалтерів на підприємствах промисловості(виробничих об'єднаннях) тощо.

Саме принцип організаційного забезпечення дозволяє виявити шляхи удосконалення підсистеми (функції) бухгалтерського обліку і у масштабі держави, наголошуючи на необхідності об'єднання у єдиному органі теоретико-методологічного й організаційного керівництва бухгалтерським обліком, дотримання принципу єдності різних видів обліково-економічного забезпечення (парадигми бухгалтерського обліку) на усіх рівнях, забезпечення уніфікації, стандартизації перспективних обліково-економічних процедур у рамках усієї національної економічної системи регулювання тощо.

ВИСНОВКИ

Таким чином, підхід організаційного забезпечення до підсистеми (функції) бухгалтерського обліку виступає досить серйозною проблематикою, від правильного вирішення якої залежить дуже багато чого у подальшому розвитку і удосконаленні підсистеми (функції) обліково-економічного забезпечення. Зокрема, за допомогою означеного підходу можливо значно глибше дослідити організаційний вплив на підсистему (функцію) бухгалтерського обліку сучасних досягнень науки та техніки, засобів функціонального розвитку, з тим, щоб направити цей процес у вірне русло тощо.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Житомир, 2005. 640 с.
2. Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія. Житомир, 2010. 424 с.
3. Каширская Л.В. Методология и организация бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12. Москва, 2013. 292 с.
4. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку. Львів, 2015. 239 с.
5. Львова Д.А. Генезис бухгалтерского учёта в общественном секторе экономики: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12. Санкт-Петербург, 2017. 386 с.
6. Малияревський Ю.Д., Лабунська С.В., Прокопівщина О.В. Управління економічною безпекою зовнішньоекономічної діяльності підприємства: обліково-аналітичні аспекти. Харків, 2009. 160 с.
7. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів). Тернопіль, 2006. 334 с.
8. Солоненко А.А. Методология интеграции видов бухгалтерского учёта для формирования единой учётной системы группы взаимосвязанных организаций: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12. Нижний Новгород, 2012. 393 с.

9. Солошенко Л., Піроженко О., Кавторєва Я. Роздрібна торгівля: організація та облік. Харків, 2003. 168 с.

10. Чхутіашвілі Л.В. Система контроля экологической устойчивости экономических субъектов: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12. Москва, 2017. 288 с.

11. Шепеленко О.В. Трансакционные издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики. Донецк, 2007. 360 с.

12. Шигун М.М. Развитие моделирования системы бухгалтерского обліку: теория и методология. Житомир, 2009. 632 с.

13. Юшкова С.Д. Взаимодействие систем контроля банков и заёмщиков в кредитных процессах: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12. Москва, 2016. 384 с.

14. Chapman C.S., Cooper D.J., Miller P.B. Accounting, organizations, and institutions: essays in honour of Anthony Hopwood. Oxford, 2012. 441 p.

15. Stevenson Smith G. Managerial accounting for libraries & other not-for-profit organizations. Chicago, 2002. 288 p.

References

1. Butynets F.F. Theory of accounting. Zhitomir, 2005. 640 p. (in Ukrainian).
2. Kantayeva O.V. Accounting and analysis of innovative activity of enterprises: organization and methodology. Zhytomyr, 2010. 424 p. (in Ukrainian).
3. Kashirskaya L.V. Methodology and organization of accounting expertise in budget institutions: dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.12. Moscow, 2013. 292 p. (in Russian).
4. Koryahin M.V., Kutsyk P.O. Conceptual development of accounting methodology. Lviv, 2015. 239 p. (in Ukrainian).
5. Lvova D.A. Genesis of accounting in the public sector of the economy: dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.12. St. Petersburg, 2017. 386p. (in Russian).
6. Malyarevskiy Yu.D., Labunska S.V., Prokopishyna O.V. Management of economic security of foreign economic activity of enterprise: accounting and analytical aspects. Kharkiv, 2009. 160 p. (in Ukrainian).
7. Pushkar M.S. Creative accounting (creation of information for managers). Ternopil, 2006. 334 p. (in Ukrainian).
8. Solonenko A.A. Methodology of integration of types of accounting for the formation of a single accounting system of a group of interrelated organizations: dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.12. Nizhny Novgorod, 2012. 393 p. (in Russian).
9. Soloshenko L., Pirozhenko O., Kavtoryeva Ya. Retail trade: organization and accounting. Kharkiv, 2003. 168 p. (in Ukrainian).
10. Chhutiashvili L.V. The system of control of environmental sustainability of economic entities: dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.12. Moscow, 2017. 288 p. (in Russian).
11. Shepelenko O. V. Transaction costs in a transitional economy: problems of theory and practice. Donetsk, 2007. 360 p. (in Russian).
12. Shyhun M.M. Development of the modeling of the accounting system: theory and methodology. Zhytomyr, 2009. 632 p. (in Ukrainian).
13. Yushkova S.D. Interaction of control systems of banks and borrowers in credit processes: dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.12. Moscow, 2016. 384 p. (in Russian).
14. Chapman C.S., Cooper D.J., Miller P.B. Accounting, organizations, and institutions: essays in honour of Anthony Hopwood. Oxford, 2012. 441 p.
15. Stevenson Smith G. Managerial accounting for libraries & other not-for-profit organizations. Chicago, 2002. 288 p.

ЄФІМОВ

Олександр Миколайович
oleksandr.yefimov@yefimov-
partners.com



УДК 437.21

ЄФІМОВ

Сергій Анатолійович
sergii.yefimov@yefimov-
partners.com



ТЛУМАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА НА ПРИКЛАДІ ПРОЩЕННЯ БОРГУ

INTERPRETATION OF TAX LEGISLATION ON THE EXAMPLE OF DEBT FORGIVENESS

к.ю.н., доцент, Київський
національний економічний
університет ім. Вадима Гетьмана

директор, ТОВ «Аудиторська
фірма «Єфімов та партнери»

Стаття присвячена дослідженню податкового нормотворчого процесу як суспільного явища, необхідного для ефективного існування фінансової системи держави, порушення правил якого призводять до необхідності тлумачення норм податкового закону. Як приклад податкової норми, що вимагає тлумачення, досліджено поняття «припинення зобов'язання прощенням (анулюванням) боргу». На підставі цього запропоновано внести відповідні зміни до Податкового кодексу, спрямовані на гармонізацію цивільного та податкового законодавства.

* * *

Статья посвящена исследованию налогового нормотворческого процесса как общественного явления, необходимого для эффективного существования финансовой системы государства, нарушение правил которого приводят к необходимости толкования норм налогового закона. Как пример налоговой нормы, требующей толкования, исследовано применение в налоговом законодательстве Украины понятия «прекращение обязательства прощением (аннулированием) долга». На основании этого предложено внести изменения в Налоговый кодекс, направленные на гармонизацию гражданского и налогового законодательства.

* * *

The article is devoted to the investigation of the tax rule-making process as a social phenomenon necessary for the effective existence of the financial system of the state, violation of the rules of such rule-making process, leading to the need to interpret the norms of the tax law and the norms of other branches of law used by it. Depending on the subject of interpretation, it can be of three types: authentic, judicial and doctrinal. Authentic interpretation - an interpretation of the law carried out by the body which adopted it. Such an interpretation is carried out by adopting a new law, which specifies, narrows the norm of the law to be interpreted, giving it a more pronounced meaning. Judicial interpretation is an interpretation by a court. Subjects of doctrinal interpretation are scientists, teachers, experts. As an example of a tax norm that requires interpretation, the application of the term «termination of an obligation for the forgiveness (cancellation) of a debt» in the tax legislation of Ukraine and the corresponding tax consequences of such a procedure are examined. The disagreement in the use of this concept with the notion of «compensation» and «innovation» has been revealed, both in terms of termination of obligations. This disagreement has been discovered both at the linguistic and legal level. In addition, the points of view and arguments for their confirmation of recognition of debt forgiveness as a one-way, and bilateral transaction are investigated. It is concluded that the viewpoints of the one-sided nature of debt forgiveness are more logical, since the creditor owns the right of claim as an element of a binding relationship. Due to the dispositive nature of civil legal relations, the creditor has an initiative to realize this right. Based on this, it is proposed to amend the Tax Code aimed at harmonizing civil and tax legislation.

Ключові слова: податковий нормотворчий процес, тлумачення норм права, прощення боргу, припинення зобов'язання, відступне, новація

Ключевые слова: налоговый нормотворческий процесс, толкование норм права, прощение долга, прекращение обязательства, отступное, новация

Keywords: tax rule-making process, interpretation of the law, forgiveness of the debt, termination of the obligation, compensation, innovation

ВСТУП

Фінансовою основою існування будь-якої держави цілком справедливо визнається її податкова система. Ефективність її ґрунтується на ефективних нормах права, якими встановлені податки і збори, регламентовані процедури, пов'язані з податковим нормотвор-

чим процесом. При цьому здійснення податкового нормотворчого процесу хоча й вимагає від законодавця дотримання змістовних правил, правил логіки права, структурних та мовних правил, формальних, реквізитних та процедурних правил, проте іноді здійснюється з порушеннями цих правил та має наслідком

прийняття норм податкового законодавства, які вимагають їх тлумачення для того, аби бути застосованими відповідним шляхом. Тлумачення податкових норм права вимагає застосування відповідних способів з урахуванням місця норми у системі права.

Сучасні дослідження висвітлюють різні підходи до способів тлумачення, вказують різні шляхи застосування норм, які не можуть бути протлумачені однозначно. Вченими, які присвятили свої дослідження виявлення причин, суті та наслідків податкових конфліктів, є Алімбекова А.С., Дмитрик А.В., Вільнянський С.І., Спасибо-Фатеева І.В., Коструба А.В., Шимко А.Ф., Панченко М.І. та ін.

Як приклад норми Податкового кодексу України, яка вказує на порушення нормотворчого процесу та як наслідок на необхідність застосування правил тлумачення, є пп. 164.2.17, ст. 164, відповідно до якого до оподатковуваного доходу фізичної особи включаться сума прощеного (анульованого) боргу. Необхідність тлумачення цієї норми вимагає глибокого дослідження правовідносин щодо припинення зобов'язання прощенням боргу, його відмінність від інших видів припинення зобов'язання.

МЕТОЮ РОБОТИ є виявлення сутності та дослідження податкового нормотворчого процесу, виявлення необхідності тлумачення норм податкового та цивільного законодавства, дослідження видів та способів тлумачення, виявлення на прикладі норми податкового закону про податкові наслідки припинення зобов'язання прощенням необхідності тлумачення застосованих у ній цивільно-правових конструкцій, їх особливостей, що вирізняють цю конструкцію з поміж інших видів припинення зобов'язань.

Завдяки цьому вбачається можливим сформувати суцільне уявлення про нормотворення у сфері податкових відносин та тлумачення норм податкового закону, способи такого тлумачення.

Така постановка питання до цього часу не застосовувалась при розгляді даного поняття й має стати продуктивним напрямком дослідження об'єктів правовідносин з їх приводу.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

При дослідженні застосовані методи теоретичного рівня, а саме:

- метод порівняння, тобто встановлення подібностей та розбіжностей застосування поняття «прощення боргу», «відступне» та «новація» у різних галузях права, роботах різних вчених;
- аналіз і синтез, тобто послідовне розчленування правовідносин з «припинення зобов'язання прощенням боргу» на складові елементи та ознаки, а також поєднання їх у єдине ціле з метою виявлення його відмінностей від інших видів припинення зобов'язання;
- опис, тобто фіксація результатів дослідження на основі виокремлення спільного для різних точок зору щодо різних видів припинення зобов'язання;
- інтерпретація, тобто приведення формалізованої системи ознак «припинення зобов'язання» та «прощення боргу» у відповідність з необхідністю гармонізації законодавства щодо їх застосування.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Податковий нормотворчий процес

Фінансовою основою існування будь-якої держави є її податкова система. Ісус Христос заповідав віддавати кесареві кесарево... Та зрозумілим є той факт, що віддати кесареві можна те, що дійсно йому належить. Щоб дізнатися про те, що ж йому дійсно належить, потрібним є існування зрозумілого, прозорого, логічного закону. Адже саме він дає відповідь на питання: як правильно сплатити податки.

Процес ефективного збору податків у державі, на думку А.С. Алімбекової, першою чергою має бути налагоджений шляхом прийняття ефективних норм, які встановлюють податки і збори, а також чітко регламентують процедури, пов'язані з податковим нормотворчим процесом, безпосередньо з оподаткуванням і контролем за цією діяльністю¹.

Податкова діяльність держави, як напрямок фінансової діяльності держави, включає у себе податковий процес та принципи його реалізації (здійснення). Одним з напрямків податкового процесу є податковий нормотворчий процес та контроль у цій сфері. При цьому техніка здійснення податкового нормотворчого процесу вимагає від законодавця дотримання змістовних правил, правил логіки права, структурних та мовних правил, формальних, реквізитних та процедурних правил².

Слід мати на увазі, що джерела податкового права не обмежуються виключно податковими законами: Податковий кодекс України, Митний кодекс України... При цьому, як вважає О.А. Дмитрик, кожне джерело податкового права повинно займати власне місце в системі, у той час як сама система має бути повною та цілісною, тобто не допускати жодного не врегулювання податкових відносин³.

Однак іноді виникають ситуації, коли до системи джерел податкового права включаються норми іншого, не податкового законодавства, навіть приватно-правові норми. Так, наприклад, відповідно до пп. 164.2.17 ст. 164 Податкового кодексу України до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаться дохід, отриманий платником податку як додаткове благо у вигляді основної суми боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, у разі якщо його сума перевищує 25 % однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року. При цьому кредитор зобов'язаний повідомити платника податку – боржника шляхом направлення рекомендованого листа з повідомленням про вручення або шляхом укладення відповідного до-

¹ Алімбекова А.С. Податковий нормотворчий процес як різновид податкової діяльності держави. Нариси науково-правової науки сучасності. Москва – Харків, «Право». 2013. С.113.

² Алімбекова А.С. Податковий нормотворчий процес як різновид податкової діяльності держави. С. 121.

³ Дмитрик А.В. Проблеми співвідношення джерел податкового права. Нариси науково-правової науки сучасності. Москва – Харків, «Право». 2013. С. 134.

говору, або надання повідомлення боржнику під підпис особисто про прощення (анулювання) боргу та включити суму прощеного (анульованого) боргу до податкового розрахунку суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, за підсумками звітнього періоду, у якому такий борг було прощено. Боржник самостійно сплачує податок з таких доходів та відображає їх у річній податковій декларації. У разі неповідомлення кредитором боржника про прощення (анулювання) боргу такий кредитор зобов'язаний виконати всі обов'язки податкового агента щодо вказаних доходів.

У цій нормі Податкового кодексу України законодавець застосував цивільно-правовий механізм припинення зобов'язання шляхом прощення боргу, уточнюючи його словом «анулювання», яке в цивільному праві щодо прощення боргу не застосовується. Але цілком зрозуміло, що анулювання означає приведення до нуля, тобто повне прощення боргу, а не якоїсь його частини. Одразу ж виникає питання про те, що саме мав на увазі законодавець, застосовуючи таку приватноправову конструкцію як прощення боргу.

Національний банк України листом від 15.11.2013 № 40-510/22997 зазначив, що специфіка банківської діяльності полягає в фінансовому посередництві. Тому в ПКУ запроваджена норма (пп. 159.2.1 та пп. 159.4.1 ст. 159), згідно з якою банки відшкодовують за рахунок страхових резервів заборгованість, що визначена безнадійною відповідно до методики, встановленої Національним банком України, у порядку, визначеному Національним банком України. При цьому Листом від 02.11.2011 № 2183/5/15-1416 ДПС України зазначила, що *банки мають право списувати за рахунок страхового резерву заборгованість, яка визначена безнадійною відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України, у тому числі у разі її невідповідності визначенню у пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу ознакам, без віднесення в подальшому цього страхового резерву на дохід платника податків*. Проте непоодинокими є випадки, коли представники контролюючих органів Міністерства доходів і зборів України вважають суми відшкодованого за рахунок страхового резерву боргу анульованим (прощеним) боргом та, як наслідок, визнають банк податковим агентом щодо позичальників, і, посилаючись на норми підпункту «д» пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 ПКУ, зобов'язують його нараховувати та перераховувати податок на доходи фізичних осіб до бюджету.

НБУ зазначив, що ПКУ не містить визначення поняття «анулювання (прощення) боргу». «Втім, застосовуючи аналогію права та з урахуванням юридичних наслідків, під анулюванням (прощенням) боргу в нормі підпункту «д» пп. 164.2.17 ст. 164 ПКУ слід розуміти прощення боргу, передбачене ст. 605 Цивільного кодексу України, внаслідок якого припиняється зобов'язання боржника перед кредитором». Зрозуміло, що фахівці НБУ зазначеним листом намагаються врегулювати питання тлумачення законодавства шляхом застосування аналогії права, що видається одно значно помилковим, так як застосування конкретної норми ЦК України можна назвати аналогією закону, та аж ніяк не аналогією права. Проте вказаний лист висвітлює проблему нечіткого викладення податкового

закону, внаслідок чого виникає потреба в його тлумаченні.

Здійснюючи таке тлумачення, фахівці НБУ вказують, що відносини, які виникають між банком та його клієнтами з питань надання банківських послуг, у тому числі надання кредитів, є питаннями цивільно-правових відносин, а саме питаннями зобов'язального права, які регулюються актами цивільного законодавства України, в тому числі нормами Цивільного кодексу України. Ст. 605 Цивільного кодексу України встановлено, що зобов'язання припиняється внаслідок звільнення (прощення боргу) кредитором боржника від його обов'язків, якщо це не порушує прав третіх осіб щодо майна кредитора. Специфіка ж банківської діяльності полягає в тому, що надання банком кредитів здійснюється за рахунок коштів, що не належать йому на праві власності, а залучені в тимчасове користування. Отже, припинення зобов'язань боржника шляхом прощення банком боргу не може бути характерним для банківської діяльності, оскільки порушуватиме права третіх осіб – вкладників та інших кредиторів⁴.

Більше того, розуміючи необхідність тлумачення та складність такого тлумачення пп.164.2.17 ст.164 Податкового кодексу України, зважаючи на фіскальну упередженість фахівців податкових органів, НБУ навіть схильється до неможливості його виконання в силу приписів спеціального банківського законодавства. Так, у Листі від 22.05.18 р. № 60-0006/28124 «Про надання інформації про суми прощеного боргу» НБУ вказує на те, що банки зобов'язані дотримуватися вимог законодавства щодо розкриття інформації, яка містить банківську таємницю, та її надання контролюючим органам у порядку та обсягах, установлених Законом України «Про банки і банківську діяльність», як це зазначено в абз. 19 п. 73.3 ст. 73 Податкового кодексу України. Згідно зі ст. 60 Закону «Про банки і банківську діяльність» інформація щодо діяльності та фінансового стану клієнта, яка стала відомою банку в процесі обслуговування клієнта і взаємовідносин із ним чи третім особам під час надання послуг банку, є банківською таємницею. Зокрема інформація про операції, які були проведені на користь чи за дорученням клієнта, здійснені ним угоди. Частиною 1 ст. 1076 Цивільного кодексу України встановлено, що відомості про операції та рахунки можуть бути надані тільки самим клієнтам або їхнім представникам. Іншим особам, у тому числі органам державної влади, їхнім посадовим і службовим особам, такі відомості можуть бути надані виключно у випадках та в порядку, встановлених ст. 62 Закону «Про банки і банківську діяльність». Питання щодо надання контролюючим органам інформації та її документального підтвердження стосовно виконання банком вимог податкового законодавства може бути вирішене шляхом отримання відповідного письмового дозволу клієнта або включення такого дозволу до договору про надання банківських послуг, укладеного з клієнтом⁵.

Таким чином, порушення законодавцем податкового нормотворчого процесу іноді має наслідком прий-

⁴ URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=09VQID2511>

⁵ URL: <https://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-nbu-vid-220518-r-60-0006-28124>

няття норм податкового законодавства, які вимагають їх тлумачення для того, аби бути застосованими відповідним шляхом. Іноді таке порушення законодавцем нормотворчого процесу може призвести до необхідності порушення іншого законодавства.

Теоретичні засади тлумачення

Тлумачення правової норми – це розуміння, виявлення та відтворення її дійсного змісту. Неможливо уявити собі застосування закону без його тлумачення. Але при цьому й сам процес та результат тлумачення викликають велику кількість запитань. Наприклад, важливим питанням є сам предмет тлумачення: воля законодавця, що створив закон, чи воля закону, повністю абстрагована від законодавця. С.І. Вільнянський вважає, що тлумаченню підлягає не воля законодавця і не воля закону, а воля законодавця, що виражена в законі. Те, що хотів законодавець, але не виразив у законі, залишилося за межами закону і не має юридичної сили. При цьому він заперечував тлумачення волі закону, оскільки «буква закона может восторжествовать над его смыслом. Эта теория может поставить судью в более узкие рамки, чем толкование воли законодателя, она свяжет его словами, а не мыслью»⁶. Отець Віктор Веряскін у своєму конспекті лекцій «Глубинно неудобозримое» про академіка історії на прізвисько Жерек писав: «У него есть труд «Евангелия канонические и апокрифические», очень редкая книга 1919 года издания. Он писал, что, исходя из принципа, что Божественное откровение шире, чем Священное писание, следует, что тот, кто принимает одну только Библию и только по букве, тот сужает свой горизонт, он сужает Самого Бога, он сужает Божественное откровение».

Як відомо, тлумачення поділяється на види, в залежності від суб'єкта тлумачення, та способи. В залежності від суб'єкта тлумачення воно буває трьох видів: аутентичне, судове і доктринальне. Слово «аутентичний» походить від грецького *authentikos*, що означає «той, що походить від самого себе». Аутентичне тлумачення – тлумачення закону, що здійснюється тим органом, який його прийняв. Таке тлумачення здійснюється шляхом прийняття нового закону, який уточнює, зводить норму права, що підлягає тлумаченню, надаючи йому більш чітко виражене значення.

Судове тлумачення – це тлумачення, суб'єктом якого є суд. Наприклад, відповідно до ст. 308 Кодексу адміністративного судочинства України суд апеляційної інстанції не обмежений доводами та вимогами апеляційної скарги, якщо під час розгляду справи буде встановлено неправильне застосування норм матеріального права. Виявлення судом апеляційної інстанції неправильного застосування норми матеріального права свідчить про те, що суд першої інстанції, на думку колегії суддів апеляційного суду, неправильно тлумачить норму матеріального права, а тлумачення її апеляційним судом більше відповідає волі законодавця, вираженій у законі.

Суб'єктами доктринального тлумачення є вчені,

викладачі, фахівці.

Способів тлумачення прийнято виділяти чотири: граматичне, логічне, систематичне та історичне. Для тлумачення норми необхідно іноді установити, яке місце займає ця норма в системі права, до якого інституту вона відноситься⁷. Повертаючись до пп. 164.2.17 ст. 164 Податкового кодексу України, який пов'язує податкові наслідки з прощенням (анулюванням) боргу, зрозуміло, що відсилає вона до норм зобов'язального права, які є частиною цивільного права. Усвідомивши це, логічним є застосування саме норм Цивільного кодексу для тлумачення норми податкового законодавства, оскільки в такому разі чітко розставленими є акценти: податкові наслідки у вигляді податкового зобов'язання виникають внаслідок цивільно-правового припинення зобов'язання.

При цьому не завжди і не зовсім коректне вживання юридичної термінології, не зовсім чітке формулювання норм законодавства може мати під собою різне підґрунтя. Укладачі закону могли керуватися випадковими уявленнями, могли самі не досить чітко розуміти значення закону, несвідомо сформульованого, однак більш вдало; їх погляди могли застаріти та у момент тлумачення опинитися у кардинальній суперечності з тим значенням, яке набув закон «життя», - вказує Люблинський⁸.

При тлумаченні зазначеними способами може виявитися, що закон залишається нечітким, незрозумілим. Якщо можливі два чи декілька однаково правильних з точки зору логіки тлумачення, то для витлумачення такої двозначної норми корисним є застосування наступних правил: 1) двозначні норми слід тлумачити в значенні, найбільш відповідному духу законів; 2) з двох однаково можливих варіантів віддавати перевагу слід найбільш справедливому; 3) з двох однаково можливих і справедливих варіантів обирати слід той, який буде найбільш доцільним; 4) із двох однаково можливих, справедливих і доцільних варіантів обирати слід той, за якого норма буде більш милостивою, і, наостанок, 5) якщо усе наведене вище не допомогло, обирати слід найбільш ймовірний варіант тлумачення.

Тлумачення на прикладі прощення (анулювання) боргу

При застосуванні норми пп.164.2.17 ст.164 Податкового кодексу України досить часто виникає питання про те, що ж насправді є прощенням (авальюванням) боргу, чи може воно бути частковим і залишатися при цьому прощенням, а не перетворюватися в інші способи припинення зобов'язання: новація, відступне. Як показує практика, банкіри часто під прощенням боргу розуміють припинення зобов'язання взамін на часткове його виконання, коли позичальник/боржник сплачує банку частину боргу, а іншу частину банк «прощає» боржникові. Навіть якщо угода про прощення не містить такої умови часткового виконання боржником повного зобов'язання, зазвичай, вона укладається як результат такого часткового виконання зобов'язання борж-

⁶ Вільнянський С.І. Тлумачення і застосування цивільно-правових норм. Методичні матеріали БЮЗІ М., 1948. Вип. 2. С. 42-61.

⁷ Вільнянський С.І. Тлумачення і застосування цивільно-правових норм. С. 42-61.

⁸ Люблинський П.І. Техніка тлумачення, казуїстика. Тлумачення і застосування цивільно-правових норм. Харківська цивілістична школа: у дусі традицій: монографія / під ред. І.В. Спасько-Фатєєвої. Х., «Право», 2011. С. 50.

ником і за умови такого часткового виконання. Але при цьому абсолютно упускається з виду той факт, що прощення боргу, відповідно до ст. 605 Цивільного кодексу України має бути безумовним звільненням боржника від зобов'язання. У той час, як умовне припинення зобов'язання боржника можливе в інших правових конструкціях: новація (ст. 604 ЦКУ) та припинення шляхом передачі відступного (ст. 600 ЦКУ).

Для початку слід проаналізувати таку правову конструкцію припинення зобов'язання, як прощення боргу. Відповідно до ст. 605 Цивільного кодексу України зобов'язання припиняється внаслідок звільнення (прощення боргу) кредитором боржника від його обов'язків, якщо це не порушує прав третіх осіб щодо майна кредитора. Найбільше питань на практиці щодо цього способу припинення зобов'язань викликає питання щодо кількості сторін цього правочину та щодо його оплатності.

На думку А.В. Коструби добровільна і законна відмова кредитора від права вимоги, як це відбувається при прощенні боргу, припиняє й обов'язок боржника сплатити відповідні кошти. Позиція з цього питання боржника не є принциповою для цивільно-правових відносин в силу того, що прощення боргу – безумовний правочин, а тому – і юридичний факт. Отже, в майбутньому сторони такого зобов'язання, припиненого прощенням боргу, не можуть на нього посилалися як на факт чи обставину, яка б надавала якихось переваг кредитору чи боржнику, оскільки в такому разі йдеться про презумпцію повного виконання. А.В. Коструба вважає сам факт прощення кредитором боргу підтвердженням факту задоволення інтересів кредитора⁹.

Не погоджується з такою позицією А.Ф. Шимко. Він вказує, що Цивільний закон не встановлює відмови кредитора від права вимоги за зобов'язанням в якості презумпції повного виконання, оскільки в протилежному випадку було б порушено основний принцип зобов'язального права – принцип належного виконання зобов'язань. Крім того, запропонована конструкція «односторонній правочин кредитора про прощення боргу – презумпція повного виконання зобов'язання», суперечить положенням загальної частини ЦК України, які дозволяють кредитору вчиняти певні односторонні правочини щодо існуючого зобов'язання лише за наявності певних передумов та підстав¹⁰.

Прихильником одностороннього характеру правочину прощення боргу, є також М.І. Панченко, який притримується точки зору про те, що боржник має право заперечувати проти зняття з нього боргу, але лише доти, доки не настав строк виконання зобов'язання. Коли ж строк виконання зобов'язання настав, то боржник повинен або виконати зобов'язання, або прийняти звільнення від боргу¹¹.

Цю точку зору також заперечує А.Ф. Шимко. На його думку, якщо презюмувати, що правочин кредитора про звільнення боржника від обов'язку протягом строку його належного виконання дає право боржникові заперечувати проти зняття з нього боргу, то такий правочин не можна вважати правомірним юридичним фактом, оскільки останній буде позбавлений основної ознаки – здатності викликати юридичні наслідки, при тому, що з положень ст. 605 ЦК України прощення боргу є безумовним правочином. У випадку ж коли має місце прострочення належного виконання зобов'язання, у боржника не може виникнути обов'язку прийняти звільнення від боргу, оскільки односторонній правочин кредитора відповідно ст. 202 ЦК України може створювати обов'язки лише для особи, яка його вчинила. Крім того, якщо розглядати прощення боргу виключно в якості одностороннього правочину, за яким у кредитора виникає обов'язок звільнити боржника від обов'язку за конкретним зобов'язанням, а в боржника, відповідно, право не виконувати обов'язок, виникає логічне запитання: навіщо взагалі передбачати можливість встановлювати наявність «явної згоди боржника» на прощення боргу, або, навпаки, його обов'язок прийняти прощення боргу? Доцільніше досягти домовленості між кредитором та боржником про припинення зобов'язання¹².

Як видно із наведеного існують точки зору і аргументи на їх підтвердження щодо визнання прощення боргу як одностороннім, так і двостороннім правочином. Проте більш логічною видається точка зору прихильників одностороннього характеру прощення боргу, оскільки кредитору належить саме право вимоги, як елемент зобов'язального правовідношення. І в силу диспозитивного характеру цивільного правовідносин кредиторів належить ініціатива реалізації цього права. Ст. 605 ЦК України висуває для цього лише одну умову: не порушувати права третіх осіб щодо майна кредитора. Як видно з конструкції цієї норми, будь-яка участь боржника реалізації права кредитора відмовитися від права вимоги не передбачена. Наприклад, якщо право вимоги втілене у формі векселя і векселедержатель приймає рішення його знищити, то для цього він не повинен узгоджувати цю дію ані з платником по векселю, ані з іншими солідарними боржниками за ним.

Це не позбавляє права боржника виконати своє зобов'язання після його прощення, якщо такий боржник вважатиме порушеними свої права, наприклад, в частині репутації добросовісного контрагента у зобов'язаннях.

З іншого боку прихильники двостороннього характеру правочину прощення боргу ніяким чином не відповідають на запитання, що робити кредитору, який, бажаючи позбутися неліквідних активів, вирішив списати їх з балансу, як результат прощення боргу. Залишаючи за боржником, який прострочив виконання зобов'язання, право погоджуватися чи не погоджуватися на прощення боргу, ми тим самим позбавляємо кредитора права позбутися заборгованості боржника перед кредитором, змушуємо його враховувати безнадійний

⁹ Коструба А.В. Прощення боргу, як правоприпиняючий юридичний факт в цивільному праві. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 2. С. 159.

¹⁰ Шимко А.Ф. Основні ознаки прощення боргу, як правочину. *Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2015. № 16. Том 2. С. 44.

¹¹ Панченко М.І. Припинення зобов'язань прощенням боргу. *Підприємництво, господарство і право*. 2007. № 12 (144). С. 31.

¹² Шимко А.Ф. Основні ознаки прощення боргу, як правочину. С. 44.

борг у себе в активах, що може уводити в оману споживачів облікової інформації. І усе це лише тому, що боржник відмовився як від прощення боргу, так і від його оплати.

Щодо оплатності правочину прощення боргу А.Ф. Шимко вважає помилкою більшості вчених «перенесення» юридичних обов'язків первісного зобов'язання в конструкцію договору про прощення боргу. З його точки зору, у такому разі в договорі прощення боргу одна сторона (первісний кредитор) зобов'язується звільнити від частини обов'язку другу сторону (первісного боржника), яка, в свою чергу, зобов'язується виконати «непрощену» частину обов'язку, визначеного первісним зобов'язанням. Відтак робиться висновок про наявність зустрічного надання між сторонами прощення боргу. Неправильність такого підходу очевидна: на момент укладення договору прощення боргу виникає ситуація, коли припиняється первісне зобов'язання і виникає нове, за яким боржник має виконати лише визначену новим договором частину первісного зобов'язання. Очевидно, що в такому випадку мова йде не про прощення боргу, а про новацію (ст. 604 ЦК України)¹³.

Слушною є думка Н.В. Коробцової та О.В. Печеного, які вважають, що коли «прощення» передбачає наявність будь-якого зустрічного надання майнового характеру з боку боржника за первісним зобов'язанням воно перебуває за межами даної юридичної конструкції¹⁴.

Цікавим з цієї точки зору є рішення Шевченківського суду міста Києва від 01.03.2016 у справі № 761/37012/15-ц. У ньому суд виходив з того, що згідно із ч. 2 ст. 638 ЦК України договір укладається шляхом пропозиції однієї сторони укласти договір (оферти) і прийняття пропозиції (акцепту) другою стороною. З матеріалів справи вбачається, що Відповідач в своїй пропозиції визначив істотні умови припинення зобов'язання за Кредитним договором, шляхом передавання відступного, а саме: розмір відступного, який складає 10 000,00 дол. США (79 930,00 грн.) та 99,66 грн.; вказав строк дії пропозиції до 15.11.2012 р. та визначив, що відступне оплачується на день проведення угоди; зазначив, що в разі виконання пропозиції припиняє дію Кредитний договір. Позивач, в свою чергу, погодився із усіма істотними умовами вищевказаної пропозиції стосовно відступного, прийняв її та сплатив визначену суму відступного у розмірі 10 000,00 дол. США (що за офіційним курсом НБУ на дату сплати складало 79 930,00 грн.) та 99,66 грн.

Судом встановлено, що Додаткова угода № 1 від 08.11.2012 р. до кредитного Договору № 800003789 від 08.05.2008 р. підписана сторонами після виконання Позивачем певних умов визначених ПАТ «АЛЬФА-БАНК», а саме щодо сплати грошової суми у визначеному розмірі та у визначений строк. За таких обставин, між Позивачем та Відповідачем досягнуто домовленості не лише з питання про припинення зобо-

в'язання, але й щодо нового зобов'язання Позивача сплатити у встановлений строк грошові кошти у певній сумі. Вказане, повністю відповідає всім істотним умовам припинення зобов'язання передачею відступного, які передбачені ст. 600 ЦК України. У той час, як у випадку з прощенням боргу домовленість не може передбачати наділення сторін певними новими зобов'язаннями, встановлювати певні умови за яких здійснюється прощення.

Таким чином, наявність будь-якої умови прощення зобов'язання, будь-якого зустрічного зобов'язання боржника, яке є умовою прощення боргу, є підставою тлумачити правочин не як прощення, а як іншу правову конструкцію, що має наслідком припинення зобов'язання: новація, відступне.

Правочин, за яким частина первісного зобов'язання припиняється, тобто відбувається прощення боргу у цій частині, за умови виконання боржником іншої частини первісного зобов'язання (відступне), чи за умови виконання ним іншого зобов'язання (новація), призводить до втрати таким правочином ознак прощення боргу. А це своєю чергою усуває підставу для застосування пп. 164.2.17 ст. 164 Податкового кодексу України, оскільки у цій нормі йдеться саме про прощення (анулювання) боргу, тобто приведення його до нуля, а не зменшення до певної суми відступного. Це й логічно, оскільки ані у випадку припинення зобов'язання передачею відступного, ані у випадку новації, у боржника не може виникати оподатковуваний дохід у повному обсязі припиненого зобов'язання. Боржник у цих випадках виконує інше зобов'язання, чим компенсує вартість припиненого зобов'язання для нього. Тобто фактично боржник викуповує свій борг за ціною, погодженою з кредитором. Податкове ж законодавство не містить конструкцій, які би призводили до виникнення доходу у разі понесення витрат на придбання певного активу. Це усе одно, що визнавати дохід у разі придбання будь-якого акційного товару, вважаючи доходом знижку, надану продавцем. Дохід у цьому разі можливий лише у випадку продажу такого активу, а прибуток – лише у разі перевищення ціни продажу над ціною придбання. Саме ж по собі придбання активу навіть за найнижчою ціною не створює наслідків у вигляді оподаткованого доходу.

Отже, у цьому разі виникає питання про можливість подвійного тлумачення пп. 164.2.17. ст. 164 Податкового кодексу:

1. Вказана норма підлягає застосуванню і призводить до виникнення оподаткованого доходу боржника лише у разі повного і безумовного прощення (анулювання) боргу без виникнення жодного зустрічного зобов'язання з боку боржника: застосування у вузькому значенні.

2. Вказана норма може бути застосована до частини зобов'язання припиненого з ініціативи кредитора за умови зустрічного виконання боржником частини первісного зобов'язання. У цьому випадку застосування конструкції прощення боргу розширено та охоплює припинення зобов'язання як прощенням боргу, так і шляхом передачі відступного.

У такому разі варто звернутися до правил тлумачення за наявності двох варіантів цієї дії, наведених вище:

¹³ Шимко А.Ф. Основні ознаки прощення боргу, як правочину. С. 44.

¹⁴ Цивільне право України: підручник: у 2 т./ В.І. Борисова (кер. авт. кол.), Л.М. Баранова, Т.І. Бегова та ін.; за заг. ред. В.І. Борисосові, І.В. Спасибо-Фатєєвої, В.Л. Яроцького. Х.: Право. 2011. Том 2. С. 115.

1. Двозначні норми слід тлумачити у значенні, найбільш відповідному духу законів. Як відомо, дух податкового закону знаходить своє відображення у його основних засадах – принципах податкового законодавства, які застосовуються при аналогії права, тобто у разі відсутності прямих та аналогічних норм законодавства (ст. 4 Податкового кодексу України). Спираючись на принципи презумпції правомірності рішень платника податків та на принцип соціальної справедливості, можна зробити висновок на користь застосування пп. 164.2.17 ст. 164 Податкового кодексу у більш вузькому значенні, а саме у значенні виключно прощення боргу без будь-яких зустрічних зобов'язань з боку боржника. Презумпція правомірності рішень платника податку, як принцип податкового законодавства полягає у тому, що в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення платника вважається правильним. Принцип соціальної справедливості полягає в установленні податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків.

2. З двох однаково можливих варіантів віддавати перевагу слід найбільш справедливому. Про принцип соціальної справедливості вже зазначено у попередньому пункті.

3. З двох однаково можливих і справедливих варіантів обирати слід той, який буде найбільш доцільним. Найбільш доцільним слід визнати тлумачення у вузькому значенні, тобто застосовувати проблемну норму лише до припинення зобов'язання шляхом повного і безумовного прощення боргу. Доцільність у цьому випадку полягає в усуненні спорів як щодо правомірності застосування пп. 164.2.17 ст. 164 Податкового кодексу України до припинення зобов'язання в інший спосіб, відмінний від безумовного прощення, так і щодо оцінки розміру доходу, який нібито отримує та має оподаткувати у такому разі боржник.

4. Із двох однаково можливих, справедливих і доцільних варіантів обирати слід той, за якого норма буде більш милостивою. Зрозуміло, що у ситуації, коли кредитор погоджується прийняти від боржника часткове виконання, задовольняючи свої вимоги, а боржник не просто отримує звільнення від виконання зобов'язання, а виконує інше (відступне, новація, часткове виконання), а не просто ухиляється від виконання зобов'язання, милостивим буде підхід у незастосуванні до такого боржника наслідків, передбачених пп. 164.2.17 ст. 164.2 Податкового кодексу України.

5. Якщо усе наведене вище не допомогло, обирати слід найбільш ймовірний варіант тлумачення. Найбільш ймовірним варіантом тлумачення є тлумачення лінгвістичне (термінологічне). Законодавець прямо вказує на прощення (анулювання) боргу, яке може бути повним (не частковим, як це буває при відступному) і безумовним. Часткове прощення боргу, лежить за межами правової конструкції припинення зобов'язання прощенням боргу.

ВИСНОВКИ

Таким чином, фінансовою основою існування будь-якої держави цілком справедливо визнається її податкова система. Вона залежить від процесу ефективного збору податків у державі, який, першою чергою має бути налагоджений шляхом прийняття ефективних норм, які встановлюють податки і збори, а також чітко регламентують процедури, пов'язані з податковим нормотворчим процесом, безпосередньо з оподаткуванням і контролем за цією діяльністю. При цьому здійснення податкового нормотворчого процесу вимагає від законодавця дотримання змістовних правил, правил логіки права, структурних та мовних правил, нормальних, реквізитних та процедурних правил. Порушення законодавцем податкового нормотворчого процесу іноді має наслідком прийняття норм податкового законодавства, які вимагають їх тлумачення для того, аби бути застосованими відповідним шляхом.

Тлумачення правової норми – це розуміння, виявлення та відтворення її дійсного змісту. Воно поділяється на види, в залежності від суб'єкта тлумачення, та способи. У залежності від суб'єкта тлумачення воно буває трьох видів: аутентичне, судове і доктринальне. Способів тлумачення прийнято виділяти чотири: граматичне, логічне, систематичне та історичне.

Для тлумачення норми необхідно іноді установити, яке місце займає ця норма в системі права, до якого інституту вона відноситься. Як приклад, пп. 164.2.17 ст. 164 Податкового кодексу України пов'язує податкові наслідки з прощенням (анулюванням) боргу, чим відсилає до норм зобов'язального права, що є частиною цивільного права. Тож логічним є застосування саме норм Цивільного кодексу для тлумачення норми податкового законодавства, оскільки в такому разі чітко розставленими є акценти: податкові наслідки у вигляді виникнення податкового зобов'язання виникають внаслідок цивільно-правового припинення зобов'язання.

При застосуванні норми пп. 164.2.17 ст. 164 Податкового кодексу України досить часто виникає питання про те, що ж насправді є прощенням (анулюванням) боргу. Оскільки банкіри часто під прощенням боргу розуміють припинення зобов'язання взамін на часткове його виконання, коли позичальник / боржник сплачує банку частину боргу, а іншу частину банк «прощає» боржникові.

Існують точки зору і аргументи на їх підтвердження щодо визнання прощення боргу як одностороннім, так і двостороннім правочином. Проте більш логічно видається точка зору прихильників одностороннього характеру прощення боргу, оскільки кредитор належить саме право вимоги, як елемент зобов'язального правовідношення. І в силу диспозитивного характеру цивільного правовідносин кредиторі належить ініціатива реалізації цього права.

Правочин, за яким частина первісного зобов'язання припиняється, тобто відбувається прощення боргу у цій частині, за умови виконання боржником іншої частини первісного зобов'язання (відступне), чи за умови виконання ним іншого зобов'язання (новація), призводить до втрати таким правочином ознак прощення боргу. А це своєю чергою усуває підставу для застосування пп. 164.2.17 ст. 164 Податкового кодексу України, оскільки у цій нормі йдеться саме про прощен-

ня (анулювання), а не про інші правові конструкції припинення зобов'язання, хай навіть із нееквівалентним, частковим його виконанням.

Усунути двозначність тлумачення пп. 164.2.17 ст. 164 Податкового кодексу можна внесенням зміни до нього, в якій зазначити, що прощенням боргу, до якого застосовуються наслідки вказаної норми, не визнається будь-яке умовне, часткове припинення зобов'язання боржника. Така зміна приведе до гармонізації податкового та цивільного законодавства, усуне соціальну несправедливість щодо платників податків, які в силу тих чи інших обставин, що виникли внаслідок діяльності держави у фінансовій сфері (здешевлення національної валюти, падіння реальних доходів громадян, зниження цін на ринку нерухомості...), не можуть виконати свої зобов'язання належним чином.

Список використаних джерел

1. Алімбекова А.С. Податковий нормотворчий процес як різновид податкової діяльності держави. Нариси науково-правової науки сучасності. Москва–Харків: Право. 2013. С. 113-131.
2. Вільнянський С.І. Тлумачення і застосування цивільно-правових норм. Методичні матеріали ВЮЗІ. М., 1948. Вип. 2. С. 42-61.
3. Дмитрик А.В. Проблеми співвідношення джерел податкового права. Нариси науково-правової науки сучасності. Москва–Харків: Право. 2013. С. 134-154.
4. Спасибо-Фатєєва І.В. Харківська цивілістична школа: у дусі традицій: монографія. Харків: Право. 2011. С. 50.
5. Шимко А.Ф. Основні ознаки прощення боргу, як правочину. Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. 2015. № 16. Т. 2. С. 44.
6. Панченко М.І. Припинення зобов'язань прощенням боргу. Підприємництво, господарство і право. 2007. № 12 (144). С. 31.
7. Цивільне право України: підручник: у 2 т. / В.І. Борисова (кер. авт. кол.), Л.М. Баранова, Т.І. Бегова та ін.; за заг. ред. В.І. Борисовської, І.В. Спасибо-Фатєєвої, В.Л. Яроцького. Х.: Право. 2011. Т. 2. С. 115.
8. Цивільний кодекс України. Науково-практичний коментар. Т. 7 / за заг. ред. І.В. Спасибо-Фатєєвої. Харків: Страйд, 2010. С. 178-196.
9. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Цивільний кодекс України. Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
11. Лист Національного банку України «Щодо відшкодування банками безнадійної заборгованості за рахунок страхового резерву» від 15.11.2013 № 40-510/22997. URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=09VQID2511> (дата звернення: 10.09.2018).
12. Лист Національного банку України «Про надання інформації про суми прощеного боргу» від 22.05.18 р. № 60-0006/28124. URL: <https://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-nbu-vid-220518-r-60-0006-28124>.

References

1. Alimbekova A.S. Tax rule-making process as a kind of tax activity of the state. Essays on scientific and law science of the present. Moscow–Kharkiv: Right. 2013. p.113-131. (in Ukrainian)
2. Vilnianskyi S.I. Interpretation and application of civil norms. Methodical materials of VUZI. Moscow, 1948. Issue. 2. pp. 42-61. (in Russian)
3. Dmytryk A.V. Problems of the ratio of sources of tax law. Essays on scientific and law science of the present. Moscow–Kharkiv: Right. 2013. pp. 134-154. (in Ukrainian)
4. Spasybo-Fatieieva I.V. Kharkiv civilization school: in the spirit of traditions: monograph. Kharkiv: Right. 2011. P. 50. (in Ukrainian)
5. Shymko A.F. The main features of debt forgiveness, as an affair. Scientific Herald of the International Humanitarian University. Series: Jurisprudence. 2015. №. 16. Vol. 2. P. 44. (in Ukrainian)
6. Panchenko M.I. Suspension of obligations to forgive a debt. Entrepreneurship, economy and law. 2007. № 12 (144). P. 31. (in Ukrainian)
7. Civil law of Ukraine: textbook: 2 vol. / V.I. Borisova (manager of the author team), L.M. Baranova, T.I. Begov et al.; ed. V.I. Borysovska, I.V. Spasybo-Fatieieva, V.L. Yarotskyi. Kharkiv: Right. 2011. Vol. 2. P. 115. (in Ukrainian)
8. The Civil Code of Ukraine. Scientific and practical commentary. Vol. 3 / ed. I.V. Spasybo-Fatieieva. Kharkiv: Stride, 2010. C. 178-196. (in Ukrainian)
9. Tax Code of Ukraine. The Law of Ukraine, 12.02.2010 № 2755-VI. Database «Legislation of Ukraine». VR of Ukraine. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (in Ukrainian)
10. The Civil Code of Ukraine. The Law of Ukraine, 01.16.2003 № 435-IV. Database «Legislation of Ukraine». VR of Ukraine. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. (in Ukrainian)
11. Letter of the National Bank of Ukraine «On compensation of banks for bad debts due to the insurance reserve» dated November 15, 2013, № 40-510/22997 URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=09VQID2511>. (in Ukrainian)
12. Letter of the National Bank of Ukraine «On Provision of Information on the Amounts of Forgivable Debt» dated May 22, 2005 № 60-0006/28124. URL: <https://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-nbu-vid-220518-r-60-0006-28124>. (in Ukrainian)

ЗАБОРОВЕЦЬ

Костянтин Георгійович
kozaborovec7@icloud.com



аспірант, Національна
академія управління
України

УДК 336.276

ВПЛИВ ОБСЯГІВ ТА СТРУКТУРИ ДЕРЖАВНИХ БОРГОВИХ ЗОВНІШНЬОГО БОРГУ НА ЗАГАЛЬНОЕКОНОМІЧНЕ ЗРОСТАННЯ

THE INFLUENCE OF VOLUMES AND STRUCTURE OF PUBLIC DEBT ON GENERAL ECONOMIC GROWTH

У статті розглянуто проблеми впливу обсягів та структури державних боргових зобов'язань на загальноекономічне зростання країни. На підставі зібраних статистичних даних було проаналізовано збільшення загальних обсягів державного та гарантованого державою боргу України. Встановлено фактори критичного зростання боргового навантаження. Визначено індикатори надмірної акумуляції зовнішнього боргу України при зіставленні динаміки державного боргу за останні роки. Боргове навантаження є значним ризик-фактором для розвитку країни який має тенденцію до зростання.

* * *

The article is devoted to the current problem of the impact of volumes and structure of government debt obligations on the overall economic growth of the country. On the basis of the collected statistical data, an increase in the total volume of the state and guaranteed by the state of Ukraine's debt was analyzed. It is established that the factors of critical growth of the debt policy are depreciation of the national currency, decrease of domestic consumer demand, low level of efficiency of state investments and investments; the negative impact of the real interest rate of the NBU and a sharp fall in real GDP. During the consideration of the impact of volumes and structure of government debt obligations on general economic growth, the indicators of excessive accumulation of Ukraine's external debt in recent years have been worked out and identified, with a comparison of the dynamics of public debt in recent years. It is grounded that the debt burden is a significant risk factor for the development of the country, which in the current perspective tends to grow. It was investigated that ensuring the equilibrium of the monetary system from the negative influences related to the reasons for the formation of new debt borrowing and stabilization of debt load within the limits of unchanged is the main objective of the state debt policy. It is investigated that the state policy of the country focuses on the tax receipts on payment of gross liabilities. The dynamics of increase of payments on public debt over GDP rates determines that stimulation of aggregate demand due to external borrowing leads to a negative result. The increase of additional expenditures of the state budget is one of the negative consequences of the accumulation of external debt. The propensity for over-accumulation of borrowing by the country has steadily increased over the past years and provokes the risks of default in the financial and social spheres.

Ключові слова: боргові зобов'язання, боргова стійкість, боргова політика, загальноекономічне зростання, акумуляція зовнішнього боргу

Key words: debt sustainability, debt policy, general economic growth, accumulation of external debt

ВСТУП

У зв'язку з нестабільною фінансово-економічною ситуацією в Україні підвищена увага надається оптимізації державної боргової політики. Схильність до понаднормової акумуляції запозичень країною неуклино зростає протягом останніх років та провокує ризики дефолту фінансової та соціальної сфер.

В рамках державної політики зовнішні запозичення використовуються як один із основних інструментів для вирішення фінансово-економічних проблем країни, а також її соціально-економічного розвитку. У зв'язку з тим лише за рахунок якісних змін в борговій політиці держави покращить та оптимізує фінансову стійкість й рівень боргової безпеки, які сприятимуть економічній стабільності та платоспроможності держави. Серед останніх наукових досліджень варто відмітити розробки таких вчених: О.В. Абакуменко, В.П. Андрущенко, О.Д. Василик, Н.В. Дудченко, С.М. Еш, О.М. Карапетян, О.А. Колот, С.Л. Лондар, В.О. Стецький. Розв'язання проблеми негативного впливу боргового навантаження на загальноекономічний розвиток можливе за рахунок систематизації показників в історико-хронологічному аспекті та факторів забезпечення борго-

вої стійкості держави, аналізу причин критичного зростання боргової політики та недоліків надмірної акумуляції зовнішнього боргу, яка на разі не є достатньо контрольованою.

МЕТА РОБОТИ

Дослідити та проаналізувати вплив обсягів та структури державних боргових зобов'язань на загальноекономічне зростання держави.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою статті є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг та Української Асоціації Інвестиційного Бізнесу, які регулюють діяльність фінансових посередників на ринку фінансових послуг.

При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, макроекономічного аналізу окремих показників ринку, порівняння та дослідження впливу актуальних обсягів державних боргових зобов'язань на загальноекономічне зростання.

РЕЗУЛЬТАТИ

Станом на сьогоднішній день актуальним для нашої країни залишається проблема значного негативного впливу обсягів та структури державних боргових зобов'язань на її загальноекономічне зростання. У зв'язку зі збільшенням потоку позикових активів та міжнародного кредитування був порушений баланс у вже і так хиткій фінансово-економічній ситуації України. Це призвело до дисперсії боргової стійкості та підвищило чутливість країни до зовнішніх подразників.

Забезпечення урівноваженості грошової системи від негативних впливів, що стосуються причин формування нових боргових запозичень та стабілізації боргових навантажень у межах незмінності, є основною метою боргової політики держави.



Рис. 1. Фактори забезпечення боргової стійкості держави [складено автором на основі [1]]

Ступінь боргових запозичень, що не становить загрози для фінансово-економічного стану країни – це можливість держави без участі міжнародних фінансових установ, організацій та інших суб'єктів фінансування, самостійно й у певно відведений термін керувати виконанням боргової політики, при цьому активно збільшувати державні позики за доволі сприятливим відсотковим курсом [8].

Згідно з методикою розрахунків рівня економічної безпеки України, критичним рівнем показника вважається 55 %, за Бюджетним кодексом – 60 %, за результатами досліджень МВФ – не вище 35-40 % ВВП. Сумнівність методів щодо меж значень цих даних для України вимагає їх перевірки.

Економіка України є перехідною, тому її державну боргову політику складає скорочений спектр обо-

в'язків. До нього не відноситься місцевий борг та зобов'язання державних підприємств. Саме тому критерій 60 % рівня боргового навантаження до ВВП, який був перейнятий нашою державою з Європейського Союзу, є перебільшеним для нашої країни і вимагає зменшення [6].

Аналіз впливу обсягів та структури державних боргових зобов'язань на загальноекономічне зростання показав, що вкрай небезпечною діяльністю фінансової системи протягом останніх років стало збільшення загальних обсягів державного та гарантованого державою боргу України (табл. 1., табл. 2.). Підставою для цього є той факт, що активи його зростання як у іноземній валюті, так і в національній у декілька разів перевищували суми бюджетного дефіциту та вимагали суттєвого рефінансування на його оперативне покриття.

Компетентність держави у рамках адаптації її боргової стійкості передбачає вчасне та повноцінне дотримання своїх боргових зобов'язань. Цей процес має нівелювати акумуляцію додаткового боргу, спричинити його реструктуризацію або списатися, забезпечивши при цьому задовільний рівень економічного розвитку. Розглянемо фактори, що забезпечують боргову стійкість держави [1] (рис. 1):

- параметри державного боргу включають в себе наступні складові: обсяг валового боргу; відношення валового запозичення до ВВП; обсяг сервісних платежів; структура боргу; часові властивості боргових зобов'язань.

- можливість доступу держави до фінансових коштів, які потрібні для дотримання та виконання боргових запозичень.

Динаміка загального державного боргу України за період 2014-2018 рр., млрд грн.

[складено автором на основі [2]]

Таблиця 1

Роки	31.12. 2014	31.12. 2015	31.12. 2016	31.12. 2017	31.08. 2018
1	2	3	4	5	6
Загальна сума державного та гарантованого державою боргу	515,51	584,79	1 100,83	1 572,18	1 708,18
Державний борг:	399,22	480,22	947,03	1 334,27	1 467,14
Внутрішній державний борг:	190,30	256,96	461,00	508,00	553,62
1. Заборгованість за випущеними цінними паперами на внутрішньому ринку	187,26	254,05	458,23	505,36	551,04
2. Заборгованість перед банківськими та іншими фінансовими установами	3,04	2,91	2,78	2,65	2,58
Зовнішній державний борг	208,92	223,26	486,03	826,27	913,52
1. Заборгованість за позиками, одержаними від міжнародних фінансових організацій	80,10	61,90	169,09	337,45	360,86

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
2. Заборгованість за позиками, одержаними від органів управління іноземних держав	9, 10	7, 28	16, 37	32, 71	45,89
3. Заборгованість за позиками, одержаними від іноземних комерційних банків, інших іноземних фінансових установ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Заборгованість за випущеними цінними паперами на зовнішньому ринку	104, 64	138, 91	272, 51	415, 27	462,85
5. Заборгованість, не віднесена до інших категорій	15,09	15, 17	28, 05	40, 84	43,92

Таблиця 2

Динаміка гарантованого державою боргу України за період 2014-2018 рр., млрд грн.

[складено автором на основі [2]]

Роки	31.12. 2014	31.12. 2015	31.12. 2016	31.12. 2017	31.08. 2018
Гарантований державою борг:	116, 29	104, 57	153, 80	237, 91	241,04
Внутрішній гарантований державою борг	16, 21	27,13	27, 86	21, 46	19,70
1. Заборгованість за випущеними цінними паперами на внутрішньому ринку	9, 97	21, 14	21, 57	16, 40	15,95
2. Заборгованість перед банківськими та іншими фінансовими установами	6, 24	5, 99	6,30	5, 06	3,75
3. Заборгованість, не віднесена до інших категорій	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Зовнішній гарантований державою борг	100, 08	77, 44	125, 94	216, 45	221,34
1. Заборгованість за позиками, одержаними від міжнародних фінансових організацій	40, 56	16, 23	40, 11	140, 83	155,43
2. Заборгованість за позиками, одержаними від органів управління іноземних держав	1, 98	1,98	3, 84	4, 68	3,75
3. Заборгованість за позиками, одержаними від іноземних комерційних банків, інших іноземних фінансових установ	29, 34	31, 03	51, 62	68, 23	59,24
4. Заборгованість за випущеними цінними паперами на зовнішньому ринку	27, 20	27, 20	28, 51	0,00	0,00
5. Заборгованість, не віднесена до інших категорій	1,00	1, 01	1, 86	2, 71	2,91

Потрібно зауважити, що потенційні недоліки надмірної акумуляції зовнішнього боргу є результатом пригнічення внутрішніх інвестицій, зростання реальних відсоткових ставок за позиками, підвищення премії за ризик, стримування інвестиційної діяльності у приватному секторі і відтоку національних фінансових активів за кордон, підвищенні кредитного і валютного ризиків, зниженні кредитних рейтингів, а відтак і підвищення ризику рефінансування боргу [6] (рис. 2).

Збільшення фінансових активів спостерігається на стадії нетто-залучення і позначається або укріплен-

ням національної валюти, або збільшенням пропозиції грошової маси. Перевагою такого процесу є посилення інвестицій в основні фонди та ефективного збільшення приватного споживання. При цьому спостерігається підвищення цін, що може у певній мірі нівелювати позитивні результати.

Зростання додаткових витрат державного бюджету є одним із негативних наслідків акумуляції зовнішнього боргу (рис. 3). У 2018 р. витрати бюджету на виплату державної позики сягнули позначки 68 млрд. грн.

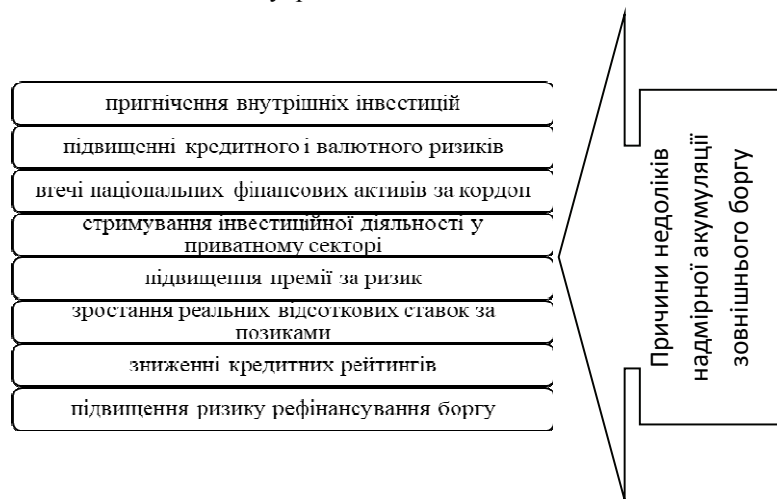


Рис. 2. Причини недоліків надмірної акумуляції зовнішнього боргу [складено автором на основі [6]]



Рис. 3. Співвідношення темпів приросту ВВП і платежів за зовнішнім державним боргом, %
[складено автором на основі [9]]

Критичний аналіз результатів дослідження впливу обсягів та структури державних боргових зобов'язань на загальноекономічне зростання держави показав, що боргове навантаження є значним та має тенденцію до зростання. Як наслідок, це стає причиною залежності в майбутньому продовжувати виплачувати й погашати зовнішні валові запозичення. Важливим є те, що ця негативна тенденція забирає з державного бюджету грошові активи, які б позитивно послугували для фінансування перспективних та високодохідних проектів. При швидкому зростанні платежів за зовнішнім державним боргом, у залежності чи є вони меншими за середній темп зростання економіки, чи дорівнюють, немає сенсу у збільшенні оподаткування для населення, адже дохід бюджету покриватиме усі виплати. За таких обставин боргове фінансування дефіциту бюджету позитивно впливає на економічний розвиток і державний бюджет не переобтяжується. В Україні, починаючи з 2014 р., платежі за зовнішнім державним боргом значно перевищували темпи зростання реального ВВП (за винятком 2015 р.).

Дані здійсненого аналізу впливу обсягів та структури державних боргових зобов'язань на загальноекономічне зростання відображають негативний напрям розвитку і говорять про те, що державна політика країни орієнтує податкові надходження на виплати валових зобов'язань. Таким чином, держава зменшує вклад у фінансування таких сфер життя як: галузі економіки, соціальний захист та охорона здоров'я. Перевищення динаміки зростання виплат за державним боргом над темпами ВВП визначає, що стимулювання сукупного попиту за рахунок зовнішніх запозичень призводить до негативного результату [3].

У разі виникнення значного боргового зобов'язання країни, її економіка може перейти у стан занепаду і негативно вплине на фінансовий стан держави. Наступні вектори розвитку країни мають характерні наслідки:

1. Швидке зростання темпів інфляції, руйнівної для економіки.

2. Поява ефекту витіснення приватних інвестицій. Вихід держави на позичковий ринок веде до посилення на ньому конкуренції, внаслідок чого підвищується процентна ставка, що скорочує число прибуткових інвестиційних проектів, знижує інвестиційну активність в економіці.

3. Витік ресурсів з країни-боржника, що, як наслідок, звужує можливості споживання та інвестування в національній економіці.

4. Серйозна економічна криза. Країна змушена більше експортувати, ніж імпортувати, для того щоб виплачувати відсотки боргу і частину боргу за своїми зобов'язаннями.

5. Країна опиниться в залежному становищі від кредиторів. Як наслідок – знизиться міжнародний авторитет країни і підірветься довіра населення до політики її уряду.

6. Збільшення податкових ставок, і як результат – зниження ділової активності в економіці.

7. Потреба у здійсненні щорічних відсоткових платежів, які повинні фінансуватись за рахунок податкових надходжень. За стрімкого зростання таких видатків держава повинна або зменшувати видатки на фінансування соціально-економічних програм, або збільшувати свої доходи. Збільшення доходів бюджету досягається за рахунок установа нових податків та інших обов'язкових платежів або додаткових державних позик. Додаткове запозичення потребує додаткових видатків для обслуговування державного боргу, а введення нових податків може підірвати зацікавленість підприємців до бізнесу.

8. У випадку, коли в країні дуже великий зовнішній та/або внутрішній державний борг їй може бути оголошено дефолт [10]. Відобразимо динаміку державного боргу України (рис. 4).



Рис. 4. Динаміка державного боргу протягом 2006-2018 рр., млрд грн. [складено автором на основі [9]]

З рис. 4 бачимо, що в нашій державі спостерігається негативна тенденція щорічного зростання державного боргу. Найбільш інтенсивний характер боргового зростання – 2013-2014 рр. та 2014-2018 рр.. Причинами суттєвого збільшення запозичень України стали значні боргові навантаження на бюджет та високі валютні ризики державних запозичень, призначених для фінансування дефіциту бюджету.

ВИСНОВКИ

У рамках даної статті було розглянуто проблему впливу обсягів та структури державних боргових зобов'язань на загальноекономічне зростання. У межах адаптації боргової стійкості компетентність держави передбачає вчасне та повноцінне дотримання своїх боргових зобов'язань. Цей процес має нівелювати акумуляцію додаткового боргу. Було проаналізовано динаміку збільшення загальних обсягів державного та гарантованого державою боргу України. Встановлено, що вплив обсягів та структури державних боргових зобов'язань на загальноекономічне зростання призвів до знецінення державної валюти, зниження внутрішнього споживчого попиту, негативного впливу реальної процентної ставки НБУ та різке падіння реального ВВП. Досліджено, що державна політика країни орієнтує податкові надходження на виплати валових зобов'язань. Динаміка збільшень виплат за державним боргом над темпами ВВП визначає, що стимулювання сукупного попиту за рахунок зовнішніх запозичень призводить до негативного результату. Ефективно розпорядившись коштами міжнародного кредитування, навіть при акумуляції державного боргу, країна може стабілізувати свою економічну ситуацію, залучивши активи як джерело інвестування.

Список використаних джерел

1. Абакуменко О.В. Методичні підходи до оцінки боргової стійкості країни: міжнародний та вітчизняний досвід. Науковий вісник Полісся. 2015. Вип. 4. С. 97-104.
2. Довідка щодо державного та гарантованого державою боргу у 2014–2018 рр.. Міністерство фінансів України. URL: <http://minfin.kmu.gov.ua/>
3. Дудченко Н.В. Боргові зобов'язання як інвестиційний інструмент залучення фінансових ресурсів для фінансування державних потреб. Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2012. Вип. 32(2). С. 53-56.
4. Еш С.М. Місце боргових зобов'язань України у державних фінансах. Економічний аналіз. 2014. Т. 16(1). С. 195-204.
5. Карапетян О.М. Особливості функціонування ринку внутрішніх боргових зобов'язань України. Наука й економіка. 2014. Вип. 4. С. 28-34.
6. Карапетян О.М. Проблеми врегулювання державних боргових зобов'язань України в контексті досвіду

європейських країн. Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія: Економіка. 2011. Вип. 16. С. 43-50.

7. Колот О.А. Управління валютним ризиком боргових зобов'язань держави. Наукові праці НДФІ. 2006. Вип. 4. С. 116-122.

8. Лондар С.Л. Вплив реструктуризації зовнішніх боргових зобов'язань перед приватними кредиторами на боргову стійкість України. Фінанси України. 2016. № 1. С. 39-56.

9. Основні макроекономічні показники за 2008–2018 рр. Державна служба статистики України. URL: www.ukrstat.gov.ua

10. Стецький В.О. Стратегічне управління борговими зобов'язаннями України в умовах нестабільності світової фінансової системи. Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія: Економіка. 2011. Вип. 10. С. 250-258.

References

1. Abakumenko O.V. Methodological approaches to the assessment of debt sustainability in the country: international and domestic experience. Naukovyi visnyk Polissia.. 2015. Issue 4. pp. 97-104. (in Ukrainian)
2. Reference on State and State-guaranteed debt in 2014-2018. Ministry of Finance of Ukraine. URL: <http://minfin.kmu.gov.ua/> (in Ukrainian)
3. Dudchenko N.V. Debt obligations as an investment tool for attracting financial resources for financing state needs. Collection of scientific works of Cherkasy State Technological University. Series: Economic Sciences. Issue 32 (2). pp. 53-56. (in Ukrainian)
4. Esh S.M. Place of Debt Obligations of Ukraine in Public Finances. Ekonomichnyi analiz. 2014. Vol. 16 (1). pp. 195-204. (in Ukrainian)
5. Karapetyan O.M. Features of functioning of the internal debt obligations market of Ukraine. Nauka y ekonomika. 2014. Issue 4. pp. 28-34. (in Ukrainian)
6. Karapetyan O.M. Problems of Settlement of State Debt Obligations of Ukraine in the Context of the Experience of European Countries. Scientific Notes of the National University of Ostroh Academy. Series: Economics. 2011. Issue 16. P. 43-50. (in Ukrainian)
7. Kolot O.A. Management of currency risk of debt obligations of the state. Scientific Papers NDFI. 2006 Issue 4. pp. 116-122. (in Ukrainian)
8. Longar S.L. The effect of restructuring of external debt obligations to private creditors on Ukraine's debt sustainability. Finance of Ukraine. 2016. №. 1. pp. 39-56. (in Ukrainian)
9. Main macroeconomic indicators for 2008-2018. State Statistics Service of Ukraine. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (in Ukrainian)
10. Stetsky V.O. Strategic management of debt obligations of Ukraine in conditions of instability of the world financial system. Scientific Bulletin of the Academy of Municipal Management. Series: Economics. 2011. Issue 10. pp. 250-258. (in Ukrainian)

БІЛЕЦЬКА

Ганна Миколаївна
biletskaam@gmail.com

УДК 336.225.673:657.362.2

ПОРІВНЯЛЬНО-АНАЛІТИЧНА
ХАРАКТЕРИСТИКА ЕЛЕКТРОННИХ
ФОРМ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ
НА ОСНОВІ ДАНИХ ПЛАТНИКІВ
ПОДАТКІВ В ЕЛЕКТРОННОМУ
ФОРМАТІ

КОВТУНОВИЧ

Наталія Леонідівна
ndifp_2010@ukr.netк.ю.н., завідувач відділу, НДІ
фіскальної політики
Університету ДФС УкраїниCOMPARATIVE AND ANALYTICAL
CHARACTERISTIC OF ELECTRONIC
FORMS OF TAX CONTROL ON THE
BASIS OF TAXPAYERS DATA IN
ELECTRONIC FORMATстарший науковий співробітник,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

У статті розглянуто особливості запровадження форм податкового контролю на основі надання контролюючим органам електронних даних платників податків відповідно до рекомендацій ОЕСР. Здійснено описово-порівняльний аналіз форматів надання даних бухгалтерського обліку платниками податків, етапів їх запровадження у зарубіжній практиці. Розкрито зміст SAF-T, E-Bilanz, SIE XML, FEC та інших форматів надання платниками податків даних в електронному вигляді з метою проведення податкового контролю.

* * *

В статье рассмотрены особенности внедрения форм налогового контроля на основе предоставления контролирующим органам электронных данных налогоплательщиков в соответствии с рекомендациями ОЭСР. Осуществлен описательно-сравнительный анализ форматов предоставления данных бухгалтерского учета налогоплательщиками, этапов их внедрения в зарубежной практике. Раскрыто содержание SAF-T, E-Bilanz, SIE XML, FEC и других форматов предоставления налогоплательщиками данных в электронной форме с целью осуществления налогового контроля.

* * *

The article deals with the peculiarities of introduction of forms of the tax control on the basis of electronic data of taxpayers according to OECD recommendations. A descriptive-comparative analysis of formats for providing tax accounting data for taxpayers, stages of their implementation in foreign practices was carried out. The stages of development of the standard audit file SAF-T are considered. Its essence is revealed and international experience of implementing a standard audit file in the activity of fiscal authorities is analyzed in order to tighten control over taxpayers. The contents of E-Bilanz, SIE XML, FEC and other formats for providing taxpayers with electronic data for the purpose of tax control are disclosed.

Recommendations on the selection of specialized software and its application by fiscal authorities are made. It was emphasized that the large-scale implementation of the standard audit file in the majority of countries took place during the last years. In order to take into account the interests of all stakeholders, specialist commissions (groups) were set up to develop the SAF-T format, which included auditors of fiscal authorities, software developers, academics and professional accounting organizations. The common trend in the introduction of electronic forms of control based on data from taxpayers is the use of the IT environment aimed primarily for the interaction of fiscal authorities with taxpayers, as well as the development of appropriate electronic formats and the application of specialized accounting analysis programs.

The research was conducted by summarizing and analyzing world practice on the application of formats for providing fiscal authorities with electronic data in order to carry out tax controls, comparative and analytical characteristics of the settlement of the above-mentioned issues.

Ключові слова: форми електронного контролю, податкові перевірки, електронний формат, стандартизована система звітів, електронний аудит, таксономія, інформаційні системи

Ключевые слова: формы электронного контроля, налоговые проверки, электронный формат, стандартизированная система отчетов, электронный аудит, таксономия, информационные системы

Keywords: forms of electronic control, tax audits, electronic format, standardized system of reports, electronic audit, taxonomy, information systems

ВСТУП

Першочерговим завданням сьогодення, яке ставить сучасне суспільство перед фіскальними органами, є забезпечення повноти та своєчасності податкових надходження до державного бюджету, що значною мірою залежить від ефективності контрольної функції податків, яка проявляється через податковий контроль.

Варто підкреслити, що суттєве поліпшення якості податкового контролю можливе за рахунок запровадження передової світової практики, зокрема щодо застосування електронних форм контролю на основі

відповідних форматів. До них віднесено електронний аудит як частину стандартної податкової перевірки, стандартизовану систему звітів SBR (Standard Business Reporting) з використанням XBRL (Extensible Business Reporting Language), а також інші формати на основі електронних даних платників податків, що враховують особливості державного управління.

Спільною тенденцією запровадження електронних форм контролю на основі даних платників податків є використання інформаційно-технологічного середовища, спрямованого насамперед на взаємодію фіска-

льних органів з платниками податків, а також розроблення відповідних електронних форматів та застосування спеціалізованих програм аналізу даних бухгалтерського обліку. Ця форма податкового контролю є актуальною для держав, які прагнуть підвищити ефективність контрольної функції фіскальних органів.

Необхідно зауважити, що проблематика запровадження форм електронного контролю, у тому числі розроблення електронних форматів надання до контролюючих органів платниками податків інформації щодо їх господарської діяльності, тією чи іншою мірою висвітлювалася такими авторами, як Л.М. Бойко, А.Т. Гаркуша, С.В. Івахненко, Б.В. Кудрицький, Д.В. Людвенко, І.І. Подік та іншими.

МЕТА РОБОТИ

Метою дослідження є аналіз світової практики щодо створення та запровадження електронних форм та форматів податкового контролю на основі електронних даних платників податків.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною основою виконання роботи є сукупність загальнонаукових та спеціально-правових методів дослідження, що мають забезпечити об'єктивний аналіз досліджуваного явища.

Дослідження виконується шляхом узагальнення та аналізу світової практики щодо застосування форматів надання фіскальним органам електронних даних з метою проведення податкового контролю, порівняльно-аналітичної характеристики врегулювання зазначених питань.

Робота виконана на основі аналізу відповідних публікацій у спеціалізованих періодичних виданнях, наукових праць та інших джерел.

РЕЗУЛЬТАТИ

Податковий контроль на основі електронних даних платників податків є визнаним заходом у зарубіжних країнах, однак його проведення відбувається за допомогою створення різних форматів та методик.

У ході дослідження було встановлено, що більшість країн-членів Європейського Союзу вважають, що електронний аудит є саме тим чинником, який посилює контролюючу функцію і сприяє своєчасності та повноті надходження податкових зобов'язань до бюджету.

На сьогодні е-аудит являє собою перевірку фіскальними органами бухгалтерських операцій (їх джерел / походження), які надані платником податків в електронному вигляді за допомогою відповідного програмного забезпечення. Найпоширенішим форматом надання цих даних є стандартизований аудиторський файл (SAF-T), який був розроблений на основі рекомендацій ОЕСР, а саме версія SAF-T 2.0, що була оприлюднена у квітні 2010 р. Комітетом з фіскальних питань ОЕСР [1]. Цей формат є легким у використанні, призначений для здійснення електронної податкової перевірки із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення та підходить для всіх видів податків.

Отже, SAF-T – це електронний файл стандартизо-

ваної структури (рис. 1), що містить отримані з вихідної системи обліку дані про наявність та стан активів, власного капіталу та зобов'язань, а також інформацію щодо змін у фінансово-господарському становищі суб'єкта господарювання за певний період.

Е-аудит з використанням SAF-T, за рекомендаціями ОЕСР, застосовується фіскальними органами в таких державах, як Португалія, Австрія, Люксембург, Польща, Литва, Норвегія [2].

Показовим також є досвід розвинених європейських країн, які у процесі розроблення формату обміну даними бухгалтерського обліку між платниками податків та контролюючими органами ухвалили рішення про використання власного формату податкового файлу, який враховує особливості їх податкової системи, серед них:

- 1) Німеччина – E-Bilanz;
- 2) Нідерланди – XML Auditfile Financieel (XAF);
- 3) Швеція – SIE XML (Standard Import Export);
- 4) Франція – FEC (Fichier des Ecritures Comptables).

Першою країною, уряд якої прийняв рішення про розроблення власного формату аудиторського файлу, була Німеччина. Так, у 2011 р. стартував пілотний проект E-Bilanz, а вже у 2013 р. він став обов'язковим для всіх платників податків, які формують фінансову звітність в електронному вигляді [3].

До структури E-Bilanz входять такі елементи:

- 1) E-Bilanz for Germany – Versions Taxonomy (таксономія);
- 2) E-Bilanz Sheet – надбудова, призначена для проведення первинного аналізу фінансової звітності платника податків в електронному вигляді щодо правильності складання та достовірності наданих даних.

Формування фінансової звітності та передача даних за допомогою E-Bilanz відбувається на основі стандарту XBRL. Починаючи з 2017 р. фінансові звіти в електронному вигляді, що підлягають поданню до фіскальних органів, формуються за допомогою таксономії (Версія 0.7). Особливістю цього формату є те, що великі платники податків, які мають філії або дочірні підприємства, зобов'язані формувати додаткові файли в їх розрізі та надавати як окремі записи E-Bilanz до фіскальних органів.

Також варто зазначити, що податковий аудиторський файл E-Bilanz у процесі розроблення був адаптований до конфігурацій спеціалізованого програмного забезпечення для проведення фіскальними органами е-аудиту IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis) [4].

Наступними зарубіжними країнами, що ухвалили рішення про розроблення власного формату SAF-T, були Нідерланди, Швеція та Франція.

Так, у 2014 р. контролюючими органами Нідерландів був розроблений та впроваджений файл фінансового аудиту XML Auditfile Financieel (XAF), який є обов'язковим для всіх платників податків. Чинним законодавством Нідерландів не встановлено уніфікованого способу ведення та відображення у фінансовій звітності головних фінансових показників, тому нідерландські компанії самостійно можуть обирати стандарти для ведення обліку господарських операцій, а саме: МСФЗ, GAAP або поєднувати МСФЗ та GAAP.

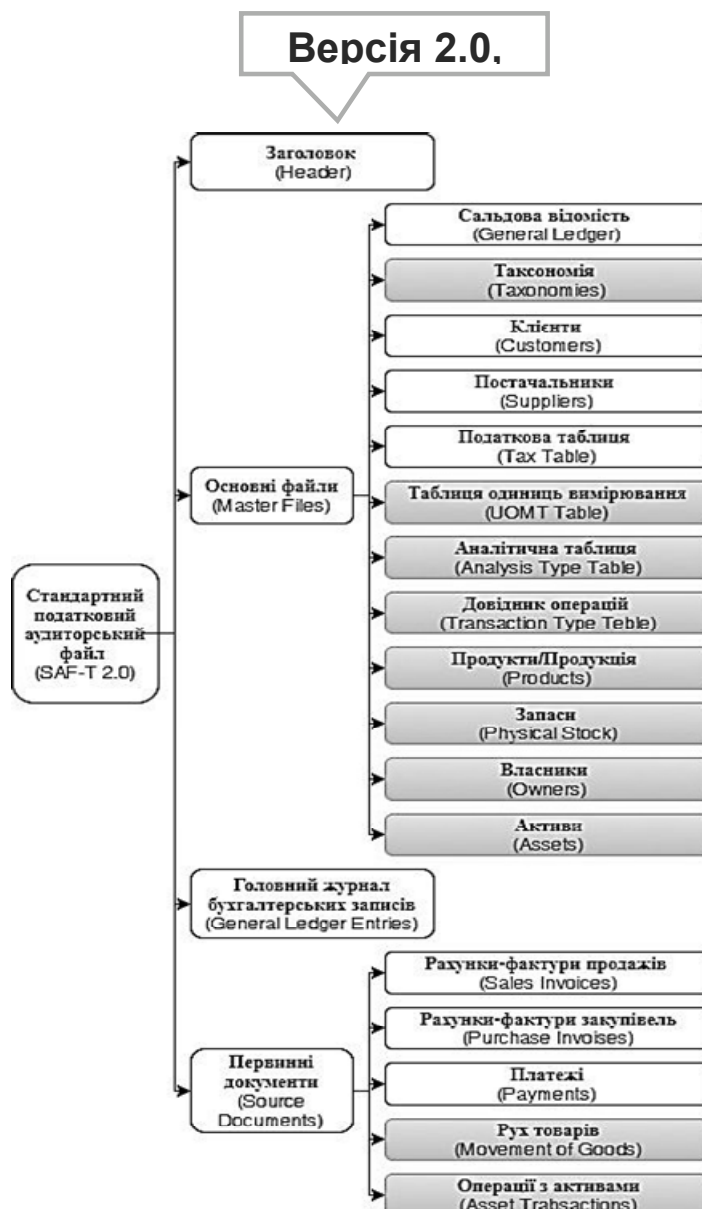


Рис. 1. Структура стандартного податкового аудиторського файлу (SAF-T 2.0) відповідно до рекомендацій ОЕСР

Також цікавим є той факт, що у Нідерландах вимоги до фінансової звітності (табл. 1), яка надається до фіскальних органів у форматі XML Auditfile Financieel (XAF), залежать від класифікації платника податків, а аналіз цих даних здійснюється з урахуванням виду економічної діяльності суб'єкта господарювання.

Аналізуючи досвід Швеції, доцільно зазначити, що її податкова система є найбільш прозорою та ефективною. Але водночас повноваження податкових органів Швеції значно розширені, адже вони вирішують питання не тільки оподаткування, але й ведуть акти цивільного стану, здійснюють перепис населення, сприяють забезпеченню проведення загальних виборів тощо [5].

З урахуванням цих особливостей урядом Швеції було розроблено та впроваджено власний формат надання електронних даних платника податків – SIE XML (Standard Import Export), який призначений для формування та експорту фінансової звітності суб'єкта господарювання. Формат SIE XML поділяється на 4

типи: тип 1 – баланс; тип 2 – додатковий баланс; тип 3 – прибуток; тип 4 – операції, у тому числі тип 4¹ – транзакції [6].

Сформований файл, крім фіскальних органів, платник податків також може надавати іншим зацікавленим особам, яким необхідно ознайомитися з фінансовим становищем цього підприємства.

Стандартний файл бухгалтерських записів, що надається платниками податків безпосередньо до фіскальних органів Франції, має назву «Fichier des Ecritures Comptables» (FEC), який введено в дію з 1 січня 2013 р.

Формування FEC здійснюється у тісній співпраці платників податків, ІТ-спеціалістів і податкових підрозділів. Цей процес складається з таких етапів:

- 1) формування FEC;
- 2) перевірка FEC;
- 3) виправлення помилок/невідповідностей;
- 4) підготовка остаточної версії FEC;
- 5) надання FEC контролюючому органу.

Таблиця 1

Вимоги до надання електронної звітності в Нідерландах [4]

Документ	Малі платники податків	Середні платники податків	Великі платники податків
Баланс та додатки до нього	Розкриття окремих статей	Розкриття окремих статей	Повне розкриття всіх статей
Звіт про прибутки і збитки	Не потрібно	Розкриття окремих статей	Повне розкриття всіх статей
Додатки та принципи оцінювання	Розкриття всієї інформації	Розкриття всієї інформації	Розкриття всієї інформації
Звіт адміністрації (власників) суб'єкта господарювання	Не потрібно	Розкриття всієї інформації	Розкриття всієї інформації

Відповідно до правил формування FEC основними його складовими є такі: 1) обов'язкові облікові реєстри (реєстраційний журнал, головна книга, касова книга тощо); 2) допоміжні реєстри (складський облік, рахунки з поставальниками, облік платежів тощо). Кількість та форма облікових реєстрів залежить від облікової політики та виду діяльності господарюючого суб'єкта.

Також доцільно зазначити, що у Франції, на відміну від України, формування фінансової звітності платника податків за допомогою спеціалізованих комп'ютерних бухгалтерських програм визначається не як автоматизована форма обліку, а як метод опрацювання даних.

Розглянуті вище власні формати подання електронних даних бухгалтерського обліку до фіскальних органів, а саме: XAF, SIE XML та FEC, адаптовані до конфігурацій спеціалізованого програмного забезпечення для проведення фіскальними органами е-аудиту ACL (Audit Command Language) [4].

Також у ході дослідження варто звернути увагу на застосування таких електронних форм контролю, як стандартизована система звітів SBR з використанням технології XBRL (розроблена для ефективного обміну діловою інформацією між різними користувачами). На сьогодні ця технологія застосовується для підготовки платником податків до контролюючих органів фінансової звітності в єдиному електронному форматі за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку з метою уніфікації національних систем обліку та формування фінансової звітності в різних країнах.

Першою публічною компанією у світі, що у 2000 р. повністю перейшла на формування фінансової звітності за допомогою XBRL, став міжнародний інвестиційний банк «Morgan Stanley Dean Witter & Co» [7].

Підкреслимо, що фінансова звітність у форматі XBRL формується на основі таксономії, яка є відображенням формалізованих вимог до звітності, що забезпечує візуалізацію та порівнянність фінансових даних і являє собою метадані, представлені набором електронних файлів з метою підготовки фінансової звітності у форматі XBRL, де визначаються елементи звітності та взаємозв'язки між ними, що допомагають комп'ютерній техніці ідентифікувати категорії бухгалтерського обліку.

Таксономія XBRL розробляється міжнародним консорціумом XBRL International, що заснований у 1998 р. за сприяння Американського інституту сертифікованих публічних бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants) та об'єднує понад 600 державних

та приватних організацій.

Детальний аналіз застосування стандарту XBRL для формування фінансової звітності дає змогу стверджувати, що, крім таких переваг, як зниження витрат користувачів за рахунок підвищення точності та достовірності, а також швидкості обміну фінансовою інформацією; інтерактивність даних, що розпізнаються програмним забезпеченням і подаються користувачам у зручному для них вигляді, форма податкового контролю на основі XBRL – електронних даних платника податків націлена – на створення досконалої системи оподаткування.

ВИСНОВКИ

З огляду на зазначене можна зробити висновок, що масштабне впровадження електронних форм контролю у більшості європейських країн свідчить про перспективність його використання як універсального аналітичного інструменту.

Аналіз міжнародного досвіду введення електронних форм податкового контролю, зокрема вимоги до бухгалтерського та податкового обліку, рівня автоматизації, засвідчує, що їх впровадження у практичну діяльність фіскальних органів дозволяє перевірити ефективність внутрішнього контролю, засвідчити ступінь достовірності наданих даних з бухгалтерського обліку, визначити відповідність транзакцій та операцій законодавчим вимогам (у тому числі щодо правильності оформлення, санкціонування операції тощо), а також повноти та точності відображення всього масиву фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів, що має вплив на обчислення і сплату податків та інших платежів до бюджету.

Відповідно, формування і реалізація чіткої та послідовної державної політики у цьому напрямі матиме наслідком підвищення ефективності реалізації податкової реформи, із дотриманням орієнтації на гармонізацію відносин між платниками податків та податковими органами, спрощення ведення бізнесу, своєчасність й повноту сплати податків платниками податків, а також загальне поліпшення інвестиційного клімату в Україні.

Список використаних джерел

1. Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0. Forum On Tax Administration. OECD. April 2010. 16 p. URL: <http://www.oecd.org/tax/administration/45045602.pdf> (дата звернення: 02.05.2018).
2. Подік І.І., Живко М.О., Вольних А.І. Електронний аудит на основі податкового аудиторського файлу: світовий досвід та українські перспективи. Соціально-правові

студії. 2018. № 1. С. 158–166.

3. E-Bilanz. URL: <https://www.datev.de/web/de/top-themen/steuerberater/weitere-themen/e-bilanz/> (дата звернення: 02.05.2018).

4. Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л. Щодо особливостей світових тенденцій запровадження та здійснення е-аудиту. *Порівняльно-аналітичне право*. № 3. 2017. С. 107–110. URL: http://www.pap.in.ua/3_2017/32.pdf (дата звернення: 12.06.2018).

5. Податкова система Швеції. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/shvetsia> (дата звернення: 12.06.2018).

6. The SIE format. URL: <http://www.sie.se> (дата звернення: 12.06.2018).

7. История развития XBRL. URL: <http://www.xbrl.ru/general/history/> (дата звернення: 11.06.2018).

References

1. Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0. *Forum On Tax Administration*. OECD. April 2010. 16 p. URL: <http://www.oecd.org/tax/administration/45045602.pdf>

(accessed: 02.05.2018).

2. Podik I., Zhyvko M., Volnykh A. Electronic audit based on the tax audit file: world experience and ukrainian prospects. *Social Legal Studios*. 2018. Issue 1. pp. 158–166. (in Ukrainian)

3. E-Bilanz. URL: <https://www.datev.de/web/de/top-themen/steuerberater/weitere-themen/e-bilanz/> (last accessed: 02.05.2018).

4. Biletska H., Kovtunovych N. The features of world trends in the implementation and realization of e-audit. *Porivnyalno-analitichne law*. № 3. 2017. pp. 107–110. URL: http://www.pap.in.ua/3_2017/32.pdf (accessed: 02.05.2018). (in Ukrainian)

5. Swedish tax system. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/shvetsia> (accessed: 12.06.2018). (in Ukrainian)

6. The SIE format. URL: <http://www.sie.se> (last accessed: 12.06.2018).

7. History of development XBRL. URL: <http://www.xbrl.ru/general/history/> (accessed: 12.06.2018). (in Russian)

АНАЛІЗ ЗАКОНОПРОЕКТУ ЩОДО ПОДАТКУ НА ВИВЕДЕНИЙ КАПІТАЛ

На даний час у комітеті Верховної Ради України з питань податкової та митної політики опрацьовується законопроект № 8557 від 05.07.2018 про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал.

Суб'єктом законодавчої ініціативи є Президент України.

Даним законопроектом передбачено ввести новий податок – податок на виведений капітал, та замінити ним податок на прибуток підприємств з 1 січня 2019 р..

Чим обґрунтована необхідність законопроекту

Як зазначено у пояснювальній записці до законопроекту, необхідність його прийняття визначена ще на засіданні Національної ради реформ 25.10.2016 р. і закріплена п. 5 розд. II Закону України від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні".

Президент України П.О. Порошенко обґрунтовує необхідність законопроекту наступними недоліками чинної моделі податку на прибуток підприємств:

- складні правила розрахунку об'єкта оподаткування, що спричиняє постійний ризик претензій з боку контролюючих органів;
- необхідність ведення окремого обліку податкової амортизації;
- проблеми з накопиченням збитків;
- агресивні схеми податкового планування, які використовуються окремими компаніями з метою уникнення оподаткування, що призводить до надмірного податкового тиску на сумлінних платників податку.

Також Президентом відзначається такий фактор, як високий рівень зносу основних засобів, який має суттєвий вплив на обчислення податку на прибуток.

Таким чином, метою розробників законопроекту є запровадження системи, за якої оподатковується лише та частина прибутку підприємств, яка не спрямовується на розширення чи створення виробництва. Також передбачається запровадження автоматизованого аналізу податкової інформації з використанням інформаційних технологій.

Відзначено, що такий підхід вже застосовується в ряді країн світу, зокрема – Естонії, Латвії та Грузії.

Основні положення

Як нами зазначено вище, законопроектом передбачено замінити податок на прибуток підприємств податком на виведений капітал з 1 січня 2019 р.. При до 31 грудня 2021 р. дозволяється застосування податку на прибуток підприємств банкам.

Законопроектом № 8557 передбачено замінити **розділ** Розділ III «Податок на прибуток підприємств» на Розділ «Податок на виведений капітал». До переліку загальнодержавних податків буде входити «податок на виведений **капітал** / податок на прибуток підприємств» (замість «податок на прибуток підприємств»).

Положення щодо порядку сплати податку на прибуток перенесені у Перехідні положення ПКУ, які доповнено новим підрозділом 4¹ «Податок на прибуток

підприємств для осіб, визначених підпунктом 1¹ підрозділу 4 цього Кодексу»

У зв'язку із запровадженням нового податку у Податковому кодексі визначення понять, які пов'язуються з податком на прибуток підприємств, передбачається замінити посиланням на податок на виведений капітал та відповідний підрозділ 4¹ розділу XX (Перехідні положення) Кодексу.

Наприклад, неприбуткові підприємства, установи та організації у законопроекті визначені як неприбуткові підприємства, установи та організації, які не є платниками податку на виведений капітал (замість платниками податку на прибуток підприємств).

Суттєво змінюються визначення поняття пов'язаних осіб, звичайної ціни майна, товарів, робіт, послуг, поняття дивідендів, безоплатно одержаного майна. Змінюються критерії визнання контрольованих операцій.

До безоплатно наданого майна, робіт, послуг законопроектом передбачається включити:

- товари (роботи, послуги), **передані пов'язаній особі за договором**, який передбачає виконання такою особою своїх зобов'язань щодо оплати в строки, що перевищують 24 місяці з моменту їх отримання;
- майно (в тому числі товари, необоротні активи), **нестача якого виявлена під час інвентаризації**, за умови, що балансова вартість такого відсутнього майна перевищує 5 відсотків сукупної балансової вартості відповідної однорідної групи майна, щодо якого проводиться інвентаризація, та платник податку не звернувся до відповідних органів щодо порушення кримінальної справи або притягнення винних осіб до відповідальності (за деякими винятками).

Об'єкт оподаткування

Об'єктом оподаткування податком на виведений капітал визначаються:

- операції з виведення капіталу; та
- операції, прирівняні до операцій з виведення капіталу.

До операцій з виведення капіталу належатимуть:

- виплата дивідендів неплатнику податку,
- виплата частини прибутку державними некоорпоративними, казенними чи комунальними підприємствами,

- повернення внесків власнику корпоративних прав – неплатнику податку (у сумі, що перевищує вартість внеску, здійсненого засновником та/або власником до статутного капіталу такої юридичної особи) тощо.

До операцій, прирівняних до операцій з виведення капіталу, зокрема, належатимуть:

проценти, сплачені нерезидентам – пов'язаним особам і нерезидентам, зареєстрованим у державах, що є низькоподатковими юрисдикціями;

виплати в межах договорів страхування або пере-страхування на користь страховиків-нерезидентів (в окремих випадках);

фінансова допомога, надана платником податку

неплатнику податку, яка не підлягає поверненню або надана пов'язаній особі, або надана непов'язаній особі та залишається неповернутою протягом 12 місяців (крім окремих випадків);

виплата (переказ), що здійснюється у зв'язку з: переказом коштів з рахунків в українських банках на рахунки платника податку, відкриті за кордоном; погашенням зобов'язань, що виникли за договорами, виконання яких не призводить до зарахування коштів на рахунки платників податку в українських банках або до отримання платником податку майна, робіт, послуг;

господарські операції, визнані контрольованими за правилами трансфертного ціноутворення, якщо їх умови не відповідають принципу "витягнутої руки", в частині донарахованих сум;

операції з безоплатного надання майна неплатнику податку (крім окремих випадків);

виплати, що здійснюються у зв'язку із вкладенням в об'єкти інвестицій (в тому числі придбанням майна), які перебувають за межами території України, придбанням робіт, послуг у неплатника податку – нерезидента, та/або передача майна, надання робіт, послуг неплатнику податку-нерезиденту (якщо розрахунки чи постачання майна, робіт, послуг за відповідними операціями не здійснено у 360-денний чи інший строк відповідно до законодавства);

кошти та/або вартість майна, передані до статутного капіталу неплатника податку;

кошти та/або вартість майна, виплачені у зв'язку із придбанням товарів, робіт та послуг у пов'язаних фізичних осіб, що застосовують спрощену систему оподаткування;

виплата роялті в сумах перевищення ліміту та в інших окремих випадках.

Хто є платником податку

Платниками податку на виведений капітал передбачено визначити резидентів (суб'єктів господарювання – юридичних осіб, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами) та нерезидентів (юридичних осіб, які провадять на території України визначену Кодексом діяльність, та постійні представництва нерезидентів, які провадять діяльність на території України).

Визначення бази оподаткування

База оподаткування визначається окремо для кожного з випадків:

- 1) у разі здійснення операцій з виведення капіталу;
- 2) у разі здійснення операцій, прирівняних до операцій з виведення капіталу;
- 3) у разі здійснення операцій, прирівняних до виведення капіталу, якщо їх умови не відповідають принципу "витягнутої руки".

База оподаткування операцій з виведення капіталу визначається як сума:

– дивідендів, які виплачуються на користь неплатника податку у грошовій формі та/або відмінній від грошової формі, за деякими винятками

– коштів та/або вартості майна, які повертаються (яке повертається) або виплачуються (у зв'язку з виходом зі складу учасників або акціонерів) неплатнику податку – власнику корпоративних прав, емітованих юри-

дичною особою, в сумі, що перевищує:

а) вартість внеску, здійсненого засновником та/або власником до статутного капіталу юридичної особи, що є платником податку з числа резидентів; та/або

б) вартість придбання акцій (часток, паїв).

– виплат, які здійснюються державним некоорпоративним, казенним чи комунальним підприємством на користь відповідно держави або органу місцевого самоврядування у зв'язку із спрямуванням (відрахуванням) частини прибутку такого підприємства, якщо такі виплати не були оподатковані у зв'язку зі здійсненням операції з виплати дивідендів;

– коштів та/або вартості майна, які сплачуються (повертаються) в межах спільної діяльності та/або довірчого управління неплатнику податку – власнику коштів та/або майна, наданих (наданого) у спільну діяльність та/або довірче управління, в сумі, що перевищує суму коштів та/або вартість майна, наданих (наданого) у спільну діяльність та/або довірче управління.

Ставки податку

Законопроектом передбачені наступні ставки податку на виведений капітал:

15% – до операцій з виведення капіталу;

20% – до операцій, прирівняних до операцій з виведення капіталу (крім зазначених нижче операцій);

5% – до коштів, сплачених на виконання боргових зобов'язань пов'язаним особам-нерезидентам.

Передбачається, що у разі здійснення оподаткованої операції у негрошовій формі податку зобов'язаний самостійно перевірити відповідність ціни договору звичайній ціні та визначити базу оподаткування на рівні звичайної ціни. Якщо платник податку не визначає базу на рівні звичайної ціни або визначає з порушенням правил, контролюючий орган самостійно визначає різницю між звичайною ціною та договірною (контрактною) вартістю операції, яка підлягає оподаткуванню, та визначає податкові зобов'язання платнику податку.

Деякі питання адміністрування податку

Законопроектом передбачається кілька суттєвих нововведень щодо оформлення платником податків первинних документів та звітності.

1. Під час здійснення оподатковуваних операцій з неплатником податку в розрахункових документах значається код операції. Порядок кодифікації операцій встановлюється Кабінетом Міністрів України спільно з Національним банком України.

2. Декларація з податку на виведений капітал має використовувати принцип групування операцій за кодами з використанням кодів операцій.

3. Платник податку засобами електронного кабінету надсилає контролюючому органу інформацію про фізичну особу-резидента, який не розраховувався з платником податку, якщо щодо такої заборгованості було прийняте рішення про її прощення (за винятком випадку, коли сума такої прощеної заборгованості не перевищує 25 % мінімальної заробітної плати у розрахунку на рік.

Передбачається, що застосування кодів операції сприятиме автоматизації аналізу податкової інформа-

ції. Групувана за кодами операцій інформація про кошти, перераховані платником податку неплатнику податку (без ідентифікації особи – неплатника податку, з яким була здійснена операція), надаватиметься контролюючим органам для співставлення з податковою звітністю в автоматичному режимі та відображатиметься разом з результатами порівняння в електронному кабінеті платника податку.

Окрім того, законопроектом передбачено створення Реєстру платників податку на виведений капітал, дані якого оприлюднюватимуться на веб-сайті Державної фіскальної служби України.

Планується врахувати суму переоплати з податку на прибуток підприємств, сформованих до 1 січня 2019 р., за рахунок зменшення грошових зобов'язань з податку на виведений капітал або шляхом повернення платникам в установленому порядку.

Законопроектом встановлені окремі деталізовані правила оподаткування платників податків-нерезидентів.

Законопроектом передбачається, що якщо за результатами перевірки контролюючим органом виявлено операції, які не було оподатковано, контролюючий орган має право звернутися до суду про визнання угод фіктивними або удаваними.

Особливості оподаткування іншими податками

Єдиний податок

До складу доходу платників єдиного податку першої-третьої груп, не включаються суми фінансової допомоги, наданої **платником податку на виведений капітал, суми фінансової допомоги, наданої неплатником податку на виведений капітал** на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, суми кредитів.

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з **податку на виведений капітал, за винятком випадків здійснення юридичними особами – платниками єдиного податку з нерезидентами – неплатниками податку на виведений капітал операцій, які є об'єктом оподаткування податком на виведений капітал.**

Щодо оподаткування інвестора під час виконання угоди про розподіл продукції

Законопроектом передбачено, що під час виконання угоди про розподіл продукції інвестор (оператор) сплачує податок на **виведений капітал** (зараз – податок на прибуток).

З Податкового кодексу передбачається виключити норми щодо сплати податку на прибуток у разі виконання угоди про розподіл продукції.

ВИСНОВКИ

1. Податок на виведений капітал не передбачає від'ємної бази оподаткування, як у випадку з податком на прибуток підприємств.

2. Звертаємо увагу, що у чинній редакції Податкового кодексу передбачається ряд випадків звільнення від оподаткування податком на прибуток, зокрема, щодо прибутку підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів. Натомість, законопроектом не передбачено випадків звільнення від оподаткування податком на виведений капітал.

3. Податок на виведений капітал не передбачає обчислення податкових різниць та врахування амортизації.

4. Щодо спрощення ведення обліку. На перший погляд здається, що підприємству не треба буде в цілях оподаткування обчислювати податок на прибуток. Проте, залишаються в силі вимоги вести бухгалтерський облік у повному обсязі. Окрім того, потрібно обчислювати прибуток до оподаткування задля цілей таких, як: виплата дивідендів, відрахування частини прибутку державі. Таким чином, питання бухгалтерського обліку щодо обчислення прибутку залишається поза контролем податкових органів.

Тобто, податкові органи знімають із себе відповідальність щодо контролю за правильністю обрахування прибутку підприємств відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.

Таким чином, спрощення обліку стосується не стільки платників податків, скільки контролюючих органів.

5. Питання зменшення тінізації податків внаслідок нововведеного податку залишається спірним, оскільки ніщо не заважає платнику податку виплатити дивіденди тіньовим способом. Не кажучи вже про те, що на сьогодні самі випадки виплати дивідендів є доволі рідкісними. Винятки становлять публічні акціонерні товариства, якими переважно є банки та інші фінансові установи.

6. Особливу увагу слід приділити питанню оподаткування виведеного капіталу державних та комунальних підприємств, які відраховують частину прибутку до бюджету. Також дані підприємства можуть безоплатно одержувати та передавати державне або комунальне майно із внесенням його до статутного капіталу або без такого, що згідно із законопроектом може обкладатися податком на виведений капітал.

*ГУМАНЯН Анна Оганесівна,
аудитор АФ "Аналітик"
af.analitik.ua@gmail.com*

* * *

ЩОДО ВЕДЕННЯ КАСОВИХ КНИГ ВІДОКРЕМЛЕНИМИ ПІДРОЗДІЛАМИ ТА СТРОКІВ ІНКАСАЦІЇ ВИРУЧКИ У ВИХІДНІ ДНІ

Питання ведення касової книги є актуальним для підприємства, яке здійснює касові операції та має відокремлені підрозділи, які:

- не проводять операцій з приймання (видачі) готівки за касовими ордерами,

- проводять готівкові розрахунки із застосуванням РРО та веденням КОРО,
- інкасують виручку до банку або передають до основної каси підприємства.

Виникає питання – чи слід вести касові книги

такими відокремленими підрозділами?

Дане питання регулюється Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148 (надалі Положення), зі змінами, внесеними з 01.06.2018 р. постановою Правління Національного банку України від 24.05.2018 р. № 54.

Відповідно до п. 38 Положення підприємства зобов'язані мати касу. Згідно п. 39 Положення кожне підприємство, що має касу, веде одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті (без урахування кас відокремлених підрозділів). Відокремлені підрозділи підприємств, які проводять операції з приймання (видачі) готівки за касовими ордерами і відомостями, ведуть касову книгу.

Відокремлені підрозділи підприємств, які здійснюють готівкові розрахунки із застосуванням РРО або РК та веденням КОРО, але не проводять операцій з приймання (видачі) готівки за касовими ордерами, касової книги не ведуть.

У новій редакції п. 11 Положення, чинної з 01.06.2018 р., міститься наступне положення:

оприбуткуванням готівки в касах відокремлених підрозділів підприємств, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням РРО та/або КОРО без ведення касової книги, є здійснення обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень на підставі даних розрахункових документів шляхом формування та друку фіскальних звітних чеків і їх підклеювання до відповідних сторінок КОРО/занесення даних розрахункових квитанцій до КОРО.

Таким чином, відокремлені підрозділи підприємства, на яких готівкові розрахунки проводяться із застосуванням РРО та/або КОРО, здійснення обліку готівки у повній сумі її фактичних надходжень проводиться на підставі даних розрахункових документів шляхом формування та друку фіскальних звітних чеків і їх підклеювання до відповідних сторінок КОРО / занесення даних розрахункових квитанцій до КОРО – **касову книгу не використовують.**

Ще одне питання - яким чином здійснюється:

- переміщення готівки у святкові та вихідні дні з метою безпеки до сейфу з проведенням операції "службова видача"?
- підклеювання фіскального звітного чеку у КОРО, здачі готівки до установи банку наступного робочого дня?

Відповідно до п. 29. Положення вилучення готівки

з місця здійснення готівкових розрахунків із застосуванням РРО або РК для здавання її до банку оформлюється відповідними чеками РРО із виконанням операції "службова видача".

Строки здачі виручки в банк визначаються згідно п. 48 Положення. А саме, **підприємство визначає і встановлює за погодженням з банком строки здавання ним готівкової виручки для її зарахування на рахунок в банку відповідно до таких вимог:**

1) для установ/підприємств, розташованих у населених пунктах, де є банки – щодня (у день надходження готівкової виручки до каси);

2) для підприємств, у яких час закінчення робочого дня (зміни) не дає змогу забезпечити здавання готівкової виручки (готівки) у день її надходження, – наступного за днем надходження готівкової виручки (готівки) до каси дня;

3) для підприємств, розташованих у населених пунктах, де немає банків, – не рідше ніж один раз на п'ять робочих днів.

Відповідно до п. 49 Положення підприємства, які працюють у вихідні та святкові дні і не мають змоги здати одержану ними за ці дні готівкову виручку (готівку) до банку через відсутність відповідної умови у договорі, укладеному з банком, здають таку готівкову виручку (готівку) через банкомати/програмно-технічні комплекси самообслуговування в день її надходження до каси підприємства або безпосередньо до банку протягом операційного часу наступного робочого дня банку та підприємства.

Підприємство, яке в окремі дні не має перевищення ліміту каси, має право в ці дні не здавати в установлені строки готівку.

Окрім того, згідно з п. 12 розділу II Положення підприємство зобов'язане **розробити та затвердити внутрішнім документом порядок оприбуткування готівки в касі підприємства**, у якому максимально врахувати особливості роботи як підприємства, так і його відокремлених підрозділів (внутрішній трудовий розпорядок, режим роботи, графіки змінності, порядок та особливості здавання готівкової виручки (готівки) до банку).

Вищезазначені висновки викладені в *індивідуальній податковій консультації Державної податкової служби України від 04.09.2018 р. N 3840/6/99-99-14-05-01-15/ППК*

*Матеріал підготовлено фахівцями
Аудиторської фірми "Аналітик"*

* * *

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ЗМІН ДО ЗВІТНОСТІ З ЄСВ

Як відомо, Наказом Міністерства фінансів України від 15 травня 2018 р. № 511 затверджено новий Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (надалі Порядок). Також цим наказом затверджені нові форми звітності з ЄСВ.

Зміни вступають в силу з 01.09.2018 р., тобто зі звітнос-

ті за серпень.

На додатку міститься порівняльна таблиця нормативних вимог до складання та подання звіту з ЄСВ за старим та новим Порядком.

*Матеріал підготовлено фахівцями
Аудиторської фірми "Аналітик"*

Таблиця 1

Порівняльна таблиця нормативних вимог до складання та подання звіту з ЄСВ за старим та новим Порядком

Як було раніше	Як визначено новим Порядком
1	2
Коли звіт з ЄСВ вважається поданим?	
Чинним вважається останній електронний або паперовий Звіт, поданий страховальником до закінчення строків подання звітності, визначених Порядком.	Чинним вважається останній електронний або паперовий Звіт, поданий страховальником до закінчення строків подання звітності, визначених Порядком, який пройшов всі контролю при завантаженні до Реєстру страховальників та до Реєстру застрахованих осіб.
Куди подаємо звіт?	
За місцем взяття на облік як платника єдиного внеску в органах доходів і зборів.	За основним місцем взяття на облік як платника єдиного внеску в органах доходів і зборів.
Як подається електронний звіт?	
Засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації ЕЦП відповідальних осіб у порядку, визначеному законодавством (у разі подання електронного звіту він надсилається не пізніше закінчення останньої години дня, в якому спливає граничний строк подання Звіту, передбачений Законом (URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17/ed20161018);	Засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації ЕЦП відповідальних осіб у порядку, визначеному законодавством.
П. 15 таблиці 1 – зазначення штатної чисельності працівників	
П. 15 табл. 1 – зазначалася «штатна чисельність працівників» Штатна чисельність працівників – це чисельність працівників, зазначена у штатному розписі, з урахуванням вакантних посад та працівників, які перебувають у відпустці по вагітності та пологах (див. роз'яснення податкової – URL: http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv1/275659.html)	П. 15 табл. 1 – зазначається «облікова кількість штатних працівників» Відповідно до п. 2.1. Інструкції зі статистики кількості працівників, Затвердженої Наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005р. № 286 в облікову кількість штатних працівників включаються усі наймані працівники, які уклали письмово трудовий договір (контракт) і виконували постійну, тимчасову або сезонну роботу один день і більше, а також власники підприємства, якщо, крім доходу, вони отримували заробітну плату на цьому підприємстві. Відповідно до п. 2.2 Інструкції облікова кількість штатних працівників визначається на певну дату звітного періоду, наприклад, на перше або останнє число місяця, включаючи прийнятих працівників і виключаючи тих, які вибули в цей день.
Таблиця 5 додатка 4 подається страховальником, якщо протягом звітного періоду відбулися наступні події:	
було укладено або розірвано трудовий договір (цивільно-правовий договір); особі надано відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами; особі надано відпустку по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку; особі надано відпустку по догляду за дитиною від трирічного віку до досягнення нею шестирічного віку.	було укладено або розірвано трудовий договір (цивільно-правовий договір); особу було переведено на іншу посаду або роботу у того самого страховальника; особа вперше вступила на військову службу або закінчила проходження військової служби; особі надано відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами (у тому числі особам із числа військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу); особі надано відпустку по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку; особі надано відпустку по догляду за дитиною від трирічного віку до досягнення нею шестирічного віку.
Таблиця 5 – «На заміну трудової книжки»	
Назва таблиці – «Відомості про трудові відносини осіб» Дані про професію та посаду не вносилися.	Назва таблиці – Відомості про трудові відносини осіб та період проходження військової служби У таблиці 5 додатково зазначається: період трудових або цивільно-правових відносин, проходження військової служби та відпусток, код класифікатора професій (код КП), код загальносоюзного класифікатора професій, посад та тарифних розрядів (код ЗКППТР), професійна назва роботи, яка вибираються із довідника, що відповідає національному класифікатору України "Класифікатор професій ДК 003:2010", назва посади, яка відповідає запису у трудовій книжці.

Продовження табл. 1

1	2
Записи про переведення працівника на іншу роботу не вносилися.	Відповідно до нового Порядку запис про переведення працівника на іншу посаду або роботу у того самого страхувальника вноситься у таблицю 5 в такому самому порядку, як і про прийняття на роботу.
Таблиця 1 розширилася новими рядками (3.2.1, 3.3.1, 3.4.1) – щодо ставки 22 % для осіб з інвалідністю	
Новий код типу нарахувань	
Існувало 13 кодів типу нарахувань	Введено код типу нарахувань 14 – сума різниці між розміром мінімальної заробітної плати та фактично нарахованої заробітної плати (доходу) за попередні періоди у зв'язку із здійсненням перерахунку при звільненні працівника за попередні періоди, пов'язані з уточненням днів використаної наперед відпустки (у зв'язку із сторнуванням).
Таблиця 6 – Кількість днів без збереження заробітної плати	
Кількість днів без збереження заробітної плати у табл. 6 не зазначалася	У табл. 6 зазначається кількість днів без збереження заробітної плати – кількість календарних днів відпустки без збереження заробітної плати та/або кількість днів звільнення від роботи згідно з довідкою про тимчасове звільнення від роботи по догляду за хворою дитиною.

Аудиторська фірма «Аналітик» пропонує аутсорсинг бухгалтерських послуг!

Аутсорсинг бухгалтерського обліку – це передача ведення бухгалтерського обліку сторонній фірмі.

Які ж переваги аутсорсингу бухгалтерських послуг?**1. Значна (!) економія коштів на ведення бухобліку:**

- економія за бухгалтерські послуги, за які **Ви нам платитимете принаймні на 1000 гривень менше, ніж штатному бухгалтеру;**
- економія на програмне забезпечення (1С, Медок, Ліга Закон тощо);
- економія на утримання офісу, комп'ютерної техніки.

2. Відтепер податкові та інші інспекції – це наші проблеми!

Ми беремо на себе повну матеріальну відповідальність за якість наданих бухгалтерських послуг, включаючи можливі санкції.

3. З нами Ви можете забути про головний біль з постійними пошуками бухгалтера, який у будь-який час може піти від Вас на іншу роботу.**4. Ми не йдемо у відпустку та не беремо лікарняний. Наша фірма справді гарантує безперервне та якісне ведення бухгалтерського обліку.**

І нарешті – з нами Ви не тільки отримаєте якісні бухгалтерські послуги. За додатковою домовленістю ми забезпечимо Вас необхідними податковими, юридичними консультаціями, аудиторськими послугами різного характеру.

Все що Вам потрібно – це:

- періодично передавати нам первинну бухгалтерську документацію;
- щомісячно отримувати від нас інформацію про податки та інші обов'язкові платежі;
- укласти із нами договір.

Зробіть вибір, вигідний для Вас!

(044)278-05-88

(097)178-90-89

(066)178-20-42

www.af-analitik.com.ua