

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ТЕХНОЛОГІЙ ТА ДИЗАЙНУ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ВОЗНИЙ МИКОЛА ВІКТОРОВИЧ

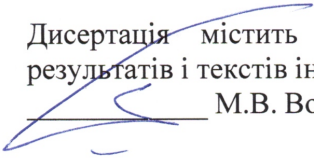
УДК 33.06+34:339.543(477)(043)

ДИСЕРТАЦІЯ

ФІНАНСОВО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ
АДМІНІСТРУВАННЯ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ

081 – «Право»

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
 М.В. Возний

Науковий керівник **Оніщик Юрій Віталійович**, доктор юридичних наук,
професор

Київ-2025

АНОТАЦІЯ

Возний М.В. Фінансово-правове регулювання адміністрування митних платежів в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». – Київський національний університет технологій та дизайну, Міністерство освіти і науки України, Київ, 2025.

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні сутності та особливостей фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні.

Виокремлено періодизацію становлення та розвитку правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні за такими етапами: 1) IX–XIII ст. – виникнення інституту адміністрування митних платежів у Київській Русі; 2) XIII–XIV ст. – розвиток інституту адміністрування митних платежів характеризується занепадом Київської Русі та монголо-татарським вторгненням; 3) XIV–XVII ст. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у часи Литовсько-польської доби; 4) XVIII – початок XX ст. – розвиток адміністрування митних платежів у період входження українських земель до Російської імперії; 5) 1917–1991 рр. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у радянський період; 6) 1991–2002 рр. – становлення та розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття першого Митного кодексу України; 7) 2002–2012 рр. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття другого Митного кодексу України; 8) 2012 р. – дотепер – розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття третього Митного кодексу України.

Обґрунтовано, що адміністрування митних платежів є комплексним інститутом, який об'єднує в собі норми різної галузевої належності (потребує комплексного правового регулювання нормами таких галузей законодавства як митне, податкове, адміністративне, цивільне, банківське, міжнародне). Запропоновано під адмініструванням митних платежів розуміти сукупність дій,

рішень та процедур, за допомогою яких митні органи здійснюють діяльність, спрямовану на забезпечення правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів та застосування заходів щодо їх примусового стягнення. Зазначено, що адміністрування митних платежів має свою специфіку, яка відрізняється від адміністрування податків, зборів, платежів, що передбачена податковим законодавством, оскільки охоплює такі інститути митного регулювання як країна походження товару, митна вартість товарів, Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності, митні режими, митне оформлення, декларування, митний контроль, забезпечення сплати митних платежів.

Аргументовано доведено, що адміністрування митних платежів є інститутом фінансового права та різновидом публічної фінансової діяльності держави, яка здійснюється митними органами і спрямована на своєчасне та в повному обсязі надходження митних платежів до Державного бюджету України. До концепції фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів віднесено: 1) відносини, пов'язані із забезпеченням сплати митних платежів; 2) відносини, пов'язані із контролем правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів; 3) відносини, пов'язані із застосуванням заходів щодо примусового стягнення митних платежів.

Встановлено, що обов'язок із сплати митних платежів є невід'ємною складовою адміністрування митних платежів, оскільки саме наявність такого обов'язку породжує необхідність у адмініструванні митних платежів, що сплачуються у процесі переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України. Обов'язок із сплати митних платежів визначено як конституційно-правовий обов'язок особи перед державою з обчислення, сплати та декларування суми митних платежів, який виникає на підставі законодавчо встановлених юридичних фактів, підлягає добровільному виконанню у встановлений податковим та митним законодавством строк та гарантується можливістю застосування заходів державного примусу. Виокремлено ознаки обов'язку із сплати митних платежів. Зазначено, що обов'язок із сплати митних

платежів виникає при наявності таких обставин: 1) можливість віднесення особи до осіб, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів; 2) наявність у особи об'єкта оподаткування; 3) здійснення особою діяльності, пов'язаної з переміщенням товарів через митний кордон України; 4) законодавче регулювання всіх елементів правового механізму митних платежів.

Під виконанням обов'язку із сплати митних платежів запропоновано розуміти систему суспільних відносин між особами, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів, та митними органами щодо обчислення, декларування та сплати митних платежів. Зазначено, що виконання обов'язку із сплати митних платежів може бути як добросовісним, так і примусовим. Добросовісне виконання обов'язку із сплати митних платежів передбачає, що платник, без застосування до нього заходів примусу з боку митних органів, самостійно обчислює, декларує та сплачує суму відповідного митного платежу. Примусове виконання обов'язку із сплати митних платежів полягає у застосуванні митними органам заходів державного примусу у сфері митної справи.

Наголошено, що важливим елементом існування ефективної системи адміністрування митних платежів є контроль за сплатою митних платежів. Контроль за сплатою митних платежів визначено як вид публічного фінансового контролю, що здійснюється митними органами з метою правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів платниками податків під час або у зв'язку з переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон України.

До основних завдань контролю за сплатою митних платежів віднесено: 1) перевірка достовірності заявлення декларантом митному органу точних відомостей про товари та транспортні засоби, необхідних для здійснення митного контролю та митного оформлення з метою своєчасного, повного нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів та транспортних засобів через митний кордон України; 2) перевірка фактичної їх сплати; 3) у разі невиконання декларантом фінансових зобов'язань перед державою вжиття заходів, передбачених законодавством щодо їх примусового стягнення, а також

нарахування фінансових санкцій за порушення граничних строків сплати узгоджених податкових зобов'язань та пені після закінчення установлених строків погашення узгодженого податкового зобов'язання на суму податкового боргу.

Зазначено, що основна мета контролю за сплатою митних платежів полягає у забезпеченні належного контролю за формуванням державних доходів у вигляді митних платежів. Об'єктом контролю за сплатою митних платежів є переважно грошові відносини, що виникають при формуванні публічних грошових ресурсів. Цілями контролю за сплатою митних платежів є дотримання законності, досягнення правопорядку, зміцнення фінансової дисципліни у відносинах, пов'язаних із сплатою митних платежів.

Аргументовано, що державно-правовий примус у митній сфері є комплексним правовим інститутом, серед видів якого доцільно виділяти фінансово-правовий. Зауважено, що фінансово-правовий примус у відносинах, пов'язаних з адмініструванням митних платежів, зумовлений імперативним виконанням обов'язку зі сплати митних платежів зобов'язаною особою. У разі його невиконання або неналежного виконання держава в особі уповноважених органів у сфері реалізації державної митної політики здійснює примусовий вплив на зобов'язану особу з метою захисту публічного фінансового інтересу. До заходів фінансово-правового примусу у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку із сплати митних платежів віднесено такі: документальна перевірка дотримання вимог законодавства з питань митної справи, зустрічна звірка, адміністративний арешт майна, податкова застава, зупинення видаткових операцій на рахунках платника, заборона відчуження платником податків свого майна, стягнення податкового боргу, пеня, штраф. Зазначено, що заходи фінансово-правового примусу, спрямовані на виконання обов'язку із сплати митних платежів, за метою їх застосування, можуть бути превентивними, припиняючими, правопоновлювальними та каральними.

Встановлено, що фінансово-правове регулювання адміністрування митних платежів в країнах ЄС ґрунтується на рівні ЄС та на національному законодавстві держав-членів ЄС. Законодавство ЄС не проводить чіткого розмежування між

окремими видами митних платежів і відносить до них будь-які платежі, що сплачуються при переміщенні товарами митного кордону. Адміністрування мита визначено у Єдиному митному тарифі ЄС та МК ЄС. Мито являє собою платіж, який сплачується на зовнішніх кордонах ЄС щодо імпортованих та експортованих товарів і надходить до бюджету ЄС. Всі держави-члени митного союзу мають єдиний митний тариф, що застосовується для торгівлі з країнами, які не входять до ЄС. При переміщенні товарів у вільному обігу держав-членів ЄС мито не сплачується. Загальні підходи до адміністрування податку на додану вартість та акцизів регламентовано у директивах ЄС. Податок на додану вартість та акцизний податок не надходять до бюджету ЄС, а формують дохідні частини бюджетів країн-імпортерів. У національних правових актах держав-членів ЄС передбачено особливості адміністрування податку на додану вартість та акцизів, митного контролю, у тому числі митного пост-аудиту, відповідальності за порушення митного законодавства.

Констатовано, що фінансово-правове регулювання адміністрування митних платежів потребує вироблення підходів, спрямованих на ефективне функціонування цього інституту митного регулювання, до яких доцільно віднести такі: 1) збалансувати діяльність митних органів в таких напрямках як фіскальний, контролюючий та сервісний; 2) звузити перелік підстав для запиту додаткових документів при визначенні митної вартості товару; 3) створити публічний електронний реєстр рішень щодо класифікації товарів; 4) змістити акцент митного контролю на перевірки після випуску товарів в обіг; 5) застосовувати сучасні інформаційні технології під час адміністрування митних платежів; 6) адаптація законодавства України з питань митної справи до митного законодавства ЄС щодо правового регулювання мита, відстрочки із сплати мита, митного боргу, пені у разі не сплати мита протягом встановленого строку, процедури повернення та звільнення від сплати мита; 7) у МК України замість поняття «справляння митних платежів» використовувати термін «адміністрування митних платежів»; 8) доповнити пункт 27 статті 4 МК України пунктом 27¹: адміністрування митних платежів – сукупність дій, рішень та процедур, за допомогою яких митні органи

здійснюють діяльність, спрямовану на забезпечення правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів та застосування заходів щодо їх примусового стягнення; 9) у ПК України замість поняття «справляння податків та зборів» використовувати термін «адміністрування податків та зборів»; 10) у МК України визначити особливості застосування примусових заходів щодо виконання обов'язку із сплати митних платежів.

Ключові слова: адміністрування митних платежів, митні платежі, фінансово-правове регулювання, публічна фінансова діяльність, митне законодавство, податкове законодавство, митні правовідносини, податкові правовідносини.

SUMMARY

Voznyi M.V. Financial and legal regulation of customs payments administration in Ukraine. – Qualification scientific work on the rights of manuscript.

Dissertation for obtaining the scientific degree of the Doctor of Philosophy on a specialty 081 Law. – Kyiv National University of Technologies and Design, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kyiv, 2025.

The dissertation provides a theoretical generalization and solution to the scientific problem, which consists in determining the essence and features of the financial and legal regulation of the administration of customs payments in Ukraine.

The periodization of the formation and development of legal regulation of customs payments administration in Ukraine is distinguished according to the following stages: 1) 9th–13th centuries - the emergence of the institution of customs payments administration in Kyivan Rus; 2) 13th–14th centuries - the development of the institution of customs payments administration is characterized by the decline of Kyivan Rus and the Mongol-Tatar invasion; 3) 14th–17th centuries - the development of the institution of customs payments administration during the Lithuanian-Polish era; 4) 18th–early 20th centuries - the development of customs payments administration during the period of the entry of Ukrainian lands into the Russian Empire; 5) 1917–1991 - the development of the institution of customs payments administration during the

Soviet period; 6) 1991–2002 - the formation and development of the institution of customs payments administration during the period of the adoption of the first Customs Code of Ukraine; 7) 2002–2012 – development of the institution of customs payments administration during the period of adoption of the second Customs Code of Ukraine; 8) 2012 – until now – development of the institution of customs payments administration during the period of adoption of the third Customs Code of Ukraine.

It is substantiated that the administration of customs payments is a complex institution that combines norms of various branches of law (requires complex legal regulation by norms of such branches of law as customs, tax, administrative, civil, banking, international). It is proposed to understand the administration of customs payments as a set of actions, decisions and procedures by which customs authorities carry out activities aimed at ensuring the correctness of the calculation, timeliness and completeness of the payment of customs payments and the application of measures for their compulsory collection. It is noted that the administration of customs payments has its own specifics, which differs from the administration of taxes, fees, payments, which is provided for by tax legislation, since it covers such institutions of customs regulation as the country of origin of goods, customs value of goods, Ukrainian classification of goods for foreign economic activity, customs regimes, customs clearance, declaration, customs control, ensuring the payment of customs payments.

It is argued that the administration of customs payments is an institution of financial law and a type of public financial activity of the state, which is carried out by customs authorities and is aimed at the timely and full receipt of customs payments to the State Budget of Ukraine. The concept of financial and legal regulation of the administration of customs payments includes: 1) relations related to ensuring the payment of customs payments; 2) relations related to controlling the correctness of the calculation, timeliness and completeness of the payment of customs payments; 3) relations related to the application of measures for the forced collection of customs payments.

It has been established that the obligation to pay customs payments is an integral part of the administration of customs payments, since it is the presence of such an

obligation that creates the need to administer customs payments paid in the process of moving goods and vehicles across the customs border of Ukraine. The obligation to pay customs payments is defined as a constitutional and legal obligation of a person to the state to calculate, pay and declare the amount of customs payments, which arises because of legally established legal facts, is subject to voluntary execution within the period established by tax and customs legislation and is guaranteed by the possibility of applying state coercion measures. The features of the obligation to pay customs payments are identified. It is noted that the obligation to pay customs payments arises in the presence of the following circumstances: 1) the possibility of classifying a person as a person who is obliged to pay customs payments; 2) the presence of a taxable object in the person; 3) the performance by a person of activities related to the movement of goods across the customs border of Ukraine; 4) legislative regulation of all elements of the legal mechanism of customs payments.

It is proposed to understand the system of social relations between persons who are obliged to pay customs payments and customs authorities regarding the calculation, declaration and payment of customs payments. It is noted that the performance of the obligation to pay customs payments can be both bona fide and compulsory. The bona fide performance of the obligation to pay customs payments implies that the payer, without the application of coercive measures to him by the customs authorities, independently calculates, declares and pays the amount of the relevant customs payment. The compulsory performance of the obligation to pay customs payments consists in the application of state coercive measures to the customs authorities in the field of customs affairs.

It is emphasized that an important element of the existence of an effective system of customs administration is control over the payment of customs payments. Control over the payment of customs payments is defined as a type of public financial control carried out by customs authorities with the aim of ensuring the correct calculation, timeliness and completeness of customs payments by taxpayers during or in connection with the movement of goods and vehicles across the customs border of Ukraine.

The main tasks of control over the payment of customs payments include:

- 1) verification of the accuracy of the declaration by the declarant to the customs authority of accurate information about goods and vehicles necessary for customs control and customs clearance in order to timely, fully charge and pay customs payments when moving goods and vehicles across the customs border of Ukraine;
- 2) verification of their actual payment;
- 3) in the event of the declarant's failure to fulfill financial obligations to the state, taking measures provided for by law regarding their forced collection, as well as calculating financial sanctions for violation of the deadlines for payment of agreed tax obligations and penalties after the expiration of the established deadlines for repayment of the agreed tax obligation for the amount of the tax debt.

It is noted that the main purpose of control over the payment of customs payments is to ensure proper control over the formation of state revenues in the form of customs payments. The object of control over the payment of customs payments is mainly monetary relations that arise during the formation of public monetary resources. The goals of control over the payment of customs payments are compliance with the law, achieving law and order, and strengthening financial discipline in relations related to the payment of customs payments.

It is argued that state-legal coercion in the customs sphere is a complex legal institution, among the types of which it is advisable to single out financial-legal. It is noted that financial-legal coercion in relations related to the administration of customs payments is due to the imperative fulfillment of the obligation to pay customs payments by the obligated person. In the event of its failure or improper fulfillment, the state, represented by authorized bodies in the field of implementing state customs policy, exercises coercive influence on the obligated person to protect the public financial interest. The following are included in the measures of financial-legal coercion in the event of failure or improper fulfillment of the obligation to pay customs payments: documentary verification of compliance with the requirements of customs legislation, counter-reconciliation, administrative seizure of property, tax lien, suspension of expenditure transactions on the payer's accounts, prohibition of alienation by the

taxpayer of his property, collection of tax debt, penalty, fine. It is noted that financial and legal coercion measures aimed at fulfilling the obligation to pay customs payments, according to the purpose of their application, can be preventive, terminating, remedial and punitive.

It has been established that the financial and legal regulation of the administration of customs payments in the EU countries is based on the EU level and on the national legislation of the EU Member States. EU legislation does not draw a clear distinction between individual types of customs payments and includes any payments paid when goods move across the customs border. The administration of customs duties is defined in the EU Common Customs Tariff and the EU Customs Code. Customs duties are a payment paid at the external borders of the EU on imported and exported goods and are paid to the EU budget. All member states of the customs union have a single customs tariff that applies to trade with countries that are not members of the EU. Customs duties are not paid when goods are moved in free circulation in the EU Member States. General approaches to the administration of value added tax and excise duties are regulated in EU directives. Value added tax and excise tax do not go to the EU budget but form the revenue parts of the budgets of importing countries. The national legal acts of the EU member states provide for the specifics of the administration of value added tax and excise duties, customs control, including customs post-audit, and liability for violations of customs legislation.

It was found that the financial and legal regulation of the administration of customs payments requires the development of approaches aimed at the effective functioning of this institute of customs regulation, which should include the following: 1) balance the activities of customs authorities in such areas as fiscal, control and service; 2) narrow the list of grounds for requesting additional documents when determining the customs value of goods; 3) create a public electronic register of decisions on the classification of goods; 4) shift the emphasis of customs control to inspections after the release of goods into circulation; 5) apply modern information technologies during the administration of customs payments; 6) adapt the legislation of Ukraine on customs matters to the EU customs legislation on the legal regulation of customs duties, deferral of payment of

customs duties, customs debt, penalties in case of failure to pay customs duties within the established period, procedures for refund and exemption from payment of customs duties; 7) in the Code of Customs Procedure of Ukraine, instead of the concept of «payment of customs payments», use the term «administration of customs payments»; 8) to supplement paragraph 27 of Article 4 of the Customs Code of Ukraine with paragraph 27-1: administration of customs payments - a set of actions, decisions and procedures by which customs authorities carry out activities aimed at ensuring the correct calculation, timeliness and completeness of payment of customs payments and the application of measures for their compulsory collection; 9) in the Customs Code of Ukraine, instead of the concept of «collection of taxes and fees», use the term «administration of taxes and fees»; 10) in the Customs Code of Ukraine, determine the features of the application of compulsory measures for the fulfillment of the obligation to pay customs payments.

Key words: administration of customs payments, customs payments, financial and legal regulation, public financial activities, customs legislation, tax legislation, customs legal relations, tax legal relations.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Возний В.М. Сутність та правова природа адміністрування митних платежів. *Юридичний вісник*. 2023. № 6. С. 170-176. DOI: <https://doi.org/10.32782/yuv.v6.2023.20>.

2. Возний В.М. Обов'язок із сплати митних платежів як об'єкт адміністрування митних платежів: особливості правового регулювання. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2023. № 6 (53). С. 79-82. DOI: <https://doi.org/10.32782/pyuv.v6.2023.16>.

3. Возний В.М. Адміністрування митних платежів як об'єкт фінансово-правового регулювання. *Економіка. Фінанси. Право*. 2025. № 1. С. 23–26. DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2025.1.5>.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Возний М.В. Законодавче забезпечення адміністрування митних платежів в умовах воєнного стану. *Приватно-правові та публічно-правові відносини: проблеми теорії та практики в умовах воєнної агресії*: збірник матеріалів II Міжнародної науково–практичної конференції (м. Кропивницький, 07 жовтня 2022 року). Кропивницький, 2022. С. 446-449.

2. Возний М.В. Митні органи як суб'єкти адміністрування митних платежів. *Основні права людини і громадянина в умовах глобалізації*: матеріали Всеукраїнського науково-практичного круглого столу (23 листопада 2022 р., м. Київ, КНУТД) / відп. ред. А.Ю. Олійник, Ю.В. Оніщик. К.: КНУТД, 2022. С. 111-117.

3. Возний М.В. Правові особливості оподаткування митними платежами товарів, що переміщуються через митний кордон України, в умовах воєнного стану. *Трансформація законодавства в умовах воєнного стану та післявоєнного часу: стан та перспективи*: збірник тез доповідей та повідомлень за круглого столу (м. Харків, 17 березня 2023 р.). Харків: НЮУ імені Ярослава Мудрого, 2023. С. 51-55.

4. Возний М.В. Адміністрування митних платежів як форма реалізації публічної влади. *Правові засади організації та здійснення публічної влади*: збірник тез VI Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 85-річчю від дня народження доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 31 березня 2023 року). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2023. С. 89-91.

5. Возний М.В. Правова природа митних платежів. *Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні*: матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції (9 листопада 2023 р., м. Київ, КНУТД) / відп. ред. А.Ю. Олійник, Ю.В. Оніщик. К.: КНУТД, 2023. С. 324-327.

6. Возний М.В. Фінансово-правове регулювання контролю за сплатою митних платежів. *Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні*: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції (8 жовтня 2024 р., м. Київ, КНУТД) / відп. ред. А.Ю. Олійник, Ю.В. Оніщик. К.: КНУТД, 2024. С. 49-53.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	17
ВСТУП.....	18
 РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ.....	26
1.1. Генезис та стан наукової розробки правового регулювання адміністрування митних платежів	26
1.2. Сутність та правова природа адміністрування митних платежів	42
1.3. Адміністрування митних платежів як фінансово-правовий інститут	62
Висновки до розділу 1.....	72
 РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ.....	75
2.1. Обов'язок із сплати митних платежів як об'єкт адміністрування митних платежів	75
2.2. Контроль за сплатою митних платежів як системоутворюючий елемент адміністрування митних платежів	94
2.3. Заходи фінансово-правового примусу в системі адміністрування митних платежів	113
Висновки до розділу 2	129
 РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ.....	133
3.1. Особливості фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в країнах Європейського Союзу	133

3.2. Напрями вдосконалення фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні.....	145
Висновки до розділу 3	160
ВИСНОВКИ.....	163
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	168
ДОДАТКИ.....	194

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ЄС – Європейський Союз

МК України – Митний кодекс України

МК ЄС – Митний кодекс Європейського Союзу

ПК України – Податковий кодекс України

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Сучасний стан розвитку митних відносин зумовлює необхідність наукового аналізу правових перетворень, що відбуваються у сфері митного регулювання. У цьому контексті вагомим значення набуває ефективність правового забезпечення адміністрування митних платежів, оскільки саме чітка та законодавчо закріплена визначеність процесу адміністрування митних платежів для учасників митних правовідносин є головною складовою, за якою визначається більшість ініціатив у галузі митної справи.

Суспільні відносини, що виникають у процесі або з приводу переміщення предметів через митний кордон України, регулюються нормами різної галузевої належності. Не є виключенням і відносини щодо адміністрування митних платежів, які є важливим компонентом митної справи. Значна роль у правовому регулюванні адміністрування митних платежів належить нормам фінансового права, оскільки за їх допомогою забезпечується формування доходів держави. Враховуючи значущість митних платежів як джерела доходу Державного бюджету України проблема фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів набуває особливої актуальності.

Інститут адміністрування митних платежів є одним з основних елементів ефективного функціонування митної справи та економіки держави. Однак чинне законодавство не дає цілісного уявлення про адміністрування митних платежів як повністю сформоване правове явище. Законодавча невизначеність сутності та специфіки адміністрування митних платежів зашкоджує усуненню прогалин у правовому регулюванні відносин, пов'язаних із сплатою митних платежів. Актуальність теми дослідження визначається також відсутністю комплексних досліджень фінансово-правових аспектів адміністрування митних платежів. Усі перераховані обставини у їх комплексі зумовлюють необхідність проведення дослідження фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні.

Науково-теоретичним підґрунтям дослідження стали праці учених у галузі адміністративного, фінансового та митного права, зокрема Н.І. Атаманчук, Л.О. Батанової, Л.К. Воронової, Д.О. Гетманцева, Н.В. Гребенюк, І.В. Діордіци, О.О. Добрянської, Е.С. Дмитренко, Л.М. Дорофєєвої, Ю.М. Дьоміна, Б.Н. Закаряна, І.А. Коваленко, Т.О. Коломоєць, В.Т. Комзюка, Л.О. Копцевої, Б.А. Кормича, Ю.Д. Кунєва, М.П. Кучерявенка, В.Я. Настюка, А.Ю. Олійника, Ю.В. Оніщика, О.П. Орлюк, Д.В. Приймаченка, Н.Ю. Пришви, Л.А. Савченко, А.М. Тимченка, О.П. Федотова, Ю.А. Федчишина, І.П. Яковлєва та ін.

Серед дисертаційних досліджень, присвячених правовому регулюванню адмініструванню податків, необхідно відмітити праці таких учених: Проценко Т.О. «Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів», Гречана Т.В. «Фінансово-правові засади адміністрування податку на додану вартість з постачання товарів і послуг на митній території України», Чинчин М.М. «Правові основи податкового адміністрування в Україні», Беспалова А.О. «Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні», Ясько І.В. «Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні», Медведєв М.Ю. «Правовий механізм адміністрування податків, зборів, платежів».

Беручи до уваги важливість і наукову цінність наявних досліджень та віддаючи належне досягнення учених у теоретичних та практичних питаннях правового регулювання адміністрування податків, необхідно констатувати, що фінансово-правове регулювання адміністрування митних платежів в Україні не було предметом окремого дослідження. Цим і визначена актуальність обраної теми та її важливе наукове та практичне значення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертацію виконано відповідно до Плану заходів з реформування та розвитку системи органів, що реалізують митну політику, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13 травня 2020 року № 569-р, Національної економічної стратегії на період до 2030 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 03 березня 2021 року № 179, Стратегії реформування

системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 року № 1805-р, Національної стратегії доходів до 2030 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р, Плану з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25 жовтня 2017 року № 1106, Плану науково-дослідних робіт Київського національного університету технологій та дизайну за темою «Правове забезпечення реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів правових відносин у сфері публічного адміністрування» (номер державної реєстрації 0122U201691).

Мета і завдання дослідження. *Метою* роботи є визначення сутності та особливостей фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні, а також формування напрямів удосконалення у цій сфері.

Для досягнення зазначеної мети поставлені такі *завдання*:

- з'ясувати генезис та стан наукової розробки правового регулювання адміністрування митних платежів;
- визначити сутність та правову природу адміністрування митних платежів;
- охарактеризувати адміністрування митних платежів як фінансово-правовий інститут;
- розглянути обов'язок із сплати митних платежів як об'єкт адміністрування митних платежів;
- розкрити контроль за сплатою митних платежів як системоутворюючий елемент адміністрування митних платежів;
- встановити заходи фінансово-правового примусу в системі адміністрування митних платежів;
- проаналізувати особливості фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в країнах Європейського Союзу;
- сформулювати напрями вдосконалення фінансово-правового регулювання

адміністрування митних платежів в Україні.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, що виникають у процесі адміністрування митних платежів.

Предмет дослідження – фінансово-правове регулювання адміністрування митних платежів в Україні.

Методи дослідження. Дослідження проведено з використанням загальнонаукових та спеціальних методів, які були обрані з урахуванням поставленої мети, визначених завдань, об'єкта та предмета дослідження. Застосування *діалектичного* методу дозволило розглянути всі питання дослідження в динаміці, виявити їх взаємозв'язок і взаємозумовленість та сприяло комплексному аналізу фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні (розділи 1–3). За допомогою *історико-правового* методу досліджено генезис та стан наукової розробки фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів, а також визначено етапи становлення та розвитку правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні (підрозділ 1.1). *Формально-юридичний* та *структурно-функціональний* методи дозволили встановити сутність та правову природу адміністрування митних платежів, охарактеризувати адміністрування митних платежів як фінансово-правовий інститут, розглянути обов'язок із сплати митних платежів як об'єкт адміністрування митних платежів, розкрити контроль за сплатою митних платежів як системоутворюючий елемент адміністрування митних платежів, з'ясувати заходи фінансово-правового примусу в системі адміністрування митних платежів (підрозділи 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3). Метод *термінологічного аналізу* та *логіко-семантичний* метод застосовано під час з'ясування адміністрування митних платежів як фінансово-правового інституту (підрозділ 1.3), а також при визначенні таких понять як «адміністрування митних платежів», «обов'язок із сплати митних платежів», «контроль за сплатою митних платежів», «митні платежі», «державно-правовий примус у митній сфері», «фінансово-правовий примус» (підрозділи 1.2, 2.1, 2.2, 2.3). *Статистичний* метод використано під час дослідження надходжень до Державного бюджету України від сплати митних

платежів та результатів оскаржень рішень митних органів платниками податків в адміністративному та судовому порядку (підрозділ 3.2). *Порівняльно-правовий* метод застосовано під час аналізу особливостей фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в країнах Європейського Союзу (підрозділ 3.1). Методи *моделювання, аналізу та синтезу* використані при розробці напрямів удосконалення фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні (підрозділ 3.2).

Нормативну основу дослідження склали Конституція України, Митний кодекс України, Податковий кодекс України, інші нормативно-правові акти.

Емпіричну базу дослідження становлять наукові, публіцистичні, довідкові, енциклопедичні, монографічні видання, узагальнення діяльності митних органів, узагальнення діяльності Ради бізнес-омбудсмена, адміністративна та судова практика щодо адміністрування митних платежів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є першим в Україні комплексним, науковим, монографічним дослідженням фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні. В результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових науково-теоретичних та практичних положень, висновків та пропозицій для розвитку фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні. Основні з них такі:

вперше:

– здійснено періодизацію становлення та розвитку правового регулювання адміністрування митних платежів на території України за такими етапами: 1) IX–XIII ст. – виникнення інституту адміністрування митних платежів у Київській Русі; 2) XIII–XIV ст. – розвиток інституту адміністрування митних платежів характеризується занепадом Київської Русі та монголо-татарським вторгненням; 3) XIV–XVII ст. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у часи Литовсько-польської доби; 4) XVIII – початок XX ст. – розвиток адміністрування митних платежів у період входження українських земель до Російської імперії; 5) 1917–1991 рр. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у

радянський період; 6) 1991–2002 рр. – становлення та розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття першого Митного кодексу України; 7) 2002–2012 рр. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття другого Митного кодексу України; 8) 2012 р. – дотепер – розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття третього Митного кодексу України;

– доведено, що адміністрування митних платежів є комплексним інститутом, який об’єднує в собі норми різної галузевої належності (потребує комплексного правового регулювання нормами таких галузей законодавства як митне податкове, адміністративне, цивільне, банківське, міжнародне);

– обґрунтовано, що адміністрування митних платежів є інститутом фінансового права та різновидом публічної фінансової діяльності держави, яка здійснюється митними органами і спрямована на своєчасне та в повному обсязі надходження митних платежів до Державного бюджету України;

– аргументовано, що концепція фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів включає: 1) відносини, пов’язані із забезпеченням сплати митних платежів; 2) відносини, пов’язані із контролем правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів; 3) відносини, пов’язані із застосуванням заходів щодо примусового стягнення митних платежів;

– обґрунтовано, що у митній сфері доцільно виділяти фінансово-правовий примус, який застосовується у разі невиконання або неналежного виконання обов’язку із сплати митних платежів шляхом превентивних, припиняючих, правопоновлювальних та каральних заходів;

удосконалено:

– визначення поняття «адміністрування митних платежів» як сукупності дій, рішень та процедур, за допомогою яких митні органи здійснюють діяльність, спрямовану на забезпечення правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів та застосування заходів щодо їх примусового стягнення;

– розуміння обов’язку із сплати митних платежів як конституційно-правового обов’язку особи перед державою з обчислення, сплати та декларування суми митних платежів, який виникає на підставі законодавчо встановлених юридичних фактів, підлягає добровільному виконанню у встановлений податковим та митним законодавством строк та гарантується можливістю застосування заходів державного примусу;

набули подальшого розвитку:

– наукові позиції, що митні відносини регулюються сукупністю правових норм різної галузевої належності;

– погляди науковців, що категорія «митні платежі» являє собою комплексний (міжгалузевий) правовий інститут, який об’єднує в собі норми різних галузей права;

– теоретичні підходи, що контроль за сплатою митних платежів є видом публічного фінансового контролю, оскільки такий контроль здійснюється у процесі формування грошових коштів і спрямований на наповнення Державного бюджету України за рахунок митних платежів, які справляються під час переміщення або у зв’язку з переміщенням предметів через митний кордон України;

– наукові підходи щодо особливостей фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в країнах Європейського Союзу;

– наукові положення щодо сутності та особливостей фінансово-правової відповідальності за порушення митного законодавства, яка застосовується у разі невиконання або неналежного виконання обов’язку із сплати митних платежів.

Практичне значення отриманих результатів полягає у тому, що сформульовані у роботі висновки і пропозиції можуть бути використані у:

– *науково-дослідній діяльності* – як підґрунтя для проведення подальших наукових досліджень фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні;

– *правотворчій діяльності* – для вдосконалення фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні;

– *правозастосовній діяльності* – для чіткого розуміння та застосування норм податкового та митного законодавства щодо адміністрування митних платежів;

– *освітньому процесі* – під час розробки та викладанні навчальних дисциплін «Митне право», «Фінансове право» та «Податкове право».

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною завершеною науковою працею. Основні положення, що характеризують наукову новизну дослідження, теоретичне і практичне значення його результатів, розроблені дисертантом особисто.

Апробація матеріалів дисертації. Основні положення дисертації оприлюднено на таких міжнародних та всеукраїнських науково-практичних заходах: «Приватно-правові та публічно-правові відносини: проблеми теорії та практики в умовах воєнної агресії» (м. Кропивницький, 07 жовтня 2022 р.); «Основні права людини і громадянина в умовах глобалізації» (м. Київ, 23 листопада 2022 р.); «Трансформація законодавства в умовах воєнного стану та післявоєнного часу: стан та перспективи» (м. Харків, 17 березня 2023 р.); «Правові засади організації та здійснення публічної влади» (м. Хмельницький, 31 березня 2023 р.); «Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні» (м. Київ, 09 листопада 2023 р.); «Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні» (м. Київ, 8 жовтня 2024 р.).

Структура та обсяг дисертації. Структура складається з вступу, трьох розділів, що охоплюють вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 195 сторінок. Список використаних джерел містить 238 найменувань, розміщених на 29 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ

1.1. Генезис та стан наукової розробки правового регулювання адміністрування митних платежів

Доходи Державного бюджету України є основою здійснення фінансової діяльності органів публічної влади, оскільки саме за допомогою дохідної частини відбувається їх фінансування. Одним із важливих системоутворюючих джерел формування Державного бюджету України є митні платежі. Адміністрування митних платежів на кордонах держави – один з найдавніших способів фінансування її діяльності, заснований на митній регалії – виключне суверенне право держави обкладати платежем товари при їх ввезенні або вивезенні зі своєї території [1, с. 161–162]. В сучасних умовах для України вкрай важливе таке джерело доходів, як митні платежі. Вивчення генезису правового регулювання інституту адміністрування митних платежів дозволить з'ясувати закономірності та тенденції його розвитку.

Перші згадки про митні платежі на території сучасної України з'явилися в IX ст. Саме тоді були підписані дві торговельні угоди з Візантією, так звані «договори з греками»: договір 907 року, підписаний київським князем Олегом та підтверджуючий привілеї київських купців – забезпечення безмитної торгівлі; договір 944 року, підписаний князем Ігорем та встановлюючий певні обмеження, – скасування безмитної торгівлі для київських купців; обмеження імпорту парчі та шовку [2, с. 98]. В період Київської Русі митні платежі були різними: адміністрували не тільки з ввезенням, а й з урахуванням ціни товару [3, с. 136]. Відомий був і такий вид митного платежу, як явка – збір з купця за пред'явленням товару на митній заставі [3, с. 136]. За наймання комори (складу) для товару на гостинному дворі справлявся комор [3, с. 136].

За часів монголо-татарського вторгнення з'явилося слово «тамга», що в перекладі означає «друк, лист» [4, с. 24]. Видача ханських ярликів з печаткою – тамгою, що підтверджує привілеї феодалів і духовенства, супроводжувалося збором, який називався тамга, а незабаром тамгою стало називатися мито, що справлялася при торгівлі на ринках і ярмарках [4, с. 24]. Від слова «тамга» було утворено дієслово «тамжить», тобто ставити печатку і справляти мито, тамгу [4, с. 24]. Такі платежі ще не мали прикордонного характеру і «справлялися скрізь де завгодно: всюди були застави – у містах, селах і слободах, на ринках і воріт» [4, с. 24]. У період панування на українських землях литовських і польських феодалів митна справа продовжує розвиватися, хоча і втрачає свою самобутність і самостійність [5, с. 70–71]. В ті часи існувало до півсотні різного роду митних платежів, виняткове право на запровадження яких мав великий князь [5, с. 70–71]. Слід зазначити, що розповсюдженою практикою того періоду була оренда митних платежів [5, с. 70–71].

Систему митної справи мала козацько-гетьманська Україна. У гетьманському універсалі 1654 року визначалися розміри митних платежів за товари, що ввозилися в Україну [2, с. 99]. За свідченням письмових документів, на той час митні платежі на кордонах щороку приносили у державну скарбницю майже 100 000 червоних золотих. Україна у ті часи проводила митну політику, з якою змушені були рахуватися інші держави [2, с. 99]. Зборівський, Білоцерківський договори, «Березневі статті» Богдана Хмельницького містили норми й правила для збирачів митних платежів [2, с. 99]. У Гадяцькому трактаті Івана Виговського адміністрування митних платежів регулювалося ст. 3, згідно якої звільняються від сплати митних платежів козацькі хутори, села, містечка, дома [2, с. 99]. У ст. 16 Конституції Пилипа Орлика «папки й Конституції законів та вольностей Війська Запорізького» регулюється зменшення митних перешкод для простолюду, порядок надходження до державної скарбниці платні за ввіз і вивіз товарів згідно з нормами універсалів [2, с. 99]. У XVII ст. основними видами мита були: евекта – податок за ввіз товару та індукта – збір за ввезення товару або транзит його через територію Запоріжжя [2, с. 99].

До кінця XVII ст. на українських землях, які входили до складу Російської держави, склалася система митних установ зі своїми штатами [6, с. 508]. У період переворотів із 1725 по 1762 роки митна політика характеризувалася непослідовністю [6, с. 508]. У 1724 р. Катерина I видала наказ про «Покровительський митний тариф» (товари, які ввозилися іноземними купцями, обкладалися митом, руські купці могли вивозити свої товари без перешкод) [6, с. 508]. Але в 1726 р. і в 1728 р. були підписані російсько-англійські та російсько-пруські договори, які встановлювали режим взаємного митного добробуту. Митний тариф 1731 року цілком відмінив «Покровительський митний тариф» [6, с. 508]. Реформа 1753 р. внесла зміни у митні заклади, ліквідувалися внутрішні митниці [6, с. 508]. У зв'язку з ростом контрабанди у 1754 року була створена прикордонна варта, набирались команди митних кінних об'їждчиків [6, с. 508]. Митним тарифом 1767 року були встановлені мита на продукти, які виготовлялися в країні на низькому рівні або в незначній кількості та які ввозились і були конкурентоспроможними з російськими [6, с. 508].

За час уряду Олександра I і Миколи I митна політика проводилася, орієнтуючись на збільшення митних доходів казни [3, с. 137]. Спостерігалася постійна тенденція зростання зовнішньоторговельного обміну [3, с. 137]. Митна політика першої половини XIX ст. обмежувала ввіз іноземних товарів, забезпечуючи високий прибуток російській буржуазії та нагромадження капіталів для інвестування у промисловість [6, с. 508]. На жаль, початок другої половини XIX ст. негативно відобразився на митній діяльності, тому що зовнішня торгівля в умовах Кримської війни (1853–1856 рр.) і Паризького митного договору завмерла і митні доходи скоротились [6, с. 508]. У 1877–1887 рр. наступила політика обмеження ввозу іноземних товарів [6, с. 508]. У 1876 р. з 10 міст було прийнято рішення брати в золотій валюті митні платежі [6, с. 508]. Митний тариф 1891 року підвищив ввізні мита на іноземні машини, хімічні товари, бавовну, цукор, чавун, рейки [6, с. 508]. Кордон не був забезпечений щодо митного контролю [6, с. 508]. Упродовж усього дореволюційного періоду розвитку митної системи спостерігається поступове формування і розвиток трьох функціональних

напрямків в діяльності митних органів – фіскального, регулятивного, правоохоронного [5, с. 78]. Перш за все, на митницю покладалася функція щодо забезпечення дохідної частини державної скарбниці [5, с. 78]. В окремі періоди митні доходи становили 50 % активів царського бюджету [5, с. 78].

Після Жовтневої революції 1917 року організація і робота митного контролю проходила під керівництвом В.І. Леніна [3, с. 137]. Декрет Леніна вперше встановив правила провезення товарів через кордон від 29 грудня 1917 року «Про дозвіл на ввіз і вивіз товарів» [3, с. 137]. У цьому ж документі було визначено поняття контрабанди [3, с. 137]. Митна служба розвивалася в умовах громадянської війни, голоду, розрухи, товарного дефіциту [3, с. 137]. У структурі митниць української держави важливим для діяльності митних установ був декрет, прийнятий 21 січня 1919 року Урядом України «Про розмежування прав центральної і місцевої Радянської влади зі збору мит і про регулювання діяльності місцевих установ» [3, с. 137]. Митні установи остаточно перейшли в систему радянських, після відновлення Радянської влади в Україні в грудні 1919 року [3, с. 137]. Перший радянський митний тариф був затверджений 9 березня 1922 року [3, с. 137]. 12 листопада 1922 року було створено українське відділення Головного митного управління [3, с. 137]. 14 грудня 1924 року був затверджений Митний статут Союзу Радянських Соціалістичних Республік (далі – СРСР), а 19 грудня 1928 року був введений в дію Митний кодекс СРСР [3, с. 137].

У 1961 році затверджено черговий Закон про митний тариф СРСР. Необхідність розробки нового митного тарифу пов'язувалася з тим, що тариф 1930 року не міг бути повноцінним інструментом зовнішньоторговельної діяльності. У цьому тарифі існувала лише одна колонка митних зборів на товари, які імпортувались зовнішньоторговельними організаціями СРСР. Тариф 1961 року був двоколонковим і передбачав можливість адміністрування мінімального й максимального мита. Мінімальними митами обкладалися товари, які вироблялись і ввозилися з країн, де до радянських експортних товарів застосовувався режим найбільшого сприяння. Мінімальні ставки митного тарифу СРСР 1961 року, як правило, були значно нижчими ставок тарифу 1930 року. Середній рівень при

обкладанні за тарифом 1961 року у 2 – 3 рази нижчий, ніж у США, Німеччини, Великобританії. Максимальні ставки митного тарифу застосовувались до товарів держав, які до експортних радянських товарів не застосовували режиму найбільшого сприяння. При цьому передбачалось, що додаткові суми мита не можуть покладатися зовнішньоторговельними установами на радянських замовників і сплачувались за рахунок сум, які вносились установами в державний бюджет. Різниця між максимальними і мінімальними ставками могла компенсуватися лише за рахунок іноземних постачальників через зниження цін [7].

У 1964 році Президія Верховної Ради СРСР затвердила новий Митний кодекс СРСР. Якщо порівняти Митний кодекс 1964 року з Митним кодексом 1928 року, то він став значно меншим за обсягом – 120 статей проти 188 [7]. Управлінню митною справою присвячувався перший розділ Митного кодексу, який містив 7 статей [7]. Управління митною справою на території СРСР належало до компетенції Міністерства зовнішньої торгівлі і здійснювалось безпосередньо Головним митним управлінням [7]. Серед функцій митних установ визначались контроль за додержанням державної монополії зовнішньої торгівлі, здійснення митних операцій та боротьба з контрабандою [7].

Митним платежам була присвячена Глава 10 Митного кодексу. Мита визначалися тарифами, які затверджувалися Радою Міністрів СРСР. Мито обчислювалося на підставі митного тарифу, діючого в день платежу мита або в день випуску вантажу митною установою, в залежності від того, який із зазначених термінів передусь іншому. Відносно вантажів, привезених з країн, з якими не укладені торговельні договори або якими такі договори порушені, Міністерством зовнішньої торгівлі СРСР за погодженням з Міністерством закордонних справ СРСР і Міністерством фінансів СРСР встановлювалася надбавка до існуючих ставок митних зборів, а безмитні вантажі, які привозилися з цих країн, у певних випадках обкладатися митом. У Митному кодексі СРСР 1991 року особливості правового регулювання митних платежів були визначені в Розділі IV, а оподаткування митом товарів та інших предметів, що переміщуються

через митний кордон СРСР, здійснювалося відповідно до Закону СРСР «Про митний тариф».

З моменту проголошення незалежності України було прийнято три митні кодекси [8]. У Митному кодексі України 1991 року в Розділі V було регламентовано питання, пов'язані із адмініструванням митних платежів. Обкладення митом товарів та інших предметів, що переміщуються через митний кордон України, здійснювалися відповідно до Закону України «Про Єдиний митний тариф» [8]. За митне оформлення транспортних засобів (у тому числі транспортних засобів індивідуального користування), товарів, спадщини, речей, які переміщуються через митний кордон України (у тому числі у міжнародних поштових відправленнях та вантажем), та інших предметів, а також за перебування їх під митним контролем справлялися митні збори, розміри яких встановлювалися Кабінетом Міністрів України [8]. За заявою підприємства та при наявності гарантії банку митниця мала право надати відстрочення або розстрочення сплати митних зборів на строк, що не перевищує одного місяця [8]. Митні збори також справлялися за митне оформлення товарів та інших предметів у зонах митного контролю на територіях і в приміщеннях підприємств, що зберігали такі товари та інші предмети, чи поза робочим часом, встановленим для митниці, і за зберігання товарів та інших предметів під відповідальністю митниці у випадках, коли передача їх на зберігання митниці не є обов'язковою [8].

У 1992 році прийнято Закон України «Про Єдиний митний тариф», яким було визначено порядок формування та застосування Єдиного митного тарифу України при ввезенні на митну територію України та вивезенні за межі цієї території товарів та інших предметів з метою обкладення їх митом [9]. У 2001 році затверджено оновлений Митний тариф України [10]. Згодом було прийнято другий Митний кодекс України [11]. Слід зазначити, що у Митному кодексі 2002 року питання, пов'язані із адмініструванням митних платежів, не достатньою мірою були врегульовані, адже навіть окремої глави не було присвячено митним платежам. Варто також відмітити, що при переміщенні товарів через митний кордон України необхідно було сплачувати податок на додану вартість та

акцизний збір, правовий механізм яких встановлювався податковим законодавством.

Третій Митний кодекс України (далі – МК України) було прийнято у 2012 році [12]. Відповідно до цього МК України визначено перелік митних платежів (п. 27 ч. 1 ст. 4); встановлено, що відносини, пов'язані із справлянням митних платежів, регулюються МК України, Податковим кодексом України (далі – ПК України) та іншими законами України з питань оподаткування (ч. 2 ст. 1); передбачено окремий розділ IX «Митні платежі», який присвячений оподаткуванню митними платежами товарів, що переміщуються через митний кордон України. Доцільно зазначити, що вперше правовий механізм мита регламентовано у МК України (глава 42). Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, акцизним податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) та податком на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції), визначено ПК України (Розділи VI та V) [13]. При цьому зауважимо, що правила оподаткування товарів особливими видами мита та адміністрування інших платежів при переміщенні товарів через митний кордон передбачено іншими нормативно-правовими актами [14-19]. У 2013 році прийнято новий Митний тариф України [15], на зміну якому у 2020 році прийнято оновлений Митний тариф України [16], а сьогодні діє Митний тариф України, прийнятий у 2022 році [17].

Проведений аналіз історії становлення та розвитку правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні дозволяє виокремити такі етапи його періодизації: 1) IX–XIII ст. – виникнення інституту адміністрування митних платежів у Київській Русі; 2) XIII–XIV ст. – розвиток інституту адміністрування митних платежів характеризується занепадом Київської Русі та монголо-татарським вторгненням; 3) XIV–XVII ст. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у часи Литовсько-польської доби; 4) XVIII – початок XX ст. – розвиток адміністрування митних платежів у період входження українських земель до Російської імперії; 5) 1917–1991 рр. – розвиток інституту

адміністрування митних платежів у радянський період; 6) 1991–2002 рр. – становлення та розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття першого Митного кодексу України; 7) 2002–2012 рр. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття другого Митного кодексу України; 8) 2012 р. – дотепер – розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття третього Митного кодексу України.

Вивченню різноманітних аспектів митного регулювання присвячено чимало наукових праць [18–34]. Враховуючи тематику нашого дослідження доцільно виділити роботу Яковлєва І.П. «Форми і методи публічного адміністрування у державній митній справі» [35], у якій публічне адміністрування у державній митній справі визначено як самостійний вид публічної діяльності, що охоплює розроблення та практичне втілення владно-впорядковуючого впливу на суспільні відносини, має підзаконний виконавчо-впорядковуючий характер, здійснюється суб'єктами владних повноважень на засадах гласності та спрямована на реалізацію митних інтересів України шляхом організаційно-правового забезпечення відносин, які виникають у зв'язку з переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон, владно-установчим або статусним супроводженням такого переміщення [35, с. 184]. Вченим також зроблено висновок, що «публічне адміністрування» відрізняється від свого еволюційного попередника – «державне управління» – рядом кількісних (охоплює муніципальну і закордонну складові адміністрування; стосується неуправлінських видів владної активності, зокрема, сервісної та юрисдикційної) та якісних показників (задоволення публічних, а не державних, інтересів; широке забезпечення прозорості та відкритості; актуалізація нерозпорядчої комунікації) [35, с. 184].

Заслужують уваги наукові дослідження у сфері фінансів О.Ф. Запорожець «Система адміністрування митних платежів в умовах інтеграційних процесів» та Л.І. Прокіпчук «Адміністрування митних платежів в умовах реформування митної політики держави».

О.Ф. Запорожець визначено систему адміністрування митних платежів як економічну, правову, організаційну та інституційну категорії. Як економічна – це

сукупність постійних, систематичних та безперервних внутрішньо структурованих відносин між адміністраторами, підконтрольними суб'єктами та зовнішнім середовищем у відповідності до цілей: забезпечення стабільного надходження митних платежів до Державного бюджету України [36, с. 6-7]. Як правова категорія вона являє собою систему законодавчо визначених взаємовідносин між державою, в особі адміністраторів, і підконтрольними суб'єктами [36, с. 6-7]. Як організаційна – це сукупність державних органів виконавчої влади, функціонально уповноважених забезпечувати процес справляння митних платежів за допомогою механізму адміністрування мита, акцизного податку і податку на додану вартість щодо підконтрольних суб'єктів [36, с. 6-7]. Як інституційна категорія – це упорядкована сукупність формалізованих і соціально зумовлених правил, які використовують адміністратори митних платежів у процесі скоординованих відносин з підконтрольними суб'єктами з метою своєчасного наповнення державного бюджету у повному обсязі [36, с. 6-7].

Крім цього, О.Ф. Запорожець сформульовано концептуальне уявлення про системність адміністрування митних платежів, яке підтверджене тісною взаємодією та нерозривною єдністю її елементів: адміністраторів (підсистема, яка керує), підконтрольних суб'єктів (керована підсистема), об'єкта, предмета, контрольних дій та заходів, які спрямовані на процес розробки та реалізації управлінських рішень при виконання пріоритетних державних завдань щодо реалізації митної політики. З метою забезпечення стабільного наповнення державного бюджету контрольні дії та заходи реалізуються через виконання основних функцій, а саме: фіскальної; регулюючої, контрольної. Визначальною характеристикою системи адміністрування митних платежів є взаємопов'язані та взаємозалежні зв'язки між її елементами: адміністраторами та підконтрольними суб'єктами і контрольними діями щодо об'єкта і предмета адміністрування [36, с. 7].

У свою чергу Л.І. Прокіпчук під системою адміністрування митних платежів запропоновано розуміти систему правовідносин, які формуються внаслідок

здійснення митними органами організаційно-управлінської діяльності за допомогою сукупності норм та засобів, визначених на законодавчому рівні, з приводу забезпечення організації справляння митних платежів та контролю за повнотою їх акумулювання [37, с. 14]. Також Л.І. Прокіпчук представлено механізм адміністрування митних платежів з чітко визначеними напрямками дії (організаційно-інституційний напрям, контрольний, функціональний, правовий, напрям взаємодії); функціями (фіскальна, регулююча, контрольна); похідними функціями (планування та прогнозування, управління ризиками, облікова, митне регулювання, консультаційно-інформаційна, аналітична, юридичний супровід, адміністрування заборгованості); інструментами (ставки митних податків та зборів, ведення обліку суб'єктів ЗЕД, податкове консультування, митний контроль, оформлення переміщуваних через митний кордон товарів, визначення митної вартості та її контроль, пільги і преференції при сплаті митних платежів, контроль трансфертного ціноутворення, облік митних платежів, контролінг). Сутнісними характеристиками такого концепту адміністрування митних платежів науковцем визначено: об'єкт (митні платежі); суб'єкти (центральний орган виконавчої влади у сфері митної справи, спеціалізовані митні органи, митниці та митні пости); методи (інституційно-правові, адміністративні, соціально-психологічні) [37, с. 5-7].

Серед представників юридичної науки слід виокремити працю Т.О. Проценка «Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів» [38], в якій визначено теоретико-прикладне поняття адміністрування податків і митних платежів; встановлено місце, роль, зміст і сутність адміністрування податків і митних платежів у системі фіскальних заходів; проаналізовано проблемні питання організації управління впровадженням нових інформаційних технологій взаємодії з платниками податків при адмініструванні бюджетних надходжень; визначено і вивчено існуючий рівень організації адміністрування податків і митних платежів, досліджено об'єкт і предмет управлінського впливу на ефективність зазначеного процесу; проаналізовано основні методи адміністрування податків і митних платежів, застосовувані податковою і митною службою, а також проблемні

питання організації взаємодії між ними, зокрема щодо обміну інформацією; вивчено позитивний світовий досвід діяльності фіскальних органів, сформульовано комплекс прикладних рекомендацій, спрямованих на удосконалення теоретико-прикладних засад і практики організації адміністрування податків і митних платежів; розроблено концептуальні засади теорії адміністрування, принципи, поняття адміністрування податків та митних платежів [39, с. 108].

Зважаючи на те, що інститут митних платежів об'єднує в собі норми податкового законодавства [40, с. 24], значну кількість наукових праць було присвячено окремим питанням правового регулювання адміністрування податків. Серед них варто відзначити такі: Л.М. Касьяненко «Правові основи здійснення фінансового контролю органами Державної податкової служби України» [41], В.В. Кириченко «Способи забезпечення виконання податкового обов'язку» [42], З.М. Будько «Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень» [43], Н.А. Маринів «Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю» [44], П.В. Дуравкін «Забезпечення виконання податкового обов'язку» [45], А.Р. Олійник «Правове регулювання податкової застави в Україні» [46], А.М. Тимченко «Види примусових заходів у податковому праві» [47], О.М. Дуванський «Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів» [48], Н.Є. Маринчак «Забезпечувальні заходи в податковому праві» [49], Б.Н. Закарян «Правовідновлювальні заходи в податково-правовому регулюванні» [50], Н.В. Гребенюк «Функції податково-правового примусу» [51] тощо. Однак як слушно відмічає О.В. Озеруга наведені наукові доробки стосуються окремих елементів адміністрування податків, а не адміністрування митних платежів [39, с. 108].

Правовим основам податкового адміністрування в Україні була присвячена робота М.М. Чинчина [52]. У ній з'ясовано правову природу податкового адміністрування; визначено поняття та зміст податкового адміністрування; окреслено межі та визначено стадії податкового адміністрування; розкрито

систему суб'єктів податкового адміністрування; досліджено особливості правового статусу контролюючих органів як суб'єктів податкового адміністрування, визначено їх структуру; охарактеризовано зобов'язаних осіб як суб'єктів податкового адміністрування, визначено їх коло, особливості правового статусу; розкрито зміст процедур податкового адміністрування; визначено порядок реалізації процедур виконання податкового обов'язку; проаналізовано зміст податкового контролю як складової частини податкового адміністрування; визначено особливості процедур вирішення податкових спорів [39, с. 108].

На теоретико-правових засадах податкового адміністрування в Україні спрямоване дослідження І.В. Ясько, у якому проаналізовано виникнення, становлення та розвиток податкового адміністрування в Україні; визначено поняття та зміст адміністрування податків, а також принципи, на яких воно базується; розглянуто податкову політику держави в контексті формування системи податкового адміністрування; розкрито податкове адміністрування як правову категорію; охарактеризовано систему органів податкового адміністрування; розглянуто поняття, принципи та механізми здійснення податкового контролю як складової податкового адміністрування; з'ясовано стан податкового адміністрування в зарубіжних країнах та виокремлено можливий позитивний досвід для України [53].

Форми і методи публічного адміністрування у державній податковій системі України досліджено М.М. Медведєвим [54]. Ним з'ясовано основні властивості публічного адміністрування, його кількісні та якісні відмінності від ретроспективного попередника «державного управління», предметно-кількісні характеристики у проекції на сферу державної податкової системи, виходячи із співвідношення «державної податкової системи» як процесу адміністрування та її «сфери» як об'єкту адміністрування; охарактеризовано коло суб'єктів публічного адміністрування у державній податковій системі, зокрема засади та динаміку їх основної складової; сформульовано поняття форм та методів публічного адміністрування у державній податковій системі, виявлено та охарактеризовано галузеві еквіваленти понять «форма організації», «форма функціонування»,

«форма розвитку»; визначено підстави виокремлення правових форм публічного адміністрування у державній податковій системі та чіткі операціональні (неабсолютні) критерії їх відмежування від неправових; розкрито сутність, види та особливості галузевої реалізації адміністративних актів, риси консультацій та попередніх рішень із питань державної податкової системи, що дозволяють зарахувати їх до групи адміністративних актів; охарактеризовано роль, ознаки та види адміністративних договорів; наведено умови та порядок укладення такого виду, як мирові угоди (компроміси) у справах про порушення податкового законодавства; встановлено інші випадки узгоджувального (недоговірного) та сприяючого податкового адміністрування; розкрито зміст методів публічного адміністрування у державній податковій системі, співвідношення їх універсальних видів; встановлено вектор динаміки методів галузевого адміністрування, обсяги застосування заохочення і сутнісне навантаження примусу у контексті лібералізації владно-впорядковуючого впливу.

А.О. Беспаловою досліджено правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні [55]. Зокрема, нею виокремлено та охарактеризовано етапи становлення законодавства з питань податкового адміністрування в Україні; визначено поняття та місце податкового адміністрування у доктрині фінансового права; з'ясовано зміст податкового адміністрування через мету, функції та завдання; охарактеризовано механізм податкового адміністрування; узагальнено іноземний досвід податкового адміністрування та визначено можливості його запозичення в умовах України; визначено особливості правового статусу суб'єктів податкового адміністрування; виокремлено специфіку змісту та структури податкового обов'язку як об'єкта податкового адміністрування; надано фінансово-правову характеристику окремих форм податкового адміністрування [39, с. 108].

Правовий механізм адміністрування податків, зборів, платежів був предметом наукового пошуку М.Ю. Медведєва [56]. Науковцем визначено поняття правового механізму адміністрування у податковій сфері; встановлено особливості правового забезпечення механізму адміністрування у податковій

системі; окреслено систему, функції та повноваження суб'єктів адміністрування у податковій сфері; розкрито сутність та здійснено класифікацію правових форм публічного адміністрування у податковій сфері; охарактеризовано особливості правових актів як визначальної форми адміністрування у податковій сфері; встановлено значення та види адміністративних послуг у правовому механізмі адміністрування податків, зборів, платежів; надано рекомендації щодо удосконалення правового механізму застосування заходів податкового примусу; запропоновано шляхи оптимізації правового регулювання методів податкового адміністрування за стандартами міжнародного права.

А.В. Боксгорн охарактеризувала адміністрування місцевих податків і зборів як об'єкт правового регулювання [57]. Вченою розкрито сутність та зміст поняття «адміністрування місцевих податків і зборів»; проаналізовано генезис феномену місцевих податків і зборів в Україні та механізму їхнього адміністрування; окреслено систему нормативно-правових актів, направлених на регулювання адміністрування місцевих податків і зборів, та здійснено їхню класифікацію; з'ясовано місце інституту плати за землю в системі місцевих податків та зборів; розкрито сутність та зміст єдиного податку та підвищення ефективності при його адмініструванні; визначено систему місцевих зборів та надано авторські визначення ключових понять цієї системи; охарактеризовано досвід правового регулювання адміністрування місцевих податків і зборів у країнах Європи; виокремлено перспективні напрямки удосконалення адміністративно-правових механізмів адміністрування місцевих податків і зборів; сформульовано конкретні пропозиції та рекомендації щодо удосконалення правового регулювання адміністрування місцевих податків і зборів.

Однак, необхідно зазначити, що питання фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів у наукових дослідженнях М.М. Чинчина, І.В. Яська, М.М. Медведєва, А.О. Беспалової, М.Ю. Медведєва та А.В. Боксгорн залишились поза увагою.

Окремим елементам фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів присвячено ряд наукових праць Ю.В. Оніщика [59-69]. У

наукових доробках Ю.В. Оніщиком доведено, що у відносинах щодо оподаткування митними платежами товарів, що переміщуються через митний кордон, найбільше проявляється фінансово-правовий аспект у митній сфері. Крім цього, Ю.В. Оніщиком виокремлено напрями реалізації податково-митного правового статусу митниці, а саме: 1) контроль за сплатою митних платежів та інших платежів, що справляються при перетині митного кордону; 2) повернення помилково та/або надміру сплачених сум митних платежів; 3) розстрочення та відстрочення сплати митних платежів; 4) забезпечення сплати митних платежів; 5) стягнення заборгованості зі сплати митних платежів; 6) визначення сум податкових зобов'язань, нарахування штрафних санкцій за порушення граничних строків сплати узгоджених податкових зобов'язань, а також нарахування пені після закінчення встановлених строків погашення узгодженого податкового зобов'язання на суму податкового боргу [66, с. 16]. Якраз саме ці напрями є елементами фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів [39, с. 108].

Фінансовий контроль у митній справі був предметом наукових розвідок Л.О. Копцевої [70] та О.О. Добрянської [71].

Так, Л.О. Копцевою визначено поняття та зміст фінансової діяльності митних органів; сформульовано поняття, зміст, завдання та мету фінансового контролю у митній справі; виокремлено повноваження митних органів при здійсненні фінансового контролю; з'ясовано місце фінансового контролю митних органів у системі митного контролю; охарактеризовано систему методів та стадії фінансового контролю у митній справі; встановлено коло суб'єктів, які вступають у правовідносини при здійсненні фінансового контролю у митній справі та проаналізовано їхню відповідальність [70]. У свою чергу О.О. Добрянською охарактеризовано систематизацію становлення чинного нормативно-методичного забезпечення правового регулювання фінансового контролю у сфері митної справи; здійснено теоретичний та історико-правовий аналіз фінансового контролю; розкрито сутність і значення фінансового контролю у сфері митної справи; визначено принципи, форми й методи фінансового контролю у сфері

митної справи; проаналізовано зарубіжний досвід правового регулювання фінансового контролю у сфері митної справи [71].

Особливостям правового регулювання мита та його видів присвячені праці Н.І. Атаманчук [72-76]. Доцільно також виокремити роботу Т.В. Гречаної, у якій досліджено фінансово-правові засади адміністрування податку на додану вартість з постачання товарів і послуг на митній території України [77]. Зокрема, нею розкрито зміст фінансово-правових категорій – «адміністрування податків», «адміністрування податку на додану вартість», «адміністрування податку на додану вартість з постачання товарів і послуг на митній території України»; виокремлено суб'єктів адміністрування податку на додану вартість з постачання товарів і послуг на митній території України, їх завдання та функції; з'ясовано правові форми і методи адміністрування податку на додану вартість з постачання товарів і послуг на митній території України; визначено організаційно-правові засади реєстрації та обліку платників податку на додану вартість та шляхи їх вдосконалення; встановлено особливості правового регулювання порядку обчислення і сплати податку на додану вартість та шляхи його вдосконалення; визначено правову природу та сутність бюджетного відшкодування податку на додану вартість, а також шляхи його вдосконалення; окреслено місце та суть податкових перевірок з адміністрування податку на додану вартість, їх види та шляхи удосконалення їх правового регулювання.

Підсумовуючи викладене, необхідно констатувати, що питання фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів не були предметом комплексного монографічного дослідження українських вчених. Відсутність наукових розробок цієї проблематики зумовлює нагальну потребу у дослідженні сутності та особливостей фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні.

1.2. Сутність та правова природа адміністрування митних платежів

Митні платежі є одним із системоутворюючих джерел формування Державного бюджету України. Правильність нарахування, повнота і своєчасність сплати митних платежів платниками податків залежить від ефективності їх адміністрування митними органами. Однак у МК України відсутнє визначення такої категорії як «адміністрування митних платежів». Водночас дієве адміністрування митних платежів є необхідною передумовою повного і своєчасного виконання Державного бюджету України за митними платежами і гарантією виконання державою завдань, що фінансуються за рахунок цих коштів. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває проблематика сутності та правової природи адміністрування митних платежів [78, с. 170].

У літературі під адмініструванням розуміється керівництво, управління [79, с. 59]; управляти, завідувати, управляти бюрократично через накази, командування [80 с. 23]; діяльність із керівництва ким-небудь або чимось [81, с. 28]. Адміністрування розглядається як різновид управлінської діяльності інституцій публічної влади, завдяки якій держава та громадянське суспільство забезпечують самокерованість (самоврядність) усієї суспільної системи та її розвиток у певному, визначеному напрямі [82, с. 666]. Термін «адміністрування» також трактується як: а) спосіб реалізації публічного інтересу як інтересу певної соціальної спільноти, об'єднаної у межах території держави; б) механізм реалізації державної політики; в) діяльність органів публічної влади, спрямована на досягнення загальносуспільних цілей [83, с. 233].

І.П. Яковлєв зазначає, що термін «адміністрування» часто вживається як синонімічний до змістовно близьких термінів «управління» і «регулювання». Водночас, необхідним є встановлення його сутнісних особливостей, адже розширення понятійно-категоріального апарату науки зазвичай обумовлене потребою відображення у пізнавальній діяльності нового аспекту об'єктивної дійсності. Заради справедливості слід сказати, що становлення понятійно-категоріального апарату є все-таки суб'єктивно-об'єктивним процесом. В умовах

наукового плюралізму він значною мірою детермінується індивідуальними позиціями авторитетних фахівців або навіть деструктивним прагненням до новизни чи запозичення закордонної термінології. Разом із тим, широке застосування поняття «адміністрування», яке використовується на теперішній час для характеристики: управління та його механізму; реформування виконавчо-розпорядчої діяльності держави; підгалузі та порівняльного методологічного підходу науки державного управління; організації сплати загальнообов'язкових платежів; організаційно-правової діяльності окремих органів; виконання адміністративних повноважень у судовій гілці влади тощо, має об'єктивне підґрунтя та обумовлено необхідністю позначити якісно новий аспект владно-суспільної взаємодії [35, с. 29–30].

Т.В. Гречана відмічає, що розуміння поняття «адміністрування» як управління за допомогою наказів і розпоряджень на сьогодні не відповідає реаліям практики, оскільки держава уже давно не користується адміністративно-командними методами управління. На її думку, у визначення потрібно вкласти те, що має істинно відображати останнє, адмініструвати – значить передбачати, організовувати, розпоряджатися, керувати і контролювати [77, с. 16].

З'ясовуючи сутність поняття «адміністрування митних платежів» слід звернути увагу на те, що у ПК України застосовано конструкцію «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» – сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [13].

Водночас, необхідно зазначити, що у ПК України є окремий розділ «Адміністрування податків, зборів, платежів», який охоплює значно більше

заходів (визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів; погашення податкового боргу платників податків; відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи тощо), які здійснюються контролюючими органами з метою правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, зборів, платежів платниками податків. У зв'язку з цим законодавче визначення категорії «адміністрування податків, зборів, платежів» є недосконалим і цілком справедливо на це вказують науковці [55, с. 47-48].

З приводу законодавчого трактування поняття «адміністрування податків, зборів, платежів» А.О. Беспалова звертає увагу на дві характерні його риси: по-перше, наведене визначення містить у собі не лише адміністрування податків та зборів, але й платежів іншого характеру («митні платежі, єдиний внесок та інші платежі»). Законодавець під конструкцією адміністрування податків передбачає й адміністрування єдиного соціального внеску, і митних платежів, тоді як сфера адміністрування податків обмежена адмініструванням податків та зборів, визначених у ПК України, які входять до системи оподаткування України, на відміну від єдиного соціального внеску і митних платежів. По-друге, у визначенні поряд із інституційною структурою податкових правовідносин законодавець зазначає також й інституційну структуру митних правовідносин. Законодавча конструкція відповідає терміну «фіскальне адміністрування», який є більш широким за змістом та охоплює як адміністрування податків, адміністрування єдиного соціального внеску, адміністрування митних та інших платежів, тоді як адміністрування податків і зборів стосується лише податків і зборів, що належать до системи оподаткування України [55, с. 45–46].

А.О. Беспалова також відмічає, що незважаючи на комплексний підхід законодавця до спроби визначення адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску та інших платежів, воно, як уявляється, має ряд недоліків. Так, некоректним є положення про «сукупність рішень та процедур

контролюючих органів і дій їх посадових осіб», оскільки органи влади діють саме через їхніх посадових осіб, тому відмежування зазначених понять як окремих суб'єктів у податкових правовідносинах не має ніякого смислового навантаження. Серед недоліків законодавчого визначення слід також відзначити відсутність чіткого закріплення інституційної структури податкових та митних відносин, як у Податковому, так і в Митному кодексах, а також розкриття змісту самого терміна «інституційна структура», яке взагалі залишається незрозумілим, адже відомо, що будь-які правовідносини складаються із: змісту, суб'єктів та об'єктів правовідносин. Ще одним недоліком законодавчого визначення «адміністрування податків, зборів, платежів» є різниця у розумінні понять: за пп. 62.1.1 п. 62.1 ст. 62 ПК України, облік платників податків входить до системи способів податкового контролю, який одночасно із цим зазначено у п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 ПК України у визначенні поняття «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів» як окремий захід, що здійснюють контролюючі органи. Додатково слід зазначити, що таке визначення адміністрування є обмежувальним, оскільки не передбачає інших заходів, які здійснюються контролюючими органами згідно з ПК України. Так, оминається питання щодо застосування заходів примусу – способів забезпечення виконання податкового зобов'язання, тобто законодавче визначення регламентує лише відносини щодо добровільної сплати податкового обов'язку. Однак, виходячи з положень Глав 9-10 ПК України, примусове виконання податкового обов'язку у вигляді погашення податкового боргу є невід'ємною складовою податкового адміністрування та його значною частиною [55, с. 47–48; 84, с. 93].

Варто відмітити, що серед науковців відсутній єдиний підхід щодо розуміння категорій «адміністрування податків» та «адміністрування митних платежів». Крім цього, дослідниками також використовуються такі поняття як «податкове адміністрування» та «митне адміністрування».

Так, О.Г. Хавкіна характеризує адміністрування податків як управлінську діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією

процесу оподаткування та побудована на державних законодавчих і нормативних актах [85, с. 31]. Схоже визначення пропонує В.М. Мельник, стверджуючи, що адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [86, с. 127]. Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпова, К.В. Петросянц адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів) визначають як процедуру реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно погашення податкових зобов'язань [87, с. 11]. А.А. Садеков та В.М. Покинтелиця під адмініструванням податків розуміють форму комплексної системної організації процесів податкового регулювання, контролю і стягнення податків, засновану на поєднанні владно-імперативних методів контролюючих органів і стимулюванні само ініціативи платників податків [88, с. 90]. А.С. Ластовецький адміністрування податків тлумачить як механізм, що включає систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів [89, с. 39].

С.В. Позняков під адмініструванням податків, зборів, обов'язкових платежів розуміє управлінську діяльність публічно-правового характеру, що здійснюється податковими органами, іншими органами державної влади в межах їх компетенції та суб'єктів господарювання, щодо формування державних доходів з метою реалізації функцій податків, яка включає в себе здійснювання ними попереджувально-контрольних, адміністративно-примусових, адміністративно-корпоративних, антикризових та інших функцій зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів у порядку, передбаченому законодавством з питань оподаткування [90, с. 98].

Т.Л. Томнюк трактує адміністрування податків його як сукупність взаємопов'язаних технологічних управлінських процедур, операцій і функцій практичного характеру, які здійснюються органами виконавчої влади у безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків, зборів та обов'язкових платежів у

централізовані фонди фінансових ресурсів та комплекс тактичних організаційно-виконавчих заходів, що здійснюється у процесі реалізації податкової політики держави [91, с. 5].

А. Селіванов стверджує, що адміністрування податків – це правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [92, с. 35]. А.Г. Загородній та Г.Л. Вознюк вважають, що адміністрування податків – це правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами (податковою адміністрацією і податковою інспекцією) та їхніми посадовими особами заходів, спрямованих на погодження і погашення податкових зобов'язань платника податків [93, с. 13]. Т.О. Проценко характеризує адміністрування податків за допомогою двох критеріїв: адміністрування податків як системи законодавчо визначених взаємовідносин між державою, яка є основним учасником створення податкового середовища, та платниками податків; адміністрування процесів оподаткування як системи забезпечення виконання функцій податків в існуючих умовах господарювання [94, с. 17].

М.Ю. Медведєв правовий механізм адміністрування податків, зборів, платежів визначає як систему правових засобів, за допомогою яких забезпечується здійснення публічного адміністрування у податковій системі – реалізації державної податкової політики органами державної влади, місцевого самоврядування (їх посадовими особами) та недержавними суб'єктами переважно шляхом виконання приписів законів, прийняття, зміни та скасування підзаконних нормативно-правових актів, прийняття управлінських рішень і надання адміністративних послуг у процесі адміністрування податків і розв'язання окремих організаційно-функціональних питань у податковій системі, пов'язаних із формуванням державного та місцевих бюджетів і подальшим розподілом акумульованих коштів; розкрито зміст його принципів (законності, збалансованості, комплексності, цілепокладання, стабільності, професіоналізму) [56, с. 6].

А.В. Боксгорн під адміністрування місцевих податків і зборів розуміє сукупність норм, правил, методів, прийомів і засобів, рішень та процедур, за допомогою яких органи, що здійснюють реалізацію державної податкової політики, органи місцевого самоврядування, їх посадові особи та податкові агенти здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на встановлення місцевих податків і зборів, організацію ідентифікації, облік платників місцевих податків і зборів та об'єктів оподаткування, забезпечення сервісного обслуговування платників місцевих податків і зборів, організацію та контроль за сплатою місцевих податків і зборів та за їхнім надходженням до місцевих бюджетів, відповідно до порядку, встановленого законом [57, с. 21-22].

Натомість на думку А.О. Беспалової терміни «податкове адміністрування» та «адміністрування податків» – це синоніми [55, с. 29]. Дослідниця вважає, що податкове адміністрування в широкому розумінні є діяльністю із забезпечення функціонування податкової системи в державі, а у вузькому розумінні – це управлінська діяльність, спрямована на організаційно-правове забезпечення виконання податкового обов'язку платника податку з можливістю застосування заходів державного примусу з боку контролюючих органів, а також створення належних організаційних умов реалізації платниками податків своїх суб'єктивних прав (право на податкову пільгу, право вибору режиму оподаткування, право на оскарження тощо) [55, с. 48].

В.О. Онищенко визначає податкове адміністрування як систему управління державою податковими відносинами [95, с. 3]. Як основну функцію управління, що включає планування, організацію, керівництво, облік, контроль, характеризує податкове адміністрування В.Л. Андрущенко [96, с. 27]. Натомість Т.В. Гречана не погоджується з тим, що адміністрування – це управління, оскільки в випадку адміністрування податків та зборів, контролюючий орган зобов'язаний в першу чергу забезпечити виконання обов'язку платника щодо сплати податку, а тільки потім, в разі не виконання, займатися його стягненням [77, с. 18].

О.В. Солдатенко під податковим адміністрування розуміє правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів щодо організації

оподаткування, обліку платників, аналізу, прогнозування і обліку надходжень від податків, зборів (обов'язкових платежів), проведення масово-роз'яснювальної та контролюючої роботи, погашення податкового боргу, які здійснюються відповідно до законодавчих та нормативно-правових актів [97, с. 18]. З цього приводу Р.Є. Волощук зазначає, що зведення трактування адміністрування податків лише до правовідносин та організаційно-правових заходів не може повністю розкрити його сутності, оскільки адміністрування – поняття управлінське, а податки – фінансова категорія. Тому тільки економіко-управлінські засади можуть слугувати базою його функціонування, а правовідносини є лише формою їх представлення і деякого впорядкування [98, с. 36].

Г.В. Василевська вважає, що податкове адміністрування – це процес, який забезпечує, координує і регулює роботу органів державної податкової служби і платників податків (у сфері організації їх діяльності з моменту реєстрації суб'єкта господарювання як платника податку, включаючи контроль за його діяльністю, аж до моменту зняття його з обліку як платника податку включно) [99, с. 77]. В.Ф. Межейнікова виділяє два аспекти податкового адміністрування: юридичний – забезпечення платниками податків законодавчої бази для стягнення податків та захисту їх інтересів (адміністрування податку); фінансово-економічний – забезпечення надходжень до бюджетів за рахунок стягнення законодавчо визначених податків (адміністрування процесів оподаткування) [100, с. 90]. Т.В. Гречана ці два аспекти податкового адміністрування доповнює третім – інформаційним, який полягає у роз'ясненні податкового законодавства, а також звертає увагу на недоцільність вживання поняття «стягнення» і на необхідність заміни його на «сплату», оскільки стягнення це виключно зобов'язуюча дія, тоді як сплата охоплює і добровільну [77, с. 19].

М.М. Чинчин пропонує під податковим адмініструванням розуміти сукупність податкових процедур, що закріплені нормами податкового законодавства, реалізуються у діяльності суб'єктів податкових правовідносин та спрямовані на реалізацію ефективної податкової політики [101, с. 35]. Крім цього,

за колом податкових процедур податкове адміністрування він характеризує у широкому та вузькому розумінні. На його думку у широкому розумінні доцільно використовувати термін «адміністрування оподаткування», який містить у собі усю сукупність процедур із встановлення, зміни та скасування податків і зборів, виконання податкового обов'язку платниками податків та здійснення податкового контролю, застосування заходів забезпечення сплати податків та державного примусу уповноваженими органами у разі виявлення правопорушень, а також процедур із розв'язання податкових конфліктів в режимі адміністративного узгодження та в судовому порядку. За такого підходу у податковому адмініструванні беруть участь представники усіх гілок влади. У свою чергу у вузькому розумінні податкове адміністрування необхідно розглядати виключно до адміністрування сплати податку – процедур зі сплати податків і зборів, оскільки саме на результат їх реалізації і націлений увесь податковий механізм у державі – фактичне надходження коштів від сплати податків і зборів до бюджетів [101, с. 49–50].

На думку І.В. Ясько податкове адміністрування – це сукупність норм (правил), методів, прийомів і засобів, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність в податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки і збори, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків і зборів, а у випадках, передбачених законодавством, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідності бюджету інших обов'язкових платежів [53, с. 58]. При цьому термін «податкове адміністрування» потрібно розглядати з двох позицій: 1) як виключно діяльність податкових органів; 2) як система, що включає комплекс державних заходів, спрямованих на ефективну реалізацію стратегічних напрямів розвитку фіскального і регулюючого потенціалу податкових відносин [53, с. 19]. Система податкового адміністрування – це сукупність елементів (інструментів) податкового адміністрування, в результаті дії яких забезпечується процес управління у сфері оподаткування. Система податкового адміністрування

складається з таких елементів: організація податкових відносин; прогнозування та планування податкових надходжень; адміністративне регулювання податкових відносин; консультативна робота; податковий контроль; адміністрування податкового боргу; впровадження сучасних технологій податкового адміністрування [53, с. 52].

І.В. Ясько відмічає, що правова природа податкового адміністрування полягає в регламентованій законами та іншими правовими актами організаційній, управлінській діяльності уповноважених державних органів щодо забезпечення виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку та забезпечення надходження грошових коштів, які сплачуються у вигляді податків, в бюджетну держави. Основною метою податкового адміністрування є своєчасне і повне виконання податкового обов'язку усіма платниками податків. Інші цілі податкового адміністрування визначаються завданнями державного розвитку і безпосередньо пов'язані з виконанням податкової політики, до них відносяться: контроль (включаючи реєстрацію і облік) платників податків; інформування платників податків; примус і вирішення спорів в податковій сфері; зміцнення податкової дисципліни; зниження витрат на оподаткування; упорядкування податкових відносин; модернізація відносин податкових органів і платника податків та ін. Правова природа податкового адміністрування полягає і в тому, що воно є процесуальною формою взаємозалежної правової діяльності певних суб'єктів, спрямованої на добровільне виконання платником податків його податкового обов'язку, здійснюється на основі норм права і тягне за собою певні юридичні наслідки [53, с. 99-100].

Слід зазначити, що серед науковців відсутній і єдиний підхід до розуміння конструкції «адміністрування митних платежів». На думку С.О. Баранова адміністрування митних платежів включає у себе визначення повноважень органів державної влади щодо регулювання процесів роботи в митній сфері, визначення головних завдань у роботі суб'єктів зовнішньоекономічною діяльності та митних органів, процес митного контролю й оформлення товарів на митниці тощо [102, с. 117]. У свою чергу О.В. Озеруга під адмініструванням

митних платежів розуміє управлінську діяльність контролюючих органів, яка здійснюється шляхом вчинення дій та прийняття рішень, спрямованих на забезпечення виконання вимог митного та податкового законодавства, своєчасного та в повному обсязі надходження митних платежів до Державного бюджету України, законних прав та інтересів платників податків і створення сприятливих умов для реалізації покладених на них обов'язків [84, с. 94].

Натомість Л.О. Батанова вважає, що адміністрування митних платежів – це організаційно-розпорядча діяльність у сфері управління із застосуванням адміністративних, фінансових методів та інформаційних технологій у сфері сплати митних платежів з метою реалізації завдань та функцій контролюючих органів України при здійсненні митної справи. На її думку до змісту адміністрування митних платежів належать: облік платників, визначення суми податкового зобов'язання платника податку, порядок сплати митних платежів, погашення податкового боргу, митний контроль та відповідальність за порушення правил сплати митних платежів тощо. Але разом із визначенням митної вартості товарів складовими адміністрування митних платежів також є правильність класифікації товарів відповідно до УКТ ЗЕД, країни походження товару [103, с. 122].

Т.В. Гречана адміністрування податку на додану вартість з постачання товарів та послуг на митній території України визначає як фінансову діяльність, яка регулюється фінансово-правовими нормами щодо проведення державної податкової політики на митній території України та являє собою систему дій із забезпечення добровільної сплати податку на додану вартість платниками податку, які є постачальниками товарів та послуг, та організації примусового стягнення податку на додану вартість, спрямованих на наповнення Державного бюджету за рахунок надходжень від податку на додану вартість [77, с. 34]. На її думку адміністрування податків як вид фінансової діяльності складається з таких елементів: 1) суб'єктів, тобто органів виконавчої влади, на які покладено реалізацію податкової політики; 2) об'єкту – сфера справляння податків і зборів, що перебуває під організуючим впливом держави; 3) адміністративної процедури,

яка регулюється фінансово-правовими нормами щодо проведення державної податкової політики, являє собою правовий порядок реалізації суб'єктом владних управлінських функцій, та через який реалізуються численні прямі та зворотні зв'язки між суб'єктами і об'єктом [77, с. 31].

О.Ф. Запорожець вживає конструкцію «митно–податкове адміністрування», яку розглядає складовою частиною податкового адміністрування та одночасно підсистемою (елементом) митної справи, сукупністю норм (правил), методів, прийомів і засобів, за допомогою яких митні органи здійснюють управлінську діяльність в митній сфері, направлену на контроль за дотриманням митно–податкових норм, за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати мита та інших податків, а також інших платежів, стягнення яких передбачено у разі переміщення товарів та транспортних засобів через митний кордон України [104, с. 73].

При цьому, зауважимо, що не слід ототожнювати поняття «митне адміністрування» та «адміністрування митних платежів». Митне адміністрування – це державна управлінська діяльність, яка являє собою сукупність організаційно-правових заходів та дій, що здійснюються митними органами у межах своїх повноважень у забезпеченні митної справи [105, с. 114–115]. Адміністрування митних платежів є складовою митного адміністрування [106, с. 90].

З'ясовуючи сутність категорії «адміністрування митних платежів» передусім слід зазначити, що безпосереднє здійснення митної справи покладається на митні органи. Одним із завдань митних органів є забезпечення справляння митних платежів, здійснення контролю правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень, визначених МК України, ПК України та іншими актами законодавства України, організація застосування гарантій забезпечення сплати митних платежів, взаємодія з банківськими установами та незалежними фінансовими посередниками, що надають такі гарантії [12]. Такий вид діяльності митних органів являє собою адміністрування митних платежів. Роль митних органів при адмініструванні митних платежів полягає у забезпеченні надходження

митних платежів до Державного бюджету України. Діяльність митних органів щодо адміністрування митних платежів здійснюється лише на підставі тих прав, які їм надано законодавством, і обов'язків, які на неї покладено. Саме їх комплекс визначає зміст та межі діяльності митних органів у напрямку адміністрування митних платежів [107, с. 116].

Характеризуючи конструкцію «адміністрування митних платежів» необхідно відмітити, що за своїм змістом митні правовідносини засновані на принципах владності і підпорядкування, їм властивий публічно-правовий характер. Це зумовлено характером повноважень митних органів, а також тим, що у їх діяльності переважають державні, а не приватні інтереси. З огляду на це, митні правовідносини є різновидом публічних і їм властиві ознаки останніх [108, с. 144]. При цьому, як слушно відмічає Ю.В. Оніщик, митні правовідносини регулюються сукупністю правових норм різної галузевої належності [66, с. 11]. Сформулювати принципове уявлення про правову природу поняття «адміністрування митних платежів» дає можливість характеристика інституту митних платежів. У ч. 2 ст. 1 МК України встановлено, відносини, пов'язані із справлянням митних платежів, регулюються цим Кодексом, ПК України та іншими законами України з питань оподаткування [12]. Відповідно до п.п. 14.1.113 п. 14.1 ст. 14 ПК України митні платежі – це податки, що відповідно до цього Кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи [13]. Згідно п. 1.2 ст. 1 ПК України [13], ч. 2 ст. 270 МК України [12] правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються ПК України, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються МК України та іншими законами з питань митної справи.

Відповідно до п. 27 ч. 1 ст. 4 МК України до митних платежів належить мито, акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) [12]. Згідно ст. 9 ПК України мито, податок на додану

вартість, акцизний податок належать до системи загальнодержавних податків [13]. У ст. 270 МК України передбачено, що правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, митом, крім особливих видів мита, встановлюються цим Кодексом та міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. Правила оподаткування особливими видами мита встановлюються законами України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту», «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту», «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну», окремим законом щодо встановлення додаткового імпортного збору. Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, іншими (крім мита) митними платежами встановлюються ПК України з урахуванням особливостей, що визначаються цим Кодексом. Особливості оподаткування митними платежами товарів, поміщених у відповідний митний режим, визначені у статті 286 та розділі V цього Кодексу, а також у розділах V і VI ПК України [13]. Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, митом регламентовано МК України (Глава 42 Розділ IX), акцизного податку та податку на додану вартість – ПК України (Розділи VI та V). Отже, інститут митних платежів об'єднує в собі норми як податкового, так і митного законодавства [40, с. 24].

Центральне місце в системі митних платежів займає мито. Згідно ч. 1 ст. 271 МК України мито – це загальнодержавний податок, встановлений Податковим кодексом України та цим Кодексом, який нараховується та сплачується відповідно до цього Кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України [12]. Водночас серед науковців відсутній єдиний підхід до визначення правової природи мита. Так, Р.О. Гаврилюк мито відносить до непрямих податків [109, с. 26]. Вчені, які розглядають мито в складі непрямих податків, пов'язують це з властивими миту всіх основних податкових рис: його сплата носить обов'язковий характер і забезпечується державним примусом; мито справляється без зустрічної відплати і

тільки на підставі норми Закону; надходження від мита не можуть призначатись для фінансування конкретних державних видатків; при справлянні мита завжди має місце перехід права власності [110, с. 259].

Інші науковці вважають, що миту властивий неподатковий характер. Так, Л.К. Воронова відносить мито до неподаткових примусових платежів, оскільки їх вносять ті юридичні й фізичні особи, які одержують послуги від державних органів при перетині митного кордону. Митні органи справляють мито обов'язково, але без встановлення певного співвідношення із вартістю наданих послуг. Таким чином, мито відрізняється: від інших неподаткових платежів тим, що це платіж на користь держави, місцевого органу або іншого публічного органу (а не на користь будь-яких установ); він справляється примусово, а не включається в ціну цим платникам; суб'єкту платежу надається послуга від митниці (це ж не податок, за сплату якого індивідуально платник не отримає нічого); послуга, що надається платнику мита не співвідноситься з розмірами платежу, тобто це не просто збір [111, с. 283]. Н.Ю. Пришва вважає, що мито має із податком ряд спільних рис, так як і з будь-яким іншим обов'язковим платежем. Але при порівнянні мита та податку все ж можна виділити більше рис відмінних, ніж спільних [110, с. 259–261].

Ю.В. Оніщик виділяє мито як окремий (особливий, специфічний), обов'язковий, митний платіж, що справляється при переміщенні предметів через митний кордон. Мито відрізняється від податку своїм умовним (переміщенням через митний кордон) та індивідуально безоплатним (є свого роду платою за одержання цього права) характером. Обов'язок щодо сплати цього платежу з'являється у зв'язку з виникненням у особи необхідності в одержанні права на переміщення предметів через митний кордон [1, с. 181]. Вчений виокремлює низку ознак, які характеризують відмінності між митом та податком: на відміну від податку мито для платника є разовим платежем; податок – це індивідуально безвідплатний платіж, мито є своєрідною платою за отримання платником права на ввезення та вивезення товару через митний кордон; обов'язок сплатити мито пов'язаний не з виникненням об'єкту оподаткування, як це відбувається при

сплаті податку, а з появою у платника потреби отримати право на переміщення товару через митний кордон України [40, с. 26].

На наш погляд, найаргументованішою видається позиція тих учених, які розрізняють податок та мито, а також пропонують різні підстави їх розмежування, характеризують специфічні риси і відмінності кожного платежу. Хоча податку та миту притаманні спільні ознаки, ці платежі, необхідно розмежовувати. З одного боку, мито має багато спільного з непрямыми податками, однак мито відрізняється від податку, насамперед, своїм умовним характером – переміщенням через митний кордон, і це не дає змоги віднести його до податків [40, с. 25].

Податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) та акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) є загальнодержавними податками.

Податок на додану вартість є змішаним непрямим податком, оскільки його сплачують як юридичні, так і фізичні особи. Даний податок є часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів (робіт, послуг) і сплачується споживачем до Державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг. Він також належить до податків на споживання, оскільки процес перекладення податку з продавця на покупця товару завершується після придбання товару кінцевим покупцем. Податок на додану вартість сплачується як всередині країни, так і при імпорті товарів. Основною перевагою податку на додану вартість є те, що він дозволяє чітко визначити податкову складову ціни товару на кожній стадії виробництва і розподілу, що виключає її подвійного оподаткування. Крім цього, податок на додану вартість дозволяє звільнити від податку експорт і оподаткувати податком імпорт, що необхідно для відміни внутрішніх фіскальних кордонів і забезпечення конкуренції. Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, податком на додану вартість встановлюються ПК України з урахуванням особливостей, що визначаються МК України. Однак, слід враховувати те, що елементи даного податку встановлені ПК України. Тому

пріоритетне застосування до нього мають норми податкового законодавства [1, с. 194–195]. Акцизний податок за своєю природою є непрямим податком на певні товари, що включаються в ціну товару й оплачуються покупцями. Акцизний податок, має певну подібність з податком на додану вартість, але відрізняється від нього своєю індивідуальністю, прив'язкою до конкретних товарів, а також тим, що він сплачується до бюджету один раз виробником підакцизного товару й фактично перекладається на споживача [1, с. 210].

Податку на додану вартість та акцизний податок, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон, характеризуються такими ознаками: правові основи справляння податку на додану вартість та акцизного податку встановлені положеннями ПК України; ці платежі наділені характеристикою непрямих податків, оскільки його платники не співпадають; у митній сфері податок на додану вартість та акцизний податок сплачуються, як правило, при ввезенні товару на територію України, а тому, вони безпосередньо пов'язані з таким переміщенням; податок на додану вартість та акцизний податок позбавлені ознаки регулярності, оскільки справляються лише у зв'язку з фактом переміщення товарів через митний кордон; ці платежі відносяться до загальнодержавних податків; платником цих податків може бути декларант, а не власник товару; у митних правовідносинах ці платежі похідні від мита, тобто податок на додану вартість та акцизний податок в більшості випадків сплачується у разі сплати мита [66, с. 20–21].

Ю.В. Оніщик зазначає, що інститут митних платежів займає особливе місце в системі українського права, оскільки це обумовлено міжгалузевим характером правових норм, що регулюють відносини, пов'язані із їх функціонуванням. Зазначене дає підстави стверджувати, що категорія «митні платежі» являє собою комплексний (міжгалузевий) правовий інститут, який об'єднує в собі норми різних галузей права і законодавства. Головна особливість цих обов'язкових платежів полягає у тому, що всі вони справляються при переміщенні товарів через митний кордон. Виходячи з галузевої належності правових норм, що впливають на такі відносини, їх слід визнати правовими інститутами, але простими, що

знаходяться у складі комплексного інституту митних платежів. Складний взаємозв'язок суспільних відносин, пов'язаних з митними платежами, об'єктивно зумовило виникнення такого нормативного утворення [63, с. 64]. Митні платежі мають такі ознаки: обов'язковий характер, наявність спеціальної процедури встановлення, здійснення контролю митними органами, справляються лише при переміщенні товарів через митний кордон України, безеквівалентний характер, сплата митних платежів забезпечується примусовою силою держави, митні платежі є доходами Державного бюджету України [63, с. 64–66].

З огляду на викладене, вважаємо, що фінансово-правові норми регулюють відносини, пов'язані з митними платежами, і ці відносини є предметом фінансового права, а саме являють собою податкові відносини, норми яких регламентують процес публічної фінансової діяльності у напрямку акумулювання доходів Державного бюджету України [59, с. 17].

Поряд з цим, митні органи адмініструють не лише податки, а й певні інші види платежів, зокрема єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України [17], плати за виконання митних формальностей митними органами поза місцем розташування цих органів або поза робочим часом, установленим для них [18], витрати за зберігання товарів та транспортних засобів на складах митних органів [19]. Особливість цих платежів полягає у тому, що всі вони справляються при переміщенні предметів через митний кордон. Однак, дані платежі законодавцем не віднесено до митних платежів. Не входять вони і до системи оподаткування. Згідно класифікації доходів бюджету дані платежі належать до неподаткових надходжень. У зв'язку з цим, на нашу думку, доцільно віднести їх до неподаткових публічних доходів [1, с. 156].

З цього приводу Ю.В. Оніщик відмічає, що єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України, за своєю природою є збором, оскільки йому властивий разовий, частково відплатний характер, тобто сплачується особами за здійснення митними органами юридично значимих дій. У свою чергу, існування плат за певні послуги обумовлено необхідністю покриття

витрат митних органів, пов'язаних із здійсненням заходів щодо товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України. Здійснюючи ці дії митні органи діють в публічних інтересах. Заходи щодо реалізації контролюючими органами своїх функцій у сфері надання платних послуг здійснюються не за домовленістю з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, а є обов'язком митних органів, що встановлений законодавством. Платам за певні послуги характерні ознаки зборів. На його думку у зв'язку з тим, що вони сплачуються при переміщенні предметів через митний кордон України, а контроль за їх справлянням покладено на митні органи, ці платежі доцільно віднести до митних. Однак, український законодавець вирішив інакше, і не включив їх до системи митних платежів [1, с. 157–160].

Таким чином, згідно чинного законодавства митні платежі являють собою податки, що справляються відповідно до податкового та митного законодавства під час або у зв'язку з переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон України [112, с. 325–326]. Водночас, слід зауважити, що відносини у сфері справляння податків є предметом податкового права як інституту фінансового права, і це вказує на фінансово-правову природу митних платежів [112, с. 325–326]. При цьому є інші види платежів, які справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон, однак законодавцем до митних платежів вони не віднесені [112, с. 325–326]. У зв'язку з цим існуюче на сьогодні законодавче регулювання інституту митних платежів потребує перегляду та удосконалення [112, с. 325–326].

Варто також зазначити, що у п. 40.1 ст. 40 ПК України передбачено, що у разі якщо іншими розділами цього Кодексу або законами з питань митної справи визначається спеціальний порядок адміністрування окремих податків, зборів, платежів, використовуються правила, визначені в іншому розділі або законі з питань митної справи [13]. Таким чином, адміністрування митних платежів об'єднує в собі норми як податкового, так і митного законодавства.

Основна мета адміністрування митних платежів – це здійснення заходів посадовими особами митних органів, які спрямовані на правильність

нарахування, повноти і своєчасності сплати митних платежів платниками податків. Така діяльність посадових осіб митних органів переплітається з публічною фінансовою діяльністю, яка полягає у плановій та систематичній діяльності держави й органів місцевого самоврядування у сфері мобілізації, розподілу, перерозподілу й використання публічних фондів коштів із метою виконання покладених на них завдань і функцій та задоволення публічного інтересу [113, с. 45-46]. Зважаючи на те, що адміністрування митних платежів являє собою публічну фінансову діяльність у процесі формування доходної частини Державного бюджету України, цілком доцільно стверджувати, що адміністрування митних платежів є напрямом публічної фінансової діяльності, і відповідно інститутом фінансового права [114, с. 102].

Необхідно також зазначити, що інститут адміністрування митних платежів об'єднує в собі не тільки норми податкового та митного законодавства, а і адміністративного, оскільки здійснюючи адміністрування митних платежів митні органи уповноважені застосовувати і заходи адміністративно-правового характеру (наприклад, дії, спрямовані на неправомірне звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру, а також інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів, є адміністративним правопорушенням) [106, с. 91]. Крім цього, на функціонування інституту митних платежів впливають норми цивільного права та банківського законодавства, адже здійснюючи адміністрування митних платежів митні органи уповноважені організовувати застосування забезпечення сплати митних платежів та взаємодіяти з гарантами, що надають гарантії [12]. При регулюванні відносин, пов'язаних з адмініструванням митних платежів значну роль відіграють норми міжнародного права, оскільки забезпечення сплати митних платежів можливе на умовах Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП) 1975 року та Конвенції про тимчасове ввезення (Стамбул, 1990 рік) із застосуванням книжки (карнету) А.Т.А. або книжки (карнета) CPD [12].

Підсумовуючи викладене, вважаємо, що адміністрування митних платежів є комплексним інститутом, який об'єднує в собі норми різної галузевої належності

(потребує комплексного правового регулювання нормами таких галузей законодавства як митне, податкове, адміністративне, цивільне, банківське, міжнародне). Адміністрування митних платежів – це сукупність дій, рішень та процедур, за допомогою яких митні органи здійснюють діяльність, спрямовану на забезпечення правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів та застосування заходів щодо їх примусового стягнення. Адміністрування митних платежів має свою специфіку, яка відрізняється від адміністрування податків, зборів, платежів, що передбачена податковим законодавством, оскільки охоплює такі інститути митного регулювання як країна походження товару, митна вартість товарів, Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності, митні режими, митне оформлення, декларування, митний контроль, забезпечення сплати митних платежів.

1.3. Адміністрування митних платежів як фінансово-правовий інститут

Інститут адміністрування митних платежів охоплює як митно-правові, так і фінансово-правові аспекти законодавства. Особливе значення у відносинах щодо адміністрування митних платежів мають фінансово-правові норми. Завдяки чітким та зрозумілим фінансовим приписам у процесі адміністрування митних платежів забезпечується ефективність дій митних органів у напрямку формування публічних фондів коштів держави. Однак чинне законодавство України не розкриває сутність та особливості фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів, що зумовлює наукового осмислення фінансово-правової регламентації відносин, пов'язаних з адміністрування митних платежів [115, с. 23].

Правовідносини, що виникають у зв'язку із здійсненням адміністрування митних платежів, мають особливу правову природу. Аналіз законодавства

України з питань митної справи дає підстави стверджувати про наявність відносин у процесі адміністрування митних платежів, які за своїм змістом є фінансово-правовими.

У доктрині фінансового права під фінансовими правовідносинами розуміються врегульовані фінансово-правовими нормами суспільні відносини, учасники яких є носіями юридичних прав і обов'язків у сфері акумулювання, розподілу та використання коштів публічних фондів коштів, а також публічного фінансового контролю. Об'єктом фінансових правовідносин є фонди коштів, які формуються, розподіляються, використовуються внаслідок реалізації прав і обов'язків учасників фінансових відносин, додержання ними фінансової дисципліни та виконання грошових зобов'язань у сфері публічних фінансів тощо. Беручи до уваги значення публічної фінансової політики для функціонування держави, об'єкт фінансових правовідносин завжди буде пов'язаний з публічним фінансовим інтересом [116, с. 46-47].

Фінансові правовідносини характеризуються такими особливостями: 1) вони завжди виникають та розвиваються у процесі планового утворення, розподілу і використання державних (а також муніципальних) грошових фондів і доходів, тобто в процесі планової, публічної фінансової діяльності держави й органів місцевого самоврядування; 2) мають грошовий характер; 3) однією зі сторін завжди виступає сама держава в особі уповноваженого органу, що здійснює від її імені й під контролем держави дії владного характеру; 4) їх виникнення, зміна і припинення завжди відбуваються на підставі нормативно-правового акту; 5) ці відносини завжди пов'язані з публічними коштами; 6) властивий владно-майновий (або державно-владний) характер; 7) це вольові відносини, оскільки одна сторона (владний орган) завжди наділена владними повноваженнями. Фінансові правовідносини виникають у процесі публічної фінансової діяльності держави. Одним із суб'єктів цих правовідносин має бути відповідний орган державної влади. У митній сфері таким уповноваженим державою органом, що здійснює від її імені й під контролем держави дії владного характеру, є митні органи. У галузі фінансів митні органи виступають як

уповноважені органи публічної влади, однією із функцій яких є адміністрування митних платежів [1, с. 72–74].

Відповідно до ч. 2 ст. 544 МК України одним із завдань митних органів є забезпечення справляння митних платежів, контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень, визначених цим Кодексом, ПК України та іншими актами законодавства України [12]. З цього положення МК України випливає, що адміністрування митних платежів здійснюється як на підставі норм митного, так і податкового законодавства.

Забезпечення справляння митних платежів полягає у сукупності дій митних органів та платників, які спрямовані на виконання обов'язку із сплати митних платежів особами, на яких покладається такий обов'язок. Відповідно до ч. 2 ст. 1 МК України відносини, пов'язані із справлянням митних платежів, регулюються цим Кодексом, ПК України та іншими законами України з питань оподаткування [12]. У ч. 2 ст. 270 МК України передбачено, що правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, іншими (крім мита) митними платежами встановлюються ПК України з урахуванням особливостей, що визначаються цим Кодексом [12]. У ч. 3 ст. 270 МК України встановлено, що особливості оподаткування митними платежами товарів, поміщених у відповідний митний режим, визначені у статті 286 та розділі V цього Кодексу, а також у розділах V і VI ПК України [12]. Отже, обчислення, декларування та сплата таких митних платежів як податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) та акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) здійснюється згідно ПК України з урахуванням особливостей, визначених у МК України.

Контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів полягає у сукупності заходів митних органів з метою дотримання законодавства України з питань митної справи. Такий контроль здійснюється шляхом проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства

України з питань митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів. Порядок проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, передбачено в ст. ст. 345-355 МК України. Перевірка своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати таких митних платежів як податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) та акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) здійснюється з урахуванням положень, передбачених ПК України (елементи цих митних платежів (розділи V, VI), строк давності проведення перевірки (ст. 102), строк збереження документів (п. 44.3-44.5 ст. 44), процедура оформлення податкового повідомлення-рішення (ст. 58)).

У юридичній науці слушно відмічається, що контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів, є одним із напрямів публічного фінансового контролю [64, с. 111-112]. У доктрині фінансового права наголошується, що публічний фінансовий контроль є одним із найважливіших самостійних інститутів фінансового права як галузі права, який відноситься до її загальної частини, хоча має складну структуру, оскільки складається з фінансово-правових норм, що включені як в загальну, так і в особливу частину [117, с. 13]. Л.К. Воронова відмічає, що публічний фінансовий контроль включають у фінансове право, оскільки фінансово-контрольні відносини регулюються нормами фінансового права [111, с. 81]. Публічний фінансовий контроль – це регламентована правовими нормами цілеспрямована діяльність органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, міжнародних організацій, інших суб'єктів з перевірки своєчасності і точності надходження коштів до банків, до бюджетів та інших публічних фондів коштів, правильності й ефективності використання коштів і матеріальних ресурсів бюджетних організацій, публічних установ тощо [116, с. 64]. Отже, публічний фінансовий контроль у митній сфері являє собою вид публічного фінансового контролю і містить у собі всі сутнісні ознаки останнього. Водночас він має деякі специфічні

риси, що відрізняють його від інших напрямів контрольної діяльності та полягають в особливостях його об'єкта, предмета, суб'єктів контролю, цілей і завдань, а також форм і методів здійснення. Предметом правового регулювання публічного фінансового контролю у митній сфері є суспільні відносини з перевірки законності, своєчасності, точності, обґрунтованості та повноти надходження доходів до бюджету, що формуються у митній сфері, а також цільового та ефективного їх використання [62, с. 373].

З огляду на викладене, контроль за сплатою митних платежів є невід'ємною складовою адміністрування митних платежів та видом публічного фінансового контролю, оскільки такий контроль здійснюється у процесі формування грошових коштів і спрямований на наповнення Державного бюджету України за рахунок митних платежів, що справляються під час переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України [70, с. 12]. Основними завданнями контролю за сплатою митних платежів є: 1) перевірка достовірності заявлення декларантом митному органу точних відомостей про товари та транспортні засоби, необхідних для здійснення митного контролю та митного оформлення з метою своєчасного, повного нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів та транспортних засобів через митний кордон України; 2) перевірка фактичної їх сплати; 3) у разі невиконання декларантом фінансових зобов'язань перед державою вжиття заходів, передбачених законодавством щодо їх примусового стягнення, а також нарахування фінансових санкцій за порушення граничних строків сплати узгоджених податкових зобов'язань та пені після закінчення установлених строків погашення узгодженого податкового зобов'язання на суму податкового боргу [70, с. 12]. Основна мета контролю за сплатою митних платежів полягає у забезпеченні належного контролю за формуванням державних доходів у вигляді митних платежів [70, с. 12].

Заходи щодо примусового стягнення митних платежів застосовуються виключно відповідно до норм податкового законодавства. У ч. 1 ст. 303 МК України встановлено, що у разі несплати або неповної сплати митних платежів у встановлений строк такі платежі стягуються в порядку та строки, визначені ПК

України [12]. Крім цього, слід зазначити, що згідно ч. 1 ст. 302 МК України після закінчення встановлених строків сплати митних платежів на суму податкового боргу нараховується пеня у розмірі та порядку, визначених ПК України [12]. Якщо платник податків не сплачує своєчасно суму митних платежів, то ця сума коштів визнається податковим боргом, яка разом з перерахованими пенями утворює податкову заборгованість платника податку перед державою. У такому разі митні органи застосовують до платника податків ряд забезпечувальних способів виконання обов'язку із сплати митних платежів з метою надходження коштів до Державного бюджету України. Засоби забезпечення виконання обов'язку із сплати митних платежів застосовуються переважно у тих випадках, коли платник податків уже здійснив правопорушення – свідомо або через помилку, необачність тощо [118, с. 303]. Отже, порядок та особливості застосування заходів щодо примусового стягнення митних платежів врегульовано ПК України.

Таким чином, відносини, пов'язані із забезпеченням справляння митних платежів, контролем правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення, регламентовані нормами податкового законодавства, і це дає підстави стверджувати про їх фінансово-правову природу [115, с. 24].

Враховуючи викладене, доходимо до висновку, що адміністрування митних платежів є одним із різновидів публічної фінансової діяльності держави [119, с. 295; 114, с. 102], яка здійснюється митними органами.

Т.А. Латковська звертає увагу на те, що економічні та політичні перебудови в Україні сприяють активному використанню фінансів та визначають відповідні зміни та розширення змісту галузі фінансового права. Фінанси пронизують усі сфери державної діяльності. Використовуючи фінансово-правові механізми, держава реалізує публічні функції. Адже фінансове забезпечення завдань держави призначене для задоволення інтересів органів влади та задоволення загальних інтересів індивідуальних та колективних суб'єктів. Без фінансового забезпечення функціонування держави неможливе задоволення публічних інтересів всього

суспільства. Фінансова діяльність держави та органів місцевого самоврядування забезпечує взаємодію приватного та публічного секторів економіки, національного та міжнародного ринків капіталів, сприяє забезпеченню та підтриманню економічної безпеки держави [120, с. 9].

Публічна фінансова діяльність держави є однією з основоположних категорій фінансового права. О.В. Макух зазначає, що фінансово-правовому регулюванню підлягають саме відносини стосовно мобілізації, розподілу і використання коштів публічних фондів, і такі відносини є фінансовими правовідносинами [121, с. 33-34]. Саме такий підхід розкриває динамічний характер як безпосередньо фінансових правовідносин, так і фінансової діяльності в підсумку [121, с. 33-34]. Завданням держави, як суб'єкта, що управляє фінансами, є не примітивне збирання грошей та формування бюджетів чи кошторисів, а чітке та своєчасне проходження всіх стадій у динамічному механізмі обігу таких грошей [121, с. 33-34]. Саме виходячи із цього, під час визначення публічної фінансово-правової діяльності не варто її розглядати без посилання на стадії: формування, розподіл та використання публічних грошових фондів [121, с. 33-34]. Лише своєчасне проходження кожної з них і приведе до висновку щодо раціональної організації поведінки всіх учасників фінансово-правових відносин [121, с. 33-34]. Певно, з моменту виникнення публічна фінансова діяльність уже не може припинитися, вона здійснюється постійно [121, с. 33-34]. Наявність таких фондів забезпечує фінансування потреб держави й суспільства, тобто практично робить державу фінансово спроможною [121, с. 33-34].

О.А. Лукашев стверджує, що публічна фінансова діяльність виражає формування, розподіл і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів для забезпечення певної мети [122, с. 33]. Такою метою є фінансування функцій держави, соціально-економічних завдань, управління, обороноздатності, діяльності державних органів. Фінансова діяльність гарантує надходження коштів до відповідних галузей суспільного виробництва [122, с. 33].

На думку М.І. Дамірчієва характеристика публічної фінансової діяльності може здійснюватися в декількох аспектах: як певний узагальнений механізм, який

охоплює всі види діяльності, які пов'язані з рухом грошей, коштів та інших об'єктів, які ми відносимо до узагальненої категорії «фінансові ресурси»; як конструкції, які забезпечують обіг коштів юридичних або фізичних осіб під впливом засобів приватного права; як сукупність засобів забезпечення та організації руху коштів відповідних адміністративно-територіальних утворень (держави та її внутрішніх складових) [123, с. 96].

Ю.В. Оніщик вказує на те, що публічність відносин у галузі фінансової діяльності накладає відбиток на правовий статус суб'єктів фінансового права, який проявляється у розбіжностях правового статусу осіб, ієрархічності положення та різному обсязі повноважень [124, с. 423]. При її здійсненні завжди хоча б однією із сторін у фінансовому правовідношенні є держава в особі своїх органів, що є специфічною особливістю цього виду діяльності [124, с. 423]. Держава надає об'єктивним за змістом публічним фінансовим відносинам адекватні правові форми шляхом прийняття нормативно-правових актів і забезпечує дієвість своїх приписів для суб'єктів [124, с. 423].

До ознак публічної фінансової діяльності Л.М. Касьяненко відносить такі: а) обов'язкова участь держави і муніципальних утворень в особі їх компетентних органів; б) спрямованість на прийняття юридично значимих рішень завдяки реалізації державою правотворчої функції; в) оформлення прийнятого юридично значимого рішення у відповідних нормативно-правових актах, що мають офіційний і обов'язковий характер; г) юридичне значення її результатів не тільки для публічних суб'єктів (держави і муніципальних утворень), а й для інших суб'єктів фінансового права; д) здійснення з метою оптимізації та ефективності отримання юридично значущих результатів у строго встановленому порядку, тобто безпосередньо акумулювання, розподілу і використання державних і муніципальних фондів грошових коштів; е) фінансова діяльність має міжгалузевий характер, оскільки акумуляція, розподіл і використання фінансових ресурсів стосується усіх галузей та сфер державного управління; під час фінансової діяльності здійснюється контроль за роботою державних органів, органів місцевого самоврядування, а також підприємств, установ, організацій

незалежно від галузевої належності; є) здійснюється у межах точного визначеного часу (місяця, кварталу, року); ж) ця діяльність повинна бути обов'язково плановою, тобто такою, що базується на фінансовому плані: видатки держави, органів місцевого самоврядування протягом року можуть бути здійснені тільки у межах планових асигнувань; доходи повинні надходити до фондів коштів у визначені та встановлені відповідним фінансовим планом терміни, від визначених платників, у визначених обсягах [125, с. 120–121].

Л.К. Воронова під публічною фінансовою діяльністю розуміє заснований на нормах права планомірний процес управління публічними централізованими і децентралізованими фондами коштів, необхідними для здійснення завдань і функцій, що поставлені Конституцією України перед державою, органами місцевого самоврядування та іншими публічними утвореннями, дозволеними державою [111, с. 21]. С.І. Лучковська публічну фінансову діяльність визначає як врегульований нормами права процес формування, розподілу й використання централізованих і децентралізованих фондів коштів держави й місцевого самоврядування для забезпечення їх завдань і функцій та задоволення публічного інтересу [126, с. 16]. С.О. Ніщिमна характеризує публічну фінансову діяльність як засновану на правових нормах сукупність послідовних операції з планомірного створення публічних грошових фондів, їх розподілу, перерозподілу, використання, а також постійного контролю в цій сфері [127, с. 146]. О.П. Орлюк визначає публічну фінансову діяльність як планову та систематичну діяльність держави й органів місцевого самоврядування у сфері мобілізації, розподілу, перерозподілу й використання публічних фондів коштів із метою виконання покладених на них завдань і функцій та задоволення публічного інтересу [113, с. 45–46];

Тому метою публічної фінансової діяльності митних органів є економічний напрямок їх спільної мети. Він пов'язаний перш за все з митними платежами як доходами Державного бюджету України. Віднесення законодавцем митних платежів до складу загальнодержавних податків вказує на те, що мета адміністрування платежів, що справляються при перетинанні митного кордону,

полягає у мобілізації фінансових ресурсів для матеріального забезпечення державної діяльності. Митні платежі за своєю суттю є доходами Державного бюджету України і виступають засобом утворення публічних фондів коштів [1, с. 115–116].

Отже, публічна фінансова діяльність – це «заснована на правових нормах планова діяльність держави, її органів, органів місцевого самоврядування, інших суб'єктів, які представляють публічний фінансовий інтерес, з акумулювання (мобілізації), розподілу, контролю, використання фондів коштів, які є частиною валового національного доходу країни й необхідні для виконання завдань і функцій держави та органів місцевого самоврядування» [116, с. 52]. Відповідно, публічна фінансова діяльність митних органів – це планова та систематична діяльність у процесі мобілізації, розподілу, перерозподілу й використання публічних фондів коштів із метою виконання покладених на них завдань і функцій у митній сфері [65, с. 442]. Публічна фінансова діяльність митних органів щодо адміністрування митних платежів полягає у здійсненні митними органами заходів, спрямованих на своєчасне та в повному обсязі надходження митних платежів до Державного бюджету України.

Таким чином, адміністрування митних платежів є важливим напрямком діяльності митних органів, оскільки митні платежі є джерелом формування доходів Державного бюджету України. Проведений аналіз законодавства України з питань митної справи дає підстави стверджувати про наявність відносин у процесі адміністрування митних платежів, які за своїм змістом є фінансово-правовими. Про фінансово-правову природу інституту адміністрування митних платежів вказують відносини, пов'язані із забезпеченням справляння митних платежів; контролем правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів; застосуванням заходів щодо примусового стягнення митних платежів. У зв'язку з цим необхідно констатувати, що адміністрування митних платежів є різновидом публічної фінансової діяльності держави, яка здійснюється митними органами і спрямована на своєчасне та в повному обсязі надходження митних платежів до Державного бюджету України [115, с. 25].

Висновки до розділу 1

1. Періодизацію становлення та розвитку правового регулювання адміністрування митних платежів на території України виокремлено за такими етапами: 1) IX–XIII ст. – виникнення інституту адміністрування митних платежів у Київській Русі; 2) XIII–XIV ст. – розвиток інституту адміністрування митних платежів характеризується занепадом Київської Русі та монголо-татарським вторгненням; 3) XIV–XVII ст. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у часи Литовсько-польської доби; 4) XVIII – початок XX ст. – розвиток адміністрування митних платежів у період входження українських земель до Російської імперії; 5) 1917–1991 рр. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у радянський період; 6) 1991–2002 рр. – становлення та розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття першого Митного кодексу України; 7) 2002–2012 рр. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття другого Митного кодексу України; 8) 2012 р. – дотепер – розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття третього Митного кодексу України.

2. Узагальнення стану наукової розробки правового регулювання адміністрування митних платежів, дозволяє констатувати, що питання фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів не були предметом комплексного монографічного дослідження українських вчених. Відсутність наукових розробок цієї проблематики зумовлює нагальну потребу у дослідженні сутності та особливостей фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні.

3. ПК України не розкриває сутність терміну «адміністрування митних платежів», а МК України взагалі не використовує поняття «адміністрування митних платежів». Відсутній єдиний підхід до визначення категорії «адміністрування митних платежів» і в юридичній науці. При цьому не слід ототожнювати поняття «митне адміністрування» та «адміністрування митних платежів». Митне адміністрування – це державна управлінська діяльність, яка

являє собою сукупність організаційно-правових заходів та дій, що здійснюються митними органами України у межах своїх повноважень у забезпеченні митної справи. Адміністрування митних платежів є складовою митного адміністрування. Основною метою адміністрування митних платежів є своєчасне і повне виконання обов'язку із сплати митних платежів усіма платниками податків.

4. Адміністрування митних платежів є комплексним інститутом, який об'єднує в собі норми різної галузевої належності (потребує комплексного правового регулювання нормами таких галузей законодавства як митне, податкове, адміністративне, цивільне, банківське, міжнародне). Адміністрування митних платежів – це сукупність дій, рішень та процедур, за допомогою яких митні органи здійснюють діяльність, спрямовану на забезпечення правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів та застосування заходів щодо їх примусового стягнення. Адміністрування митних платежів має свою специфіку, яка відрізняється від адміністрування податків, зборів, платежів, що передбачена податковим законодавством, оскільки охоплює такі інститути митного регулювання як країна походження товару, митна вартість товарів, Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності, митні режими, митне оформлення, декларування, митний контроль, забезпечення сплати митних платежів.

5. Правовідносини, що виникають у зв'язку із здійсненням адміністрування митних платежів, мають особливу правову природу. Аналіз законодавства України з питань митної справи дає підстави стверджувати про наявність відносин у процесі адміністрування митних платежів, які за своїм змістом є фінансово-правовими. Про фінансово-правову природу відносин у процесі адміністрування митних платежів вказує інститут митних платежів, оскільки митні платежі являють собою податки, що справляються відповідно до податкового та митного законодавства під час або у зв'язку з переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон України.

6. Адміністрування митних платежів є інститутом фінансового права та різновидом публічної фінансової діяльності держави, яка здійснюється митними

органами і спрямована на своєчасне та в повному обсязі надходження митних платежів до Державного бюджету України. Концепція фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів включає: 1) відносини, пов'язані із забезпеченням сплати митних платежів; 2) відносини, пов'язані із контролем правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів; 3) відносини, пов'язані із застосуванням заходів щодо примусового стягнення митних платежів.

РОЗДІЛ 2

ФІНАНСОВО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ

АДМІНІСТРУВАННЯ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ

2.1. Обов'язок із сплати митних платежів як об'єкт адміністрування митних платежів

Вагома роль у системі публічної фінансової діяльності держави належить адмініструванню митних платежів. Митні платежі є значущим джерелом формування публічних фінансів. Одним із найбільш важливих аспектів ефективного адміністрування митних платежів є питання удосконалення правового регулювання митних відносин, пов'язаних із виконання обов'язку із сплати митних платежів. Обов'язок із сплати митних платежів є невід'ємною складовою адміністрування митних платежів, оскільки саме наявність такого обов'язку породжує необхідність у адмініструванні платежів, що справляються у процесі переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України [128, с. 79].

Обов'язок із сплати митних платежів доцільно розглядати як вид правового обов'язку. У теорії права юридичний обов'язок визначається як правовий припис, що формується державою як необхідна для забезпечення правопорядку модель поведінки особи, встановлюється з метою підтримання належного функціонування суспільства як колективного цілого й забезпечення інтересів усіх його членів і виконується на основі сприйняття відповідної поведінки як справедливої та соціально доцільної [129, с. 46]. З'ясовуючи сутність та особливості обов'язку із сплати митних платежів слід враховувати, що інститут митних платежів об'єднує в собі норми як податкового, так і митного законодавства [40, с. 24]. У зв'язку з цим та враховуючи те, що митні платежі – це податки [13], обов'язок із сплати митних платежів необхідно розглядати як податковий обов'язок, але з урахуванням вимог як податкового, так і митного законодавства.

У літературі найбільш поширеним є твердження, що податковий обов'язок набуває свого прояву у двох аспектах: широкому та вузькому. У широкому розумінні – це юридичний обов'язок, який включає комплекс дій: обчислити, задекларувати та/або сплатити податок та збір. У вузькому розумінні податковий обов'язок є частиною податкових обов'язків платників податків та полягає суто у сплаті податків та зборів [55, с. 145]. Податковий обов'язок характеризується як безумовний конституційно-правовий обов'язок особи перед державою з обчислення, сплати податку чи збору та декларування, який виникає на підставі законодавчо встановлених юридичних фактів, підлягає добровільному виконанню у встановлений законом строк та гарантується можливістю застосування державного примусу [55, с. 147].

Податковий обов'язок є мірою належної, соціально необхідної і можливої поведінки платника податків [130, с. 10]. Податковий обов'язок як міра належної поведінки платника означає, що модель відповідної поведінки, яка вимагається від особи, закріплена у акті податкового законодавства [130, с. 10]. Належна, відповідна поведінка платника визначається через встановлення правового механізму конкретного податку або збору (об'єкт, ставка, база, порядок сплати податку – якщо визначено ці умови, особа знає, як правильно, належними чином виконати свої обов'язки платника податків) [130, с. 10]. Дії платника податків як особи, на яку покладено податковий обов'язок, повинні відповідати виду і мірі поведінки, визначеним податково-правовою нормою [130, с. 10]. Податковий обов'язок становить собою вимогу у надходженні податків і зборів до публічних фондів, яка концентровано виражає соціальну необхідність (отримання податкових надходжень, слідування певної лінії поведінки платником податків) [130, с. 10].

На думку А.Г. Васильсвої основними ознаками податкового обов'язку як закріпленої у законі моделі поведінки платника податків, що лежать в основі інших ознак, є належність, соціальна необхідність і можливість. У цьому проявляється ознака обов'язковості податку – кожен платник, на якого законом покладено обов'язок сплачувати відповідний податок, реалізує належну,

соціально необхідну та можливу модель поведінки. Ці три ознаки, по суті, вміщують у собі всі інші [131, с. 109].

Так, належність означає, що відповідна модель поведінки, що вимагається, закріплена у акті податкового законодавства [131, с. 111–112]. А.Г. Васильєва звертає увагу на те, що модель належної поведінки визначається через встановлення правового механізму конкретного податку або збору (об'єкт, ставка, база, порядок сплати податку – якщо визначено ці умови, платник знає, яким чином його реалізувати) [131, с. 111–112]. Дії платника податків як особи, на яку покладено податковий обов'язок, повинні відповідати виду і мірі поведінки, сформульованій у податково-правовій нормі [131, с. 111–112]. Отже, поведінка повинна бути належною [131, с. 111–112]. Юридичний обов'язок, що владно приписує особі певну поведінку, відрізняється безумовністю й категоричністю [131, с. 111–112]. До змісту юридичного обов'язку включається владний імператив – безумовна вимога слідувати приписаній поведінці [131, с. 111–112]. Звідси – забезпеченість поведінки у правовідносинах мірами державно-примусового впливу (санкціями), які є необхідною властивістю, атрибутом юридичного обов'язку [131, с. 111–112]. А.Г. Васильєва зазначає, що невід'ємний атрибут податкового обов'язку – можливість застосування до особи, що його порушує, заходів його примусового виконання – заходів державного фінансово-правового примусу як правовідновлювального, так і штрафного характеру (заходів юридичної відповідальності) [131, с. 111–112]. Тому встановлюючи податковий обов'язок, держава виражає та формалізує свою потребу у такому джерелі публічних доходів та вимагає певної поведінки від платників податків [131, с. 111–112]. Це має свій вираз у ознаках необхідності та належності визначеної нормою податкового законодавства поведінки платників [131, с. 111–112]. А.Г. Васильєва відмічає, що у податках, метою справляння яких є публічна мета фінансового забезпечення діяльності держави та муніципальних утворень, відображається публічний інтерес держави та загальна соціальна необхідність надходження відповідних грошових коштів [131, с. 111–112]. Належність поведінки, окресленої диспозицією зобов'язуючої податково-правової норми,

гарантується можливістю застосування заходів державного примусу у разі невиконання або неналежного виконання податкового обов'язку [131, с. 111–112]. Належність поведінки платника податків може бути деталізованою за складовими процедурного регулювання податкового обов'язку, а саме щодо особи, строку, місця, розміру, форми, способу виконання [131, с. 111–112].

Стосовно соціальної необхідності А.Г. Васильєва зазначає, що податковий обов'язок становить собою вимогу, яка концентровано виражає соціальну необхідність певної лінії поведінки платника податків [131, с. 112]. Виконання податкового обов'язку, зокрема сплата податку, передбачає заінтересованість суспільства у своєчасному та повному забезпеченні надходжень до публічних грошових коштів [131, с. 112]. Виконання податкового обов'язку означає спрямованість на задоволення суспільного інтересу [131, с. 112]. Публічна мета справляння податків – фінансове забезпечення діяльності держави та муніципальних утворень – відображає публічний характер походження названого обов'язку [131, с. 112]. Наявність публічного елементу у правовій природі встановлення податкового обов'язку обумовлено публічно-правовою природою держави та державної влади, фіскальним суверенітетом казни [131, с. 112]. Вимога, що міститься в обов'язку і становить його зміст, означає для платника податків, як зобов'язаного суб'єкта, необхідність діяти в інтересах держави або муніципального утворення з метою поповнення відповідного бюджету [131, с. 112]. Публічний характер податкових правовідносин тісно пов'язаний з категорією «публічний інтерес» [131, с. 112]. Ознака соціальної необхідності тісно пов'язана з таким принципом податкового законодавства як фіскальна достатність, що полягає у встановленні податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [131, с. 112]. Справляння податків не є самоціллю, вони справляються не просто для формування дохідних частин бюджетів, а з метою такого їх формування, яке б забезпечило виконання всіх завдань і функцій держави та територіальних громад [131, с. 112].

Щодо такої ознаки як можливість А.Г. Васильєва звертає увагу на те, що традиційно розкриття поняття прав і свобод здійснюється через категорію правової можливості, а юридичних обов'язків – через категорію правової необхідності [131, с. 113–114]. При цьому дуже рідко вказується на те, що обов'язковість податку повинна передбачати можливість виконання платником обов'язку щодо сплати податку [131, с. 113–114]. Якщо держава заінтересована у фінансовому забезпеченні своїх функцій, задоволенні суспільного інтересу, своєчасному отриманні бюджетних коштів, недостатньо просто закріпити податковий обов'язок [131, с. 113–114]. Законодавець повинен виходити з того, що та модель поведінки, що закріплена, повинна бути реально здійснюваною [131, с. 113–114]. У науковій літературі зустрічаються лише поодинокі дослідження, які приділяють увагу тому, що встановлена нормою права поведінка за своїм змістом та формою повинна бути потенційно можливою [131, с. 113–114]. Однак лише при дотриманні такої передумови нормативність права може трансформуватися в урегульованість суспільних відносин [131, с. 113–114]. Тобто лише у такий спосіб буде діяти механізм правового регулювання як взята у єдності система правових засобів, за допомогою якої забезпечується результативний правовий вплив на суспільні відносини [131, с. 113–114]. Для обґрунтованого очікування державою належного виконання податкового обов'язку всіма платниками податків при його встановленні, формулюванні конкретних меж поведінки законодавець повинен враховувати, що зобов'язана особа об'єктивно зможе реалізувати таку модель поведінки [131, с. 113–114]. Дуже часто така можливість формально «презюмується», без перевірки об'єктивних підстав та реальності таких висновків [131, с. 113–114].

Відповідно до ст. 36 ПК України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [13]. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором [13]. Податковий обов'язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків,

передбачених законом [13]. Виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента [13]. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених цим Кодексом або законами з питань митної справи [13].

Слід зазначити, що законодавець трактує поняття «податковий обов'язок» у широкому розумінні. Згідно п. 36.1 ст. 36 ПК України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [13]. Однак у п. 38.1 ст. 38 ПК України встановлено, що виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [13]. Такий підхід до визначення податкового обов'язку піддається справедливій критиці з боку вчених.

Так, Д.О. Гетманцев зазначає, що сполучник «або», який застосовується в тексті визначення податкового обов'язку свідчить: наявність всіх трьох складових (обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору) не є обов'язковою для формування цілісної категорії податкового обов'язку [132, с. 134–135]. При цьому навіть сплата суми податку не є необхідним елементом податкового обов'язку [132, с. 134–135]. Однак, згідно з п. 38.1 ст. 38 ПК України виконанням податкового обов'язку визнається сплата у повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [132, с. 134–135]. За ст. 37 ПК України податковий обов'язок припиняється його виконанням [132, с. 134–135]. Таким чином, якщо йти за логікою законодавця, податковий обов'язок може не передбачати сплату податкового платежу платником податку, однак його виконання у будь-якому випадку буде полягати у такій сплаті [132, с. 134–135]. При цьому сплата платником податкового зобов'язання в повному обсязі припиняє обов'язок платника із декларування та обліку податкових зобов'язань [132, с. 134–135]. Іншими словами, платник може не виконувати обов'язки, покладені на нього

законодавством із подання декларації та ведення бухгалтерського обліку у випадку, якщо він повністю сплатив суму податку [132, с. 134–135]. Такий підхід законодавця вбачається хибним, спростовується іншими нормами загальної та особливої частин податкового права і свідчить про суперечність правових норм ст. ст. 36 та 38, до якої призвели дефекти юридичної техніки [132, с. 134–135].

Важливою характеристикою для виникнення податкового обов'язку, крім встановлення елементів податку, є момент виникнення визначених податковим законодавством обставин, що передбачають сплату конкретного податку. У п. 37.2 ст. 37 ПК України встановлено, що податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими цей Кодекс та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку [13].

З цього приводу І.Л. Самсін зазначає, що при аналізі даного законодавчого положення йому бракує чіткості та однозначності [133, с. 184–185]. Безумовно, у законодавчій нормі під «обставинами» розуміється певний юридичний факт, який породжує зобов'язальні правовідносини [133, с. 184–185]. Разом з тим така характеристика цих обставин, як пов'язання їх зі сплатою податку платником, дещо дезорієнтує, адже сплата податку неможлива без виникнення означених обставин [133, с. 184–185]. В основі виникнення (втім, так само як і зміни та припинення) податкових правовідносин лежать юридичні факти – на цій основі податкове правовідношення з'являється, триває, розвивається, поки новий юридичний факт його не змінить чи не припинить [133, с. 184–185]. Таким юридичним фактом, який породжує правовідношення податкового зобов'язання, може бути отримання доходу, придбання майна, перетин товаром митного кордону України тощо [133, с. 184–185]. З метою подолання цієї неоднозначності слід закріпити у положеннях ст. 37 ПК України перелік конкретних обставин, з якими пов'язується виникнення податкового обов'язку, або ж вказати на родову обставину, таку, наприклад, як поява у платника об'єкта оподаткування [133, с. 184–185].

М.П. Кучерявенко відмічає, що податковим обов'язком виступає безпосередній і першочерговий обов'язок платника податку щодо сплати податку

або збору при наявності певних обставин. Цими обставинами виступають такі чинники. По-перше, можливість віднесення конкретного суб'єкта до платника податку, визнаного таким відповідно до чинного законодавства. По-друге, наявність у платника податку об'єкта оподаткування або здійснення ним діяльності, пов'язаної зі сплатою податку або збору. По-третє, нормативно-правового регулювання всіх елементів податкового механізму [134, с. 254].

У податково-правовій літературі зазначається, що елементи податку є фактичним складом обов'язку сплатити податок. Незважаючи на те, що об'єкт оподаткування – це такі юридичні факти (дії, події, стани), які обумовлюють обов'язок суб'єкта сплатити податок, однак підставами виникнення податкового обов'язку є не лише об'єкт оподаткування, але й зв'язок об'єкта із суб'єктом оподаткування (за допомогою об'єкта оподаткування виникнення обов'язку зі сплати податку пов'язано з безпосереднім носієм податкового обов'язку), а також настання строку сплати податку, оскільки податковий обов'язок завжди обмежений конкретними часовими рамками. Необхідно не лише сплатити грошові кошти на виконання податкового обов'язку, але й зробити це своєчасно та повною мірою [55, с. 143].

Згідно ст. 289 МК України обов'язок із сплати митних платежів виникає: 1) у разі ввезення товарів на митну територію України – з моменту фактичного ввезення цих товарів на митну територію України; 2) при незаконному переміщенні товарів, що перебувають на території вільної митної зони або на митному складі, – з моменту такого переміщення товарів; 3) у разі вивезення товарів з митної території України: а) при оформленні товарів відповідно до митного режиму експорту – з моменту прийняття митним органом митної декларації; б) при вивезенні товарів за межі митної території України без оформлення митної декларації та при незаконному вивезенні товарів за межі митної території України – з моменту фактичного вивезення товарів за межі митної території України; в) при невиконанні умов, установлених щодо товарів, які вивозилися за межі митної території України із звільненням від оподаткування вивізним митом, – з моменту, коли ці товари прибули до іншого місця

призначення, ніж те, у зв'язку з яким надавалося таке звільнення; 4) після завершення митного оформлення товарів та їх випуску, якщо внаслідок перевірки митної декларації чи за результатами документальної перевірки митний орган самостійно визначає платнику податків додаткові податкові зобов'язання; 5) в інших випадках, встановлених ПК України [12].

Виконання податкового обов'язку із сплати митних платежів може бути як добросовісним, так і примусовим. Добросовісне виконання обов'язку із сплати митних платежів передбачає, що платник, без застосування до нього заходів примусу з боку митних органів, самостійно обчислює, декларує та сплачує суму відповідного митного платежу. При цьому, слід зазначити, що обов'язок із сплати митних платежів вважається виконаним належним чином, якщо сума митного платежу сплачена в повному обсязі у встановлений митним або податковим законодавством строк. Примусове виконання обов'язку із сплати митних платежів полягає у застосуванні митними органами заходів державного примусу у сфері митної справи.

Митні платежі нараховуються декларантом або іншими особами, на яких покладено обов'язок із сплати митних платежів, самостійно, крім випадків, якщо обов'язок щодо нарахування митних платежів відповідно до МК України, ПК України та інших законів України покладається на контролюючі органи. Суми митних платежів, нараховані контролюючим, підлягають сплаті до державного бюджету платником податків безпосередньо на єдиний казначейський рахунок. У разі виявлення факту помилкової та/або надмірної сплати митних платежів повернення помилково та/або надміру сплачених сум митних платежів здійснюється відповідно до Бюджетного та Податкового кодексів України. Умови повернення та не повернення сум відповідних митних платежів визначені у ст. 301 МК України [12].

Доцільно зазначити, що у податковому законодавстві України вживаються близькі за значенням і змістом такі категорії як «податкове зобов'язання», «податковий обов'язок», «грошове зобов'язання».

Так, у п. п. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 ПК України встановлено, що податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк), та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання, встановленим цим Кодексом та/або МК України [13]. У п. 1 ст. 36 ПК України податковий обов'язок визначено як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [13]. У п. п. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПК України передбачено, що грошове зобов'язання платника податків – це сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податкове зобов'язання та/або інше зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності та пеня [13].

У податково-правовій літературі відмічається, що означені вище дефініції є різними, але взаємопов'язаними. Податкове зобов'язання – це правовідношення між державою в особі уповноважених органів та платником податків, яке полягає у вчиненні платником низки установлених законом обов'язків, пов'язаних зі сплатою податку [135, с. 492]; податковий обов'язок – це міра належної поведінки платника, яка охоплює три складові – обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору [136, с. 39, 49]; грошове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або фінансову санкцію. Пеня має особливий статус, з одного

боку, не включається до складу грошового зобов'язання, а з іншого — нараховується, в тому числі і на штрафи [136, с. 39].

Згідно п. 54.1 ст. 54 ПК України, крім випадків, передбачених податковим законодавством, платник податків самостійно обчислює суму податкового та/або грошового зобов'язання та/або пені, яку зазначає у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу у строки, встановлені цим Кодексом. Така сума грошового зобов'язання та/або пені вважається узгодженою [13]. Д.О. Гетманцев, Р.В. Макаrchук, Я.С. Толкачов зазначають, що питання про узгодження податкового зобов'язання має принципове значення для виникнення та виконання обов'язку із сплати митних платежів, оскільки сплаті підлягає лише узгодження податкове зобов'язання і лише узгоджене податкове зобов'язання може бути трансформоване у податковий борг. Податкове та/або грошове зобов'язання можуть існувати у двох станах — узгоджене податкове та/або грошове зобов'язання та неузгоджене податкове та/або грошове зобов'язання [136, с. 51–53].

Відповідно до ст. 54 ПК України податкове та/або грошове зобов'язання платника податків вважається узгодженим: 1) платником податків самостійно обчислена сума податкового та/або грошового зобов'язання та/або пені, і ця сума зазначена у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку; 2) грошове зобов'язання щодо суми податкових зобов'язань з податку, що підлягає утриманню та сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нарахування/виплати доходу на користь платника податку — фізичної особи, вважається узгодженим податковим агентом або платником податку, який отримує доходи не від податкового агента, в момент виникнення податкового зобов'язання, який визначається за календарною датою, встановленою розділом IV цього Кодексу для граничного строку сплати податку до відповідного бюджету 3) грошове зобов'язання, визначене контролюючим органом, за яким закінчилась процедура адміністративного оскарження або терміни на оскарження яких спливали [13].

Втім, зауважимо, що відповідно до п. 56.18 ст. 56 ПК України, з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 цього Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення – рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили [13]. Звідси слідує, що узгодженим зобов'язанням буде вважатися зобов'язання, стосовно якого немає спору або платником податків не можуть бути заявлені заперечення щодо його розміру [136, с. 57].

Відповідно до п. 57.1 ст. 57 ПК України суму податкового зобов'язання, визначену у митній декларації, платник податків зобов'язаний сплатити до/або на день подання митної декларації [13]. Платник податків немає права оскаржити узгоджене податкове зобов'язання, визначене ним у митній декларації. Це є логічним – адже митна декларація є заявою самого платника податків про об'єкт оподаткування. Платник податків не може оскаржити власний акт. Водночас, він може відкоригувати суму об'єкта оподаткування в майбутніх податкових періодах в порядку, визначеному ст. 50 ПК України [136, с. 51].

У цьому контексті у податково-правовій літературі слушно зазначено, що у випадку збільшення суми податкового зобов'язання внаслідок подання коригуючої декларації платник податків не звільняється від відповідальності в жодному випадку. Самостійне виправлення ним допущених навіть не з власної вини помилок все одно тягне штраф, який в цьому випадку застосовується не державою, а платником самостійно, що також є особливістю відносин фінансової відповідальності [136, с. 51-52].

Відповідно до п. 50. 1 ст. 50 ПК України платник податків, який самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний, за винятком випадків, установлених п. 50.2 цієї статті: а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку; б) або

відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку [13]. Отже, у випадку збільшення суми податкового зобов'язання, самостійно визначеного платником податків, фінансово-правова відповідальність у вигляді штрафу застосовується за рішенням особи правопорушника.

В інших випадках сума податкового та/або грошового зобов'язання визначається контролюючим органом. У п. 54.3 ст. 54 ПК України встановлено, що контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, якщо:

1) платник податків не подає в установлені строки податкову (митну) декларацію, а при здійсненні заходів податкового контролю встановлено факти здійснення платником податків діяльності, що призвела до виникнення об'єктів оподаткування, наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог цього Кодексу та наявності діючих (у тому числі призупинених) ліцензій на право здійснення діяльності з підакцизною продукцією, яка підлягає ліцензуванню згідно із законодавством;

2) дані перевірок результатів діяльності платника податків, крім електронної перевірки, свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, або завищення суми податку на доходи фізичних осіб, що підлягає поверненню з бюджету у зв'язку із використанням платником податку права на податкову знижку, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках;

3) згідно з податковим та іншим законодавством особою, відповідальною за нарахування сум податкових зобов'язань з окремого податку або збору та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі

органи, застосування штрафних (фінансових) санкцій та нарахування пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, є контролюючий орган;

4) дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента, свідчать про порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом, у тому числі податку на доходи фізичних осіб таким податковим агентом;

5) результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів, свідчать про заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником податків у митних деклараціях [13].

Зауважимо, що відповідно до п. 54.5 ст. 54 ПК України якщо сума грошового зобов'язання розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність і повноту нарахування такої суми, проте несе відповідальність за своєчасне та повне погашення нарахованого узгодженого грошового зобов'язання і має право оскаржити зазначену суму в порядку, встановленому цим Кодексом [13].

Одним із чинників належного виконання обов'язку із сплати митних платежів є забезпечувальні заходи його виконання. Спосіб забезпечення сплати митних платежів обирається особою, на яку покладається обов'язок із сплати митних платежів. Згідно ст. 308 МК України способами забезпечення сплати митних платежів є: 1) грошова застава; 2) індивідуальна гарантія; 3) забезпечення сплати митних платежів на умовах спрощення «загальна гарантія»; 4) забезпечення сплати митних платежів на умовах спрощення «загальна гарантія із зменшенням розміру забезпечення базової суми на 50 відсотків»; 5) забезпечення сплати митних платежів на умовах спрощення «загальна гарантія із зменшенням розміру забезпечення базової суми на 70 відсотків»; 6) забезпечення сплати митних платежів на умовах спрощення «звільнення від гарантії»; 7) забезпечення сплати митних платежів на умовах Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції

МДП) 1975 року; 8) забезпечення сплати митних платежів на умовах Конвенції про тимчасове ввезення (Стамбул, 1990 рік) із застосуванням книжки (карнета) А.Т.А. або книжки (карнета) CPD [12].

Варто відмітити, що у ч. 1 ст. 303 МК України передбачено, що у разі несплати або неповної сплати митних платежів у встановлений строк такі платежі стягуються в порядку та строки, визначені ПК України [12]. Тобто, якщо платник податків не сплатить своєчасно суму податкового зобов'язання у встановлений законодавством строк, то ця сума грошових коштів визнається податковим боргом, яка разом з перерахованими пенями утворює податкову заборгованість платника податку перед державою. У цьому випадку контролюючим органом до платника податків застосовуються ряд забезпечувальних способів виконання податкового зобов'язання з метою надходження грошових коштів до бюджетів відповідних рівнів (податкова застава, адміністративний арешт майна, пеня), порядок застосування яких регламентується ПК України.

Обчислити, сплатити митні платежі платники податків зобов'язані у строки, визначені ст. 297 МК України. У разі ввезення товарів на митну територію України суми митних платежів, нараховані митним органом, підлягають сплаті до Державного бюджету України платником податків до або на день подання митному органу митної декларації для митного оформлення. У разі розміщення товарів на тимчасове зберігання митні платежі мають бути сплачені не пізніше дня закінчення строку тимчасового зберігання. Якщо до закінчення строку тимчасового зберігання ці товари поміщуються у митний режим, який передбачає сплату митних платежів, митні платежі мають бути сплачені не пізніше випуску товарів відповідно до цього режиму. У разі вивезення товарів з митної території України вивізне мито має бути сплачене не пізніше дня прийняття митним органом митної декларації для митного оформлення, якщо інше не встановлено цим Кодексом. У разі зміни митного режиму митні платежі мають бути сплачені не пізніше дня випуску товарів у наступному митному режимі [12].

Митні платежі нараховуються декларантом або іншими особами, на яких покладено обов'язок із сплати митних платежів, самостійно, крім випадків, якщо

обов'язок щодо нарахування митних платежів відповідно до МК України, ПК України та інших законів України покладається на контролюючі органи. Суми митних платежів, нараховані контролюючим, підлягають сплаті до державного бюджету платником податків безпосередньо на єдиний казначейський рахунок. У разі виявлення факту помилкової та/або надмірної сплати митних платежів повернення помилково та/або надміру сплачених сум митних платежів здійснюється відповідно до Бюджетного та Податкового кодексів України. Умови повернення та не повернення сум відповідних митних платежів визначені у ст. 301 МК України [12].

У ст. 291 МК України встановлено, що обов'язок із сплати митних платежів вважається виконаним (митні платежі вважаються сплаченими): 1) у разі здійснення особою, відповідальною за сплату митних платежів, розпорядження про використання коштів авансових платежів: а) при здійсненні митного оформлення товарів - з моменту закінчення митного оформлення; б) якщо сплата не пов'язана із здійсненням митного оформлення товарів, - з моменту списання коштів з авансового рахунку при перерахуванні їх до державного бюджету; 2) у разі сплати коштів безпосередньо до державного бюджету у випадках, визначених законодавством України, - з моменту: а) списання коштів з рахунку платника податків у банку; б) внесення готівкових коштів у касу банку; 3) з моменту сплати гарантом, гарантійним об'єднанням або іншою організацією відповідно до наданого забезпечення сплати митних платежів коштів до державного бюджету в рахунок сплати митних платежів; 4) з моменту списання коштів, що перебували у грошовій заставі, з відповідного рахунку митниці при перерахуванні цих коштів до державного бюджету в рахунок сплати митних платежів; 5) з моменту настання інших обставин, визначених ПК України [12].

Н.Ю. Онищук виконання податкового обов'язку розглядає як: : а) кінцевого результату – фактичного виконання суб'єктами тих дій, які вони зобов'язані були здійснити, що становить правоприпиняючий юридичний факт, оскільки за своєю природою виконання є юридичним вчинком, тобто правомірною юридичною дією. Виконанням досягається повна відповідність між вимогами норми здійснити

певні вчинки та сумою фактичних послідовних дій; б) процесу – визначеної системи послідовно здійснюваних дій, тобто певний алгоритм, що містить низку стадій, які змінюють одна одну та конкретні дії з їх реалізації. На прикладі такого розмежування чітко простежується не тільки статика та динаміка податкового обов'язку, але й вбачається перспектива розмежування процедурного регулювання (певного порядку) та процесу (конкретної діяльності) його виконання [137, с. 477].

Узагальнюючи наукові підходи до ознак податкового обов'язку [138, с. 9; 45, с. 14; 139, с. 35–39] та податкове та митне законодавство виокремимо ознаки обов'язку із сплати митних платежів, до яких доцільно віднести такі:

1) обов'язок із сплати митних платежів характеризується сукупністю активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів, які забезпечують надходження коштів від митних платежів і дій, що забезпечують сплату митних платежів. Так, обов'язок особи сплатити суму митних платежів, перш за все вказує на сукупність активних дій з боку підвладного суб'єкта. Тоді як, до компетенції митних органів належить контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів, застосування заходів щодо їх примусового стягнення;

2) виникнення обов'язку із сплати митних платежів характеризується виключно імперативними підставами. Обов'язок із сплати митних платежів виникає, змінюється і припиняється тільки за наявності підстав, визначених законами з питань митної справи та оподаткування;

3) обов'язок із сплати митних платежів спрямований на забезпечення коштами державу для виконання покладених на неї функцій;

4) односторонність обов'язку із сплати митних платежів виявляється при регулюванні правового статусу суб'єктів митних відносин. Обов'язок із сплати митних платежів входить лише до обов'язків підвладних суб'єктів, в чому й полягає односторонність;

5) безумовний та безвідмовний. Безумовність обов'язку із сплати митних платежів витікає з самої суті митних платежів, сплата яких, не пов'язана з

жодними зустрічними діями або привілеями з боку держави. Умовою сплати є лише формування об'єкта оподаткування. Так, до переміщення особою товарів через митний кордон України не може існувати обов'язку щодо сплати митних платежів, тому що відсутній об'єкт оподаткування. Умовний характер митних платежів означає, що об'єкт оподаткування існує, але обов'язок щодо сплати таких платежів виникає за певної події, як то у разі ввезення товарів на митну територію України, при незаконному переміщенні товарів, що перебувають на території вільної митної зони або на митному складі тощо. Безвідмовність свідчить про відсутність права вибору з боку підвладного суб'єкта з причини імперативного методу правового регулювання, сутність якого полягає в існуванні певних норм-приписів, обов'язкових до виконання. В протилежному випадку може бути застосовано примусові заходи виконання обов'язку із сплати митних платежів;

6) є конституційним й базується на конституційній нормі-принципі. Дана ознака обов'язку із сплати митних платежів ґрунтується на ст. 67 Конституції України, згідно якої кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [140];

7) є особливим публічно-правовим обов'язком. З публічним характером митних платежів і фіскальним суверенітетом держави пов'язані законодавча форма встановлення митних платежів, обов'язок і примусовість його стягнення, односторонній характер обов'язків, пов'язаних із сплатою митних платежів. Платник податків позбавлений права розпорядження за своїм розсудом тією частиною майна, що у вигляді визначеної грошової суми підлягає внесенню до державного бюджету;

8) закріплений в нормах митного та податкового законодавства мірою належної поведінки зобов'язаних суб'єктів митних правовідносин. Дії підвладних суб'єктів, як осіб, на яких покладено виконання обов'язку із сплати митних платежів, повинні відповідати виду й мірі поведінки, сформульованій у відповідній правовій нормі та норм, що регулюють механізм справляння відповідних митних платежів. Підвладний суб'єкт митних правовідносин повинен

будувати свою поведінку незалежно від свого бажання – так, як це запропоновано йому законами з питань митної справи та оподаткування;

9) суспільно-необхідний. Виконання обов'язку із сплати митних платежів передбачає зацікавленість суспільства у своєчасному та повному забезпеченні надходжень до публічних грошових коштів. Від розміру надходжень залежить міра та якість виконання органів державної влади функцій. Основною функцією митних платежів – є фіскальна, відповідно до якої, митні платежі виконують своє головне призначення – наповнення доходної частини державного бюджету для задоволення суспільних потреб [128, с. 81].

Таким чином, обов'язок із сплати митних платежів – це конституційно-правовий обов'язок особи перед державою з обчислення, сплати та декларування суми митних платежів, який виникає на підставі законодавчо встановлених юридичних фактів, підлягає добровільному виконанню у встановлений податковим та митним законодавством строк та гарантується можливістю застосування заходів державного примусу. Обов'язок із сплати митних платежів виникає при наявності таких обставин: 1) можливість віднесення особи до осіб, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів; 2) наявність у особи об'єкта оподаткування; 3) здійснення особою діяльності, пов'язаної з переміщенням товарів через митний кордон України; 4) законодавче регулювання всіх елементів правового механізму митних платежів. Виконання обов'язку із сплати митних платежів – це система суспільних відносин між особами, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів, та митними органами щодо обчислення, декларування та сплати митних платежів [128, с. 81].

2.2. Контроль за сплатою митних платежів як системоутворюючий елемент адміністрування митних платежів

Контроль за сплатою митних платежів є важливим елементом існування ефективної системи адміністрування митних платежів [141, с. 49-50; 142, с. 46]. Необхідність контролю за сплатою митних платежів зумовлена об'єктивними та суб'єктивними причинами [141, с. 49-50; 142, с. 46]. Серед об'єктивних чинників потрібно вказати на нестабільність і нечіткість формулювання митного та податкового законодавства, внаслідок чого виникають конфлікти між митними органами та платниками податків. До суб'єктивних причин, насамперед, доцільно віднести ненавмисні помилки платників податків при розрахунку сум митних платежів та низький рівень податкової дисципліни платників податків [141, с. 49-50; 142, с. 46].

У ст. 1 Лімської декларації керівних принципів контролю зазначено, що контроль взагалі не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є встановлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів, законності, ефективності і економії витрачання матеріальних ресурсів на можливо ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, в окремих випадках, притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень в майбутньому [143].

У науковій літературі контроль розглядається як одна з форм управлінської діяльності. Наприклад, Н.О. Бондаренко розуміє контроль як самостійну функцію управління, виступає засобом встановлення зворотних зв'язків, завдяки чому керівний орган (суб'єкт управління) може простежити хід виконання прийнятих рішень [144, с. 72].

У юридичній літературі відмічається, що за допомогою контролю суб'єкт управління отримує інформацію про результати діяльності, а також про ті помилки та зміни ситуації, що можуть призвести до невиконання поставлених завдань чи отримання зовсім інших результатів [145, с. 349]. Маючи таку

інформацію, можна оперативно втрутитися, привести важелі управління у відповідність з умовами, що виникають, та попередити небажані наслідки [145, с. 349]. При цьому, необхідно відмітити, що «контроль дозволяє не тільки усунути недоліки у функціонуванні об'єктів управління, оцінювати дисципліну виконання законодавчих актів, але і судити про те, наскільки ефективне саме правове регулювання в тій чи іншій сфері управління, які зміни доцільно внести до нормативно-правових актів для покращення стану їх виконання, а також наскільки норми правових актів відповідають сутності та закономірностям регулюючих суспільних відносин» [145, с. 349]. В.М. Гаращук зазначає, що слово «контроль» більш правильно тлумачити як перевірку, а також спостереження з ціллю перевірки для протидії чомусь не бажаному, тобто виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку будь кого [146, с. 37].

Аналізуючи законодавство України Ю.В. Оніщик доходить до висновку, що у митній сфері доцільно виділяти фінансово-контрольні відносини [166, с. 389]. Фінансово-контрольні правовідносини є одним із різновидів фінансових правовідносин, які, в свою чергу, є видом правовідносин. Між правовідносинами і фінансовими правовідносинами та між фінансовими правовідносинами і фінансово-контрольними правовідносинами існує взаємозв'язок загального й особливого. Тому фінансово-контрольним правовідносинам властиві всі ті суттєві ознаки, які притаманні правовідносинам взагалі і, звичайно, фінансовим правовідносинам зокрема [62, с. 110]. Однією із головних особливостей фінансово-контрольних правовідносин є те, що вони мають цільову спрямованість [147, с. 112–113]. Ці правовідносини спрямовані на своєчасне і повне формування публічних фондів коштів; ефективне і доцільне витрачання чи використання коштів цих фондів, державного чи комунального майна; на дотримання законності під час руху фінансових ресурсів, на запобігання фінансовим порушенням тощо [147, с. 112–113]. Цільова спрямованість фінансово-контрольних правовідносин виражена у напрямках дій кожного контролюючого суб'єкта, який має свій напрям дій, що впливає із його завдань, функцій, які

визначені відповідними нормативними актами [147, с. 112–113]. Фінансово-контрольні правовідносини можна визначити як один із видів фінансових правовідносин, що мають розширену сферу дії, цільову спрямованість, організаційний, похідний (допоміжний) характер та які виникають на підставі фінансово-контрольних норм у сфері контрольної діяльності [147, с. 114].

Так, дійсно, згідно п. 6 ч. 2 ст. 544 МК України одним із завдань митних органів є контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів [12]. Такий контроль є видом публічного фінансового контролю, оскільки він здійснюється на стадії формування публічних грошових фондів спеціально уповноваженими органами.

У доктрині фінансового права відмічається, що публічний фінансовий контроль спрямований на дотримання законності у фінансовій і господарській діяльності, забезпечення ефективності використання фінансових ресурсів держави, досягнення правопорядку та зміцнення фінансової дисципліни, недопущення правопорушень у фінансовій сфері, їх попередження, виявлення та припинення. Завдання публічного фінансового контролю конкретизують його мету. Основними завданнями публічного фінансового контролю є: перевірка стану і ефективності використання фінансових, матеріальних ресурсів (контроль за законністю, доцільністю, повнотою, своєчасністю і цільовим використанням фінансових ресурсів держави і органів місцевого самоврядування; контроль за законністю і ефективністю розпорядження нематеріальними об'єктами державної власності і власності органів місцевого самоврядування; контроль за ефективністю використання державних запасів; контроль за правильністю збереження та використання матеріальних цінностей тощо); виявлення резервів зростання фінансових ресурсів (зокрема доходів бюджетів, інших публічних фондів коштів); контроль за організацією грошового обігу, за станом, обслуговуванням та погашенням державного боргу, за законністю надання пільг, за надходженням коштів до відповідних публічних фондів, їх розподілом тощо [62, с. 388].

Л.К. Воронова зазначала, що публічний фінансовий контроль – це регламентована правовими нормами діяльність державних і муніципальних та інших публічних органів з перевірки своєчасності і точності планування, обґрунтованості й повноти надходження коштів у відповідні фонди, правильності та ефективності їх використання [111, с. 81]. На думку О.П. Орлюк публічний фінансовий контроль – це цілеспрямована діяльність уповноважених державою органів, підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, спрямована на дотримання законності, фінансової дисципліни й раціональності у реалізації публічної фінансової діяльності держави, тобто мобілізації, розподілу й використання публічних фондів коштів із метою виконання завдань і функцій держави і територіальних громад та ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових відносин [113, с. 108]. Д.Л. Зима під публічним фінансовим контролем розуміє діяльність державних органів, органів місцевого самоврядування, інших публічних органів і недержавних організацій, господарюючих суб'єктів, їх структурних підрозділів, а також осіб, наділених відповідними контрольними повноваженнями, чи правами, яка спрямована на перевірку законності фінансового планування, забезпечення фінансової дисципліни в процесі мобілізації, розподілу, перерозподілу і використання публічних фінансових ресурсів [148, с. 8]. Л.А. Савченко визначає публічний фінансовий контроль як регламентовану правовими нормами діяльність державних органів, органів місцевого самоврядування, інших публічних суб'єктів і недержавних організацій, господарюючих суб'єктів чи їх структурних підрозділів, фізичних осіб наділених відповідними повноваженнями чи певними правами, що спрямована на забезпечення законності, обґрунтованості під час формування публічних фондів коштів, повноти надходження коштів у відповідні фонди, законності й ефективності їх розподілу, перерозподілу і використання, а також законності, ефективності управління державним та комунальним майном [147, с. 43–44].

Про те, що публічний фінансовий контроль у митній сфері являє собою вид публічного фінансового контролю і містить у собі всі сутнісні риси останнього

зазначає Ю.В. Оніщик. Водночас публічний фінансовий контроль у митній має деякі специфічні риси, що відрізняють його від інших напрямів контрольної діяльності та полягають в особливостях його об'єкта, предмета, суб'єктів контролю, цілей і завдань, а також форм і методів здійснення. Предметом правового регулювання даного фінансово-правового інституту є суспільні відносини з перевірки законності, своєчасності, точності, обґрунтованості та повноти надходження доходів до бюджету, що формуються у митній сфері, а також цільового та ефективного їх використання. Публічний фінансовий контроль у митній сфері – це регламентована нормами права діяльність уповноважених державою органів і організацій, що здійснюється з використанням специфічних форм і методів з метою перевірки законності, своєчасності, точності, обґрунтованості та повноти надходження доходів до бюджету, що формуються у митній сфері, а також цільового та ефективного їх використання [62, с. 370]. Ю.В. Оніщик стверджує, що публічний фінансовий контроль у митній сфері покликаний, насамперед, забезпечити дотримання чинного законодавства у сфері оподаткування, переміщення валютних цінностей через митний кордон України, розрахунків за експортними та імпорнтними операціями [66, с. 14].

Л.О. Копцева відмічає, що публічний фінансовий контроль здійснюється у відносинах, що виникають у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон, оскільки забезпечує виконання фінансових зобов'язань перед державою суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності [70, с. 9]. Публічний фінансовий контроль у митній сфері здійснюється митними органами у нерозривній єдності з митним контролем та митним оформленням, тобто час здійснення операцій митного контролю та митного оформлення співпадає із часом здійснення фінансового контролю, у результаті чого митні органи здійснюють публічний фінансовий контроль у процесі митного контролю, тобто він є невід'ємною складовою частиною останнього [70, с. 11].

О.О. Добрянська звертає увагу на особливості правового регулювання публічного фінансового контролю у сфері митної справи: публічний фінансовий контроль у сфері митної справи є видом публічного фінансового контролю, якому

як частині цілого властиві усі характерні ознаки публічного фінансового контролю; предметом правового регулювання вказаного фінансово-правового інституту є суспільні відносини з приводу контролю за дотриманням законності і доцільності в сфері збирання, розподілу, перерозподілу і використання грошових фондів держави, пов'язані з переміщенням товарів через митний кордон; публічний фінансовий контроль – це діяльність уповноважених державою органів і організацій по перевірці законності, своєчасності, точності, обґрунтованості і повноти надходжень прибутків до бюджету, що формуються у сфері митної справи, а також цільового і ефективного їх використання, яка регламентована нормами права, і здійснюється з використанням специфічних форм і методів; цілями публічного фінансового контролю в сфері митної справи є дотримання законності, забезпечення ефективності використання фінансових ресурсів держави, досягнення правопорядку, зміцнення фінансової дисципліни в митній сфері; серед функцій публічного фінансового контролю в сфері митної справи доцільно виділити: фіскальну, правоохоронну, превентивну та виховну функції [71, с. 7–8].

Ю.В. Оніщик вважає, що контроль за сплатою митних платежів необхідно трактувати не інакше як податковий контроль, який здійснюється митними органами [64, с. 110]. Згідно п. 24 ст. 4 МК України митний контроль – це сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм цього Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку [12]. У п. 61.1 ст. 61 ПК України встановлено, що метою податкового контролю є правильність нарахування, повнота і своєчасність сплати податків і зборів [13]. Це дає підстави стверджувати, що інститут митного контролю об'єднує в собі норми податкового і митного законодавства в процесі акумулювання доходної частини Державного бюджету України у вигляді митних платежів, що справляються під час або у зв'язку з переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон [149, с. 108].

В.Д. Єгарміна відмічає, що податковий контроль, як частина більш загальної системи – податкової системи, по своїй суті направлений назовні, тобто на перевірку дотримання суб'єктами підприємницької діяльності податкового законодавства. Як прямий зв'язок між об'єктом і суб'єктом управління він забезпечує результати контрольних процедур, відображаючи ступінь як добровільного, так і примусового виконання вимог податкового законодавства. У якості зворотного зв'язку, система податкового контролю показує ступінь ефективності податкової політики, яка, в першу чергу, віддзеркалюється у ефективності податкового законодавства і його впливу на розвиток підприємницької діяльності, інвестиційного клімату, соціальної захищеності громадян тощо [150, с. 174]. О.М. Корецький вважає, що податковий контроль переслідує такі цілі: забезпечення додержання податкового законодавства суб'єктами, що реалізують податковий обов'язок або забезпечують його реалізацію; попередження правопорушень у податковій сфері; виявлення порушень податкового законодавства та застосування до винних осіб відповідних заходів юридичної відповідальності [151].

Н.А. Маринів визначає податковий контроль як діяльність спеціально уповноважених суб'єктів відносно особливого об'єкту, спрямовану на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, які забезпечують реалізацію податкового обов'язку платників податків, встановлення та притягнення винних осіб до відповідальності [152, с. 15]. М.П. Кучерявенко під податковим контролем розуміє спеціальний державний контроль, який являє собою діяльність податкових органів та їх посадових осіб щодо перевірки виконання вимог податкового законодавства особами, які реалізують податкові зобов'язання або забезпечують їх виконання [153, с. 303–304].

Податковий контроль характеризується особливостями, що розкривають його зміст, а саме [134, с. 315–316]:

1) податковий контроль – це спеціальний державний контроль, який по-перше, здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою

компетенцією саме у сфері оподаткування; і по-друге, здійснюється відносно спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів;

2) податковий контроль є контролем за дисципліною у сфері оподаткування, що означає чітке дотримання встановлених приписів, порядку формування централізованих і децентралізованих грошових фондів. При цьому податковий контроль охоплює не тільки контроль за грошовими коштами, а і інші повноваження, що не пов'язані безпосередньо з рухом грошових коштів (наприклад, платник податків своєчасно і в повному об'ємі сплатив податки, але вчасно не надав податкову декларацію, тобто не реалізував один з своїх податкових обов'язків, і це неодмінно стане приводом для здійснення податкового контролю).

3) чітка цілеспрямованість податкового контролю, що проявляється, перш за все, у спрямованості об'єкту контролю та цільовому характері руху грошових фондів в умовах публічного регулювання, коли грошові ресурси закріплюються за фондами, що фінансують чітко визначені цілі і нецільове їх витрачання заборонено;

4) податковий контроль пов'язаний не тільки з грошовими коштами, але і з матеріальними засобами. Ці засоби беруть участь в даному процесі як об'єкт визначення грошових обов'язків у двох аспектах: або через безпосередній предмет оподаткування (певний майновий комплекс або його частина), або як засіб забезпечення грошових зобов'язань (коли відбувається реалізація майна за рахунок виручених грошових коштів погашаються грошові обов'язки);

5) податковий контроль уособлює відносини влади і підпорядкування, які базуються на фіскальних функціях оподаткування. Їх особливістю є те, що суб'єктам податкового контролю надано право позасудового розгляду справ про визначення податкових зобов'язань та застосування фінансових санкцій. Державний владний характер податкового контролю обумовлений специфікою податкових правопорушень, заснованих на фіскальній функції податків, а також несплатою платниками податків та зборів.

б) податковий контроль завжди реалізується через сукупність безумовно активних дій владних суб'єктів при здійсненні ними повноважень, які мають активний характер, та сукупність активних дій та пасивної поведінки підконтрольних суб'єктів при реалізації права на податкову перевірку уповноважених органів.

З огляду на наведені вище особливості основними завданнями податкового контролю є такі: 1) перевірка виконання податкових обов'язків платників; 2) перевірка правильності й своєчасності здійснення операцій, пов'язаних з оподаткуванням, підтримка й забезпечення дисципліни в сфері оподаткування; 3) усунення й попередження правопорушень у сфері оподаткування, виявлення винних і притягнення їх до відповідальності [134, с. 317].

Об'єктом контролю за сплатою митних платежів є переважно грошові відносини, що виникають при формуванні публічних грошових ресурсів. При цьому об'єкт контролю за сплатою митних платежів необхідно відрізнити від предмета. Предметом контролю за сплатою митних платежів є первинна документація, що свідчить і підтверджує рух контрольованих грошових фондів, своєчасну й повну реалізацію обов'язку із сплати митних платежів. У широкому розумінні слова об'єкт контролю за сплатою митних платежів не обмежується тільки коштами. Він припускає й контроль за відповідністю матеріальних, природних і інших ресурсів, оскільки саме вони елементом основи визначення обов'язків підвладних суб'єктів, пов'язаних із сплатою митних платежів [141, с. 50].

У юридичній літературі відмічається, що під контролем за сплатою митних платежів необхідно розуміти вид публічного фінансового контролю, що здійснюється митними органами з метою правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів платниками податків під час або у зв'язку з переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон України. Цілями контролю за сплатою митних платежів є дотримання законності, досягнення правопорядку, зміцнення фінансової дисципліни у відносинах, пов'язаних із справлянням митних платежів [149, с. 109].

Контроль за сплатою митних платежів здійснюється з метою правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати мита, акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції). Цей вид контролю охоплює митне оформлення, визначення країни походження товарів та митної вартості товарів, правильність класифікації товарів, документальні перевірки дотримання законодавства України з питань митної справи [149, с. 108].

Метою митного оформлення є забезпечення дотримання встановленого законодавством України порядку переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, а також забезпечення статистичного обліку ввезення на митну територію України, вивезення за її межі і транзиту через її територію товарів. Митне оформлення здійснюється в місцях розташування відповідних підрозділів митних органів протягом робочого часу, встановленого для цих органів. Митне оформлення розпочинається з моменту подання митному органу декларантом або уповноваженою ним особою митної декларації або документа, який відповідно до законодавства її замінює, та документів, необхідних для митного оформлення, а в разі електронного декларування – з моменту отримання митним органом від декларанта або уповноваженої ним особи електронної митної декларації або електронного документа, який відповідно до законодавства замінює митну декларацію. Митне оформлення завершується в найкоротший можливий строк, але не більше ніж чотири робочих години з моменту пред'явлення митному органу товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що підлягають митному оформленню, подання митної декларації або документа, який відповідно до законодавства її замінює, та всіх необхідних документів і відомостей, передбачених ст. 257 і ст. 335 МК України. Митне оформлення вважається завершеним після виконання всіх митних формальностей, визначених МК України відповідно до заявленого митного режиму, що засвідчується митним органом шляхом проставлення відповідних митних забезпечень (у тому числі за допомогою інформаційних технологій), інших відміток на митній декларації або

документі, який відповідно до законодавства її замінює, а також на товаросупровідних та товарно-транспортних документах у разі їх подання на паперовому носії [12].

У ч. ч. 1, 2 ст. 257 МК України встановлено, що декларування здійснюється шляхом заявлення за встановленою формою (письмовою, усною, шляхом вчинення дій) точних відомостей про товари, мету їх переміщення через митний кордон України, а також відомостей, необхідних для здійснення їх митного контролю та митного оформлення. При застосуванні письмової форми декларування можуть використовуватися як електронні документи, так і документи на паперовому носії або їх електронні (скановані) копії, на які накладено електронний підпис декларанта або уповноваженої ним особи. Електронне декларування здійснюється з використанням електронної митної декларації, на яку накладено електронний підпис, та інших електронних документів або їх реквізитів у встановлених законом випадках, а також електронних (сканованих) копій паперових документів, на які накладено електронний підпис декларанта або уповноваженої ним особи [12].

Згідно ч. 8 ст. 257 МК України митне оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення здійснюється митними органами на підставі митної декларації, до якої декларантом залежно від митних формальностей, установлених МК України для митних режимів, та заявленої мети переміщення вносяться такі відомості, у тому числі у вигляді кодів: 1) заявлений митний режим, тип декларації та відомості про особливості переміщення; 2) відомості про декларанта, уповноважену особу, яка склала декларацію, відправника, одержувача, перевізника товарів і сторони зовнішньоекономічного договору (контракту) або іншого документа, що використовується в міжнародній практиці замість договору (контракту), а в разі якщо зовнішньоекономічний договір (контракт) укладено на підставі посередницького договору, - також про іншу, крім сторони зовнішньоекономічного договору (контракту), сторону такого посередницького договору; 3) відомості про найменування країн відправлення та призначення; 4) відомості про транспортні засоби комерційного призначення, що

використовуються для міжнародного перевезення товарів та/або їх перевезення митною територією України під митним контролем, та контейнери; 5) відомості про товари: а) найменування; б) звичайний торговельний опис, що дає змогу ідентифікувати та класифікувати товар; в) торговельна марка та виробник товарів (за наявності у товаросупровідних та комерційних документах); г) код товару згідно з УКТ ЗЕД; г) найменування країни походження товарів (за наявності); д) опис упаковки (кількість, вид); е) кількість у кілограмах (вага брутто та вага нетто) та інших одиницях виміру; є) фактурна вартість товарів; ж) митна вартість товарів та метод її визначення; з) відомості про уповноважені банки декларанта; и) статистична вартість товарів; б) відомості про нарахування митних та інших платежів, а також про надання забезпечення сплати митних платежів: а) ставки митних платежів; б) застосування пільг зі сплати митних платежів; в) суми митних платежів; г) офіційний курс валюти України до іноземної валюти, у якій складені рахунки, визначений відповідно до статті 3-1 цього Кодексу; г) спосіб і особливості нарахування та сплати митних платежів; д) спосіб забезпечення сплати митних платежів (у разі надання забезпечення сплати митних платежів); 7) відомості про зовнішньоекономічний договір (контракт) або інший документ, що використовується в міжнародній практиці замість договору (контракту), та його основні умови; 8) відомості, що підтверджують дотримання встановлених законодавством заборон та обмежень щодо переміщення товарів через митний кордон України; 9) відомості про документи, передбачені частиною третьою статті 335 цього Кодексу; 10) довідковий номер декларації (за бажанням декларанта) [12].

Згідно ч. 1 ст. 49 МК України митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари [12]. У ч. 1 ст. 50 МК України передбачено, що відомості про митну вартість товарів використовуються для: 1) нарахування митних платежів; 2) застосування інших заходів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності України; 3) ведення митної статистики; 4) розрахунку податкового

зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки [12]. У ч. 1 ст. 54 МК України встановлено, що контроль правильності визначення митної вартості товарів здійснюється митним органом під час проведення митного контролю і митного оформлення шляхом перевірки числового значення заявленої митної вартості [12].

Відповідно до ст. 52 МК України заявлення митної вартості товарів здійснюється декларантом або уповноваженою ним особою під час декларування товарів. Декларант або уповноважена ним особа, які заявляють митну вартість товару, зобов'язані: 1) заявляти митну вартість, визначену ними самостійно, у тому числі за результатами консультацій з митним органом; 2) подавати митному органу достовірні відомості про визначення митної вартості, які повинні базуватися на об'єктивних, документально підтверджених даних, що піддаються обчисленню; 3) нести всі додаткові витрати, пов'язані з коригуванням митної вартості або наданням митному органу додаткової інформації [12]. Згідно ч. 1 ст. 57 МК України визначення митної вартості товарів, які ввозяться в Україну відповідно до митного режиму імпорту, здійснюється за такими методами: 1) основний - за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (вартість операції); 2) другорядні: а) за ціною договору щодо ідентичних товарів; б) за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів; в) на основі віднімання вартості; г) на основі додавання вартості (обчислена вартість); г) резервний [12].

Відповідно до ч. 1 ст. 36 МК України країна походження товару визначається з метою оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, заборон та/або обмежень щодо переміщення через митний кордон України, а також забезпечення обліку цих товарів у статистиці зовнішньої торгівлі [12]. У ч. 1 ст. 69 МК України передбачено, що товари при їх декларуванні підлягають класифікації, тобто у відношенні товарів визначаються коди відповідно до класифікаційних групувань, зазначених в Українській класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності [12]. Згідно ч. 2 ст. 69 МК

України митні органи здійснюють контроль правильності класифікації товарів, поданих до митного оформлення, згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності [12].

У ч. 1 ст. 336 МК України встановлено, що проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, є формою митного контролю [12]. Л.А. Савченко розуміє під перевіркою систему контрольних дій щодо вивчення окремих ділянок фінансово-господарської чи адміністративно-розпорядчої діяльності відповідного об'єкта [154, с. 266–267]. Документальна перевірка з питань митної справи схожа з податковою перевіркою.

На думку Н.А. Маринів податкова перевірка – це діяльність контролюючого органу, яка виражається в дослідженні фактичних даних фінансово-господарської діяльності, відображених в первинній документації платника, щодо їх відповідності даним, зазначених ним у наданих до органу податкової служби податкових деклараціях (розрахунках) [152, с. 64]. Р.О. Єна зазначає, що податкова перевірка – це сукупність дій податкового органу з аналізу і дослідження встановленої у законодавстві документації, пов'язаної зі сплатою податків і зборів, з метою перевірки своєчасної і повної сплати податків і зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності [155, с. 81].

З огляду на викладене, на нашу думку, документальна перевірка дотримання вимог законодавства України з питань митної справи – це сукупність дій митного органу з метою перевірки своєчасної, достовірної і повної сплати митних платежів. У ч. 1 ст. 345 МК України передбачено, що документальна перевірка – це сукупність заходів, за допомогою яких митні органи переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та в достовірності зазначених у них даних, законності ввезення (пересилання) товарів на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України або за межі території

вільної митної зони, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних та інших платежів, а також пені, контроль за справлянням яких покладено на митні органи [12].

Згідно ч. 3 ст. 345 МК України митні органи мають право здійснювати митний контроль шляхом проведення документальних виїзних (планових або позапланових) та документальних невиїзних перевірок дотримання законодавства України з питань митної справи щодо: 1) правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів; 2) обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування, застосування знижених ставок ввізного мита; 3) правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення; 4) відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або умовам процедури кінцевого використання, та/або відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі; 5) законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території [12].

У ст. 346 МК України передбачено, що документальною плановою виїзною перевіркою вважається перевірка, яка передбачена в плані-графіку митного органу та проводиться за місцезнаходженням підприємства, що перевіряється. У разі відсутності на підприємстві належних умов для роботи посадових осіб митного органу перевірка такого підприємства, за згодою його керівника, може проводитися у приміщенні митного органу. Проведення документальних планових виїзних перевірок здійснюється митними органами на підставі кварталних планів, які формуються ними самостійно, виходячи з результатів аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємств із застосуванням системи управління ризиками. Порядок планування митними органами виїзних перевірок

визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Документальна планова виїзна перевірка одного й того самого підприємства може проводитися не частіше одного разу на 12 місяців. Право на проведення документальної планової перевірки підприємства надається лише за умови, що керівнику цього підприємства або уповноваженій ним особі не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки [12].

Документальною позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка підприємства, яка не передбачена планами роботи митного органу і може проводитися за наявності хоча б однієї з таких обставин: 1) центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, в порядку контролю здійснено перевірку матеріалів документальної перевірки, проведеної митним органом, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання підприємством вимог законодавства з питань митної справи. Проведення такої позапланової документальної виїзної перевірки може ініціюватися центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, тільки за умови, що стосовно посадових осіб митного органу, які проводили таку перевірку, розпочато службове розслідування або кримінальне провадження. У такому разі центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, визначає митний орган, що проводитиме таку перевірку; 2) виявлено факти або отримано документальну інформацію, які свідчать про порушення підприємством вимог законодавства з питань митної справи, якщо підприємство не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит митного органу протягом 10 робочих днів з дня отримання такого запиту; 3) підприємством не подано в

установлений строк митну декларацію; 4) розпочато процедуру припинення підприємства (крім перетворення), порушено провадження у справі про визнання підприємства банкрутом; 5) підприємством подано в установленому порядку митному органу заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки чи скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення і зазначаються обставини, які не були досліджені під час перевірки та об'єктивний розгляд яких неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження [12].

Відповідно до ст. 348 МК України посадові особи митних органів під час проведення документальних виїзних перевірок підприємств з метою з'ясування питань перевірки мають право проводити зустрічні звірки. Підставою для проведення зустрічної звірки є потреба у перевірці відомостей, отриманих від особи, безпосередньо або опосередковано залученої до операцій з товарами, переміщеними через митний кордон України, у тому числі ввезеними на територію вільної митної зони або вивезеними з цієї території, чи від будь-якої іншої особи, яка може володіти документами та даними, необхідними для прийняття рішення за результатами перевірки, якщо така особа не надасть пояснень та необхідних документальних підтверджень на письмовий запит митного органу протягом трьох робочих днів з дати отримання запиту. Під час зустрічної звірки перевіряються дотримання вимог законодавства при здійсненні зовнішньоторговельних операцій, інформація, яка міститься у митній декларації, декларації митної вартості, а також вид та обсяг операцій з товарами і здійснених розрахунків за них для з'ясування їх реальності та достовірності. Результати зустрічної звірки можуть бути використані виключно для підтвердження або спростування інформації, що міститься у митній декларації, декларації митної вартості, а також доданих до них комерційних та інших документах. Зустрічні звірки не є перевітками і проводяться в порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну

фінансову політику. За результатами зустрічної звірки складається довідка, яка у десятиденний строк після завершення звірки надається для підписання керівнику підприємства, на якому проводилася звірка [12].

Предметом документальних невиїзних перевірок є дані про своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України підприємствами, а також при переміщенні товарів через митний кордон України громадянами з поданням митної декларації, передбаченої законодавством України для підприємств. Документальна невиїзна перевірка проводиться у разі: 1) виявлення фактів або отримання документів, інформації (відомостей), що свідчать про порушення законодавства України з питань митної справи, під час здійснення пост-митного контролю, аналізу електронних копій митних декларацій, інформації, що стосується товарів, митне оформлення яких завершено, отриманої від суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та виробників таких товарів, з висновків акредитованих відповідно до законодавства експертів; 2) надходження від уповноважених органів іноземних держав документально підтвердженої інформації про непідтвердження дотримання критеріїв походження або автентичності поданих митному органу документів щодо товарів, митне оформлення яких завершено, недостовірність відомостей, що в них містяться, а також запитів стосовно надання інформації про зовнішньоекономічні операції, які здійснювалися за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності – резидентів України [12].

У ст. 352 МК України встановлено, що посадовими особами митних органів під час проведення перевірок можуть бути використані: 1) документи, визначені цим Кодексом; 2) податкова інформація; 3) експертні висновки; 4) судові рішення; 5) отримані від уповноважених органів іноземних держав документально підтверджені відомості щодо вартісних, кількісних або якісних характеристик, країни походження, складу та інших характеристик, які мають значення для оподаткування товарів, їх ввезення (пересилання) на митну територію України або на територію вільної митної зони чи вивезення (пересилання) за межі митної території України або території вільної митної зони,

які відрізняються від задекларованих під час митного оформлення; 6) інші матеріали, отримані в порядку та спосіб, передбачені цим Кодексом або іншими законами України [12]. Згідно ч. 1 ст. 354 МК України результати перевірок оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами митного органу та керівником підприємства, що перевірялося, або уповноваженою ним особою. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка. За результатами зустрічної звірки складається довідка [12].

Таким чином, контроль за сплатою митних платежів є важливим елементом адміністрування митних платежів та видом публічного фінансового контролю, оскільки такий контроль здійснюється у процесі формування грошових коштів і спрямований на наповнення Державного бюджету України за рахунок митних платежів, що справляються під час або у зв'язку з переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України [149, с. 109]. Основними завданнями контролю за сплатою митних платежів є: 1) перевірка достовірності заявлення декларантом митному органу точних відомостей про товари та транспортні засоби, необхідних для здійснення митного контролю та митного оформлення з метою своєчасного, повного нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів та транспортних засобів через митний кордон України; 2) перевірка фактичної їх сплати; 3) у разі невиконання декларантом фінансових зобов'язань перед державою вжиття заходів, передбачених законодавством щодо їх примусового стягнення, а також нарахування фінансових санкцій за порушення граничних строків сплати узгоджених податкових зобов'язань та пені після закінчення установлених строків погашення узгодженого податкового зобов'язання на суму податкового боргу [6, с. 12]. Основна мета контролю за сплатою митних платежів полягає у забезпеченні належного контролю за формуванням державних доходів у вигляді митних платежів [141, с. 52].

2.3. Заходи фінансово-правового примусу в системі адміністрування митних платежів

Протилежність публічного та приватного інтересу у сфері митної справи породжує конфлікти між владними та підвладними суб'єктами відносин у процесі адміністрування митних платежів. Це, у свою чергу, зумовлює порушення норм законодавства України з питань митної справи. Для правової охорони відносин, пов'язаних з адмініструванням митних платежів, держава запроваджує межу між дозволеним і недозволеним. У разі невиконання або неналежного виконання обов'язку із сплати митних платежів митні органи здійснюють примусовий вплив на платників податків для захисту публічного інтересу.

Примус є невід'ємним складником функціонування державної влади, а значить і держави в цілому. Це повністю відповідає сутності права і правової системи в цілому, враховує відмінності останньої від інших видів соціальних систем, де діють механізми реалізації, здатні обійтися без юридичних санкцій, що ґрунтуються на можливості застосування державного примусу задля належної поведінки суб'єктів [156, с. 107]. Я.В. Гайворонська під примусом розуміє фізичний, психічний чи інший вплив уповноважених на те органів держави, посадових осіб, представників громадськості на свідомість і поведінку суб'єктів шляхом застосування до них за встановленим процесуальним порядком примусових заходів, зазначених у санкціях (диспозиціях) правових норм і зв'язаних з настанням для них негативних наслідків особистого, майнового чи організаційного порядку з метою боротьби з правопорушеннями, охорони громадської безпеки і правопорядку [157, с. 74].

У юридичній літературі державний примус трактується як психологічний або фізичний вплив державних органів (посадових осіб) на певних осіб з метою спонукати, примусити їх виконувати правові норми [158, с. 163]. О.Р. Трещова зазначає, що державно-правовий примус характеризується такими ознаками: примус є специфічною формою правозастосовної діяльності, яка здійснюється компетентними державними органами; примус протиставлений вільному

волевиявленню; примус являє собою зовнішній фізичний, організаційний, дисциплінарний та інший вплив на свідомість та поведінку суб'єктів; примус реалізується у вигляді відповідних заходів; примус супроводжується також застосуванням до суб'єкта права обмежень, таких як позбавлення права, накладення додаткового обов'язку, перешкоджання в реалізації права; фактичною підставою застосування заходів примусу є вчинення особою правопорушення, а також виникнення інших, небажаних для суспільства та держави правових аномалій, або наявність фактів, які свідчать про реальну загрозу таких явищ у майбутньому; юридичною підставою є передбачення відповідного заходу в санкції правової норми; примус застосовується з метою захисту прав та законних інтересів особи, суспільства та держави; державний примус завжди є правовим, оскільки види примусових заходів встановлюються нормами права на рівні закону; застосування заходів примусу здійснюється в передбачений законодавцем процесуальній формі; гарантією законності застосування державного примусу є передбачена законодавством можливість його оскарження; заходи примусу можуть бути застосовані не лише до фізичних, але і до юридичних осіб [159, с. 96-97].

І.Л. Самсін вважає, що державний примус обумовлений феноменом державної влади, реалізує у правову форму приписи й накази, обов'язкові для організації поведінки конкретних суб'єктів. Така трансформація пов'язується насамперед з правозастосовною діяльністю. У юридичному сенсі використання державного примусу орієнтовано саме на коригування поведінки учасників правових відносин, причому безпосередньо санкції щодо відповідальності можуть і не застосовуватись. Ось чому державний примус об'єктивно поєднується з переконанням, заохоченням, на підставі чого формуються складні форми нормативно-правових засобів регулювання діями суб'єктів відповідних правовідносин. Ознаками державного примусу є засоби впливу: на поведінку зобов'язаних осіб, обумовлені певними повноваженнями державних органів; які безпосередньо закріплені виключно публічно-правовими нормами; які стосуються майнових, особистих та організаційних обмежень прав та обов'язків зобов'язаних

осіб; підставами застосування яких повинно бути лише протиправне діяння цих осіб [118, с. 40].

В залежності від підстав застосування примусові заходи можна поділити на декілька видів. Підставами застосування примусу є правопорушення. Отже, слід виділити адміністративні, дисциплінарні, кримінальні, фінансові, цивільні правопорушення. З огляду на це, доцільно вести мову про адміністративний, дисциплінарний, кримінальний, фінансовий, цивільний примус як різновидів державного примусу. Відповідно, будь-яка галузь права містить у собі можливість застосування примусових заходів і в своєму регулювальному впливі на суспільні відносини не може обійтися без державного примусу. Разом з тим роль примусу, його призначення та правова природа примусових заходів у різних галузях права мають свої відмінні особливості. З метою правової охорони суспільних відносин, що виникають у процесі або з приводу переміщення предметів через митний кордон України, держава запроваджує межу між дозволеним і недозволеним, вимагає від суб'єктів митних правовідносин утримання від дій або їх вчинення, здатних порушити встановлені нею загальнообов'язкові правила заборонного типу. Це передбачає необхідність державного примусу у сфері митної справи [160, с. 233–234].

Незважаючи на наявність різноманітної наукової літератури з питань митного регулювання, саме поняття державного примусу у митній сфері, його зміст, специфіка цього інституту, залишаються малодослідженими. Учені у своїх працях приділяють увагу адміністративному [162–165] та кримінальному [166, 167] примусу у сфері митної справи. Втім, необхідно відмітити, що державний примус у сфері митної справи є складним соціальним явищем та вирізняється своєю специфікою [108, с. 144, 147]. Це зумовлено тим, що головною специфічною ознакою митних правовідносин є їх комплексний характер, тобто вони регулюються за допомогою норм різної галузевої належності, а не лише норм митного законодавства [108, с. 144, 147]. Не є виключенням і інститут державного примусу у митній сфері, який є важливою складовою правового регулювання митних відносин [161, с. 78].

Аналіз чинного законодавства України дозволяє стверджувати, що компетентні органи уповноваженні застосовувати адміністративно-правовий примус (наприклад, примусові заходи за порушення митних правил), фінансово-правовий примус (наприклад, примусові заходи щодо стягнення митних платежів), кримінально-правовий примус (наприклад, примусові заходи щодо переміщення через митний кордон України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю предметів, визначених ст. 201 Кримінального кодексу України), цивільно-правовий примус (наприклад, примусові заходи щодо заподіяння матеріальних збитків і моральної шкоди як діями працівників митних органів, так й іншими особами). Отже, державно-правовий примус у митній сфері є комплексним правовим інститутом [160, с. 234].

З огляду на викладене, поряд з іншими видами державного примусу у сфері митної справи, доцільно також виділяти і фінансово-правовий. Під примусом у фінансовому праві розуміється закріплений нормами права владно-примусовий вплив держави в особі уповноважених нею органів на суб'єктів фінансового права у разі вчинення ними фінансових правопорушень. Цей вплив здійснюється шляхом встановлення для суб'єктів публічних фінансових правовідносин певних негативних наслідків у виді обмежень особистого, організаційного або майнового характеру з метою охорони фінансових правовідносин, покарання правопорушників, попередження правопорушень та спонукання суб'єктів фінансових правовідносин до дотримання належної поведінки у сфері фінансової діяльності [168, с. 222].

У п. 6 ч. 2 ст. 544 МК України встановлено, що одним із завдань митних органів є застосування заходів щодо примусового стягнення митних платежів [12]. У такому разі йдеться про фінансово-правовий примус, адже примусове стягнення митних платежів здійснюється у процесі публічної фінансової діяльності та спрямоване на формування Державного бюджету України. Фінансово-правовий примус у відносинах, пов'язаних з адмініструванням митних платежів, зумовлений імперативним виконанням обов'язку із сплати митних

платежів платниками податків. У разі його невиконання або неналежного виконання держава в особі уповноважених органів у сфері реалізації державної митної політики здійснює примусовий вплив на платника податків з метою захисту публічного фінансового інтересу [169, с. 88].

О.В. Озеруга відмічає, що передумовами застосування фінансово-правового примусу у відносинах, пов'язаних з адмініструванням митних платежів, є: 1) особливості правової природи митних платежів; 2) специфічність суб'єктного складу фінансових правовідносин у сфері митної справи; 3) особливість методу правового регулювання фінансових правовідносин у сфері митної справи; 4) бюджетотворююче значення доходів від сплати митних платежів; 5) закріплення обов'язку із сплати митних платежів у законодавчих актах; 6) конституційний характер обов'язку зі сплати митних платежів; 7) наявність ухилення від сплати митних платежів; 8) наявність фінансових правопорушень під час адміністрування митних платежів; 9) конфліктність фінансових правовідносин у сфері митної справи [169, с. 88].

У ч. 1 ст. 303 МК України встановлено, що у разі несплати або неповної сплати митних платежів у встановлений строк такі платежі стягуються в порядку та строки, визначені ПК України [12]. З наведеної норми слідує, що МК України передбачає можливість застосування уповноваженими органами фінансово-правового примусу за невиконання або неналежне виконання підвладним суб'єктом адміністрування митних платежів обов'язку із сплати митних платежів, однак не визначає його специфіку в сфері митного регулювання, а містить тільки норму, яка зобов'язує звертатись до податкового законодавства [161, с. 88].

Водночас відносини у зв'язку з невиконання або неналежного виконання обов'язку із сплати митних платежів вказують на існування податково-правового примусу в галузі митного регулювання. А це, у свою чергу, дозволяє зробити висновок про наявність фінансово-правового примусу у митній сфері, адже податково-правовий примус є видом фінансово-правового примусу [161, с. 81].

А.М. Тимченко під податково-правовим примусом розуміє особливий вид державного примусу, який становить собою встановлену нормами податкового

права систему заходів впливу, що застосовуються до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, які порушують податково-правові норми, з метою забезпечення реалізації ними податкового обов'язку, надходження податків і зборів до публічних грошових фондів. Ознаками податково-правового примусу є: податково-правовий примус є видом державного примусу; він має певну сферу реалізації і здійснюється в межах податково-правових відносин; регулюється податково-правовими нормами; його зміст полягає в застосуванні уповноваженими суб'єктами системи заходів до зобов'язаних осіб податкових правовідносин; виявляється як вплив на свідомість (волю) і поведінку таких зобов'язаних суб'єктів; застосування його заходів покладається на спеціально уповноважені державні органи – податкові органи; дія примусових заходів завжди пов'язана зі створенням особі обмежень, що мають чітко виражений майновий характер; його реалізація можлива лише у формах і в порядку, визначених законом, тобто цей захід має відповідати загальному конституційному принципу діяльності державного апарату; природа податкового примусу зумовлюється методом правового регулювання податкових відносин, специфікою суб'єктів останніх і також сутністю податкових платежів; підставою його застосування є недотримання зобов'язаними суб'єктами вимог, закріплених у нормах податкового права, що виявляється в невиконанні або неналежному виконанні ними податкового обов'язку; він має конкретно визначену спрямованість – забезпечення реалізації податкового обов'язку й належного надходження грошових коштів до публічних фондів [170, с. 67–68].

На думку В.В. Кириченко податково-правовий примус – це зумовлений методом правового регулювання податкових відносин особливий вид державного примусу, який здійснюється органами державної податкової служби та іншими контролюючими органами, полягає у застосуванні примусових заходів до платників податків та інших зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин у разі порушення ними встановленого порядку виконання податкового обов'язку [42, с. 7].

Б.Н. Закарян розглядає податково-правовий примус як різновид фінансово-правового примусу і визначає як встановлені податково-правовими нормами заходи організаційно-майнового впливу уповноважених контролюючих органів та їх посадових осіб на зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, що застосовуються без урахування індивідуальної волі останніх на підставі їх протиправної поведінки або у разі виникнення іншої загрози публічному інтересу в оподаткуванні з метою захисту такого публічного інтересу та можуть існувати у правозахисних і правозабезпечувальних формах: 1) попереджувальні заходи; 2) припиняючі заходи; 3) правовідновлювальні заходи; 4) заходи податкової відповідальності [50, с. 3–4].

А.В. Сліденко вважає, що податковий примус – це система заходів впливу, окреслена ПК України, що застосовуються до порушуючих податково-правові норми платників податків з метою забезпечення здійснення ними свого податкового обов'язку. Податковий примус має такі властивості: він має певну сферу реалізації; регулюється ПК України; полягає у застосуванні контролюючими органами та судом відповідних заходів до платників податків; знаходить свій прояв у формі впливу на свідомість і поведінку зазначених суб'єктів; оперування ним пов'язано зі створенням особі обмежень, що мають чітко виражений майновий характер; його реалізація можлива виключно у формах і порядку, встановлених ПК України; підставою для звернення до таких заходів є недотримання платниками податків вимог, закріплених у нормах податкового права; він має конкретну спрямованість і завдання – забезпечення реалізації податкового обов'язку, а також належне і своєчасне надходження грошових коштів до публічних фондів [171, с. 97–98].

Учені по-різному здійснюють класифікацію податково-примусових заходів. Класифікація покликана полегшити вивчення певного об'єкта, сприяти орієнтації в притаманних йому ознак, фіксувати закономірності зв'язків між окремими групами, класами, розрядами [172, с. 62–63]. Вагому роль у класифікації відіграють її критерії як ознаки, на підставі яких оцінюється предмет чи явище. Критерії є сукупністю не всіх ознак, притаманних тим чи іншим об'єктам, а лише

тих, які беруться для поділу, які є його підставами [172, с. 62–63]. Чітка класифікація заходів податково-правового примусу сприяє відмежуванню цього виду примусу від інших видів державно-правового примусу, дозволяє глибоко і всесторонньо дослідити питання його співвідношення з іншими видами примусу, дає можливість встановити внутрішньосистемні взаємозв'язки між окремими групами заходів податково-правового примусу і з'ясувати сутність різних за своєю правовою природою заходів впливу. Класифікація дає можливість створити дієвий механізм захисту законних прав платників податків при реалізації окремих видів таких заходів, оскільки допомагає здолати факти невідповідності заходів податково-правового примусу змісту конкретних правовідносин, створення засад їх ефективного впливу, необхідністю адекватного вибору уповноваженою особою примусового заходу із урахуванням конкретних обставин справи [172, с. 62–63].

Так, Н.Ю. Пришва [173, с. 247], Б.Н. Закарян [50, с. 4] та Н.В. Гребенюк [51, с. 7] заходи податково-правового примусу класифікують на: превентивні, припиняючі, правопоновлювальні та каральні. В.В. Сергєєва поділяє заходи податково-правового примусу на такі: відповідальність за порушення податкового законодавства; спеціальні забезпечувальні заходи – способи забезпечення виконання податкового обов'язку; примусове погашення податкового боргу (примусове стягнення коштів та продаж інших активів платників податків, що мають податковий борг) [174, с. 162]. На думку А.М. Тимченко у разі неналежного виконання податкового обов'язку до платників могу бути застосована низка заходів податково-правового примусу: податкова застава, адміністративний арешт майна, стягнення податкового боргу, пеня та ін. Їх поділ має відбуватися з урахуванням двох критеріїв: цільової спрямованості та способу впливу. За такого підходу їх можна поділити на три групи заходів: припиняючі, правопоновлювальні, каральні [170, с. 100–101]. Схожою є думка В.В. Кириченко, яка до заходів податково-правового примусу відносить припинення, відновлення і юридичну відповідальність [42, с. 7–8]. А.В. Сліденко обґрунтовує можливість класифікації заходів податково-правового примусу на дві групи: це заходи захисту (правопоновлення) і заходи відповідальності. При цьому перші

забезпечують виконання платником податків свого податкового обов'язку, а також відшкодування шкоди від несвоєчасності цієї дії. Він вважає, що заходи забезпечення виконання платником податків свого податкового обов'язку в податковому праві фактично є заходами захисту прав держави і територіальних громад, їх правопоновленням [171, с. 100].

Д.П. Дорошенко заходи примусу в сфері оподаткування класифікує за різними критеріями: 1) за об'єктом застосування (товари, гроші та інші цінності); 2) за обсягом позбавлення права власності на майно: а) повне позбавлення (повний арешт майна); б) часткове (умовний арешт майна, податкова застава, зупинення видаткових операцій); в) збереження права власності у повному обсязі (пеня, штраф); 3) за спрямованістю примусового впливу: а) безпосередньо на погашення податкового боргу: штраф, пеня, арешт майна, податкова застава; б) опосередковано на погашення податкового боргу, а безпосередньо на зупинення перешкоджання виконанню контролюючими органами своїх повноважень: зупинення видаткових операцій, арешт коштів та інших цінностей, що знаходяться у банку; 4) за суб'єктом застосування: а) за рішенням контролюючого органу (його керівника): штраф, пеня, податкова застава, арешт товарів, арешт майна; б) за рішенням суду: зупинення видаткових операцій, арешт коштів та інших цінностей, що знаходяться у банку; 5) за підставами застосування примусу: а) кількісні: порушено строк сплати податку чи залежно від розміру несплачених, прихованих сум оподаткування; б) якісні: не допущення до проведення перевірки чи опису майна тощо [172, с. 65].

У разі не сплати платником податків суми митних платежів в порядку і строки, визначені законодавством, така сума коштів є податковим боргом – сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений ПК України строк, та непогашеної пені, нарахованої у порядку, визначеному ПК України [13]. У такому разі митні органи до платника податків застосовують ряд забезпечувальних способів виконання обов'язку із сплати митних платежів з метою надходження коштів до Державного бюджету України. І.Л. Самсін зазначає, що засоби забезпечення виконання обов'язку із сплати

митних платежів застосовуються переважно у тих випадках, коли платник податків уже здійснив правопорушення – свідомо або через помилку, необачність тощо [118, с. 303]. Забезпечувальні заходи сприяють належному виконанню обов'язку із сплати митних платежів.

До способів забезпечення виконання обов'язку із сплати митних платежів належать податкова застава та адміністративний арешт майна [13]. Податкова застава – це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений цим Кодексом [13]. Використання застави має на меті попередження порушення зобов'язаним суб'єктом його обов'язку, а в разі здійснення такого порушення, заставою забезпечуються заміна виконання порушеного обов'язку або компенсація його негативних наслідків. При цьому використання застави для забезпечення майнових обов'язків, коли передане в заставу майно є більш доцільним і може стати еквівалентною заміною порушеного майнового обов'язку. Оскільки сплата податків передбачає передачу певної суми грошових коштів до відповідного бюджету, цілком природним є використання застави в рамках податкових правовідносин [175, с. 74].

Сутність податкової застави полягає в запровадженні на певний строк особливого порядку розпорядження платником податків своїми активами. Особливість такого порядку полягає в тому, що платник податків зберігає право користування майном, яке перебуває у податковій заставі, тоді як відчуження останнього є можливим виключно за згодою контролюючого органу. При цьому контролюючий орган має законну підставу узгоджувати з боржником проведення господарських операцій з його активами, що має забезпечити виконання податкового ним свого зобов'язання й реалізацію у зв'язку із цим свого конституційного обов'язку щодо сплати податків і зборів [176, с. 564].

А.О. Беспалова виділяє наступні характерні ознаки податкової застави, що підкреслюють її примусовий характер: 1) право податкової застави виникає у разі порушення встановлених у ПК України строків сплати суми податкового зобов'язання, тобто з моменту виникнення у платника податку податкового боргу,

– з дня, наступного за днем строку сплати відповідного митного платежу; 2) податкова застава – це спосіб забезпечення сплати платником податків не тільки грошового зобов’язання, але й пені, не сплачених таким платником у строк, визначений ПК України; 3) право податкової застави виникає на підставі Закону, тобто не потребує ухвалення відповідного рішення контролюючим органом; 4) пріоритет публічних інтересів над приватними; 5) операції із заставленим майном мають бути обов’язково узгоджені з контролюючим органом; 6) ст. 95 ПК України закріплює строк тривалості податкової застави в 60 календарних днів, після чого контролюючий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі [55, с. 169–170].

У літературі також звертається увага на те, що крім забезпечувальної функції, податкова застава виконує також функції припинення та відновлення. Зміст припиняючої функції податкової застави полягає у тому, що вона застосовується з метою спонукання платника податків до належного виконання необхідних дій шляхом автоматичного впровадження персональних організаційно-майнових обмежень. Відновлювальна функція податкової застави реалізується у разі невиконання платником податків обов’язку з погашення податкового боргу шляхом подальшого продажу майна, що перебувають у податковій заставі [42, с. 11].

У свою чергу адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов’язків, визначених законом. Арешт майна може бути повним або умовним. Повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном [13]. Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов’язковому попередньому отриманні дозволу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу на здійснення

платником податків будь-якої операції з таким майном [13]. Арешт на майно може бути накладено за рішенням керівника контролюючого органу (його заступника), обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом [13]. Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду [13].

Згідно п. 94.2 ст. 94 ПК України арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясовується одна з таких обставин: 1) платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі; 2) фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон; 3) платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу; 4) відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством; 5) відсутня реєстрація особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до ПК України, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам; 6) платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі; 7) платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу; 8) платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню) відмовляється від проведення відповідно до вимог ПК України інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки); 9) нерезидент розпочинає та/або здійснює господарську діяльність через постійне представництво на території України без взяття на податковий облік, що підтверджується актом перевірки [13].

А.О. Беспалова зазначає, що законодавчі підстави для застосування адміністративного арешту вказують на те, що такий забезпечувальний захід може бути пов'язаний як з наявністю у платника податків податкового боргу, так і не пов'язаний з наявністю у платника податків податкового боргу [55, с. 172]. На її думку до особливостей адміністративного арешту майна необхідно віднести: 1) є виключним способом забезпечення виконання обов'язку зі сплати митних платежів; 2) правовий режим майна, що перебуває в адміністративному арешті, залежить від його виду (повного чи умовного); 3) його накладення передбачає право платника податків на відшкодування збитків та немайнової шкоди, завданих контролюючим органом внаслідок неправомірного застосування арешту майна такого платника податків, за рахунок коштів державного бюджету; 4) передбачає спрощену процедуру звільнення майна з-під адміністративного арешту; 5) лише контролюючий орган має право обирати вид адміністративного арешту майна та строк, виходячи з конкретної ситуації [55, с. 182].

До платника податків можуть бути також застосовані такі примусові заходи як зупинення видаткових операцій на рахунках платника та заборона відчуження платником податків свого майна [13]. Митні органи мають право звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах та щодо заборони відчуження таким платником податків майна [13]. Умовами такого припиняючого заходу як заборона відчуження платником податків свого майна є одночасна наявність двох умов: 1) податкового боргу платника податку; 2) перешкоджання такого платника податку діям контролюючого органу із оформлення і передання майна платника податку-боржника у податкову заставу [50, с. 74]. З огляду на це загальна заборона відчуження майна платника податків, хоча і є за змістом подібною податковій заставі, а за формою – зупиненню видаткових операцій на рахунках платника податків, однак має власну особливість, що і дозволяє розглядати її як окрему форму припиняючого заходу податково-правового примусу [177, с. 120].

Ще одним примусовим заходом, спрямованим на виконання обов'язку із сплати митних платежів, є пеня. Згідно ст. 302 МК України після закінчення встановлених цим Кодексом та ПК України строків сплати митних платежів на суму податкового боргу нараховується пеня у розмірі та порядку, визначених ПК України [12]. Пеня – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми податкових зобов'язань та/або на суми штрафних (фінансових) санкцій, не сплачених у встановлені законодавством строки, а також нарахована в інших випадках та порядку, передбачених ПК України або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [13]. Відповідно до п. 129. 4 ст. 129 ПК України нарахування пені відбувається за кожний календарний день прострочення сплати грошового зобов'язання, включаючи день погашення, з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день [13]. Нарухування пені за своєю природою є компенсаційним правопоновлювальним заходом, що використовується як примус до платників податків для нівелювання шкідливих наслідків неповного або несвоєчасного надходження коштів від митних платежів до державного бюджету [177, с. 132].

До примусових заходів стягнення митних платежів слід також віднести форми стягнення податкового боргу, а саме: 1) списання коштів з рахунків платника, що має податковий борг; 2) вилучення готівкових коштів боржника; 3) продаж майна платника, що перебуває у податковій заставі; 4) дебіторська заборгованість платника податків, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи; 5) фінансування за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів для погашення податкового боргу державних підприємств, які не підлягають приватизації, та комунальних підприємств. Кожна із форм стягнення податкового боргу має наступати послідовно одна за іншою доки не буде погашено весь податковий борг або останній буде не визнаний у встановленому порядку безнадійним. Такий послідовний перехід зумовлений різним ступенем ефективності для цілей правовідновлення кожної із таких форм [169, с. 90; 178, с. 147–148].

Каральним заходом щодо виконання обов'язку із сплати митних платежів є фінансово-правова відповідальність. Необхідно зазначити, що у МК України не зазначено прямо про такий вид відповідальності як фінансово-правова. Однак аналіз законодавства України з питань митної справи дає підстави стверджувати, що суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності можуть бути притягнуті до фінансово-правової відповідальності у разі невиконання або неналежного виконання фінансових зобов'язань перед державою [68, с. 21]. Одним із таких фінансових зобов'язань є порушення фінансово-правових приписів, пов'язаних з виконанням обов'язку із сплати митних платежів [68, с. 21]. На думку Ю.В. Оніщика фінансово-правова відповідальність за порушення митного законодавства — це правовідносини, що виникають у зв'язку з вчиненням фінансового правопорушення у сфері митної справи, змістом яких є застосування уповноваженими державними органами до правопорушника заходів покарання, передбачених фінансово-правовими санкціями [68, с. 22-23].

Фінансово-правова відповідальність у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку із сплати митних платежів може бути застосована у вигляді пені та штрафу. Правила застосування пені визначені у ст. ст. 129-132 ПК України [13]. Штраф може бути застосований за податкові правопорушення, передбачені ст. ст. 116–128-1 ПК України [13].

А.М. Тимченко слушно відмічає, що каральні заходи фінансово-правового примусу спрямовані не лише на припинення правопорушення або поновлення порушеного права. Вони полягають у накладенні на платника податків, який порушив приписи фінансово-правових норм, додаткових виплат як покарання. Це дозволяє державі не тільки відшкодувати збитки і таким чином відновити порушені інтереси держави, а й змінити юридичний статус особи-правопорушника шляхом покладання на платника додаткових обов'язків [170, с. 152]. На його думку особливостями каральних заходів фінансово-правового примусу є те, що вони виконують передусім функцію покарання; спрямовані проти порушника фінансово-правових норм; для їх застосування необхідна наявність саме правопорушення; тягнуть, окрім необхідності виконання

порушеного обов'язку, додаткове обтяження для порушника правових норм [47, с. 11].

Н.В. Гребенюк звертає увагу також на те, що межі застосування фінансово-правового примусу є ширшими, ніж звичайна реакція держави на протиправне діяння, вони також торкаються питань попередження та виявлення таких правопорушень. Попередження реалізується уповноваженими органами, що контролюють правильність обчислення та внесення митних платежів. Для публічного інтересу набагато вигідніше попередити правопорушення або виявити його ознаки на первісних етапах вчинення, ніж намагатись припинити правопорушення, об'єктивна сторона якого повністю була реалізована, і наслідки чого вже чинять свій шкідливий вплив на розвиток відносин у фінансовій сфері, у першу чергу заважаючи повному та своєчасному отриманню коштів від сплати митних платежів до державного бюджету. Безпосереднім прикладом застосування превентивних заходів фінансово-правового примусу є повноваження митних органів із проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства з питань митної справи та зустрічних звірок платників податків (ст. ст. 345–354 МК України) [177, с. 91–92; 169, с. 90].

Отже, до заходів фінансово-правового примусу у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку із сплати митних платежів необхідно віднести такі: превентивні (застосовуються для попередження та виявлення правопорушень у сфері митної справи), припиняючі (застосовуються за наявності факту порушення правових норм), правопоновлювальні (застосовуються для забезпечення виконання платником податків обов'язку із сплати митних платежів та відшкодування шкоди від їх несвоєчасної і неповної сплати) та каральні (застосовуються для покарання правопорушника).

Висновки до розділу 2

1. Обов'язок із сплати митних платежів є невід'ємною складовою адміністрування митних платежів, оскільки саме наявність такого обов'язку породжує необхідність у адмініструванні митних платежів, що справляються у процесі переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України. Виокремлено ознаки обов'язку із сплати митних платежів, до яких віднесено такі: 1) обов'язок із сплати митних платежів характеризується сукупністю активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів, які забезпечують надходження коштів від митних платежів і дій, що забезпечують сплату митних платежів; 2) виникнення обов'язку із сплати митних платежів характеризується виключно імперативними підставами; 3) обов'язок із сплати митних платежів спрямований на забезпечення коштами державу для виконання покладених на неї функцій; 4) однобічність обов'язку із сплати митних платежів виявляється при регулюванні правового статусу суб'єктів митних відносин; 5) безумовний та безвідмовний; 6) є конституційним й базується на конституційній нормі-принципі; 7) є особливим публічно-правовим обов'язком; 8) закріплений в нормах митного та податкового законодавства мірою належної поведінки зобов'язаних суб'єктів митних правовідносин; 9) суспільно-необхідний.

2. Обов'язок із сплати митних платежів – це конституційно-правовий обов'язок особи перед державою з обчислення, сплати та декларування суми митних платежів, який виникає на підставі законодавчо встановлених юридичних фактів, підлягає добровільному виконанню у встановлений податковим та митним законодавством строк та гарантується можливістю застосування заходів державного примусу. Обов'язок із сплати митних платежів виникає при наявності таких обставин: 1) можливість віднесення особи до осіб, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів; 2) наявність у особи об'єкта оподаткування; 3) здійснення особою діяльності, пов'язаної з переміщенням товарів через митний кордон України; 4) законодавче регулювання всіх елементів правового механізму

митних платежів. Виконання обов'язку із сплати митних платежів – це система суспільних відносин між особами, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів, та митними органами щодо обчислення, декларування та сплати митних платежів. Виконання обов'язку із сплати митних платежів може бути як добросовісним, так і примусовим. Добросовісне виконання обов'язку із сплати митних платежів передбачає, що платник, без застосування до нього заходів примусу з боку митних органів, самостійно обчислює, декларує та сплачує суму відповідного митного платежу. Примусове виконання обов'язку із сплати митних платежів полягає у застосуванні митними органам заходів державного примусу у сфері митної справи.

3. Контроль за сплатою митних платежів є важливим елементом існування ефективної системи адміністрування митних платежів. Контроль за сплатою митних платежів є видом публічного фінансового контролю, оскільки такий контроль здійснюється у процесі формування грошових коштів і спрямований на наповнення Державного бюджету України за рахунок митних платежів, що справляються під час або у зв'язку з переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України. Цей вид контролю охоплює митне оформлення, визначення країни походження товарів та митної вартості товарів, правильність класифікації товарів, документальні перевірки дотримання законодавства України з питань митної справи.

4. Контроль за сплатою митних платежів – це вид публічного фінансового контролю, що здійснюється митними органами з метою правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів платниками податків під час або у зв'язку з переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон України. Основними завданнями контролю за сплатою митних платежів є:

- 1) перевірка достовірності заявлення декларантом митному органу точних відомостей про товари та транспортні засоби, необхідних для здійснення митного контролю та митного оформлення з метою своєчасного, повного нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів та транспортних засобів через митний кордон України;
- 2) перевірка фактичної їх сплати;
- 3) у разі невиконання

декларантом фінансових зобов'язань перед державою вжиття заходів, передбачених законодавством щодо їх примусового стягнення, а також нарахування фінансових санкцій за порушення граничних строків сплати узгоджених податкових зобов'язань та пені після закінчення установлених строків погашення узгодженого податкового зобов'язання на суму податкового боргу. Основна мета контролю за сплатою митних платежів полягає у забезпеченні належного контролю за формуванням державних доходів у вигляді митних платежів. Об'єктом контролю за сплатою митних платежів є переважно грошові відносини, що виникають при формуванні публічних грошових ресурсів. Цілями контролю за сплатою митних платежів є дотримання законності, досягнення правопорядку, зміцнення фінансової дисципліни у відносинах, пов'язаних із адмініструванням митних платежів.

5. Державно-правовий примус у сфері митної справи є комплексним правовим інститутом, оскільки митні органи уповноваженні застосовувати адміністративно-правовий примус, фінансово-правовий примус, кримінально-правовий примус, цивільно-правовий примус.

6. Фінансово-правовий примус у відносинах, пов'язаних з адмініструванням митних платежів, зумовлений імперативним виконанням обов'язку із сплати митних платежів зобов'язаною особою. У разі його невиконання або неналежного виконання держава в особі митних органів здійснює примусовий вплив на підвладного суб'єкта з метою захисту публічного фінансового інтересу. Передумовами застосування фінансово-правового примусу у відносинах, пов'язаних з адмініструванням митних платежів, є [169, с. 88]: 1) особливості правової природи митних платежів; 2) специфічність суб'єктного складу фінансових правовідносин у сфері митної справи; 3) особливість методу правового регулювання фінансових правовідносин у сфері митної справи; 4) бюджетотворююче значення доходів від сплати митних платежів; 5) закріплення обов'язку із сплати митних платежів у законодавчих актах; 6) конституційний характер обов'язку із сплати митних платежів; 7) наявність ухилення від сплати митних платежів; 8) наявність фінансових правопорушень

під час адміністрування митних платежів; 9) конфліктність фінансових правовідносин у сфері митної справи.

7. До заходів фінансово-правового примусу у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку із сплати митних платежів віднесено такі: документальна перевірка дотримання вимог законодавства з питань митної справи, зустрічна звірка, адміністративний арешт майна, податкова застава, зупинення видаткових операцій на рахунках платника, заборона відчуження платником податків свого майна, стягнення податкового боргу, пеня, штраф [13]. Заходи фінансово-правового примусу, спрямовані на виконання обов'язку із сплати митних платежів, за метою їх застосування, можуть бути превентивними, припиняючими, правопоновлювальними та каральними.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ

3.1. Особливості фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в країнах Європейського Союзу

Визначивши і проголосивши пріоритетним напрямом зовнішньої політики інтеграцію до Європейського Союзу (далі – ЄС), Україна взяла на себе зобов’язання щодо поступового приведення національного законодавства у відповідність до існуючого в ЄС [1, с. 267]. У зв’язку з цим постає питання щодо вивчення особливостей фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в країнах ЄС.

З’ясовувати особливості фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів у державах-членах ЄС необхідно з урахуванням митного законодавства даного інтеграційного об’єднання. Справа у тому, що ЄС являє собою форму співробітництва держав, що входять до його складу, які повинні дотримуватися спільної політики у відповідності до єдиних правил і норм, в результаті чого законодавство кожної країни ЄС має бути гармонізованим [179, с. 443] (гармонізація законодавства при інтеграційних процесах передбачає приведення різних національно-правових актів до загального знаменника, встановленого наднаціональним актом міждержавного об’єднання [180, с. 193]). Тому, аналізуючи митне законодавство ЄС, необхідно у першу чергу звернути увагу на те, що мова йде не про галузь внутрішньодержавного (національного) права і не про просту сукупність правових норм митного законодавства усіх держав, що входять до ЄС, а про правові норми, які є складовою частиною принципово іншої, особливої правової системи, яка носить наднаціональний характер і все ще знаходиться в стадії формування і схильна до постійних змін [179, с. 443].

Основним нормативно-правовим актом у сфері правового регулювання митних відносин в країнах ЄС є Митний кодекс Європейського Союзу (далі – МК ЄС) [181]. Разом з тим, за межами компетенції ЄС залишаються більшість сфер митних правовідносин, характерні для національного митного регулювання. Зокрема, правовий статус митних органів є предметом національного права держав-членів ЄС і не регламентується на рівні ЄС. У введенні національного права країн ЄС залишаються також питання адміністрування податку на додану вартість, акцизів, митних зборів та відповідальності за митні правопорушення. Тому у ЄС митне регулювання здійснюється фактично на трьох рівнях: міжнародному (закріплення загальних для усіх суб'єктів міжнародного права принципів і критеріїв у митній сфері), національному (формується на рівні ЄС та вирішує питання його конкретного застосування) і наднаціональному (нормативно-правові акти органів і інститутів ЄС є пріоритетними на всій території Європейських Співтовариств) [179, с. 444].

Необхідно також враховувати, що держави, які входять до складу ЄС, утворюють між собою митний союз [182] – заміну двох чи більше митних територій на одну митну територію таким чином, що мита та інші обмежувальні засоби регулювання торгівлі скасовуються стосовно основної частини торгівлі між складовими територіями союзу чи принаймні стосовно основної частини торгівлі товарами, які походять із таких територій; в основному такі мита та інші засоби регулювання торгівлі застосовуються кожним з членів союзу до торгівлі територій, не включених до цього союзу [183]. У ст. 23 Договору про заснування ЄС встановлено, що митний союз містить заборону на ввізне та вивізне мито та всі збори еквівалентної дії між державами-членами, а також ухвалення спільного митного тарифу у відносинах із третіми країнами. Умови митного союзу розповсюджуються на продукцію, що походить з держав-членів, а також на товари, що надходять з третіх країн і перебувають у вільному обігу в країнах ЄС [182]. Отже, митний союз ЄС є єдиною митною територією, при переміщенні товарів в межах ЄС такі товари звільняються від сплати митних платежів, а у разі

ввезення товарів на територію ЄС з третіх країн такі товари оподатковуються митними платежами.

Законодавство ЄС не проводить чіткого розмежування між окремими видами митних платежів і відносить до них будь-які платежі, що справляються при переміщенні товарами митного кордону. Серед видів платежів, що сплачуються фізичними та юридичними особами при перетині митного кордону необхідно розрізняти такі категорії: мито, податок на додану вартість, акцизи, сільськогосподарські збори, митні збори. Цей перелік, безумовно, не вичерпний. До категорії митних платежів відносяться і інші платежі, що мають рівнозначний ефект [1, с. 294].

Мито являє собою платіж, який справляється на зовнішніх кордонах ЄС щодо імпортованих та експортованих товарів і надходить до бюджету ЄС. Всі держави-члени Митного союзу мають єдиний митний тариф, що застосовується для торгівлі з країнами, які не входять до ЄС. При переміщенні товарів у вільному обігу держав-членів ЄС мита не справляються [1, с. 303]. Особливості адміністрування мита визначені у Єдиному митному тарифі ЄС [184] та МК ЄС [181].

У ст. 56 МК ЄС встановлено, що ввізне та вивізне мито, що підлягає сплаті, ґрунтується на Єдиному митному тарифі. Інші заходи, передбачені законодавством ЄС, що регулює окремі сфери, що стосуються торгівлі товарами, застосовуються, у відповідних випадках, згідно з тарифною класифікацією таких товарів. Єдиний митний тариф включає такі елементи: Комбінована номенклатура товарів, що встановлена в Регламенті (ЄЕС) № 2658/87; будь-яка інша номенклатура, що повністю або частково ґрунтується на Комбінованій номенклатурі або передбачає її подальші підрозділи та що встановлена законодавством Союзу, яке регулює окремі сфери, для застосування тарифних заходів, що стосуються торгівлі товарами; договірне або автономне мито на товари, що входять до складу Комбінованої номенклатури; преференційні тарифні заходи, що містяться в угодах, що їх Союз уклав з деякими країнами або територіями, які не є частиною митної території Союзу, чи групами таких країн

або територій; преференційні тарифні заходи, що їх Союз установив в односторонньому порядку для деяких країн або територій, які не є частиною митної території Союзу, чи груп таких країн або територій; автономні заходи, що передбачають зниження або звільнення від мита на деякі товари; сприятливий тарифний режим, установлений для деяких товарів у зв'язку з їхнім характером або кінцевим використанням; інші тарифні заходи, передбачені сільськогосподарським, комерційним або іншим законодавством Союзу [181].

Згідно Регламенту Ради (ЄЕС) № 2658/87 від 23 липня 1987 року про тарифну і статистичну номенклатуру та про спільний митний тариф комбінована номенклатура, яка відповідає вимогам спільного митного тарифу, зовнішньоторговельної статистики Співтовариства та іншим політикам Співтовариства щодо імпортування або експортування товарів, охоплює: номенклатуру гармонізованої системи; номенклатурні одиниці нижчого порядку, застосовувані Співтовариством до такої номенклатури, які іменовані підпозиції комбінованої номенклатури, у випадках, коли вказана відповідна ставка мита; попередні положення, додаткові примітки до розділів або груп та виноски, які стосуються підпозицій комбінованої номенклатури. Інтегрований тариф ЄС («Taric»), який відповідає вимогам спільного митного тарифу щодо імпортування або експортування товарів, охоплює: інструменти, які застосовують при імпортуванні та експортуванні товарів; додаткові номенклатурні одиниці нижчого порядку, застосовувані ЄС, які іменовані «підпозиції Taric» та які потрібні для реалізації конкретних інструментів Співтовариства; будь-яку іншу інформацію, необхідну для реалізації кодів Taric та інших додаткових кодів або управління ними; ставки мита, у тому числі звільнення від сплати мита та преференційні ставки тарифів, які застосовують до конкретних товарів при імпортуванні або експортуванні [184].

У МК ЄС детально регламентовано питання митного боргу, відстрочки сплати мита та застосування пені у разі не сплати мита протягом встановленого строку.

Відповідно до ст. 5 МК ЄС митний борг – це зобов’язання особи сплатити суму ввізного або вивізного мита, що встановлене на визначені товари згідно з чинним митним законодавством. Згідно ст. 77 МК ЄС митний борг при ввозі виникає внаслідок поміщення товарів з третіх країн, що з них справляється ввізне мито, під будь-яку з таких митних процедур: випуск для вільного обігу, в тому числі відповідно до положень про кінцеве використання; тимчасовий ввіз із частковим звільненням від сплати ввізного мита. Митний борг виникає в момент прийняття митної декларації. Декларант є боржником. У разі непрямого представництва особа, від імені якої подано митну декларацію, також є боржником. При цьому якщо митну декларацію складено на основі інформації, внаслідок якої ввізне мито повністю або частково не стягнено, то особа, яка надала необхідну для складення декларації інформацію та знала чи повинна була знати, що така інформація була неправильною, також є боржником [181]. У МК ЄС визначено особливості виникнення митного боргу при вивезенні товарів (ст. ст. 81-82); положення, спільні для митних боргів, що виникають при ввозі та вивозі товарів (ст. ст. 83-88); гарантії погашення можливого або наявного митного боргу (ст. ст. 89-100); визначення суми ввізного або вивізного мита, повідомлення про митний борг і здійснення запису в обліку (ст. ст. 101-107).

Митні органи, за заявою відповідної особи та після надання гарантії, дозволяють відстрочити сплату мита, що підлягає сплаті, в будь-який із таких способів: окремо щодо кожної суми ввізного чи вивізного мита, на яку здійснено запис в обліку згідно ч. 1 ст. 105 МК ЄС або ч. 1 ст. 105 МК ЄС; загалом щодо всіх сум ввізного чи вивізного мита, на які здійснено запис в обліку згідно ч. 1 ст. 105 МК ЄС протягом встановленого митними органами строку, що не перевищує 31 день; загалом щодо всіх сум ввізного чи вивізного мита, на які здійснено єдиний запис в обліку згідно з другим підпараграфом ст. 105 (1) МК ЄС. Строк відстрочки сплати платежу становить 30 днів [181].

У ст. 113 МК ЄС передбачено, що якщо суму ввізного чи вивізного мита, що підлягає сплаті, не сплачено протягом встановленого строку, митні органи забезпечують сплату такої суми всіма доступними їм засобами відповідно до

законодавства відповідної держави-члена. Згідно ст. 114 МК ЄС на суму ввізного чи вивізного мита нараховується пеня з дати закінчення встановленого строку до дати платежу. Для держави-члена, що її валютою є євро, ставка пені дорівнює збільшеній на два процентних пункти відсотковій ставці, опублікованій в Офіційному віснику Європейського Союзу, серія Є, яку Європейський Центральний Банк застосовував до своїх основних операцій рефінансування в перший день місяця, на який припав строк платежу. Для держави-члена, що її валютою не є євро, ставка пені дорівнює збільшеній на два процентних пункти ставці, яку застосовував у перший день відповідного місяця Національний центральний банк до своїх основних операцій рефінансування, або, стосовно держави-члена, що в ній відсутня ставка Національного центрального банку, найбільш рівнозначна збільшена на два процентних пункти ставка, застосована в перший день відповідного місяця на грошовому ринку цієї держави-члена. Митні органи можуть не нараховувати пеню, якщо на основі документально підтвердженої оцінки ситуації боржника встановлено, що її нарахування призведе до серйозних економічних або соціальних труднощів. Митні органи повинні не нараховувати пеню, якщо сума окремого стягнення становить менше 10 євро [181].

У МК ЄС охарактеризовано процедури повернення та звільнення від сплати суми ввізного або вивізного мита (ст. ст. 116-123), а також погашення митного боргу (ст. ст. 124-126).

Одним із видів митних платежів в країнах ЄС є непрямі податки. Зокрема, це податок на додану вартість та акцизний податок. Правовою основою для адміністрування цих платежів є норми законодавства ЄС та національних правових актів держав-членів ЄС [1, с. 306].

«Податок на додану вартість європейського типу» – це загальнодержавний, непрямий, некумулятивний податок з обороту, що справляється на всіх етапах з витрат на споживання як за принципом походження, так і за принципом призначення, за яким додана вартість визначається кредитно-рахунковим методом [185, с. 50]. Необхідно відмітити, що податок на додану вартість не надходить до

бюджету ЄС, а формує дохідні частини бюджетів країн-імпортерів. Законодавство ЄС у сфері податку на додану вартість визначає: 1) територіальні критерії застосування податку на додану вартість; 2) статус платника податку; 3) об'єкт оподаткування; 4) місце здійснення операцій, що підлягають оподаткуванню; 5) дату виникнення податкових зобов'язань; 6) базу оподаткування; 7) базові правила, що стосуються визначення ставок податку; 8) операції, що звільняються від сплати податку; 9) правила та критерії для зменшення податкового зобов'язання; 10) адміністративні зобов'язання, пов'язані із податком на додану вартість; 11) спеціальні схеми по відношенню до певних платників податку чи операцій; 12) правила та критерії для відшкодування податку; 13) основи взаємовідносин між державами-членами ЄС [185, с. 59-60].

Загальні питання адміністрування податку на додану вартість визначені Директивою Ради від 28 листопада 2006 року № 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» [186].

Директива Ради від 28 листопада 2006 року № 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» встановлює особливості щодо деяких територій держав-членів, які є частиною митної території ЄС, для цілей податку на додану вартість вважаються такими, що не є частиною ЄС («треті території, що не є частиною митної території»), а деякі території для цілей податку на додану вартість вважаються територією певних держав-членів ЄС [186].

Зазначені правила вказують на те, що територія ЄС для цілей митного права відрізняється від території ЄС для цілей податку на додану вартість [185, с. 60-61]. Це може призводити до ситуацій, коли для цілей митного права товари вважаються імпортованими, а для цілей податку на додану вартість – ні [185, с. 60-61]. Режим справляння податку на додану вартість при операціях з ввезення товарів із зазначених територій на фіскальну територію ЄС регулюється спеціальними статтями Директиви Ради від 28 листопада 2006 року № 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» (ст. ст. 274–278) [185, с. 60-61]. У таких випадках операції з ввезення на фіскальну територію товарів із вказаних територій прирівнюється до імпорту для цілей податку на

додану вартість [185, с. 60-61]. Формальності, пов'язані з імпортом таких товарів, аналогічні формальностям, передбаченим чинними митними правилами ЄС для імпорту товарів на митну територію ЄС [185, с. 60-61]. Якщо пересилання або перевезення відповідних товарів завершується в місці, розташованому за межами держави-члена ЄС їхнього ввезення у ЄС, вони перебувають в обігу у ЄС згідно з режимом внутрішнього транзиту у ЄС, передбаченому чинними митними правилами ЄС, в тому обсязі, в якому вони були задекларовані в зазначеному режимі під час ввезення у ЄС [185, с. 60-61]. Якщо після ввезення на територію ЄС такі товари знаходяться в одному із положень, що дало б можливість застосування до них, якби їх було імпортовано (звичайний імпорт), держави-члени ЄС вживають заходів, необхідних для забезпечення того, щоб ці товари могли залишатися у ЄС на тих самих умовах, що передбачені для застосування таких режимів чи ситуацій [185, с. 60-61]. Щодо експорту до третіх територій з фіскальної території ЄС, то формальності, пов'язані з експортом таких товарів, є аналогічними формальностям, передбаченим чинними митними правилами ЄС для експорту товарів із митної території ЄС [185, с. 60-61]. У випадку тимчасового вивезення товарів з ЄС для подальшого зворотного ввезення держави-члени ЄС вживають заходи, необхідні для забезпечення того, щоб після зворотного ввезення в ЄС до таких товарів застосовувалися ті самі положення, що застосовувалися б до них, якби їх було тимчасово вивезено з митної території ЄС [185, с. 60-61].

Доцільно зазначити, що директива Ради від 28 листопада 2006 року № 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» встановлює загальні уніфіковані правила, проте надає державам-членам можливість застосовувати свої винятки із загальних правил у таких важливих питаннях як порядок і умови реєстрації платників податку, категорії товарів та послуг, які оподатковуються за зниженими ставками, розміри цих ставок тощо. Незважаючи на гармонізацію податку на додану вартість до цих пір не вирішено питання про введення єдиної ставки податку на додану вартість у ЄС. Ставки цього податку встановлюються державами-членами ЄС самостійно, хоча і з дотриманням

встановлених в ЄС верхніх і нижніх меж. Тому, якщо мито на імпортований товар може справлятися на всій митній території ЄС за ставкою, встановленою Єдиним митним тарифом, то податок на додану вартість повинен справлятися за ставкою, що діє в країні-імпортері. Така ситуація багато в чому суперечить свободі пересування товарів у ЄС, оскільки обмежує можливості імпортерів ЄС при виборі місця митного оформлення товарів [1, с. 311; 187, с. 73].

У зв'язку з цим адміністрування податку на додану вартість у державах-членах ЄС відрізняється залежно від підходів, встановлених їхнім національним законодавством (наприклад, реєстрація та скасування реєстрації платників податків; адміністрування митних режимів, зокрема, режиму транзиту для цілей податку на додану вартість; прийняття та обробка податкових декларацій; проведення податкових перевірок; відшкодування податку на додану вартість; примусові заходи щодо стягнення податку на додану вартість) [185, с. 111-112]. Наслідком цього є проблеми правового регулювання податку на додану вартість на рівні ЄС (загальна регламентація призводить до значної невизначеності та неузгодженості між державами-членами ЄС; занадто велика кількість існуючих можливостей для встановлення особливих правил державами-членами ЄС, які суттєво відрізняються та чітко не врегульовані, що створює умови для значної розбіжності правил з податку на додану вартість всередині ЄС; перехідний характер податкової системи, що зупинилася посередині шляху до наближення до сталої гармонізованої системи; недостатнє регулювання співробітництва з адміністрування податку на додану вартість між державними органами держав-членів ЄС, що за відсутності контролю на кордонах сприяє зловживанням) [185, с. 117-118].

Тому основними факторами, які призводять до дисгармонії системи податку на додану вартість у ЄС, є: наявність норм національного законодавства, які не передбачені в Директиві Ради від 28 листопада 2006 року № 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість»; наявність норм у Директиві Ради від 28 листопада 2006 року № 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість», які дозволяють усім державам-членам ЄС запроваджувати ті чи

інші правила, по-різному запроваджуються ними; наявність норм Директиви Ради від 28 листопада 2006 року № 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість», які дозволяють відхилятися від окремих положень Директиви Ради від 28 листопада 2006 року № 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» певним державам-членам ЄС; різна практика адміністрування податку на додану вартість [185, с. 116].

Акцизи представляють собою приклад спеціального споживчого податку, оскільки накладаються тільки на окремі види товарів, що користуються особливим попитом на внутрішньому ринку. Щодо оподатковуваних товарів акцизам властивий зрівняльний характер, оскільки вони поширюються і на внутрішні, і на імпортовані товари. Аналогічно податку на додану вартість, з 1 січня 1993 року акциз не справляється при ввезенні підакцизного товару з однієї країни ЄС в іншу, але справляється при імпорті підакцизних товарів на митну територію ЄС. Ставки акцизів встановлюються державами-членами ЄС на основі гармонізованих правил. На відміну від податку на додану вартість і мита, які переважно є адвалорними, (обчислюються у відсотках від митної вартості товару), акцизи, як правило, являють собою специфічні платежі: вони обчислюються у фіксованій ставці на одиницю товару (маси товару, вмісту алкоголю тощо). При експорті підакцизних товарів вартість акцизів, аналогічно податку на додану вартість, повертається експортерам, що передбачено правилами Генеральної угоди з тарифів і торгівлі від 30 жовтня 1947 року [1, с. 313-314; 187, с. 73].

Необхідно відмітити, що деякі елементи акцизного податку регулюються законодавством ЄС (об'єкт, предмет оподаткування, податкові пільги) та законодавством держав-членів ЄС (порядок обчислення, податковий період) [180, с. 198]. Намагання гармонізувати перелік підакцизних товарів та ставок за ними, завершилися встановленням мінімальних значень ставок з надією, що відбудеться спонтанна гармонізація різних ставок. Однак і до цього часу в країнах ЄС існують різні ставки акцизів (зборів, податків). Відповідно, діє принцип країни призначення, тобто оподаткування акцизним податком відбувається в країні споживання підакцизних товарів. Часткова гармонізація відбувається за рахунок

введення Єдиного митного тарифу та мінімальних податкових ставок [188, с. 62]. Акцизи не надходять до бюджету ЄС, а формують дохідні частини бюджетів країн-імпортерів.

У ст. 46 МК ЄС встановлено, що митні органи можуть здійснювати будь-який митний контроль, який вони вважають необхідним. Митний контроль може включати, зокрема, огляд товарів, відбір зразків, перевіряння правильності і повноти наданої в декларації чи повідомленні інформації та існування, справжності, достовірності і дійсності документів, перевіряння записів в обліку економічних операторів та іншої документації, інспектування транспортних засобів, інспектування багажу й інших товарів, переміщуваних особами чи на особах, а також проведення офіційних розслідувань та інших подібних дій. Митний контроль, окрім вибіркового перевірок, повинен ґрунтуватись передусім на аналізі ризиків з використанням засобів електронного опрацювання даних задля виявлення та оцінювання ризиків і розроблення необхідних заходів протидії на основі критеріїв, розроблених на національному рівні, на рівні Союзу та, у відповідних випадках, на міжнародному рівні. Митний контроль повинен здійснюватися у межах спільної системи управління ризиками, що ґрунтується на обміні інформацією про ризики та результатах аналізу ризиків між митними управліннями і встановлює спільні критерії та стандарти ризиків, контрольні заходи і пріоритетні сфери контролю [181].

У ЄС митна політика ґрунтується на спрощенні митних процедур і, як правило, застосовується така форма митного контролю, як митний пост-аудит, який спрямований на контроль за імпортом після випуску товарів у вільний обіг; контроль пільгових режимів (транзит, зберігання вантажів на митних складах, переробка на митній території, тимчасове ввезення); перевірку організації управління операторів, внутрішніх процедур і систем, які використовують для реєстрації даних, що стосується експортних чи імпортних товарів; попередній аудит / перевірку економічних операторів – для надання права на застосування пільгових процедур і режимів (наприклад, спрощені процедури транзиту чи декларування) [189, с. 120].

Однак, слід враховувати, що у державах-членах ЄС митний контроль, у тому числі митний пост-аудит, здійснюється за їхнім національним законодавством. Наприклад, в Ірландії документальні перевірки здійснюються упродовж трьох років з дати прийняття митної декларації з ініціативи контролюючих органів і залежно від повноти, масштабу та тематики питань під час документальних перевірок платників податків, може бути: комплексний аудит платників податків (комплексна перевірка) – контроль правильності нарахування всіх податків, у тому числі митних платежів, які сплачуються платником податків за період від трьох місяців до трьох років; тематичний аудит платників податків (тематична перевірка), контроль правильності нарахування одного окремого податку, наприклад, якщо таким податком є ввізне мито чи інший митний платіж, то така перевірка буде митним аудитом, і зазвичай спрямована на встановлення правильності нарахування і сплати митних платежів за окремий рік, місяць або за окремими митними деклараціями (декларацією); тематичний аудит платників податків (тематична перевірка), контроль правильності нарахування двох і більше податків, наприклад податку на додану вартість і ввізного мита за окремий рік, квартал, місяць або за окремими господарськими операціями; аудит платників податків (перевірка) за окремими напрямками, який спрямований на контроль достовірності окремих даних, пов'язаних з нарахуванням податків, наприклад, визначення митної вартості або країни походження товарів [190, с. 389].

Незважаючи на те, що в ЄС митне законодавство переважно гармонізоване, відповідальність за порушення митного законодавства регулюється лише на рівні національного законодавства відповідної країни-члена ЄС. Тому кожна країна ЄС самостійно визначає перелік порушень митних правил, розмежування видів правопорушень, а також характер та тяжкість санкцій, що застосовуються за такі порушення. При цьому вид юридичної відповідальності за порушення митного законодавства може бути передбачений у податковому (Німеччина, Литва), митному (Франція, Кіпр, Бельгія) адміністративному (Литва, Болгарія, Данія, Естонія, Фінляндія, Італія, Греція, Угорщина, Ірландія, Нідерланди, Португалія, Румунія, Словаччина, Словенія, Іспанія) або кримінальному (Німеччина, Австрія,

Польща, Литва, Болгарія, Данія, Естонія, Фінляндія, Італія, Греція, Угорщина, Ірландія, Нідерланди, Португалія, Румунія, Словаччина, Словенія, Іспанія) законодавстві [191, с. 5-8].

Необхідно зазначити, що в державах-членах ЄС за фінансові (податкові) правопорушення у сфері митної справи, як правило, застосовується адміністративна та кримінальна відповідальність, що зумовлено відсутністю законодавчого розуміння фінансової відповідальності, хоча за правовою природою види санкцій є фінансовими, а не адміністративними. У країнах ЄС видами санкцій за порушення митного законодавства є штраф та пеня. Варто звернути увагу на те, що такий вид санкції як пеня за несплату мита передбачено у ст. 114 МК ЄС.

Підсумовуючи викладене, доходимо до висновку, що фінансово-правове регулювання адміністрування митних платежів в країнах ЄС ґрунтується як на рівні ЄС, так і на національному законодавстві держав-членів ЄС.

3.2. Напрями вдосконалення фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні

На сучасному етапі розвитку митної справи вкрай необхідна ефективна система адміністрування митних платежів. Відсутність належної законодавчої бази фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів зумовлює необхідність виокремлення проблемних аспектів та формування напрямів удосконалення законодавства в цій сфері.

Зауважимо, що адміністрування митних платежів забезпечує формування Державного бюджету України. Так, надходження до Державного бюджету України від сплати митних платежів у 2022 році становили 300,8 млрд. грн. [192], у 2023 році – 459,8 млрд. грн. [193], у 2024 році – 591,7 млрд. грн. [194]. Наведені

дані свідчать про вагоме фіскальне значення митних платежів для Української держави.

Крім цього, митні платежі є важливим регулятором участі держави в системі зовнішньоекономічних зв'язків. Визначаючи місце країни в міжнародному поділі праці дані платежі є досить серйозним важелем регулювання зовнішньоекономічної діяльності. За допомогою їх забезпечується захист національних інтересів держави. Будучи частиною загальнодержавної системи оподаткування та невід'ємною складовою зовнішньої торгівлі митні платежі набувають особливого значення, які, з одного боку, впливають на показники експорту та імпорту, а з іншого – прямо чи опосередковано визначають основні економічні параметри, динаміку й тенденції зміни обмінних курсів, відсоткових ставок і важливих критеріїв соціального розвитку. Тому ефективна система адміністрування митних платежів є істотним фактором економічного розвитку і необхідною умовою існування сильної держави [1, с. 162–163].

Складність та різноманітність правового регулювання адміністрування митних платежів безпосередньо впливають на стан правопорядку у сфері митної справи. За результатами дослідження соціологічною службою Центру Разумкова «Довіра до інститутів суспільства та політиків, електоральні орієнтації громадян України» митні органи відносяться до державних інститутів, яким найчастіше висловлюється недовіра серед громадян України (65 %) [195]. За висновками опитування Європейської Бізнес Асоціації та DHL Express в Україні «Митний індекс» у 2023 році найбільшими викликами щодо адміністрування митних платежів є бюрократія та додаткові перевірки, несприйняття митними органами заявленої вартості товару та її коригування, перекласифікація коду Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності за рішенням митних органів, корупційний тиск [196].

За інформацією Ради бізнес-омбудсмена питання, пов'язані з митної сферою, постійно входять до ТОП-5 звернень заявників [197, 198]. За даними Державної митної служби України про результати розгляду в адміністративному порядку скарг платників податків на податкові повідомлення-рішення митних органів

більшість таких спорів вирішуються на користь митних органів (наприклад, протягом 2024 року митними органами в адміністративному порядку розглянуто 84 скарги на податкові повідомлення-рішення, за результатами розгляду яких 63 податкових повідомлень-рішень залишено без змін та 21 – скасовано) [199]. Натомість у судовому порядку значна кількість оскаржень рішень митних органів вирішуються на користь позивачів. У судах всіх інстанцій протягом 2024 року загальна кількість судових справ за участю митних органів становила 15 448 справ на суму 7 025 479 тис. грн., з яких розглянуто – 6 426 справ на суму 2 569 895 тис. грн., вирішено на користь митних органів – 734 справи на суму 764 103 тис. грн., вирішено на користь позивачів – 5 692 справи на суму 1 805 792 тис. грн. [200]. Із загальної кількості справ на розгляді у судах, зокрема справ щодо адміністрування митних платежів, перебували (перебувають): 222 справи на суму 418 420,23 тис. грн. – про оскарження податкових повідомлень-рішень; 13 410 справ на суму 3 800 519 тис. грн. – про оскарження рішень про коригування митної вартості товарів; 444 справи на суму 96 299,16 тис. грн. – про оскарження класифікаційних рішень; 38 справ на суму 6 520,92 тис. грн. – про оскарження рішень про країну походження товарів; 31 справа на суму 43 805,63 тис. грн. – про оскарження відмови у наданні податкових пільг; 134 справи на суму 204 864,43 тис. грн. – спори про повернення з Державного бюджету України сплачених митних платежів [200].

Аналіз матеріалів Ради бізнес-омбудсмена [197, 201, 202, 203] та судової практики у сфері митної справи [204, 205] дозволяє констатувати, що основними проблемами щодо адміністрування митних платежів є: визначення (коригування) митної вартості товару, визначення коду товару за Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності, визначення країни походження товару, прийняття митними органами податкових повідомлень-рішень про донарахування податкових зобов'язань зі сплати митних платежів, повернення надмірно сплачених митних платежів.

Значна кількість рішень в діяльності митних органів стосується неефективності та непрозорості контрольних процедур саме в частині визначення

митної вартості, яка є базою для обчислення розміру митних платежів, що підлягають сплаті у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України [201]. Ключовим недоліком у сфері контролю за правильністю визначення митної вартості є відсутність достатньої передбачуваності і прозорості кожної окремої дії митних органів [201]. Це, в свою чергу, призводить до відсутності необхідної однорідності як у суті рішень митних органів, так і у позиції судів до тих питань, що розглядаються при оскарженні рішень про коригування митної вартості [201]. Під час контролю правильності визначення митної вартості товару митні органи зловживають правом витребувати додаткові документи, непрозоро застосовують другорядні методи визначення митної вартості, враховують нездійснені платежів при розрахунку митної вартості [201].

Після прийняття МК України у 2012 році акценти відповідальності за правильність класифікації товару було покладено більшою мірою на декларанта [201]. Відтак, випуск у вільний обіг товарів за класифікацією декларанта вже не означає погодження такої класифікації з боку митного органу [201]. Такий підхід передбачає, що контроль митних органів за правильністю нарахованих митних платежів здійснюється під час документальних перевірок, які відбуваються після випуску товарів у вільний обіг [201]. Класифікація товарів для цілей їх розмитнення полягає у визначенні цифрового кодового позначення для окремого товару [201]. Класифікація впливає, зокрема, на визначення ставки мита для такого товару, застосування пільгових ставок податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції), можливість отримати ліцензію на імпорт чи експорт товару, визначення підакцизного товару тощо [201]. Оскільки під час документальних перевірок рішення про класифікацію окремо не виноситься, – це дає змогу митному органу довільно викладати підстави для зміни класифікації, що є неприйнятною практикою [201]. Як наслідок, відсутність чіткої процедури прийняття рішення про класифікацію товару та вимог до його мотивувальної частини створює необґрунтовані перешкоди в діяльності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності [201].

Існуюча тенденція проблем щодо адміністрування митних платежів вказує на зміщення функціоналу митних органів у напрямок фіскального, тобто рішення митних органів базуються не на обставинах конкретної справи, а, вочевидь, на обсягах запланованих фінансових надходжень до Державного бюджету України [201]. За таких умов спотворюється функціонал митних органів, адже процес контролю правильності визначення митної вартості фокусується на пошуку можливостей для її (подекуди штучного) завищення; а класифікаційні рішення приймаються з огляду на позитивні для Державного бюджету України наслідки від зміни класифікації товарів, а не на обґрунтованості класифікації [201]. Навіть процес повернення надміру сплачених митних платежів подекуди гальмується, оскільки сприймається як такий, що призводить до втрат Державного бюджету України [201]. Як наслідок, у декларанта виникає обов'язок щодо сплати додаткових сум податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) та ввізного мита [201].

За таких обставин система адміністрування митних платежів потребує вироблення підходів, спрямованих на ефективне функціонування цього інституту митного регулювання, до яких доцільно віднести такі: збалансувати діяльність митних органів в таких напрямках як фіскальний, контролюючий та сервісний; звузити перелік підстав для запиту додаткових документів при визначенні митної вартості товару; створити публічний електронний реєстр рішень щодо класифікації товарів; змістити акцент митного контролю на перевірки після випуску товарів в обіг (процедура пост-митного аудиту; перенести контроль митної вартості зі стадії митного оформлення на пост-аудит як однієї з основних форм митного контролю); застосовувати сучасні інформаційні технології під час адміністрування митних платежів [201, 203].

Варто звернути увагу на те, що у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України 24 лютого 2022 року на всій території України було введено воєнний стан. Внаслідок цього особливого правового режиму відбулися суттєві зміни в законодавчому забезпеченні адміністрування митних платежів [206, с. 446].

Так, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану», було тимчасово, на період дії воєнного стану, звільнено від оподаткування ввізним митом соціально значущі продукти харчування, лікарські засоби та медичні вироби, на які Кабінетом Міністрів України встановлено фіксовані ціни у розумінні Закону України «Про ціни та ціноутворення» [207]. Ряд змін до адміністрування митних платежів запроваджено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» [208] щодо операцій з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України; зміни ставок акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції); звільнення від оподаткування митом товарів оборонного призначення, визначені такими згідно з п. 29 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про оборонні закупівлі», що класифікуються за такими групами, товарними позиціями та підкатегоріями Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності.

Закonom України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» [209] було звільнено від оподаткування митними платежами: товари, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України підприємствами для вільного обігу, крім спирту етилового та інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива (крім квасу «живого» бродіння), тютюнових виробів, тютюну, промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів, які ввозяться громадянами на митну територію України для вільного обігу. Цим Законом також передбачено можливість протягом періоду воєнного стану ввозити окремі категорії товарів без подання митним органам дозвільних документів, особливості виконання митних формальностей, повноваження Кабінету Міністрів України у сфері митної справи.

Згодом запроваджені пільги щодо оподаткування транспортних засобів та товарів, що ввозяться з-за кордону, були скасовані [210].

Крім цього, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» [209] встановлено, що тимчасово, на період до припинення чи скасування воєнного, надзвичайного стану на території України: 1) документальні перевірки дотримання вимог законодавства України з питань митної справи, у тому числі щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються. Акти (довідки) про результати документальних перевірок, зустрічних звірок, заперечення до актів перевірок та податкові повідомлення-рішення не надсилаються (не вручаються); 2) зупиняється перебіг строків, визначених ч. 4 ст. 45, ч. 2 ст. 46, ч. 4 ст. 48, статтями 55, 125, 204, 240, ч. 6 ст. 244, ч. 13 ст. 264, ч. 2 ст. 269, ч. 5 і 6 ст. 299, ч. 8 ст. 313, ч. 4 ст. 321, ч. 6 ст. 334 МК України.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування» [210] Кабінету Міністрів України надано можливість прийняти рішення про тимчасове застосування заходів – встановлення тарифних пільг (тарифних преференцій) у вигляді звільнення від оподаткування ввізним митом, зниження ставок ввізного мита або встановлення тарифних квот – до товарів, що походять з держав, які здійснили дружні дії щодо реалізації законних прав та інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України, держав, з якими Україною укладено міжнародні договори про вільну торгівлю, та які в односторонньому порядку застосували тарифні пільги (тарифні преференції) до товарів, що походять з України.

Також прийнято закони стосовно скасування митних платежів на ввезення на митну територію України товарів для потреб безпеки та оборони [211, 212].

Серед рішень Кабінету Міністрів України щодо оподаткування митними платежами товарів, що переміщуються через митний кордон України, доцільно

виділити такі: 1) у період воєнного стану відстрочення сплати митних платежів під час ввезення на митну територію України товарів оборонного призначення відповідно до Закону України «Про оборонні закупівлі», кінцевим отримувачем яких згідно з умовами договору визначено Міністерство оборони, здійснюється на строк 90 календарних днів [213]; 2) заборонено вивезення за межі митної території України товарів за зовнішньоекономічними договорами (контрактами), торговельною країною та/або країною призначення яких є Російська Федерація [214]; 3) затверджено перелік окремих товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України транзитом здійснюється без надання митним органам забезпечення сплати митних платежів [215]; 4) розширено перелік товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість та які звільняються від сплати ввізного мита [216, 217]; 5) затверджено обсяги товарів, що ввозяться на митну територію України у митному режимі імпорту державними науковими установами, державними закладами вищої освіти, визначених п. 21 ч. 1 ст. 282 Митного кодексу України, що звільняються від оподаткування митом, а також операції з ввезення яких на митну територію України звільняються від оподаткування податком на додану вартість [218].

З метою лібералізації торговельних відносин між ЄС та Україною ЄС призупинив застосування: ввізного мита на товари, в тому числі промислові та сільськогосподарські товари; тарифних квот на товари українського походження; системи вхідних цін на українські фрукти та овочі; антидемпінгових та спеціальних заходів щодо українських товарів [219, 220]. Також прийнято новий Митний тариф [17], який було приведено у відповідність до вимог Міжнародної конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів.

Таким чином, в умовах воєнного стану законодавство України з питань митної справи зазнало суттєвих змін, а на території України встановлено особливі умови в оподаткуванні митними платежами товарів, що переміщуються через митний кордон України. Водночас, слід зазначити, що митні платежі посідають важливе місце серед доходів Державного бюджету України, тому в частині адміністрування митних платежів має бути виважена державна митна політика, яка сприятиме ефективній реалізації завдань та функцій держави [221, с. 53].

Інтеграційні процеси в Україні зумовлюють адаптацію національних норм до законодавства ЄС, оскільки існування в межах ЄС митного союзу означає встановлення єдиної митної політики та єдиного митного законодавства для всіх держав-членів ЄС.

Відповідно до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, Україна зобов'язана наблизити норми національного митного законодавства до митного законодавства ЄС [222].

Згідно Плану з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25 жовтня 2017 року № 1106 [223], у напрямку фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів Україна має встановити загальні положення щодо митних боргів, які виникли з імпорту та експорту товарів; запровадити механізм розрахунку митного боргу з імпорту; урегулювати механізм розрахунку митного боргу з експорту; визначити процедури оплати ввізного та вивізного мита; законодавчо закріпити застосування права на відстрочення оплати мита та інших платіжних механізмів; встановити загальні умови та підстави для повернення або звільнення від сплати ввізного та вивізного мита; визначити особливості процедури повернення або звільнення від сплати ввізного та вивізного мита; законодавчо врегулювати процедури погашення митного боргу; визначити процедури надання митними органами дозволу на проведення митних формальностей для визначення розміру ввізного та вивізного

мита; врегулювати процедури проведення перевірки митної декларації; визначити умови звільнення від сплати ввізного мита на повернені товари.

З метою наближення норм національного митного законодавства до митного законодавства ЄС Україною серед останніх нормативно-правових актів прийнято Закон України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо використання митних декларацій та електронної транзитної системи, передбачених Конвенцією про процедуру спільного транзиту, для здійснення транзиту на умовах цього Кодексу» [224], Закон України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо приведення порядку визначення країни походження товару у відповідність із Митним кодексом Європейського Союзу та забезпечення реалізації угод України про вільну торгівлю» [225], постанову Кабінету Міністрів України «Про затвердження концепції «походження товарів» і методів адміністративного співробітництва відповідно до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» [226], Закон України «Про внесення змін до Митного кодексу України та інших законів України щодо уніфікації з європейськими та північноатлантичними стандартами процедур декларування військової техніки та інших товарів» [227], постанову Кабінету Міністрів України «Деякі питання застосування документа для декларування військової техніки та інших товарів (Форми 302 України)» [228], постанову Кабінету Міністрів України «Про внесення зміни до Порядку ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності» [229], Закон України «Про ратифікацію Угоди між Україною та Європейським Союзом про участь України в «Митниці», Програмі Союзу для співробітництва в митній сфері» [230], Закон України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо імплементації деяких положень Митного кодексу Європейського Союзу» [231] тощо.

У 2023 році схвалено Національну стратегію доходів до 2030 року [232], згідно якої у напрямку адміністрування митних платежів заплановано наступні заходи: забезпечити розвиток комплексної служби підтримки бізнесу (HelpDesk)

з метою підвищення якості сервісних функцій; забезпечити єдиний підхід до митного оформлення товарів в митних органах України через уніфікацію заходів з управління ризиками, недопущення випадків необґрунтованого застосування форм та обсягів митного контролю, запровадження діяльності підрозділів митних компетенцій Державної митної служби України, надання консультацій з митних питань, оперативного реагування на звернення громадян та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; підвищити ефективність пост-митного контролю, проведення документальних перевірок та інших заходів з метою дотримання вимог законодавства України з питань митної справи через удосконалення підходів та процедур проведення пост-митного контролю та планування проведення документальних перевірок шляхом розвитку управління ризиками; підвищити ефективність контролю за правомірністю застосування звільнень від сплати митних платежів та використанням товарів за кінцевим (цільовим) призначенням, що сприятиме збільшенню надходжень митних платежів до Державного бюджету України; розширити застосування процедури кінцевого використання як одного з механізмів надання пільг при імпорті товарів та поширення пільгового оподаткування в рамках процедури кінцевого використання на інші види податків, зокрема, податок на додану вартість та акцизний податок; встановлення знижених ставок ввізного мита на окремі іноземні товари, що поміщуються у митний режим імпорту (в частині процедури кінцевого використання); забезпечити гармонізацію з вимогами ЄС моделі пільгового оподаткування товарів митними платежами, зокрема, в частині звільнень від сплати ввізного мита, зменшення норм ввезення (пересилання) товарів без оподаткування митними платежами; вдосконалити ІТ-рішення, що пов'язані з оподаткуванням товарів, зокрема, в частині контролю щодо дотримання вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування митними платежами; розробити новий Митний кодекс України, що забезпечить повну імплементацію положень *acquis* ЄС в митній сфері, уніфікацію проходження митних процедур з ЄС [233].

Наразі здійснюється розробка нового МК України на основі Митного кодексу ЄС [234]. У напрямку фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів необхідно наблизити національне митне законодавства до митного законодавства ЄС щодо правового регулювання мита, відстрочки із сплати мита, митного боргу та пені.

Доцільно звернути увагу на те, що МК України не містить такої головної системоутворюючої категорії у відносинах щодо сплати митних платежів як «адміністрування митних платежів». У підрозділі 1.2 розділу 1 дисертаційного дослідження було акцентовано на недосконалості законодавчого поняття «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» та відсутності терміну «адміністрування митних платежів». В той же час МК України використовує такі дефініції як «справляння митних платежів» та «стягнення митних платежів».

Наприклад, у ч. 2 ст. 1 МК України передбачено, що відносини, пов'язані із справлянням митних платежів, регулюються цим Кодексом, ПК України та іншими законами України з питань оподаткування [12]. Згідно ч. 1 ст. 7 МК України справляння митних платежів становить митну справу [12]. Глава 43 МК України має назву «Справляння митних платежів». Стаття 303 МК України має назву «Стягнення митних платежів» тощо. Зауважимо, що такі терміни як «справляння» та «стягнення» вживаються і у ПК України. Так, у п. 1.1 ст. 1 ПК України зазначено, що цей Кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні [13]. Відповідно до п. 6.3 ст. 6 ПК України сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку, становить податкову систему України [13]. У п. 9.2 ст. 9 ПК України встановлено, що відносини, пов'язані з установленням та справлянням мита, регулюються митним законодавством, якщо інше не передбачено цим Кодексом [13] тощо.

У фінансово-правовій літературі дефініції «справляння податків та зборів» та «стягнення податків та зборів» цілком слушно розмежовуються. Так, «справляння податків та зборів» – це встановлений нормативно-правовими актами порядок і механізм внесення до бюджету чи державного цільового фонду належної суми. Термін «стягнення» тлумачиться як «покарання за невиконання або порушення чого-небудь». «Справляння податків та зборів» передбачає обов’язковий характер сплати податків та зборів у добровільному порядку. «Стягнення податків та зборів» означає здійснення чогось у примусовому порядку, зокрема примусове вилучення у осіб податків та зборів, які вони не внесли добровільно на виконання покладених на них законом податкових обов’язків [235, с. 38]. З огляду на це «справляння митних платежів» – це добровільний порядок сплати митних платежів, а «стягнення митних платежів» – це примусовий порядок сплати митних платежів.

Водночас згідно Академічного тлумачного словника української мови слово «справляти» означає здійснювати певні заходи з приводу свята, події і т. ін.; відзначати; викликати яке-небудь почуття, враження; виконувати, здійснювати що-небудь; усувати пошкодження, несправності, лагодити що-небудь поламане, розбите і т. ін.; придбавати що-небудь у власність, ставати володарем чогось; з кого – чого. Правити, вимагати; спрямовувати, скеровувати що-небудь кудись; відправляти, відсилати що-небудь кудись [236]. З наведеного тлумачення слова «справляти» складно погодитися з українським законодавцем щодо доцільності вживання у ПК України та МК України таких категорій як «справляння митних платежів» та «справляння податків та зборів».

На наш погляд, доцільно дотримуватися єдиних категорій у національному законодавстві незалежно від сфери правового регулювання. Відповідно до глосарія програми розвитку ООН публічне адміністрування (в оригіналі – public administration) має такі значення: 1) цілісний державний апарат (політика, правила, процедури, системи, організаційні структури, персонал тощо), який фінансується за рахунок державного бюджету та відповідає за управління і координацію роботи виконавчої гілки влади та її взаємодію з іншими

зацікавленими сторонами в державі, суспільстві й зовнішньому середовищі;

2) управління та реалізація різних урядових заходів, що пов'язані з виконанням законів, постанов і рішень уряду, а також управління, пов'язане з наданням публічних послуг [237, с. 38–39]. К.Л. Бугайчук зазначає, що публічне адміністрування – це регламентована законами й іншими нормативно-правовими актами системна організуюча, владно-розпорядча діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування, яка спрямована на впорядкування їх організаційної структури, планування, підготовку, розробку та реалізацію управлінських рішень, організацію діяльності апарату управління, здійснення документального, інформаційного, кадрового, психологічного забезпечення їх повсякденної діяльності з метою досягнення суспільно корисних цілей і самої мети створення та діяльності відповідного суб'єкта адміністрування [237, с. 43]. З огляду на викладене категорія «публічне адміністрування» є загальноновживаною і базовою для інших сфер. Тому не випадково розділ II ПК України має назву «Адміністрування податків, зборів, платежів».

Це пояснюється також тим, що на початку нового тисячоліття в контексті успішного проведення податкової реформи та перебудови взаємовідносин податкових органів з платниками податків особливого значення набуває новітній напрямок управлінської діяльності держави у сфері оподаткування – адміністрування податків. Термін «адміністрування податків» в останні роки набув значного поширення в науковому, діловому і політичному обороті [238, с. 34–35].

Враховуючи викладене вважаємо за доцільне: 1) у МК України замість поняття «справляння митних платежів» використовувати термін «адміністрування митних платежів»; 2) доповнити пункт 27 статті 4 МК України пунктом 27¹: адміністрування митних платежів – сукупність дій, рішень та процедур, за допомогою яких митні органи здійснюють діяльність, спрямовану на забезпечення правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів та застосування заходів щодо їх примусового стягнення; 3) у ПК

України замість поняття «справляння податків та зборів» використовувати термін «адміністрування податків та зборів».

Не вирішеним у МК України залишається питання визначення та переліку митних платежів. Митні платежі – це платежі, що сплачуються під час або у зв’язку з переміщенням товарів через митний кордон України. Тому цілком доцільно до складу митних платежів віднести інші платежі, які адмініструють митні органи під час або у зв’язку з переміщенням товарів через митний кордон України (єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України; плата за виконання митних формальностей митними органами поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установлених для митних; витрати митних органів на зберігання товарів, транспортних засобів на складах митних органів).

Ще одним із найважливіших питань, пов’язаних з адмініструванням митних платежів, є проблема заходів фінансово-правового примусу у сфері митного регулювання. Лише в окремих статтях МК України згадується про примусові заходи виконання обов’язку із сплати митних платежів. У ст. 302 МК України регламентовано питання щодо такого примусового заходу як пеня, а у ст. 303 МК України йдеться про стягнення митних платежів. При цьому, слід зазначити, що ці статті містять відсилання до ПК України. Так, згідно ч. 1 ст. 302 МК України після закінчення встановлених цим Кодексом та ПК України строків сплати митних платежів на суму податкового боргу нараховується пеня у розмірі та порядку, визначених ПК України [12]. Відповідно до ч. 1 ст. 303 МК України у разі несплати або неповної сплати митних платежів у встановлений строк такі платежі стягуються в порядку та строки, визначені ПК України [12]. У зв’язку з цим доцільно у МК України деталізувати особливості застосування примусових заходів щодо виконання обов’язку із сплати митних платежів. Це сприятиме як ефективному функціонуванню системи адміністрування митних платежів, так і належному виконанню обов’язку із сплати митних платежів.

Вирішення наведених вище напрямів вдосконалення законодавства України з питань митної справи сприятиме створенню необхідних умов для ефективного фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів.

Висновки до розділу 3

1. Фінансово-правове регулювання адміністрування митних платежів в країнах ЄС ґрунтується на рівні ЄС та на національному законодавстві держав-членів ЄС. Законодавство ЄС не проводить чіткого розмежування між окремими видами митних платежів і відносить до них будь-які платежі, що сплачуються при переміщенні товарами митного кордону. Адміністрування мита визначено у Єдиному митному тарифі ЄС та МК ЄС. Загальні підходи до адміністрування податку на додану вартість та акцизів регламентовано у директивах ЄС. У національних правових актах держав-членів ЄС передбачено особливості адміністрування податку на додану вартість та акцизів, митного контролю, у тому числі митного пост-аудиту, відповідальності за порушення митного законодавства.

2. Мито являє собою платіж, який сплачується на зовнішніх кордонах ЄС щодо імпортованих та експортованих товарів і надходить до бюджету ЄС. Всі держави-члени митного союзу мають єдиний митний тариф, що застосовується для торгівлі з країнами, які не входять до ЄС. При переміщенні товарів у вільному обігу держав-членів ЄС мито не сплачується. У МК ЄС детально регламентовано питання митного боргу, відстрочки сплати мита та застосування пені у разі не сплати мита протягом встановленого строку, процедури повернення та звільнення від сплати суми ввізного або вивізного мита. Податок на додану вартість та акцизний податок не надходять до бюджету ЄС, а формують дохідні частини бюджетів країн-імпортерів. Адміністрування податку на додану вартість та

акцизного податку у державах-членах ЄС відрізняється залежно від підходів, встановлених їхнім національним законодавством. Наслідком цього є проблеми правового регулювання податку на додану вартість на рівні ЄС.

3. Складність та різноманітність правового регулювання адміністрування митних платежів безпосередньо впливають на стан правопорядку у сфері митної справи. Основними проблемами щодо адміністрування митних платежів є: визначення (коригування) митної вартості товару, визначення коду товару за Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності, визначення країни походження товару, прийняття митними органами податкових повідомлень-рішень про донарахування податкових зобов'язань зі сплати митних платежів, повернення надмірно сплачених митних платежів, відсутність належної законодавчої бази фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів.

4. Фінансово-правове регулювання адміністрування митних платежів в Україні потребує вироблення підходів, спрямованих на ефективне функціонування цього інституту митного регулювання, до яких доцільно віднести такі: 1) збалансувати діяльність митних органів в таких напрямках як фіскальний, контролюючий та сервісний; 2) звужити перелік підстав для запиту додаткових документів при визначенні митної вартості товару; 3) створити публічний електронний реєстр рішень щодо класифікації товарів; 4) змістити акцент митного контролю на перевірки після випуску товарів в обіг; 5) застосовувати сучасні інформаційні технології під час адміністрування митних платежів; 6) адаптація законодавства України з питань митної справи до митного законодавства ЄС щодо правового регулювання мита, відстрочки із сплати мита, митного боргу, пені у разі не сплати мита протягом встановленого строку, процедури повернення та звільнення від сплати мита; 7) у МК України замість поняття «справляння митних платежів» використовувати термін «адміністрування митних платежів»; 8) доповнити пункт 27 статті 4 МК України пунктом 27¹: адміністрування митних платежів – сукупність дій, рішень та процедур, за допомогою яких митні органи здійснюють діяльність, спрямовану на забезпечення правильності обчислення,

своєчасності та повноти сплати митних платежів та застосування заходів щодо їх примусового стягнення; 9) у ПК України замість поняття «справляння податків та зборів» використовувати термін «адміністрування податків та зборів»; 10) у МК України визначити особливості застосування примусових заходів щодо виконання обов'язку із сплати митних платежів.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні сутності та особливостей фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні. Сформульовано низку висновків та пропозицій, спрямованих на вирішення цього завдання. Основні з них такі:

1. Періодизацію становлення та розвитку правового регулювання адміністрування митних платежів на території України виокремлено за такими етапами: 1) IX–XIII ст. – виникнення інституту адміністрування митних платежів у Київській Русі; 2) XIII–XIV ст. – розвиток інституту адміністрування митних платежів характеризується занепадом Київської Русі та монголо-татарським вторгненням; 3) XIV–XVII ст. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у часи Литовсько-польської доби; 4) XVIII – початок XX ст. – розвиток адміністрування митних платежів у період входження українських земель до Російської імперії; 5) 1917–1991 рр. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у радянський період; 6) 1991–2002 рр. – становлення та розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття першого Митного кодексу України; 7) 2002–2012 рр. – розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття другого Митного кодексу України; 8) 2012 р. – дотепер – розвиток інституту адміністрування митних платежів у період прийняття третього Митного кодексу України.

2. Адміністрування митних платежів є комплексним інститутом, який об'єднує в собі норми різної галузевої належності (потребує комплексного правового регулювання нормами таких галузей законодавства як митне, податкове, адміністративне, цивільне, банківське, міжнародне). Адміністрування митних платежів – це сукупність дій, рішень та процедур, за допомогою яких митні органи здійснюють діяльність, спрямовану на забезпечення правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів та застосування

заходів щодо їх примусового стягнення. Адміністрування митних платежів має свою специфіку, яка відрізняється від адміністрування податків, зборів, платежів, що передбачена податковим законодавством, оскільки охоплює такі інститути митного регулювання як країна походження товару, митна вартість товарів, Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності, митні режими, митне оформлення, декларування, митний контроль, забезпечення сплати митних платежів.

3. Адміністрування митних платежів є інститутом фінансового права та різновидом публічної фінансової діяльності держави, яка здійснюється митними органами і спрямована на своєчасне та в повному обсязі надходження митних платежів до Державного бюджету України. Концепція фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів включає: 1) відносини, пов'язані із забезпеченням сплати митних платежів; 2) відносини, пов'язані із контролем правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів; 3) відносини, пов'язані із застосуванням заходів щодо примусового стягнення митних платежів.

4. Обов'язок із сплати митних платежів є невід'ємною складовою адміністрування митних платежів, оскільки саме наявність такого обов'язку породжує необхідність у адмініструванні митних платежів, що сплачуються у процесі переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України. Обов'язок із сплати митних платежів – це конституційно-правовий обов'язок особи перед державою з обчислення, сплати та декларування суми митних платежів, який виникає на підставі законодавчо встановлених юридичних фактів, підлягає добровільному виконанню у встановлений податковим та митним законодавством строк та гарантується можливістю застосування заходів державного примусу. Обов'язок із сплати митних платежів виникає при наявності таких обставин: 1) можливість віднесення особи до осіб, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів; 2) наявність у особи об'єкта оподаткування; 3) здійснення особою діяльності, пов'язаної з переміщенням товарів через митний

кордон України; 4) законодавче регулювання всіх елементів правового механізму митних платежів.

5. Контроль за сплатою митних платежів є важливим елементом існування ефективної системи адміністрування митних платежів. Контроль за сплатою митних платежів – це вид публічного фінансового контролю, що здійснюється митними органами з метою правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів платниками податків під час або у зв'язку з переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон України. Основними завданнями контролю за сплатою митних платежів є: 1) перевірка достовірності заявлення декларантом митному органу точних відомостей про товари та транспортні засоби, необхідних для здійснення митного контролю та митного оформлення з метою своєчасного, повного нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів та транспортних засобів через митний кордон України; 2) перевірка фактичної їх сплати; 3) у разі невиконання декларантом фінансових зобов'язань перед державою вжиття заходів, передбачених законодавством щодо їх примусового стягнення, а також нарахування фінансових санкцій за порушення граничних строків сплати узгоджених податкових зобов'язань та пені після закінчення установлених строків погашення узгодженого податкового зобов'язання на суму податкового боргу. Основна мета контролю за сплатою митних платежів полягає у забезпеченні належного контролю за формуванням державних доходів у вигляді митних платежів. Об'єктом контролю за сплатою митних платежів є переважно грошові відносини, що виникають при формуванні публічних грошових ресурсів. Цілями контролю за сплатою митних платежів є дотримання законності, досягнення правопорядку, зміцнення фінансової дисципліни у відносинах, пов'язаних із сплатою митних платежів.

6. Фінансово-правовий примус у відносинах, пов'язаних з адмініструванням митних платежів, зумовлений імперативним виконанням обов'язку із сплати митних платежів зобов'язаною особою. У разі його невиконання або неналежного виконання держава в особі митних органів здійснює примусовий вплив на

підвладного суб'єкта з метою захисту публічного фінансового інтересу. До заходів фінансово-правового примусу у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку із сплати митних платежів віднесено такі: документальна перевірка дотримання вимог законодавства з питань митної справи, зустрічна звірка, адміністративний арешт майна, податкова застава, зупинення видаткових операцій на рахунках платника, заборона відчуження платником податків свого майна, стягнення податкового боргу, пеня, штраф. Заходи фінансово-правового примусу, спрямовані на виконання обов'язку із сплати митних платежів, за метою їх застосування, можуть бути превентивними, припиняючими, правопоновлювальними та каральними.

7. Фінансово-правове регулювання адміністрування митних платежів в країнах ЄС ґрунтується на рівні ЄС та на національному законодавстві держав-членів ЄС. Законодавство ЄС не проводить чіткого розмежування між окремими видами митних платежів і відносить до них будь-які платежі, що сплачуються при переміщенні товарами митного кордону. Адміністрування мита визначено у Єдиному митному тарифі ЄС та МК ЄС. Мито являє собою платіж, який сплачується на зовнішніх кордонах ЄС щодо імпортованих та експортованих товарів і надходить до бюджету ЄС. Всі держави-члени митного союзу мають єдиний митний тариф, що застосовується для торгівлі з країнами, які не входять до ЄС. При переміщенні товарів у вільному обігу держав-членів ЄС мито не сплачується. Загальні підходи до адміністрування податку на додану вартість та акцизів регламентовано у директивах ЄС. Податок на додану вартість та акцизний податок не надходять до бюджету ЄС, а формують дохідні частини бюджетів країн-імпортерів. У національних правових актах держав-членів ЄС передбачено особливості адміністрування податку на додану вартість та акцизів, митного контролю, у тому числі митного пост-аудиту, відповідальності за порушення митного законодавства.

8. Фінансово-правове регулювання адміністрування митних платежів в Україні потребує вироблення підходів, спрямованих на ефективне функціонування цього інституту митного регулювання, до яких доцільно віднести

такі: 1) збалансувати діяльність митних органів в таких напрямках як фінансовий, контролюючий та сервісний; 2) звужити перелік підстав для запиту додаткових документів при визначенні митної вартості товару; 3) створити публічний електронний реєстр рішень щодо класифікації товарів; 4) змістити акцент митного контролю на перевірки після випуску товарів в обіг; 5) застосовувати сучасні інформаційні технології під час адміністрування митних платежів; 6) адаптація законодавства України з питань митної справи до митного законодавства ЄС щодо правового регулювання мита, відстрочки із сплати мита, митного боргу, пені у разі не сплати мита протягом встановленого строку, процедури повернення та звільнення від сплати мита; 7) у МК України замість поняття «справляння митних платежів» використовувати термін «адміністрування митних платежів»; 8) доповнити пункт 27 статті 4 МК України пунктом 27¹: адміністрування митних платежів – сукупність дій, рішень та процедур, за допомогою яких митні органи здійснюють діяльність, спрямовану на забезпечення правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати митних платежів та застосування заходів щодо їх примусового стягнення; 9) у ПК України замість поняття «справляння податків та зборів» використовувати термін «адміністрування податків та зборів»; 10) у МК України визначити особливості застосування примусових заходів щодо виконання обов'язку із сплати митних платежів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Оніщик Ю.В. Правове регулювання митних відносин в Україні та в країнах Європейського Союзу: фінансово-правовий аспект: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2014. 439 с.
2. Філіппова С.В., Масленніков Є.І., Іванова К.В. Дослідження розвитку митної справи в Україні. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2012. Вип. 20. С. 98–101.
3. Тучак Т.В. До питання періодизації митної справи та митної політики України. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics»*. 2018. № 10. С. 134–138. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/to-the-issue-of-the-periodization-of-the-development/> (дата звернення 14.03.2023).
4. Смолянїнова О.Я. Розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати митних платежів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2019. 193 с.
5. Дорофєєва Л.М. Адміністративно-правове регулювання організації та діяльності митних органів в контексті євроінтеграційного вибору України: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Ужгород, 2019. 523 с.
6. Найденко О.Є, Єніна А.О., Костяна О.В. Основні аспекти становлення та розвитку митної справи України. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Глобальні та національні проблеми економіки»*. 2018. Вип. 23. С. 506–511. URL: <http://global-national.in.ua/archive/23-2018/98.pdf> (дата звернення 16.03.2023).
7. Історія розвитку митної справи України. URL: <http://global-national.in.ua/archive/23-2018/98.pdf> (дата звернення 21.03.2023).
8. Митний кодекс України: Закон України від 12 грудня 1991 року № 1970-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1970-12#Text> (дата звернення 23.03.2023).

9. Про Єдиний митний тариф: Закон України від 5 лютого 1992 року № 2097-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2097-12#Text> (дата звернення 23.03.2023).

10. Про Митний тариф України: Закон України від 5 квітня 2001 року 2371-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2371-14#Text> (дата звернення 23.03.2023).

11. Митний кодекс України: Закон України від 11 липня 2002 року № 92-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/92-15?find=1&text=митні+збори#Text> (дата звернення 23.03.2023).

12. Митний кодекс України: Закон України від 13 березня 2012 року № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення 11.02.2025).

13. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 11.02.2025).

14. Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту: Закон України від 22 грудня 1998 року № 330-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/330-14#Text> (дата звернення 23.03.2023).

15. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту: Закон України від 22 грудня 1998 року № 331-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/331-14#Text> (дата звернення 23.03.2023).

16. Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну: Закон України від 22 грудня 1998 року № 332-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/332-14#Text> (дата звернення 23.03.2023).

17. Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України: Закон України від 4 листопада 1999 року № 1212-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1212-14#Text> (дата звернення 23.03.2023).

18. Про затвердження Порядку справляння плати за виконання митних формальностей митними органами поза місцем розташування цих органів або

поза робочим часом, установленим для них: наказ Міністерства фінансів України від 23 жовтня 2017 року № 862. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1385-17#Text> (дата звернення 23.03.2023).

19. Про затвердження Порядку відшкодування витрат за зберігання товарів та транспортних засобів на складах митних органів, Порядку обчислення сум витрат у справах про порушення митних правил та їх відшкодування та Розмірів відшкодувань за зберігання на складах митних органів товарів і транспортних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 15 червня 2012 року № 731. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1140-12#Text> (дата звернення 23.03.2023).

15. Митний тариф України: Закон України від 19 вересня 2013 року № 584-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584-18#Text> (дата звернення 23.03.2023).

16. Митний тариф України: Закон України від 4 червня 2020 року. № 674-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/674-20#Text> (дата звернення 23.03.2023).

17. Митний тариф України: Закон України від 19 жовтня 2022 року. № 2697-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697-20#Text> (дата звернення 23.03.2023).

18. Кормич Б.А. Державно-правовий механізм митної політики України. О.: Астропринт, 2000. 180 с.

19. Приймаченко Д.В. Митна політика держави та її реалізація митними органами. Д.: Академія митної служби України, 2006. 332 с.

20. Приймаченко Д.В. Адміністративна діяльність митних органів: проблеми теорії та практики: монографія. Д.: Академія митної служби України, 2007. 290 с.

21. Настюк В.Я. Адміністративно-правові проблеми законодавчого регулювання митної справи в Україні: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2005. 39 с.

22. Бондаренко І.О. Організаційно-правові засади надання митних послуг: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2006. 205 с.

23. Дусик А.В. Провадження у справах про порушення митних правил: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2006. 18 с.

24. Дьомін Ю.М. Правові засади організації та здійснення митного контролю в Україні: теоретичні та практичні проблеми: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2006. 438 с.

25. Комзюк В.Т. Адміністративно-правові засоби здійснення митної справи: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2003. 18 с.

26. Комзюк В.Т. Адміністративно-правовий статус митних органів України: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2014. 446 с.

27. Кунєв Ю.Д. Правова організація діяльності митної служби України: теоретичні та методологічні основи: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 442 с.

28. Короп О.В. Організаційно-правові засади митного контролю після завершення пропуску та митного оформлення в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2014. 18 с.

29. Іванов О.В. Суб'єкти адміністративно-правового регулювання в галузі митної справи: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2015. 205 с.

30. Калініченко А.І. Систематизація митного законодавства: сутність та форми: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 19 с.

31. Федотов О.П. Адміністративно-правова концепція здійснення державної митної справи: теорія та практика: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2016. 457 с.

32. Яромій І.В. Адміністративно-правовий механізм запобігання та протидії порушенням митних правил в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Дніпро, 2018. 22 с.

33. Провадження у справах з митних спорів в адміністративному судочинстві України: монографія / Ю.В. Оніщик, М. М. Толстолуцька; за ред. д-ра юрид. наук, професора Ю.В. Оніщика. Херсон: Олді+, 2022. 166 с.

34. Правове регулювання процедур вирішення митних спорів в Україні: монографія / Ю.В. Оніщик, К.Е. Абдукадірова; за ред. д-ра юрид. наук, проф. Ю.В. Оніщика. Одеса: Видавництво «Юридика», 2024. 186 с.

35. Яковлєв І.П. Форми і методи публічного адміністрування у державній митній справі: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2016. 224 с.

36. Запорожець О.Ф. Система адміністрування митних платежів в умовах інтеграційних процесів: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Одеса, 2013. 22 с.

37. Прокіпчук Л.І. Адміністрування митних платежів в умовах реформування митної політики держави: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Тернопіль, 2021. 20 с.

38. Проценко Т.О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2008. 53 с.

39. Озеруга О.В. Стан наукової розробки фінансово-правового регулювання адміністрування митних платежів в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2018. Випуск 35. Том 1. С. 107–109.

40. Оніщик Ю.В. Правова конструкція «митні платежі»: проблеми сучасної інтерпретації. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2016. № 3-4. С. 23–28.

41. Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами Державної податкової служби України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2004. 18 с.

42. Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2005. 20 с.

43. Бudyко З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Івано-Франківськ, 2005. 18 с.

44. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2007. 20 с.
45. Дуравкін П.В. Забезпечення виконання податкового обов'язку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 20 с.
46. Олійник А.Р. Правове регулювання податкової застави в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2010. 20 с.
47. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2012. 18 с.
48. Дуванський О.М. Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2013. 20 с.
49. Маринчак Н.Є. Забезпечувальні заходи в податковому праві: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2014. 20 с.
50. Закарян Б.Н. Правовідновлювальні заходи в податково-правовому регулюванні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2016. 17 с.
51. Гребенюк Н.В. Функції податково-правового примусу: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 21 с.
52. Чинчин М.М. Правові основи податкового адміністрування в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2013. 20 с.
53. Ясько І.В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2018. 196 с.
54. Медведєв М.Ю. Форми і методи публічного адміністрування у податковій системі України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2018. 224 с.
55. Беспалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2015. 233 с.
56. Медведєв М.Ю. Правовий механізм адміністрування податків, зборів, платежів: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2020. 23 с.

57. Боксгорн, А.В. Адміністрування місцевих податків і зборів як об'єкт правового регулювання: дис. ... докт. філос. за спеціальністю 081 «Право. Одеса, 2021. 242 с.

59. Оніщик Ю.В. Фінансові правовідносини у митній сфері. *Митна справа*. 2012. № 2 (80). С. 15–19.

60. Оніщик Ю.В. Фінансово-правові аспекти митного контролю. *Митна справа*. 2012. № 3 (81). С. 90–95.

61. Оніщик Ю.В. Поняття та сутність фінансово-правового статусу митних органів України. *Митна справа*. 2012. № 4 (82). С. 90–95.

62. Оніщик Ю.В. Інститут публічного фінансового контролю у митній сфері: поняття, особливості, види. *Держава і право*. 2012. Випуск № 57. С. 368–373.

63. Оніщик Ю.В. Інститут митних платежів: особливості правового регулювання. *Митна справа*. 2012. № 5 (83). С. 61–66.

64. Оніщик Ю.В. Митний контроль як вид фінансового контролю. *Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наук. праць.: Правознавство*. 2012. Випуск 628. С. 109–112.

65. Оніщик Ю.В. Митні органи України як суб'єкти публічної фінансової діяльності. *Держава і право*. 2013. Випуск № 58. С. 438–443.

66. Оніщик Ю.В. Правове регулювання митних відносин в Україні та в країнах Європейського Союзу: фінансово-правовий аспект: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2014. 44 с.

67. Оніщик Ю.В. Мито в системі митних платежів: поняття та правова природа. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2015. № 1 (68). С. 87–92.

68. Оніщик Ю.В. Фінансова відповідальність за порушення митного законодавства України: сутність та проблемні моменти. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2017. № 2. С. 19–25.

69. Оніщик Ю.В. Митні платежі як системоутворювальні категорії митного законодавства України та Європейського Союзу. *Нове українське право*. 2022. Випуск 6. Том 2. С. 86–90.

70. Копцева Л.О. Фінансовий контроль у митній справі: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2012. 18 с.
71. Добрянська О.О. Правове регулювання фінансового контролю в сфері митної справи: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2016. 21 с.
72. Атаманчук Н.І. Поняття, ознаки та особливості мита як непрямого податку. *Правова позиція*. 2018. № 2 (21). С. 7–12.
73. Атаманчук Н.І. Правове регулювання антидемпінгового мита в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. С. 99–102.
74. Атаманчук Н.І. Правове регулювання ввізного мита в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 1. С. 3–6.
75. Атаманчук Н.І. Правове регулювання особливих видів мита в Україні. *Приватне та публічне право*. 2019. № 2. С. 7–12.
76. Атаманчук Н.І. Правове регулювання сезонного мита в Україні. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 172–174.
77. Гречана Т.В. Фінансово-правові засади адміністрування податку на додану вартість з постачання товарів і послуг на митній території України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Херсон, 2014. 223 с.
78. Возний В.М. Сутність та правова природа адміністрування митних платежів. *Юридичний вісник*. 2023. № 6. С. 170-176. DOI: <https://doi.org/10.32782/yuv.v6.2023.20>.
79. Юридична енциклопедія: в 6 т. / редкол.: Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. К.: Укр. енцикл., 1998. Т. 1: А-Г. 672 с.
80. Сучасний словник іншомовних слів / уклад. Л.І. Нечволод. Х.: Торсінг плюс, 2009. 768 с.
81. Соловйов В.М. Поняття і сутність правового регулювання державного управління в Україні. *Університетські наукові записки*. 2007. № 3 (23). С. 27-33.
82. Енциклопедія державного управління: у 8 т. / В.С. Загорський та ін. Львів: ЛРІДУ, НАДУ, 2011. Т. 1. 748 с.; Т. 8. 712 с.

83. Зіборєв О.Б. Поняття та ознаки публічного адміністрування. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія Право*. 2021. Випуск 64. С. 220–223.

84. Озеруга О.В. Адміністрування митних платежів: сутність та особливості правового регулювання. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2018. Випуск 6. Том 2. С. 92–95.

85. Хавкіна О.Г. Адміністрування податків та напрями управлінської діяльності. *Оподаткування в новій системі економічних відносин України: Матеріали міжвуз. студент. конф.* Ірпінь: Нац. акад. державної податкової служби України, 2005. 236 с.

86. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: моногр. К.: Комп'ютерпрес, 2006. 278 с.

87. Іванов Ю.Б., Карпов Л.М., Петросянц К.В. Адміністрування податків: Навч. посіб. / Харківський національний економічний ун-т. Х.: ХНЕУ, 2005. 276 с.

88. Садеков А.А., Покинтелиця В.М. Адміністрування податків: обґрунтування дефініції. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2009. № 2(45). С.85-92.

89. Ластовецький А.С. Організаційно-правові засади адміністрування податків. *Право України*. 2003. № 11. С. 37–40.

90. Позняков С.В. Співвідношення понять «адміністрування податків та інших обов'язкових платежів» і «адміністрування податкового боргу». *Науковий вісник національної академії державної податкової служби*. 2004. № 3 (25). С. 93–99.

91. Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями розбудови: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Тернопіль, 2009. 21 с.

92. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 34–38.

93. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. 223 с.

94. Проценко Т.О. Правове забезпечення адміністрування податків та митних платежів: монографія. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2006. 586 с.
95. Онищенко В.О. Податкове адміністрування. *Економіка: проблеми теорії та практики*. Дніпропетровськ: ДНУ, 2001. С. 3-9.
96. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 27-35.
97. Солдатенко О.В. Податкове адміністрування: сутність та напрями його вдосконалення в Україні. *Фінансове право*. 2008. № 3. С. 14-18.
98. Волощук Р.Є. Підходи до визначення сутності і принципів організації адміністрування податків. *Наукові праці НдФІ*. 2011. № 1 (54). С. 34-43.
99. Василевська Г.В. Економічні засади теорії податкового адміністрування в Україні. *Економічний аналіз*. 2008. Вип. 3 (19). С. 76-81.
100. Межейнікова В.Ф. Сутнісні аспекти податкового адміністрування в Україні. Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. Т. 13: збірник наукових праць: Суми: Мрія-1 ЛТД; УАБС, 2005. С. 88-97.
101. Чинчин М.М. Правові основи податкового адміністрування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2013. 203 с.
102. Баранов С.О. Актуальні проблеми адміністрування митних платежів в Україні: сучасний аспект. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2015. № 3. С. 117–119.
103. Батанова Л.О. Поняття, сутність та особливості адміністрування митних платежів. *Lex Portus*. 2016. № 2. С. 114–123.
104. Запорожець О.Ф. Концептуальні домінанти митно-податкового адміністрування в Україні. *Економіка та держава*. 2012. № 8. С. 73–76.
105. Світлак І.І. До питання про послуги в сфері управління митною справою України. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2006. Випуск 32. С. 110–115.
106. Возний М.В. Адміністрування митних платежів як форма реалізації публічної влади. *Правові засади організації та здійснення публічної влади*: збірник тез VI Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 85-

річчю від дня народження доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 31 березня 2023 року). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2023. С. 89-91.

107. Возний М.В. Митні органи як суб'єкти адміністрування митних платежів. *Основні права людини і громадянина в умовах глобалізації*: матеріали Всеукраїнського науково-практичного круглого столу (23 листопада 2022 р., м. Київ, КНУТД) / відп. ред. А.Ю. Олійник, Ю.В. Оніщик. К.: КНУТД, 2022. С. 111-117.

108. Оніщик Ю.В. Митні правовідносини: поняття, ознаки, види. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2012. № 1 (56). С. 142–147.

109. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. Чернівці: Рута, 2002. 392 с.

110. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. К.: Екс Об, 2003. 280 с.

111. Воронова Л.К. Фінансове право України: підручник. К.: Прецедент; Моя книга, 2006. 448 с.

112. Возний М.В. Правова природа митних платежів. *Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні*: матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції (9 листопада 2023 р., м. Київ, КНУТД) / відп. ред. А.Ю. Олійник, Ю.В. Оніщик. К.: КНУТД, 2023. С. 324-327.

113. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс: підручник. К.: Юрінком Інтер, 2010. 808 с.

114. Озеруга О.В. Адміністрування митних платежів як фінансово-правовий інститут. *Приватне та публічне право*. 2019. № 3. С. 101–104.

115. Возний В.М. Адміністрування митних платежів як об'єкт фінансово-правового регулювання. *Економіка. Фінанси. Право*. 2025. № 1. С. 23–26. DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2025.1.5>.

116. Музика-Стефанчук О.А., Якимчук Н.Я. Сучасне фінансове право. Право публічних фінансів: підручник. Київ: АртЕк, 2024. 656 с.
117. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. 26 с.
118. Самсін І.Л. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект): дис. ... докт. юрид. наук. Х., 2014. 393 с.
119. Оніщик Ю.В. Адміністрування митних платежів як напрям фінансової діяльності держави. *Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки», 24 листопада 2017 р. / Університет державної фіскальної служби України, Навчально-науковий інститут права. Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД», 2017. С. 294-295.
120. Латковська Т.А. Розвиток науки фінансового права – запорука розвитку української держави. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2012. Т. 12. С. 9–18.
121. Макух О.В. Основоположні категорії фінансового права та їх вплив на визначення змісту фінансових правовідносин. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2016. Випуск 40. Том 2. С. 32–37.
122. Лукашев О.А. Теоретичні проблеми системи фінансового права: монографія. Харків: Право, 2010. 304 с.
123. Дамірчиєв М.І. До питання щодо родових понять при регулюванні публічної фінансової діяльності (на прикладі законодавства України та Азербайджанської Республіки). *Вісник Національної академії правових наук України*. 2013. № 4 (75). С. 99–106.
124. Оніщик Ю.В. Конструкція «фінансова діяльність»: співвідношення публічного та приватного інтересу при її здійсненні. *Держава і право*. 2010. Випуск № 48. С. 419–423.

125. Касьяненко Л.М. Планування як складова фінансово-правового процесу. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2010. № 3 (50). С. 119–125.
126. Лучковська С.І. Фінансове право: навч. посібник. К.: КНТ, 2010. 296 с.
127. Ніщимна С.О. Сутність публічної фінансової діяльності. *Evropsky politicky a pravni diskurz*. 2015. Svazek 2. 1. vydani. С. 141–147.
128. Возний В.М. Обов'язок із сплати митних платежів як об'єкт адміністрування митних платежів: особливості правового регулювання. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2023. № 6 (53). С. 79-82. DOI: <https://doi.org/10.32782/pyuv.v6.2023.16>.
129. Попович Т.П. Юридичний обов'язок як правова цінність. *Часопис Київського університету права*. 2020. № 2. С. 43-47.
130. Васильєва А.Г. Правова природа обов'язків платника податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2016. 20 с.
131. Васильєва А.Г. Правова природа обов'язків платника податків: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2016. 192 с.
132. Гетманцев Д.О. До питання про податковий обов'язок платника податку. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 4. С. 134–137.
133. Самсін І.Л. Підстави виникнення податкового зобов'язання за Податковим кодексом України. *Вісник Академії правових наук України. Серія: «Право»*. 2011. № 3 (66). С. 179–186.
134. Кучерявенко М.П. Податкове право України: академічний курс: підручник. К.: Правова єдність, 2008. 701 с.
135. Самсін І.Л. Податкове зобов'язання: вид і міра поведінки, правовідношення чи інститут права? *Форум права*. 2013. № 2. С. 492–496. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2013_2_77.pdf (дата звернення 18.09.2024).
136. Гетманцев Д.О., Макарчук Р.В., Толкачов Я.С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 752 с.

137. Онищук Н.Ю. До питання виконання податкового обов'язку. *Форум права*. 2009. № 3. С. 475–479. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2009_3_73 (дата звернення 18.09.2024).

138. Кухар О.В. Співвідношення принципів консолідації та індивідуалізації при виконанні податкового обов'язку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2006. 20 с.

139. Виноградов В.А. Правовий статус фізичних осіб – платників податків: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 190 с.

140. Конституція України від 28 червня 1996 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення 22.09.2024).

141. Возний М.В. Фінансово-правове регулювання контролю за сплатою митних платежів. *Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні*: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції (8 жовтня 2024 р., м. Київ, КНУТД) / відп. ред. А.Ю. Олійник, Ю.В. Оніщик. К.: КНУТД, 2024. С. 49-53.

142. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.

143. Лімська декларація керівних принципів контролю 1977 року. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/169430___169430 (дата звернення 02.10.2024).

144. Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навч. посіб. К.: ЦНЛ, 2004. 300 с.

145. Адміністративне право України. Академічний курс: Підруч.: У двох томах: Том 1. Загальна частина / Ред. колегія: В.Б. Авер'янов (голова). К.: Видавництво «Юридична думка», 2004. 584 с.

146. Гаращук В.М. Контроль та нагляд в державному управлінні. Харків: Фоліо, 2002. 176 с.

147. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю: навч. посіб. К.: Юрінком Інтер, 2008. 504 с.

148. Зима Д.Л. Теоретико-правові питання координації державного фінансового контролю: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2008. 207 с.
149. Озеруга О.В. Контроль за сплатою митних платежів як складник адміністрування митних платежів: особливості фінансово-правового регулювання. *Правові новели*. 2019. № 8. С. 106–112.
150. Єгарміна В.Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2011. № 1. С. 166-176.
151. Корецький О.М. Податковий контроль як складова державного фінансового контролю. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=403> (дата звернення 11.10.2024).
152. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2007. 189 с.
153. Кучерявенко М.П. Податкове право України: підручник. Х.: Право, 2012. 528 с.
154. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Монографія. Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. 407 с.
155. Єна Р.О. Правове регулювання документальних перевірок, які здійснюються органами фінансового контролю України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 211 с.
156. Коломoeць Т.О. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації: моногр. Запоріжжя: «Поліграф», 2004. 404 с.
157. Гайворонська Я.В. Адміністративно-правовий примус у системі фінансового моніторингу: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2016. 221 с.
158. Адміністративне право України: підручник / Ю.П. Битяк, В.М. Гаращук, О.В. Дьяченко та ін.; за ред. Ю.П. Битяка. Київ: Юрінком Інтер, 2006. 544 с.
159. Трещова О.Р. Теоретико-правові засади державного примусу. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2010. № 19. С. 92–98.

160. Шімон В.І. Державно-правовий примус у митній сфері: постановка проблеми. *Актуальні питання юриспруденції: теоретичний та практичний виміри*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Суми, 25-26 квітня 2018 року). У 2-х частинах. Частина 1. Суми, 2018. С. 232–235.

161. Оніщик Ю.В., Шімон В.І. Стан наукового опрацювання інституту фінансово-правового примусу у сфері державної митної справи: основні положення, невирішені питання та перспективи. *Правові новели*. 2018. № 5. С. 78–83.

162. Комзюк А., Комзюк В. Адміністративний примус як засіб здійснення митної справи в Україні. *Вісник Академії митної служби України*. 1999. № 4. С. 34–37.

163. Педешко А.І. Адміністративна відповідальність за порушення митних правил сфері: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2000. 20 с.

164. Продайко С.В. Адміністративні правопорушення у митній сфері: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2003. 23 с.

165. Мудров А.А. Адміністративно-примусові повноваження митних органів та порядок їх реалізації: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2013. 20 с.

166. Омельчук О.М. Контрабанда за кримінальним правом України: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.08. Київ, 2002. 20 с.

167. Процюк О.В. Кримінальна відповідальність за контрабанду: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.08. Київ, 2006. 18 с.

168. Дмитренко Е.С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2009. 592 с.

169. Озеруга О.В. Заходи фінансово-правового примусу в системі адміністрування митних платежів. *National law journal: theory and practice*. 2019. Nr. 4 (38). Р. 87–91.

170. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2011. 213 с.

171. Сліденко А.В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 Харків, 2018. 199 с.
172. Дорошенко Д.П. Класифікація заходів примусу у сфері оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2016. Випуск 2, ч. 1. С. 62–65.
173. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів: дис. ... докт. юрид. наук: спец. 12.00.07. Київ, 2004. 439 с.
174. Сергеева В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку в системі заходів податково-правового примусу. *Право і безпека*. 2005. № 1. С. 162–166.
175. Ханова Р.Ф. Правове регулювання податкового боргу: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2014. 206 с.
176. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. Х.: Право, 2011. Ч. 1. 704 с.
177. Гребенюк Н.В. Функції податково-правового примусу: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 199 с.
178. Закарян Б.Н. Правовідновлювальні заходи в податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2016. 212 с.
179. Оніщик Ю.В. Особливості правового регулювання митних відносин у країнах Європейського Союзу. *Держава і право*. 2012. Випуск № 55. С. 442–447.
180. Оніщик Ю.В. Гармонізація та уніфікація митного законодавства країн Європейського Союзу: фінансово-правовий аспект. *Українсько-грецький міжнародний науковий юридичний журнал Порівняльно-правові дослідження*. 2012. № 1-2. С. 193-198.
181. Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 952/2013 від 9 жовтня 2013 року про встановлення Митного кодексу Союзу. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_009-13#Text (дата звернення 07.11.2024).

182. Договір про заснування Європейської Спільноти від 25 березня 1957 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_017#Text (дата звернення 07.11.2024).

183. Генеральна угода з тарифів і торгівлі від 30 жовтня 1947 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_264#Text (дата звернення 07.11.2024).

184. Регламент Ради (ЄЕС) № 2658/87 від 23 липня 1987 року про тарифну і статистичну номенклатуру та про спільний митний тариф. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b30#Text (дата звернення 12.11.2024).

185. Федчишин Ю.А. Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу в контексті Угоди про асоціацію: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2016. 194 с.

186. Про спільну систему податку на додану вартість: Директива Ради від 28 листопада 2006 року № 2006/112/ЄС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/%20994_928/page#Text (дата звернення 21.11.2024).

187. Прокіпчук Л.І. Досвід Європейського Союзу у питаннях адміністрування митних платежів: теоретичні основи та практичні рекомендації. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка і менеджмент»*. 2019. Випуск 3 (81). С. 71-75.

188. Податкове право країн ЄС: посібник / М.Г. Волощук, О.О. Петріченко, О.В. Білаш, Т.О. Карабін, М.В. Менджул. Ужгород: Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 144 с.

189. Харкавий М.О. Митний пост-аудит: зарубіжний досвід та вітчизняна практика. *Світ фінансів*. 2013. № 3. С. 118–125.

190. Щербатюк Н.В. Організація митного контролю: європейський досвід. *Часопис Київського університету права*. 2020. № 1. С. 387-391.

191. Санкції за порушення митних правил в державах-членах ЄС: порівняльний аналіз. URL: <https://ucep.org.ua/wp-content/uploads/2021/12/sankcziyi-za-porushennya-mytnyh-pravyl-v-derzhavah-chlenah-yes-1.pdf> (дата звернення 29.11.2024).

192. Протягом 2022 року Держмитслужба перерахувала до Державного бюджету України 300,8 млрд грн митних платежів. URL: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/protiagom-2022-roku-derzhmitsluzhba-pererakhuvala-do-derzhavnogo-biudzhetu-ukrayini-3008-mlrd-grn-mitnikh-platezhiv-1046> (дата звернення: 16.01.2025).

193. У 2023 році Держмитслужба перерахувала до бюджету 459,8 млрд грн. URL: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/u-2023-rotsi-derzhmitsluzhba-pererakhuvala-do-biudzhetu-4598-mlrd-grn-1438> (дата звернення: 16.01.2025).

194. Результати виконання митними органами фіскальної функції у 2024 році. URL: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/rezultati-vikonannia-mitnimi-organami-fiskalnoyi-funktsiyi-u-2024-rotsi-1976> (дата звернення: 16.01.2025).

195. Довіра до інститутів суспільства та політиків, електоральні орієнтації громадян України (липень–серпень 2021 р.). URL: <https://razumkov.org.ua/napriamky/sotsiologichni-doslidzhennia/dovira-do-instytutiv-suspilstva-ta-politykiv-elektoralni-oriiientatsii-gromadian-ukrainy> (дата звернення 16.01.2025).

196. Бізнес покращив оцінку митної сфери в Україні. URL: <https://yur-gazeta.com/golovna/biznes-pokrashchiv-ocinku-mitnoyi-sferi-v-ukrayini.html> (дата звернення: 16.01.2025).

197. Річний звіт Ради бізнес-омбудсмена за 2023 рік. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2024/06/9-years-ua.pdf> (дата звернення: 16.01.2025).

198. Рада бізнес-омбудсмена отримала у 2024 році понад тисячу скарг: деталі. URL: <https://yur-gazeta.com/golovna/rada-biznesombudsmena-otrimala-u-2024-roci-ponad-tisyachu-skarg-detali.html> (дата звернення: 04.02.2025).

199. Звіт Державної митної служби України про результати розгляду в адміністративному порядку скарг платників податків на податкові повідомлення-рішення митних органів протягом 2024 року. URL: <https://customs.gov.ua/rozgliad-sporiv-v-administrativnomu-poriadku> (дата звернення: 04.02.2025).

200. Звіт щодо стану розгляду судами справ за участі митниць Державної митної служби України протягом січня – грудня 2024 року. URL: <https://customs.gov.ua/rozgliad-sporiv-v-administrativnomu-poriadku> (дата звернення: 16.01.2025).

201. Системний звіт Ради бізнес-омбудсмена. Актуальні проблеми бізнесу у митній сфері. URL: https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/06/ii_2018_sytem_ua.pdf (дата звернення: 21.01.2025).

202. Системний звіт Ради бізнес-омбудсмена. Проблемні питання регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні. URL: https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2015/10/sysrep_trade_ukr_pdf.pdf (дата звернення: 21.01.2025).

203. Пропозиції Ради бізнес-омбудсмена щодо системних питань, вирішення яких необхідно для покращення інвестиційного клімату України і прискореного відновлення 2023 року. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/09/top-10-rekomendaczij-2023-roku.pdf> (дата звернення: 21.01.2025).

204. Огляд судової практики Верховного Суду у сфері митної справи. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Ohliad_mytna_sprava.pdf (дата звернення: 21.01.2025).

205. Огляд судової практики КАС ВС щодо митної справи (2018 рік – квітень 2024 року). URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Ohliad_mytna_sprava.pdf (дата звернення: 21.01.2025).

206. Возний М.В. Законодавче забезпечення адміністрування митних платежів в умовах воєнного стану. *Приватно-правові та публічно-правові відносини: проблеми теорії та практики в умовах воєнної агресії*: збірник матеріалів II Міжнародної науково–практичної конференції (м. Кропивницький, 07 жовтня 2022 року). Кропивницький, 2022. С. 446-449.

207. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 3 березня 2022 року №

2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#n59> (дата звернення: 26.11.2022).

208. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#n151> (дата звернення: 26.11.2022).

209. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24 березня 2022 року № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#n61> (дата звернення: 26.11.2022).

210. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування: Закон України від 21 червня 2022 року № 2325-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2325-20#n17> (дата звернення: 26.11.2022).

211. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення на митну територію України окремих товарів оборонного призначення: Закон України від 17 грудня 2024 року № 4143-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4143-20#Text> (дата звернення: 23.01.2025).

212. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо звільнення від оподаткування ввізним митом окремих товарів оборонного призначення та Закону України «Про деякі питання ввезення на митну територію України та проведення першої державної реєстрації транспортних засобів» щодо вимог відповідності екологічним нормам: Закон України від 17 грудня 2024 року № 4144-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4144-20#Text> (дата звернення: 23.01.2025).

213. Деякі питання сплати митних платежів під час ввезення на митну територію України товарів оборонного призначення: постанова Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2022 р. № 1006. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/deiaki-pytannia-splaty-mytnykh-plate-a1006> (дата звернення: 09.03.2023).

214. Про заборону вивезення товарів з України на митну територію Російської Федерації: постанова Кабінету Міністрів України від 27 вересня 2022 р. № 1076. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zaboronu-vyvezennia-tovariv-z-u-a1076> (дата звернення: 09.03.2023).

215. Про затвердження переліку окремих товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України транзитом здійснюється без надання митним органам забезпечення сплати митних платежів: постанова Кабінету Міністрів України від 27 вересня 2022 р. № 1091. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennia-pereliku-okremykh-tovariv-vvezennia-iakykh-i270922-1091> (дата звернення: 09.03.2023).

216. Про внесення змін до переліку товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість та які звільняються від сплати ввізного мита: постанова Кабінету Міністрів України від 09 листопада 2022 р. № 1260. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-vnesennya-zmin-do-pereliku-tovariv-u-tomu-chisli-likarskih-zasobiv-medichnih-virobiv-taabo-t091122> (дата звернення: 09.03.2023).

217. Про внесення змін до переліку товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість та які звільняються від сплати ввізного мита: постанова Кабінету Міністрів України від 29 листопада 2022 р. № 1340. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-vnesennia-zmin-do-pereliku->

товарів у тому числі лікарських засобів медичних виробів-1340-291122 (дата звернення: 09.03.2023).

218. Про затвердження Порядку ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту та цільового використання державними науковими установами, державними закладами вищої освіти товарів, визначених пунктом 21 частини першої статті 282 Митного кодексу України, що звільняються від оподаткування митом, а також операції з ввезення яких на митну територію України звільняються від оподаткування податком на додану вартість: постанова Кабінету Міністрів України від 04 листопада 2022 р. № 1296. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennya-poryadku-vvezennya-na-mitnu-teritoriyu-ukrayini-u-mitnomu-rezhimi-importu-ta-cilovogo-i041122-1296> (дата звернення: 09.03.2023).

219. Regulation (EU) 2022/870 of the European Parliament and of the Council of 30 May 2022 on temporary trade-liberalisation measures supplementing trade concessions applicable to Ukrainian products under the Association Agreement between the European Union and the European Atomic Energy Community and their Member States, of the one part, and Ukraine, of the other part. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.L_.2022.152.01.0103.01.ENG&toc=OJ%3AL%3A2022%3A152%3ATOC (дата звернення: 09.03.2023).

220. Конвенція про процедуру спільного транзиту від 20 травня 1987 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_001-87#Text (дата звернення: 09.03.2023).

221. Возний М.В. Правові особливості оподаткування митними платежами товарів, що переміщуються через митний кордон України, в умовах воєнного стану. *Трансформація законодавства в умовах воєнного стану та післявоєнного часу: стан та перспективи*: збірник тез доповідей та повідомлень за круглого столу (м. Харків, 17 березня 2023 р.). Харків: НЮУ імені Ярослава Мудрого, 2023. С. 51-55.

222. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 21 березня 2014 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page (дата звернення 23.01.2025).

223. Про виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: постанова Кабінету Міністрів України від 25 жовтня 2017 року № 1106. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1106-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 23.01.2025).

224. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо використання митних декларацій та електронної транзитної системи, передбачених Конвенцією про процедуру спільного транзиту, для здійснення транзиту на умовах цього Кодексу: Закон України від 13 липня 2023 року № 3229-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3229-20#Text> (дата звернення: 23.01.2025).

225. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо приведення порядку визначення країни походження товару у відповідність із Митним кодексом Європейського Союзу та забезпечення реалізації угод України про вільну торгівлю: Закон України від 14 липня 2023 року № 3261-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3261-20#Text> (дата звернення: 23.01.2025).

226. Про затвердження концепції «походження товарів» і методів адміністративного співробітництва відповідно до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: постанова Кабінету Міністрів України від 11 листопада 2023 року № 1184. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1184-2023-%D0%BF#Text> (дата звернення: 23.01.2025).

227. Про внесення змін до Митного кодексу України та інших законів України щодо уніфікації з європейськими та північноатлантичними стандартами процедур декларування військової техніки та інших товарів: Закон України від 23

серпня 2023 року № 3345-ІХІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3345-20#Text> (дата звернення: 23.01.2025).

228. Деякі питання застосування документа для декларування військової техніки та інших товарів (Форми 302 України): постанова Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2023 року № 1230. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1230-2023-%D0%BF#Text> (дата звернення: 23.01.2025).

229. Про внесення зміни до Порядку ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності: постанова Кабінету Міністрів України від 24 червня 2023 року № 633. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/633-2023-%D0%BF#Text> (дата звернення: 23.01.2025).

230. Про ратифікацію Угоди між Україною та Європейським Союзом про участь України в «Митниці», Програмі Союзу для співробітництва в митній сфері: Закон України від 29 червня 2023 року № 3176-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3176-20#Text> (дата звернення: 23.01.2025).

231. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо імплементації деяких положень Митного кодексу Європейського Союзу: Закон України від 22 серпня 2024 року № 3926-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3926-20#top> (дата звернення: 23.01.2025).

232. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1218-2023-%D1%80#Text> (дата звернення: 23.01.2025).

233. Національна стратегія доходів до 2030 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9D%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0_%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F_%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%96%D0%B2_2030.pdf (дата звернення: 23.01.2025).

234. В Україні розробляють новий Митний кодекс на основі Митного кодексу ЄС. URL: <https://pravo.ua/v-ukraini-rozrobliaiut-novy-mytnyi-kodeks-na-osnovi-mytneho-kodeksu-ies/> (дата звернення: 11.03.2024).

235. Савченко Л.А., Л.М. Касьяненко. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: Монографія. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2005. 228 с.

236. Академічний тлумачний словник української мови. URL: <http://sum.in.ua/s/spravljaty> (дата звернення: 29.01.2025).

237. Бугайчук К.Л. Публічне адміністрування: теоретичні засади та підходи до визначення. *Право і безпека*. 2017. № 3 (66). С. 38–44.

238. Крисоватий А.І. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації: моногр. Тернопіль: ВПЦ, «Економічна думка ТНЕУ», 2012. 212 с.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Возний В.М. Сутність та правова природа адміністрування митних платежів. *Юридичний вісник*. 2023. № 6. С. 170-176. DOI: <https://doi.org/10.32782/yuv.v6.2023.20>.

2. Возний В.М. Обов'язок із сплати митних платежів як об'єкт адміністрування митних платежів: особливості правового регулювання. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2023. № 6 (53). С. 79-82. DOI: <https://doi.org/10.32782/pyuv.v6.2023.16>.

3. Возний В.М. Адміністрування митних платежів як об'єкт фінансово-правового регулювання. *Економіка. Фінанси. Право*. 2025. № 1. С. 23–26. DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2025.1.5>.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

4. Возний М.В. Законодавче забезпечення адміністрування митних платежів в умовах воєнного стану. *Приватно-правові та публічно-правові відносини: проблеми теорії та практики в умовах воєнної агресії*: збірник матеріалів II Міжнародної науково–практичної конференції (м. Кропивницький, 07 жовтня 2022 року). Кропивницький, 2022. С. 446-449.

5. Возний М.В. Митні органи як суб'єкти адміністрування митних платежів. *Основні права людини і громадянина в умовах глобалізації*: матеріали Всеукраїнського науково-практичного круглого столу (23 листопада 2022 р., м. Київ, КНУТД) / відп. ред. А.Ю. Олійник, Ю.В. Оніщик. К.: КНУТД, 2022. С. 111-117.

6. Возний М.В. Правові особливості оподаткування митними платежами товарів, що переміщуються через митний кордон України, в умовах воєнного стану. *Трансформація законодавства в умовах воєнного стану та післявоєнного*

часу: *стан та перспективи*: збірник тез доповідей та повідомлень за круглого столу (м. Харків, 17 березня 2023 р.). Харків: НЮУ імені Ярослава Мудрого, 2023. С. 51-55.

7. Возний М.В. Адміністрування митних платежів як форма реалізації публічної влади. *Правові засади організації та здійснення публічної влади*: збірник тез VI Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 85-річчю від дня народження доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 31 березня 2023 року). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2023. С. 89-91.

8. Возний М.В. Правова природа митних платежів. *Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні*: матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції (9 листопада 2023 р., м. Київ, КНУТД) / відп. ред. А.Ю. Олійник, Ю.В. Оніщик. К.: КНУТД, 2023. С. 324-327.

9. Возний М.В. Фінансово-правове регулювання контролю за сплатою митних платежів. *Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні*: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції (8 жовтня 2024 р., м. Київ, КНУТД) / відп. ред. А.Ю. Олійник, Ю.В. Оніщик. К.: КНУТД, 2024. С. 49-53.