

23. Про затвердження Інструкції про порядок роботи з технічними засобами фіксування судового процесу (судового засідання) : наказ Державної судової адміністрації України : від 20 вер. 2012 року № 108 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 77. – Ст. 296.

24. Про затвердження Інструкції з діловодства в адміністративних судах України : наказ Державної судової адміністрації України : від 17 груд. 2013 року № 174 // Юридичний вісник України. – 2014. – № 4.

25. Про затвердження Інструкції про порядок виконання міжнародних договорів з питань надання правової допомоги в цивільних справах щодо вручення документів, отримання доказів та визнання і виконання судових рішень : спільний наказ Міністерства юстиції України та Державної судової адміністрації України : від 27 черв. 2008 року № 1092/5/54 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 4. – Ст. 1646.

26. Про затвердження форм звітності про розгляд апеляційними та місцевими (крім господарських) судами судових справ і матеріалів та Інструкції щодо їх заповнення і подання : наказ Державної судової адміністрації України : від 5 черв. 2006 року № 55 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 25. – Ст. 1856.

УДК 347.73

**Семчик О. О.,**

канд. юрид. наук, с.н.с., старший науковий співробітник  
відділу проблем державного управління  
та адміністративного права Інституту держави і права  
ім. В.М. Корецького НАН України

## **ПОДАТКОВО-ПРАВОВІ СТИМУЛИ У МИТНОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ**

У статті проаналізовано положення українського митного та податкового законодавства щодо застосування податкового стимулу у формі умовного звільнення від сплати митних

платежів у окремих видах митних режимів. Висвітлено проблемні аспекти співвідношення понять, що визначають зміст такої пільги, а також підстави для її застосування та позбавлення права на її застосування. У ході комплексного аналізу норм, що встановлюють умови застосування умовного звільнення від сплати митних платежів, зроблено висновок щодо важливості забезпечення уніфікованого підходу до розуміння терміну «умовне звільнення від сплати митних платежів», а також необхідності окреслення чіткого переліку підстав для надання та застосування цього виду податкової пільги, та підстав позбавлення прав на неї.

*Ключові слова:* податково-правові стимули, податкові пільги, митні режими, умовне звільнення від сплати митних платежів

В статье проанализированы положения украинского таможенного и налогового законодательства по применению налогового стимула в форме условного освобождения от уплаты таможенных платежей в отдельных видах таможенных режимов. Освещены проблемные аспекты соотношения понятий, определяющих содержание такой льготы, а также основания для ее применения и лишения права на ее применение. В ходе комплексного анализа норм, устанавливающих условия применения условного освобождения от уплаты таможенных платежей, сделан вывод о важности обеспечения унифицированного подхода к пониманию термина «условное освобождение от уплаты таможенных платежей», а также необходимости определения четкого перечня оснований для предоставления и применения этого вида налоговой льготы, а также оснований лишения прав на нее.

*Ключевые слова:* налогово-правовые стимулы, налоговые льготы, таможенные режимы, условное освобождение от уплаты таможенных платежей

This article analyzes the provisions of the customs and tax legislation regarding the application of the tax incentive in the form of conditional exemption from payment of customs duties in certain types of customs regimes. The problematic aspects of the relation between

the concepts that define the content of such an exemption, as well as the grounds for its application and deprivation of the right to use it, are highlighted. As a result of comprehensive analysis of the norms that establish conditions for the application of conditional exemption from payment of customs duties, it was concluded that it is important to ensure a unified approach to the understanding of the term “conditional exemption from payment of customs duties”, as well as the elaboration of a clear list of grounds for the provision and application of this type of tax relief, and for the deprivation of rights to apply it.

*Keywords:* tax incentives, tax breaks, customs regimes, conditional exemption from payment of customs duties

**Постановка проблеми.** Податково-правові стимули у всьому світі продемонстрували свою ефективність у вирішенні питання створення у державі сприятливих умов для залучення інвестицій у створення нових підприємств і таким чином наповнення бюджетів за рахунок створення нових робочих місць та розвитку супутніх видів підприємницької діяльності. Стимули у правовому регулюванні є своєрідним механізмом для спонукання шляхом заохочення суб'єктів, на яких вони спрямовані, до певних дій, що у кінцевому рахунку має на меті забезпечення сталого та інклюзивного розвитку держави задля виконання покладених на неї функцій. А таке заохочення протягом десятиліть розглядається як ефективний спосіб залучення капіталу (інвестицій) у економіку України, що потребує розробки спеціальної державної програми та чіткого правового механізму реалізації [1, с. 300]. Податково-правові стимули існують здебільшого у формі податкових пільг. Проте не всі податкові пільги належать до податково-правових стимулів. Однією із ключових відмінностей податково-правового стимулу від інших норм права є обопільне задоволення інтересів як з боку господарюючого суб'єкта, який користується податковими пільгами, так і з боку держави, яка сприяє таким чином створенню робочих місць, регіональному розвитку та наповненню коштами публічних фондів. Тому, правове регулювання податково-правових стимулів має бути

чітким, стабільним та спрямованим на досягнення кінцевої мети захисту інтересів як держави, так і суб'єктів господарювання, які інвестують у розвиток певної країни. Зважаючи на викладене, актуальним залишається висвітлення проблемних аспектів у застосуванні податково-правових стимулів, які спрямовані на залучення інвестицій у економіку України. Одним із видів таких податково-правових стимулів є звільнення від оподаткування, яке може надаватися суб'єктам господарювання відповідно до положень митного законодавства за умови дотримання передбачених ним вимог.

**Аналіз дослідження даної проблеми.** З'ясування змісту та особливостей податково-правових стимулів у контексті права здебільшого здійснюється крізь призму характеристики окремих податкових пільг, що відрізняються стимулюючим характером. До провідних дослідників, які звертались у своїх працях до досліджуваної проблематики зокрема належать Криницький І., Вишемирський М., Зельдіна О., Крупа Л., Кармаліта М., Сіюшов Д. та ін. Більша ж увага податково-правовим стимулам приділяється економістами, які звертають увагу на аналіз застосування таких стимулів у межах фінансового механізму для забезпечення підтримки окремих галузей економіки, і забезпечення соціально-економічного розвитку країни. Серед дослідників цієї проблематики варто відмітити Василика О., Серебрянського Д., Романенко О., Ревіна С., Сича О. та ін.

**Метою статті** є висвітлення проблемних аспектів застосування податково-правових стимулів, передбачених митним законодавством України та окреслення можливих шляхів їх розв'язання.

**Виклад основного матеріалу.** Митний кодекс України (надалі МК України) [2] містить ряд податково-правових стимулів, які передбачають можливість здійснювати діяльність із звільненням від оподаткування митними платежами. Податково-правові стимули у митному законодавстві пов'язуються із поміщенням товарів у певний режим. Найбільш поширеним податково-правовим стимулом згідно із МК України є умовне звільнення від оподаткування митними платежами. При цьому, таке звільнення носить стимулюючий характер

тільки при поміщенні товарів у окремі види митні режимів. Ст. 70 МК визначає наступні види митних режимів: 1) імпорт; 2) реімпорт; 3) експорт; 4) реекспорт; 5) транзит; 6) тимчасове ввезення; 7) тимчасове вивезення; 8) митний склад; 9) вільна митна зона; 10) безмитна торгівля; 11) переробка на митній території; 12) переробка за межами митної території; 13) знищення або руйнування; 14) відмова на користь держави. До митних режимів, щодо яких МК України містить стимулюючі норми щодо умовного звільнення від оподаткування митними платежами можна віднести: реекспорт; тимчасове ввезення; тимчасове вивезення; митний склад; вільна митна зона; безмитна торгівля; переробка на митній території.

Звільнення від сплати податку згідно зі ст. 30 Податкового кодексу України (надалі ПК України) [3] є видом податкової пільги для платників податків. У якості підстав для надання податкових пільг зі сплати податків наведена стаття визначає особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. За наявності відповідних підстав платник податків вправі використовувати податкову пільгу з моменту виникнення підстав для її застосування і протягом усього строку її дії (підп. 17.1.4. п. 17.1 ст.17 та п.30.3 ст. 30 ПК України).

МК України є основними нормативно-правовим актом, норми якого врегульовують відносини щодо надання пільг при використанні суб'єктами господарювання митних режимів, які передбачають звільнення від сплати митних платежів. Справляння митних платежів віднесено законодавцем до переліку відносин, що регулюються законодавством з питань державної митної справи, до якого належать Конституція України, Митний кодекс України та інші закони України, що регулюють такі відносини (ст. 1, ст. 7 МК України). До інших законів України, норми яких регулюють відносини із справляння митних платежів, у першу чергу, належить Податковий Кодекс України (надалі ПК України). При цьому, ПК України до податкового законодавства, що регулює відносини, пов'язані із оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через

митний кордон України відносить Конституцію України, ПК України, МК України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання зазначених відносин (п.3.1 ст. 3 ПК України). Згідно із п.1.2 ст. 1 ПК України Податковим кодексом України визначаються правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи. Із наведених положень можна дійти висновку, що правила оподаткування митом визначено у МК України, і окремі положення регулюються також ПК України, у такому разі при конкуренції норм двох кодексів, до таких відносин, у першу чергу, мають застосовуватися положення МК України.

ПК України надає два тлумачення умовного звільнення від оподаткування митними платежами:

1)узагальнююче визначення, що розповсюджується на усі види митних платежів та усі випадки умовного звільнення від їх сплати, а саме: звільнення від сплати митних платежів, застосування якого передбачає дотримання певних умов та обмежень під час використання товарів і транспортних засобів комерційного призначення, розпорядження ними після їх випуску (підп. 14.1.253 п.14.1 ст. 14 ПК України);

2)визначення, що стосується умовного звільнення від сплати окремих митних платежів та застосовується при поміщенні товарів у певні митні режими, зокрема а) умовне звільнення від оподаткування податком на додану вартість та акцизним податком у разі ввезення товарів на митну територію України передбачає звільнення (умовне повне або умовне часткове) від сплати нарахованого податкового зобов'язання у разі розміщення товарів у митних режимах, що передбачають звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог митного режиму, встановлених Митним кодексом України (підп. 14.1.254 п.14.1 ст. 14 ПК України); б) умовне звільнення від оподаткування митом у разі поміщення товарів у митні режими реімпорту, реекспорту, транзиту, тимчасового ввезення, тимчасового вивезення митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або

руйнування за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених розділом V МК України (ст. 283, ст. 284 МК України).

МК України, у свою чергу, містить єдину норму щодо умовного звільнення від оподаткування митними платежами, яке передбачає звільнення від сплати нарахованого податкового зобов'язання у разі поміщення товарів у митні режими, що передбачають звільнення від оподаткування митними платежами за умови дотримання вимог митного режиму (п.62 ч.1 ст.4 МК України). Митні платежі у законодавстві України тлумачаться як: а) податки, що відповідно до ПК України 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 – підп. 14.1.113 п.14.1 ст. 14 ПК України; б) мито; акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції); податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) – п. 27 ч.1 ст. 4 МК України.

При співставленні наведених у МК України та ПК України термінів, виявляються окремі неточності у формулюваннях, при застосуванні яких може мати місце їх неоднозначне тлумачення. Зокрема, згідно норм ПК України умовне звільнення пов'язується із двома підставами його застосування – дотримання певних умов та обмежень під час використання та розпорядження товарами та із дотриманням митного режиму. Наведена норма МК України при цьому пов'язує надання умовного звільнення тільки із умовою дотримання вимог митного режиму. Визначення надане підп. 14.1.253 п.14.1 ст. 14 ПК України обмежується підставою для застосування пільги тільки умовами та обмеженнями щодо використання та розпорядження товарами, які не можуть розглядатись як єдина вимога для використання певного митного режиму. Із комплексного тлумачення наведених, а також ряду інших норм (ст. 123 ПК України, ст. 276, ст. 282, ст. 296 МК України) можна дійти висновку, що умовне звільнення від сплати митних платежів у розрізі норм податкового законодавства

відмежується від умовного звільнення від сплати ПДВ та акцизного податку умовами надання такого звільнення. У першому випадку мова йде про виконання умов щодо цільового використання товарів, при ввезенні яких надано звільнення від оподаткування, а у другому – про виконання вимог митних режимів, що передбачають відповідне звільнення. Але у такому разі визначення ПК України, надане підп. 14.1.254 п.14.1 ст. 14, що логічно не розповсюджується на умовне звільнення від сплати мита, протирічить змісту цієї пільги, що закріпленій у МК України.

Крім того, у ряді статей ПК України та МК України наводяться різні положення щодо підстав позбавлення права на використання пільги у вигляді умовного звільнення від сплати митних платежів. Так, норми статей, які визначають платників мита (п.3 ч.1 ст.276), осіб, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів (п.3 ч.3 ст.293), особливості застосування ставок митних платежів під час незаконного переміщення товарів через митний кордон України та використання товарів з порушенням встановлених обмежень (ч.4 ст.296) містять приписи, що зобов'язують суб'єкта, якому надане умовне звільнення від оподаткування, сплатити митні платежі у разі порушення умов і вимог митних режимів. Ст. 292 МК України серед переліку випадків коли митні платежі не сплачуються визначає факт ввезення товарів на митну територію України або вивезення товарів з митної території України за умови поміщення таких товарів у митний режим, який не передбачає сплату митних платежів. Звільнення від сплати митних платежів пов'язується законодавцем із виконанням умов, що впливають з відповідного режиму (п.3 ч.1) та обмежені періодом його дії (п.3 ч.1). При цьому обов'язковою умовою для застосування податкової пільги у вигляді несплати митних платежів є наявність відповідної норми для конкретного митного режиму у МК України, ПК України, інших законах України, чи міжнародних договорах, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Положення ст. 213 ПК України передбачають обов'язкову сплату суми податкового зобов'язання (у т.ч. щодо сплати



акцизного податку – підп. 213.3.3 п.213.3 ст. 213), на яку було надано умовне звільнення, та пені, нарахованої на суму такого податкового зобов'язання за період з дня надання умовного звільнення від оподаткування до дня оплати у випадку коли мало місце порушення умов митних режимів, при розміщенні в які надано умовне звільнення від оподаткування (ст.132). Ст. 297 МК України визначає строки сплати митних платежів, зокрема у разі порушення вимог і умов митних режимів, що відповідно до МК України тягне за собою виникнення обов'язку із сплати митних платежів, і для цілей обчислення пені строком сплати таких митних платежів вважається день вчинення такого порушення. Якщо такий день установити неможливо, строком сплати митних платежів вважається день початку дії відповідного митного режиму (п.2 ч.5). Загальна вимога щодо дотримання декларантом умов митних режимів та порядку поміщення у них товарів міститься також і у ст.71 МК України.

Із аналізу положень низки наведених норм, можна виокремити наступні підстави для позбавлення права на застосування пільги у вигляді умовного звільнення від сплати митних платежів: недотримання умов митного режиму, недотримання вимог митного режиму, недотримання умов і вимог митного режиму; недотримання вимог і обмежень митного режиму. Тоді, виникає питання про співвідношення понять умови, вимоги, обмеження митного режиму.

Таким чином, при визначенні податково-правового стимулу у вигляді умовного звільнення від сплати митних платежів законодавство виходить із необхідності забезпечення виконання ряду вимог, які гарантуватимуть добросовісне виконання суб'єктом господарювання взятих на себе зобов'язань щодо поміщення товарів у митний режим певного виду.

Вивчення положень МК України, що визначають вимоги до митного режиму конкретного виду дає можливість дійти наступних висновків.

Вимоги до митних режимів встановлюються законодавством України з питань митної справи. Митним режимом є комплекс взаємопов'язаних правових норм, що відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний

кордон України визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення (п.25 ч.1 ст.4 МК України).

Тобто, до законодавчих вимог, що ставляться будь-якого виду митного режиму є: 1) мета переміщення товарів; 2) митна процедура щодо цих товарів; 3) умови оподаткування; 4) правовий статус та умови використання таких товарів після митного оформлення. Митну процедуру складають зумовлені метою переміщення товарів через митний кордон України сукупність митних формальностей та порядок їх виконання (п.21 ч.1 ст.4 МК України). Процедурні аспекти виконання зазначених формальностей закріплено Наказом Міністерства фінансів України «Про виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму» від 31 травня 2012 р. № 657 [4].

Правове регулювання відносин, пов'язаних із помещенням товарів у митний режим конкретного виду визначає для таких товарів умови їх помещення чи використання (наприклад, ст. 123, ст. 132, ст. 148, ст.150 МК України), і таким чином вони є однією із обов'язкових вимог, що ставляться до діяльності у межах митного режиму конкретного виду.

Що стосується обмежень, то для аналізованих видів митних режимів такі обмеження, у першу чергу, стосуються можливостей використовувати товари, помещені у митний режим тільки відповідно до вимог конкретного митного режиму, а також строків перебування товарів у митному режимі. Відтак, обмеження також належать до вимог, що ставляться до митного режиму конкретного виду.

Наведене дозволяє стверджувати, що підставою для позбавлення платника податків права на умовне звільнення від оподаткування митними платежами у межах митного режиму, який передбачає таку пільгу, є встановлення факту недотримання вимог конкретного митного режиму, що визначаються МК України.

**Висновки.** Для забезпечені чіткості, прозорості та стабільності у застосуванні норм митного законодавства, що містять податково-правові стимули, необхідно забезпечити

єдиний підхід до формулювання правового змісту терміну умовне звільнення від сплати митних платежів, а також визначення та чіткого переліку підстав для надання та застосування цього виду податкової пільги, а також підстав позбавлення такої пільги.

Виходячи із комплексного тлумачення положень ПК України та МК України, під підставою для застосування податкової пільги у вигляді умовного звільнення від оподаткування митними платежами при використанні суб'єктом господарювання митного режиму, що передбачає таке звільнення, варто розуміти особливості, що характеризують вид діяльності платника податків при поміщенні товарів у такий режим, а саме вимоги митного режиму, що передбачає умовне звільнення від сплати митних платежів, у т.ч. умови та обмеження щодо поміщення у нього товарів.

#### **Література:**

1. Державне управління : теорія і практика. За заг. ред. д.ю.н. Авер'янова В.Б. – К. : Юрінком Інтер, 1998. – 432 с.
2. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. №4495-VI // ВВР. – 2012. – № 44-45, № 46-47, № 48. – Ст. 552.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-IV // ВВР. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст.112.
4. Наказ Міністерства фінансів України «Про виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму» від 31 травня 2012 р. № 657 // Офіційний вісник України. – 2012 р. – № 80. – Ст. 3233.
5. Фінансове право : підручник / О.О. Дмитрик, І.Є. Криницький, О.А. Лукашев та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Харків : Право, 2017. – 374 с.