

**МИТНИЦІ ДЕРЖАВНОЇ МИТНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
ЯК СУБ'ЄКТИ ПУБЛІЧНОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ, ЯКИХ НАДІЛЕНО
ВЛАДНИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ**

**CUSTOMS STATIONS OF THE STATE CUSTOMS SERVICE OF UKRAINE
AS THE SUBJECTS OF THE PUBLIC ADMINISTRATION THAT POSSESS POWERS
OF AUTHORITY IN THE TAXATION SPHERE**

Янушевич Я.В., к.ю.н.

У статті розглянуто теоретико-правові засади діяльності митниць як територіальних органів Державної митної служби України та суб'єктів публічної адміністрації, яких наділено повноваженнями у сфері оподаткування, функціонування яких є змістовним елементом інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні.

Встановлено, що митниці як змістовний елемент інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні, є контролюючими органами в частині забезпечення дотримання законодавства України з питань митної справи та оподаткування митом. Вказане твердження обґрунтовано положеннями: п. 6 ч. 2 ст. 544 Митного кодексу України, відповідно до якого митниці виконують завдання щодо забезпечення справляння митних платежів, контролю правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень, визначених Митним кодексом України, Податковим кодексом України та іншими актами законодавства України, організації застосування гарантій забезпечення сплати митних платежів, взаємодії з банківськими установами та незалежними фінансовими посередниками, що надають такі гарантії; ст. 41 Податкового кодексу України, відповідно до яких митні органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) є контролюючими органами щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони.

Звернуто увагу на нормативну основу функціонування митниць як змістовного елемента інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні, якої закладено у положеннях Митного кодексу України та Податкового кодексу України.

Ключові слова: інституційний механізм, контролюючі органи, митний орган, орган публічного адміністрування, податки і збори, сфера оподаткування.

The paper deals with the theoretical and legal principles of the activity of the customs stations, being the territorial bodies of the State Tax Service of Ukraine and the subjects of the public administration possessing authority in the taxation sphere which functioning is an essential element of the institutional mechanism which supports the taxation sphere of Ukraine.

It has been stated that the customs stations as a consistent element of the institutional mechanism that supports the taxation sphere of Ukraine, play a role of the control bodies as regards adherence to the legislation of Ukraine concerning customs affairs and taxation. This assertion is based upon the provisions contained in item 6, part 2 of Art. 544 of the Customs Code of Ukraine which states that the customs stations perform the tasks aimed at levying tax payments, control of their correct calculation, timeliness and completeness of their payments, application of the methods for their forced levying within the authority defined by the Tax Code of Ukraine and other legal acts of Ukraine, organization of applications of guarantees of the customs tax payments and interaction with banking institutions and independent financial intermediaries that issue such guarantees; Art. 41 of the Tax Code of Ukraine which prescribes that the customs bodies (the central executive authority that accomplishes the state customs policy, and its territorial bodies) are the control bodies in charge of adherence to the customs legislation and taxation, excise tax, value added tax and other taxes and charges that are levied in connection with import (carriage) of the goods in the customs territory of Ukraine or the territory of the free customs zone, or export (carriage) of the goods out of the customs territory of Ukraine or the free customs zone territory.

Attention has been paid to the normative base of the customs stations as a consistent element of the institutional mechanism for supporting the taxation sphere in Ukraine in compliance with the provisions of the Customs Code of Ukraine and the Tax Code of Ukraine.

Key words: institutional mechanism, control bodies, customs station, public administration body, taxes and charges, taxation sphere.

Актуальність теми дослідження. Стратегія розвитку України як демократичної, соціальної, правової держави, зважаючи на остаточне визначення зовнішньополітичного та економічного вектору розвитку у напрямку європейської та євроатлантичної інтеграції, дозволять вивести інституційний механізм забезпечення сфери оподаткування в Україні на новий рівень. За цих підстав виникає об'єктивна необхідність щодо аналізу ефективності, переваг та недоліків діяльності територіальних органів Державної митної служби України як суб'єктів публічної адміністрації, яких наділено повноваженнями у сфері оподаткування, функціонування яких є змістовним елементом інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні.

Слід вказати, що чільне місце у системі суб'єктів податкових правовідносин займають контролюючі органи, які, насамперед, представляють інтереси держави. На теперішній час, фактично, система органів, що контролюють надходження коштів у бюджети у формі податків та зборів, представлена двома службами – податковою та митною. При цьому, якщо податкові органи реалізують відповідну діяльність без яких-небудь додаткових умов,

адже є створеними спеціально для функціонування лише у сфері оподаткування (хоча ст. 41 Податкового кодексу України передбачає можливість та необхідність реалізації податковими органами також контролю щодо дотримання іншого законодавства [3]), то митні органи здійснюють управління у сфері оподаткування поряд зі своєю основною діяльністю (безпосереднім здійсненням державної митної справи [2, ч. 1 ст. 543]). Разом із тим, митні органи як суб'єкти, функціонування яких є змістовним елементом інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні, здобувають статус, який є аналогічний податковим органам, тільки за певних умов: переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, виникнення при цьому зобов'язання щодо сплати митних платежів.

Однак, не дивлячись на актуальність та значимість розгляду питання діяльності митниць як територіальних органів Державної митної служби України та суб'єктів публічної адміністрації, яких наділено повноваженнями у сфері оподаткування, функціонування яких є змістовним елементом інституційного механізму забезпечення

сфери оподаткування в Україні, а також постійний процес реформування системи митного адміністрування, чимало питань, які стосуються правового статусу митниць як територіальних органів Державної митної служби України, досі залишаються малодослідженими та невирішеними по суті. Таким чином, теоретична та практична значимість обраної теми, а також її актуальність не викликає сумнівів.

Ступінь розробленості проблеми. Науково-методологічне підґрунтя для дослідження питань, пов'язаних із визначенням теоретико-правових засад діяльності митних органів, становлять праці таких вчених-адміністративістів, як: В.Б. Авер'янов, Д.М. Бахрах, Н.А. Берлач, Ю.П. Битяк, В.М. Гаращук, О.В. Джафарова, С.В. Додін, С.В. Ківалов, Т.О. Коломоець, Б.А. Кормич, С.Г. Левченко, А.В. Мазур, В.Я. Настюк, В.П. Науменко, П.В. Пашко, Д.М. Приймаченко, С.С. Терещенко, О.П. Федотов, І.П. Яковлев та інших. При цьому, незважаючи на наявність значної кількості наукових праць, які мають вагомий теоретичний та практичний значення, в умовах трансформаційних змін питанню функціонування митних органів як суб'єктів публічної адміністрації, яких наділено повноваженнями у сфері оподаткування, та як змістовного елемента інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні, властивий високий рівень наукової новизни.

Метою статті є дослідження теоретико-правових засад діяльності територіальних органів Державної митної служби України як суб'єктів публічної адміністрації, яких наділено повноваженнями у сфері оподаткування, та функціонування яких є змістовним елементом інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні.

Виклад основного матеріалу. Попередньо зауважимо, що система митних органів у такому вигляді, як її представлено на теперішній час, стала результатом трансформаційних процесів, які відбулися у 2018–2019 роках. Передували цьому абсолютна нетрансформованість та немобільність, структури Державної фіскальної служби України, відсутність чіткої управлінської вертикалі митної системи та розмитість меж відповідальності за стан регулювання державної митної справи, що зумовлювало чимало організаційних, компетенційних та процедурних проблем у сфері митної справи [1, с. 8]. У зв'язку із чим 18.12.2018 р. Кабінетом Міністрів України було прийнято рішення про реорганізацію Державної фіскальної служби України шляхом поділу на 2 окремих органи – Державну податкову службу України та Державну митну службу України. При цьому, Державна митна служба України стала правонаступником майна, прав та обов'язків реорганізованої Державної фіскальної служби України у відповідній сфері діяльності [5, абз. 4 п. 2]. Таким чином, Державну митну службу України було визнано центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства [5].

Разом із тим, відповідно до положень абз. 6 п. 2 Постанови Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 р. № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України», Державна фіскальна служба України продовжує здійснювати повноваження та виконувати функції у сфері реалізації державної податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску до завершення здійснення заходів з утворення Державної податкової служби, Державної митної служби та центрального

органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок забезпечення запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та/або місцевого самоврядування, що віднесені до його підслідності відповідно до Кримінального процесуального кодексу України [5]. А тому, видається, для остаточної ліквідації Державної фіскальної служби України необхідним є утворення останнього з перелічених суб'єктів – центрального органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок забезпечення запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та/або місцевого самоврядування, що віднесені до його підслідності відповідно до Кримінального процесуального кодексу України. Очевидно, хоча на даному етапі окреслені функції належать підрозділам податкової міліції у складі Державної фіскальної служби України, діяльність яких регламентовано положеннями розділу XVIII-2 Податкового кодексу України, в подальшому функції щодо розслідування та розкриття кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, як видається, повинні перейти до Бюро економічної безпеки України.

Положення про Державну митну службу України затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України». При цьому, митниці як територіальні органи Державної фіскальної служби, які планувалося реорганізувати до кінця 2019 року, досить довго продовжували здійснювати свої повноваження (аж до фактичної передачі таких повноважень митницям як територіальним органам Державної митної служби України [6]).

На теперішній же час Державна митна служба України здійснює повноваження безпосередньо та через територіальні органи, до яких належать митниці та спеціалізовані органи [2, ч. 2 ст. 546; 4, п. 7 Положення про Державну митну службу України].

І в цьому аспекті необхідно зазначити, що відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про утворення територіальних органів Державної митної служби» від 02.10.2019 р. № 858, територіальними органами Державної митної служби України є: Азовська митниця Держмитслужби; Буковинська митниця Держмитслужби; Волинська митниця Держмитслужби; Галицька митниця Держмитслужби; Дніпровська митниця Держмитслужби; Енергетична митниця Держмитслужби; Закарпатська митниця Держмитслужби; Київська митниця Держмитслужби; Координаційно-моніторингова митниця Держмитслужби; Одеська митниця Держмитслужби; Північна митниця Держмитслужби; Подільська митниця Держмитслужби; Поліська митниця Держмитслужби; Слобожанська митниця Держмитслужби; Східна митниця Держмитслужби; Чорноморська митниця Держмитслужби; Спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень Держмитслужби; Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення Держмитслужби [6].

Говорячи ж про функціонування митниць як змістовного елемента інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні, слід вказати, що одним із заходів, яких спрямовано на реалізацію державної митної політики, та які становлять митну справу, є справляння митних платежів [2, ст. 7]. При цьому, засади митної справи, зокрема, умови та порядок справляння митних платежів, митні пільги, визначаються Митним кодексом України та іншими законами України [2, ч. 3 ст. 7].

Основним же призначенням митниць як територіальних органів Державної митної служби України та суб'єктів, на яких відповідно до положень чинного законодавства України з питань митної справи покладено безпосереднє здійснення митної справи [2, ч. 1 ст. 543],

є створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, забезпечення безпеки суспільства, захист митних інтересів України [2, ч. 1 ст. 544]. Разом із тим, здійснюючи митну справу, митниці виконують завдання щодо забезпечення правильного застосування, неухильного дотримання та запобігання невиконанню вимог законодавства України з питань митної справи, а також щодо забезпечення справляння митних платежів, контролю правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень, визначених Митним кодексом України, Податковим кодексом України та іншими актами законодавства України, організації застосування гарантій забезпечення сплати митних платежів, взаємодії з банківськими установами та незалежними фінансовими посередниками, що надають такі гарантії [2, п. 1, п. 6 ч. 2 ст. 544].

Необхідно наголосити і на тому, що відповідно до положень п. 27 ч. 1 ст. 4 Митного кодексу України, до митних платежів належать: а) мито; б) акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції); в) податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

Між тим, правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, митом, крім особливих видів мита, встановлюються Митним кодексом України та міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. В свою чергу, 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. У той же час, правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, іншими (крім мита) митними платежами встановлюються Податковим кодексом України з урахуванням особливостей, що визначаються митним кодексом України. Особливості ж оподаткування митними платежами товарів, поміщених у відповідний митний режим, визначено у ст. 286 та розділі V Митного кодексу України, а також у розділах V і VI Податкового кодексу України [2, ст. 270].

Отже, нормативну основу функціонування митниць як змістовного елемента інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні закладено у положеннях Митного кодексу України, Податкового кодексу України, інших законів України, що регулюють питання митної справи, міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також нормативно-правових актів, виданих на основі та на виконання Митного кодексу України та інших законодавчих актів. Разом із тим, відносини, яких пов'язано із справлянням митних платежів, регулюються Митним кодексом України, Податковим кодексом України та іншими законами України з питань оподаткування. Однак у тому разі, якщо міжнародним договором України, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Митним кодексом України та іншими законами України, застосовуються правила міжнародного договору України [2, ст. 1].

Митниці як змістовний елемент інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні, є контролюючими органами в частині забезпечення дотримання законодавства України з питань митної справи та оподаткування митом. Вказане твердження обґрунтовано положеннями ст. 41 Податкового кодексу України, відповідно до яких митні органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) є контролюючими органами щодо дотримання законодавства з питань митної справи

та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони. При цьому, повноваження і функції митниць як контролюючих органів визначаються Податковим кодексом України, Митним кодексом України та законами України. Розмежування повноважень і функціональних обов'язків контролюючих органів (податкових та митних органів – авт.) визначається законодавством України. У той же час, інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі, на запит правоохоронних органів [3].

Не можна не зазначити, що порядок обміну інформацією між центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальними органами та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальними органами для цілей виконання функцій контролюючих органів визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [3, п. 41.2 ст. 41].

Разом із тим, говорячи про розмежування повноважень і функціональних обов'язків контролюючих органів, слід вказати, що функції контролюючих органів у Податковому кодексі України виділено за функціональним підходом. Так, функції митних органів, тобто центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну митну політику та його територіальних органів, визначено у п. 2 ст. 19 Податкового кодексу України:

організація та здійснення ведення обліку і адміністрування мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони;

забезпечення контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати у повному обсязі платниками податків до відповідного бюджету під час переміщення товарів через митний кордон України та після завершення операцій з митного контролю та митного оформлення;

формування та ведення Єдиного державного реєстру авторизованих економічних операторів [3].

Окрему увагу необхідно звернути на положення п. 34¹ ч. 1 ст. 4 Митного кодексу України, якими встановлено, що митними органами є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, митниці та митні пости. При цьому, відповідно до ст. 547 Митного кодексу України, митний пост є митним органом, який входить до складу митниці як структурний підрозділ і в зоні своєї діяльності забезпечує виконання завдань, покладених на митні органи [2]. Отже, митні пости є структурними підрозділами митниць як територіальних органів Державної митної служби України, та забезпечують практичну реалізацію їх основних завдань та призначення на місцях (у зоні своєї діяльності).

Висновок. Підсумовуючи вищевказане, приходимо до висновку, що митниці як змістовний елемент інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні, враховуючи їх специфічний статус у податковій сфері та завдання, є контролюючими органами в частині забезпечення дотримання законодавства України з питань митної справи та оподаткування митом. Нормативну основу функціонування митниць як змістовного елемента інституційного механізму забезпечення

сфери оподаткування в Україні закладено у положеннях Митного кодексу України, Податкового кодексу України та інших законів України. Разом із тим, видається, в умовах євроінтеграційних реформ тільки поглиблений аналіз концептуальних засад правового статусу митниць як територіальних органів Державної митної служби України, недоліків-проблем окремих його сегментів стане

запорукою визначення ключових векторів, принципів та напрямів удосконалення положень чинного законодавства України, яким врегульовано питання функціонування митниць як змістовного елемента інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні, що допоможе об'єктивно відобразити реальні потреби держави та суспільства у сфері оподаткування.

ЛІТЕРАТУРА

1. Мельник О.Г., Адамів М.Є., Тодошук А.В. Історія розвитку митної системи України: ключові проблеми та здобутки в умовах Європейської інтеграції. *Економіка та держава*. 2018. № 10. С. 4–9.
2. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. *Голос України*. 2012. № 73–74.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. *Офіційний вісник України*. 2019. № 26. Ст. 900.
5. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України: постанова Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 р. № 1200. *Офіційний вісник України*. 2019. № 7. Ст. 208.
6. Про утворення територіальних органів Державної митної служби: постанова Кабінету Міністрів України від 02.10.2019 р. № 858. URL : <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-utvorennja-teritorialnih-organiv-derzhavnoyi-m858021019mitnoyi-sluzhbi>.