**Підрозділ 2.3. Митна справа та оподаткування**

**Проблема 2.3.1.**

Проблеми ефективного, прозорого та прогнозованого функціонування митних органів, його цифровізації та автоматизації, а також наявності корупціогенних факторів у законодавстві України з питань митної справи є предметом широкої уваги з боку як наукової, так і з боку експертної (фахової) та практичної спільноти[[1]](#footnote-1).

Публікації у цій сфері показують, що за різними даними втрати від прогалин у законодавстві, неефективності роботи митних органів та від контрабанди сягають понад 4-5 млрд доларів на рік[[2]](#footnote-2), що є досить значним показником, який надає змогу констатувати недостатню ефективність роботи митниці та необхідність її вдосконалення з урахуванням принципів, на яких ґрунтується Антикорупційна стратегія на 2021 – 2025 роки.

Найбільш вагомо зазначений показник обумовлюють такі проблеми і практики, характерні для діяльності митних органів.

**1. *Наявність випадків безпідставного та необґрунтованого застосування працівниками митниці резервного методу визначення митної вартості.***

Питання обрання методу визначення митної вартості досить однозначно та детально врегульовано Митним кодексом України. Зважаючи на положення глави 9 цього нормативно-правового акта, передбачено 6 методів визначення митної вартості, з яких 1 – основний та 5 – другорядні. При цьому кожний наступний метод застосовується, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу.

Резервний метод є останнім з-поміж передбачених законодавством методів, а тому відповідно до положень ч. 1 ст. 64 Митного кодексу може бути застосований лише у тому разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом послідовного використання інших методів.

При цьому досить часто трапляються випадки, коли у разі неможливості застосування основного методу визначення митної вартості митні органи при прийнятті рішень про корегування митної вартості застосовують одразу резервний метод без належних на те підстав[[3]](#footnote-3).

Це містить у собі певний ризик, пов’язаний із тим, що на відміну від інших методів визначення митної вартості правила застосування резервного методу згідно із ст. 64 МК не є жорсткими, залишаючи можливість гнучкого використання різних способів, які не суперечать законам України і є сумісними з відповідними принципами і положеннями Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (GAТТ). За таких умов трапляються випадки, коли визначена митним органом митна вартість за результатами застосування резервних методів є недостатньо обґрунтованою та переконливою, що створює низку обтяжень для суб’єктів господарювання[[4]](#footnote-4), на яких покладається зобов’язання сплачувати більшу суму митних платежів, аніж цього вимагається законодавством.

Для створення додаткових законодавчих механізмів запобігання наведеним випадкам у проекті ***Державної антикорупційної програми на 2023 – 2025 роки*** пропонується внесення змін до законодавства, відповідно до яких резервний метод визначення митної вартості застосовуватиметься лише у межах спеціальної процедури, яка мінімізує ризики, пов’язані із його необґрунтованим застосуванням.

Крім цього, сприятиме вирішенню даної проблеми також внесення законодавчих змін до законодавчого переліку питань, стосовно яких може бути прийнято рішення щодо зобов’язуючої інформації, шляхом його доповнення питанням визначення методу, що буде використовуватися при визначенні митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту відповідно до п.п. (b) п. 9 ст. 3 Угоди про спрощення процедур торгівлі СОТ[[5]](#footnote-5).

**2. *Велика кількість порушень прав інтелектуальної власності при імпорті товарів.***

Проблема стосується так званого «сірого» імпорту, який полягає у ввезенні на ринок країни оригінальних товарів, що виготовлені правовласником та введені в обіг вперше в іншій країні ним же або за його згодою. Такий імпорт здійснюється без згоди власника торговельної марки на території імпорту.

Слід звернути увагу, що обсяг «сірого» імпорту є досить значним: у 2020 році його рівень за даними опитування імпортерів та експортерів склав 24,2%, що є майже таким же показником, який мав місце у 2018 році (25,3%)[[6]](#footnote-6).

При цьому основними причинами «сірого» імпорту в Україні є корупція в митних органах, можливість безризикового збуту товарів сірого імпорту всередині країни, а також можливість для нелегального імпортера уникнути податків і отримати вищу маржу[[7]](#footnote-7).

Проблема порушень, пов’язаних з «сірим» імпортом, негативно впливає на споживачів, які можуть бути позбавлені можливості захисту своїх прав у разі отримання неякісних товарів, та на офіційних імпортерів, ціна продукції яких стає дорожчою порівняно із ціною продукції «сірого» імпорту, що в кінцевому рахунку погіршує ринкове середовище у цілому.

Описана ситуація обумовлює необхідність вжиття заходів, спрямованих на посилення захисту прав інтелектуальної власності при імпорті товарів.

Наразі питання захисту прав інтелектуальної власності при переміщенні товарів через митний кордон України врегульовано Розділом XIV МК.

Відповідно до норм цього Розділу в Україні діє Митний реєстр об’єктів права інтелектуальної власності, який містить інформацію про дату реєстрації у Митному реєстрі, дату закінчення строку, тип об’єкта, охоронний документ, правовласника, товари та уповноважених осіб[[8]](#footnote-8).

Наразі чинна система передбачає такий алгоритм дій для захисту прав інтелектуальної власності. Митний орган у разі виявлення на підставі даних Митного реєстру товарів, які підозрюються у порушенні прав інтелектуальної власності, зупиняє їх митне оформлення з одночасним повідомленням правовласника. У зв’язку із таким повідомленням правовласник отримує змогу звернутися до суду або здійснити інші дії з метою забезпечення прав інтелектуальної власності.

У той же час наявна система не є достатньо ефективною[[9]](#footnote-9) та потребує подальшого вдосконалення. Зокрема, належним кроком було б передбачити розширення суб’єктного складу подання заяви про реєстрацію об’єкта права інтелектуальної власності у Митному реєстрі, надавши змогу звертатися із такою заявою не лише правовласникам, але й офіційним імпортерам, тобто особам, що мають виключне право на імпорт окремих товарів або франшизу, надану виробником чи офіційним дистриб’ютором таких товарів.

У зв’язку із наведеним у проекті ***Державної антикорупційної програми на 2023 – 2025 роки*** запропоновано заходи, спрямовані на посилення захисту прав інтелектуальної власності офіційних імпортерів.

**3. *Недостатня цифровізація та автоматизація діяльності митних органів*.**

Відповідно до даних дослідження Організації Економічного Співробітництва і Розвитку (ОЕСР) на тему «Сприяння торгівлі» Україні за індикатором «Автоматизація» присвоєно бал 0,667 із 2. Згідно із методологією дослідження включає одинадцять індикаторів, які приймають значення від 0 до 2, де 2 означає найкращі практики, яких можна досягти. Дослідження відображає не лише нормативно-правову базу відповідних країн, але, наскільки це можливо, заглиблюється в стан впровадження різних заходів зі сприяння торгівлі[[10]](#footnote-10).

За цим критерієм, Україна суттєво відстає від інших країн з рівнем доходів нижче середнього (1,12) та країн, що реалізували «кращі практики» (1,92)[[11]](#footnote-11).

При цьому, на думку експертів ОЕСР, автоматизація української митниці може бути вдосконалена за такими напрямами: завершення розробки автоматизованих процедур управління ризиками, які зараз знаходяться на стадії розробки; сприяння доступності повної автоматизованої обробки для митних органів; а також поліпшення якості телекомунікацій та ІТ, що підтримують автоматизацію прикордонних процесів.

Останнім часом було вжито окремі рішучі заходи щодо автоматизації митниці. У даному контексті, зокрема, заслуговує на схвалення прийняття наказу Державної митної служби України від 07.05.2020 № 167 «Про запровадження рекомендаційно-технічного пілотного проекту виконання митних формальностей в автоматичному режимі».

Також Україна розпочала застосування Нової комп’ютеризованої системи транзиту (NCTS), що діє відповідно до Конвенції про процедуру спільного транзиту, з листопада 2020 року – спочатку у пілотному режимі, а з 17.03.2021 розпочато етап національного застосування NCTS.

07.07.2022 ухвалено рішення про запрошення України до Конвенції про процедуру спільного транзиту (NCTS) та до Конвенції про спрощення формальностей у торгівлі товарами[[12]](#footnote-12).

Згодом Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про приєднання України до Конвенції про процедуру спільного транзиту» від 30.08.2022 № 2555-ІХ[[13]](#footnote-13).

05.09.2022 українська делегація на чолі з Прем’єр-міністром України взяла участь у пленарному 8-му засіданні Ради асоціації Україна – ЄС у Брюсселі.

Під час засідання було оголошено важливе історичне для України рішення про можливість приєднання до міжнародних митних конвенцій з 1 жовтня цього року, завдяки чому запрацює так званий «митний безвіз»[[14]](#footnote-14).

У той же час наявна необхідність завершення практичної реалізації даних проектів та законодавчих змін.

У напрямі цифровізації до позитивних змін в організації роботи Державної митної служби України слід віднести запуск нового зручного офіційного веб-порталу[[15]](#footnote-15). На ньому є інтерактивна карта роботи пунктів пропуску. За допомогою фільтрів можна знайти місця митного оформлення в регіоні, який цікавить; переглядати пропускну здатність пропускних пунктів і навіть відслідковувати ситуацію на місці (приміром, із чергами) у режимі відеотрансляції (за наявності такої камери). Досить просто на веб-порталі можна перевірити автомобіль за VIN-кодом та пересвідчитись, що він дійсно пройшов митне оформлення в Україні і завезений легально зі сплатою усіх зборів. Крім того, на веб-порталі міститься вичерпна інформація, коли громадянам слід прямувати на зелений, а коли – на червоний коридори під час перетину кордону; для бізнесу – які товари заборонені, а які мають обмеження (квоти) для переміщення.

Відзначаючи зроблені Україною кроки у цілому, а також незавершеність реформи з цифровізації та автоматизації митниці, у проекті ***Державної антикорупційної програми на 2023 – 2025 роки*** пропонується внесення законодавчих змін для широкого застосування інструментів автоматизації та цифровізації митного оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон України.

**4. *Необхідність вдосконалення діяльності органу громадського контролю при митниці.***

Одним із вагомих напрямів для мінімізації корупційних ризиків та забезпечення прозорої діяльності будь-якого органу державної влади є широке залучення громадськості, зокрема, шляхом формування дієвої, проактивної та незалежної громадської ради, яка здійснює реальний вплив на функціонування інституції, при якій створюється.

Наразі при Державній митній службі України діє Громадська рада[[16]](#footnote-16) відповідно до Положення про Громадську раду при Державній митній службі України, затвердженого наказом Державної митної служби України від 18.02.2021 № 110[[17]](#footnote-17). Викликом, який підлягає вирішенню, є приведення її фактичної діяльності до найкращих стандартів у сфері функціонування громадських рад.

При цьому моделлю, яка може бути взята за взірець, є модель функціонування громадських рад при НАЗК та НАБУ[[18]](#footnote-18).

Тому у проекті ***Державної антикорупційної програми на 2023 – 2025 роки*** передбачено заходи з максимально можливого наближення стандартів функціонування Громадської ради при Державній митній службі до положень ч. ч. 2, 3, 5 ст. 14 Закону України «Про запобігання корупції».

**Проблема 2.3.2.**

Згідно із соціологічним дослідженням, проведеним за Методикою стандартного опитування щодо корупції в Україні, затвердженою наказом НАЗК від 30.12.2021 № 842, «Корупція в Україні: розуміння, сприйняття, поширеність» серед ситуацій у сфері митниці, в яких може проявлятися корупційна складова, друге та третє місце за поширеністю посідають ситуації корупційного способу вирішення питання щодо «непомічання» заниженої митної вартості товару (із показником 16%[[19]](#footnote-19)) та вимоги або пропозиції неофіційних платежів чи послуг за «непомічання» неправильного коду класифікації товарів (із показником 11,9%)[[20]](#footnote-20).

Наведене надає змогу дійти висновку, що ***непрозорість підходів у визначенні митної вартості та коду класифікації товарів*** є одним із найбільш поширених корупціогенних факторів у процесі діяльності митниці.

Даний висновок підтверджується також шляхом аналізу виступів визнаних експертів із питань митної справи[[21]](#footnote-21), інших соціологічних[[22]](#footnote-22) та наукових[[23]](#footnote-23) досліджень у цій сфері, а також судової практики[[24]](#footnote-24).

При цьому варто також звернути увагу, що для вирішення даної проблеми державою вжиті прогресивні та рішучі кроки за останній період у рамках реформування митниці та митної справи, спрямованого на узгодження національного законодавства в цій сфері та практики його застосування праву ЄС.

Так, відповідно до ст. 84 та Додатку XV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони Україна повинна впровадити положення Конвенції про процедуру спільного транзиту[[25]](#footnote-25).

В основі Конвенції про процедуру спільного транзиту лежить технологія Нової комп’ютеризованої системи транзиту (NCTS). NCTS з’єднує митні служби в країнах-учасницях Конвенції, дозволяючи обмінюватися митними даними.

Тому саме остаточна імплементація положень Конвенції про процедуру спільного транзиту та її належне практичне втілення є найбільш оптимальним шляхом вирішення цієї проблеми.

Водночас згадана Конвенція передбачає складну процедуру вступу до неї третіх країн. Відповідно до ст. 15а Конвенції, приєднання третіх країн до Конвенції відбувається лише на запрошення Спільного комітету Конвенції.

Україна розпочала застосування NCTS з листопада 2020 року – спочатку у пілотному режимі, а з 17.03.2021 розпочато етап національного застосування NCTS.

07.07.2022 ухвалено рішення про запрошення України до Конвенції про процедуру спільного транзиту (NCTS) та до Конвенції про спрощення формальностей у торгівлі товарами[[26]](#footnote-26).

Згодом Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про приєднання України до Конвенції про процедуру спільного транзиту» від 30.08.2022 № 2555-ІХ[[27]](#footnote-27).

05.09.2022 українська делегація на чолі з Прем’єр-міністром України взяла участь у пленарному 8-му засіданні Ради асоціації Україна – ЄС у Брюсселі.

Під час засідання було оголошено важливе історичне для України рішення про можливість приєднання до міжнародних митних конвенцій з 1 жовтня цього року, завдяки чому запрацює так званий «митний безвіз»[[28]](#footnote-28).

Приєднання України до Конвенції про процедуру спільного транзиту стало першим кроком до створення прозорих механізмів переміщення товарів через українсько-європейський кордон. Це надає змогу здійснювати з іншими 35 країнами-учасницями Конвенції оперативний обмін митною інформацією щодо окремих характеристик товару: кількості (ваги) товару, найменування та коду товару на рівні 6 знаків Гармонізованої системи або УКТ ЗЕД (товарної підкатегорії) та мінімізує ризики, пов'язані з підміною товаросупровідних документів. Разом з тим, слід враховувати, що наразі застосування NCTS (системи, яка використовується для обміну даними між країнами-учасницями Конвенції) відбувається паралельно із національною системою контролю доставки товарів. Суб’єкти зовнішньоекономічної діяльності самостійно обирають систему, до якої вони подають декларації для доставки товарів у митницю призначення. Більше того, Конвенцією не передбачено зазначення у деклараціях спільного транзиту інформації щодо фактурної або митної вартості товарів. Таким чином, для покращення повноти декларування товарів варто поступово розширювати сферу застосуваня NCTS на усі транзитні переміщення (у тому числі переміщення від української митниці відправлення на кордоні до внутрішньої митниці призначення). Комплексне застосування всіх інструментів у поєднанні з системою управління ризиками дозволить суттєво посилити протидію незаконної діяльності щодо підміни товаросупровідних документів, заниження митної вартості товару, недостовірного декларування коду товару тощо.

Тому, враховуючи вищезазначене, а також позитивну динаміку у вирішенні проблеми, що наявна завдяки крокам України, спрямованим на виконання Угоди про асоціацію, у проекті **Державної антикорупційної програми** на 2023 – 2025 роки пропонується здійснення моніторингу процедури застосування міжнародної комп’ютеризованої системи транзиту та збереження чинності положень Митного кодексу України у редакції Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України та інших законів України щодо деяких питань виконання глави 5 розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» від 15.08.2022 № 2510-ІХ.

Крім цього, доводиться також констатувати проблему, пов’язану із ***недостатньою ефективністю заходів митного пост-аудит контролю в Україні***.

Митний контроль на основі пост-аудиту є загальновизнаним інструментом спрощення міжнародної торгівлі. Ефективно налагоджена система митного пост-аудиту дозволяє митній адміністрації максимально спростити митні процедури під час випуску товарів та скоротити часові рамки митного оформлення, тоді як належний документальний контроль може проводитися саме на етапі після завершення митного оформлення.

Положення міжнародних угод (наприклад, Угода про асоціацію з ЄС) також зобов’язують Україну застосовувати сучасні методи митного контролю, такі як аналіз ризику, контроль після випуску товарів та аудит компаній.

Дійти висновку про незадовільний сучасний стан митного пост-аудиту в Україні можна з урахуванням результатів дослідження «Керівні принципи для митної справи», проведеного Американською торговельною палатою в Україні у 2018 році. Так, 90% опитаних компаній вважають теперішній стан митного пост-аудиту неефективним. При цьому компанії називають такі основні проблеми сучасного стану митного пост-аудиту:

1. Метою проведення документальних перевірок є виключно донарахування податків. Компанії стверджують, що аудитори дуже часто дивляться не на суть операції, а виключно на її форму, намагаючись будь-якою ціною донарахувати податки.

2. Документальні перевірки зосереджуються виключно на питаннях сплати податків, а не на дотриманні митного законодавства у цілому. Митні органи не використовують потенціал пост-аудиту для можливості перенесення частини митних формальностей, не пов’язаних зі справлянням податків (наприклад, перевірка доданих до митної декларації документів, застосування заходів нетарифного регулювання тощо), на етап пост-аудиту[[29]](#footnote-29).

Протягом останнього часу законодавець вжив окремих заходів, спрямованих на покращення процедури митного пост-аудиту в Україні. Так, Законом України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань функціонування авторизованих економічних операторів» від 02.10.2019 № 141-ІХ[[30]](#footnote-30) МК було доповнено ст. 3371, якою врегульовано здійснення пост-митного контролю, при чому встановлено, що пост-митний контроль здійснюється за результатами застосування системи управління ризиками.

Такі законодавчі зміни слід вітати, адже без одночасного запровадження пост-митного аудиту паралельно з іншими інститутами, пов’язаними з пост-митним аудитом, зокрема, управлінням ризиками та автоматизацією митних процедур, пост-митний аудит може стати не інструментом спрощення митних процедур, а додатковим інструментом контролю, на додаток до контролю під час випуску товарів.

Наразі для подальшого покращення процедур пост-митного контролю слід запроваджувати їх у практиці функціонування митних органів із тим, щоб пост-митний контроль став основною формою митного контролю.

Враховуючи наведене, у проекті Державної антикорупційної програми на 2023 – 2025 роки пропонується внесення законодавчих змін, спрямованих на ефективне запровадження в Україні адміністрування митних платежів за результатами митного пост-аудиту, а також ведення статистики щодо частки заходів митного пост-аудиту з-поміж інших форм контролю із невпинним збільшенням такої частки.

**Проблема 2.3.3.**

Опитування підприємців, виконане Американською торговельною палатою в Україні 2018 року у рамках дослідження «Керівні принципи для митної справи в Україні», показало, що 80% опитаних компаній заявили, що наявна система адміністративного оскарження рішень митних органів (до органу вищого рівня) є неефективною.

Однією з основних причин такої неефективності, на думку компаній, є те, що розгляд скарги є необ’єктивним: на практиці орган вищого рівня найчастіше захищає думку органу, чиє рішення оскаржується, без належної оцінки доказів[[31]](#footnote-31).

Наведене дозволяє констатувати існування проблеми, пов’язаної з неефективністю механізму розгляду скарг на дії посадових осіб митних органів. Ілюстративними у даному контексті є звіти за результатами розгляду протягом січня – листопада 2020 року та січня – листопада 2021 року в адміністративному порядку скарг платників податків на податкові повідомлення-рішення митних органів.

Так, протягом січня – листопада 2020 року підлягали оскарженню 148 податкових повідомлень-рішень, з яких розглянуто – 111, залишено без змін – 95, скасовано повністю – 11, скасовано частково – 2. З загального обсягу розглянутих скарг у звітному періоді Держмитслужбою залишено без змін 85,6% податкових повідомлень-рішень митних органів, які підлягали оскарженню, що складає 70,3% від загальної суми розглянутих грошових зобов’язань за результатами адміністративного оскарження, та скасовано 14,4% податкових повідомлень-рішень митних органів, які підлягали оскарженню, що складає 29,7% від загальної суми розглянутих грошових зобов’язань за результатами адміністративного оскарження.

У свою чергу протягом січня – листопада 2021 року підлягали оскарженню 170 податкових повідомлень-рішень, з яких розглянуто – 166, залишено без змін – 157, скасовано повністю – 9; скасовано частково – 44; збільшено – 3[[32]](#footnote-32).

Це контрастує із результатами розгляду судових справ у цій сфері. Так, відповідно до Звіту судів першої інстанції про розгляд справ у порядку адміністративного судочинства за 2021 рік на розгляді судів перебувала 4 391 позовна заява у сфері митної справи (крім охорони прав на об’єкти інтелектуальної власності); зовнішньоекономічної діяльності; спеціальних заходів щодо демпінгового та іншого імпорту, у тому числі щодо визначення коду товару за УКТЗЕД та визначення митної вартості товару, із них розглянуто із прийняттям рішення 3 732, із задоволенням позову 3 312[[33]](#footnote-33).

І хоча абсолютне співставлення наведених даних про результати адміністративного оскарження та результати розгляду судових справ не є у повній мірі коректним у зв’язку із певними відмінностями у предметі відповідної статистики, втім її порівняння надає підстави стверджувати про діаметрально різні підходи до вирішення спірних питань в процесі адміністративного та судового оскарження рішень митних органів. Особливо контрастує різниця у кількості судових оскаржень, яких більше у близько 50 разів порівняно із адміністративними. Так само шанси на задоволення адміністративного позову є принципово вищими аніж на задоволення скарги, поданої в адміністративному порядку, становлячи близько 88%.

Наведене потребує реагування із тим, щоб адміністративне оскарження стало більш ефективним та привабливим серед суб’єктів господарської діяльності способом захисту своїх прав та законних інтересів порівняно із судовим оскарженням, будучи більш дешевим, швидким, та професійним способом вирішення спору.

При цьому у даному напрямі в процесі здійснення митної реформи, спрямованої на узгодження законодавства України з питань митної справи із законодавством Європейського Союзу, останнім часом мали місце суттєві покращення.

Так, 01.10.2022 набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Митного кодексу України та інших законів України щодо деяких питань виконання глави 5 розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» від 15.08.2022 № 2510- ІХ[[34]](#footnote-34), яким Главу 4 Митного кодексу України викладено у новій редакції, суттєво вдосконаливши порядок розгляду скарг на дії митних органів на практиці. У фаховій літературі згаданий Закон навіть називають «малим Митним Кодексом України» за його фундаментальні зміни в чинне митне законодавство та велику кількість нових для митного законодавства новел, а саме (у контексті оскарження рішень, дій та бездіяльності митних органів):

а) прийнята редакція змін встановлює досить чіткі вимоги до порядку оскарження саме Митним кодексом, на відміну від попередньої редакції, у якій було зазначено, що форма, зміст, строки подання, порядок і строки розгляду скарг визначаються Законом України «Про звернення громадян» та Митним кодексом України;

б) встановлено паперову та електронну форми подання скарги та визначено зміст скарги;

в) на відміну від чинної раніше норми Митного кодексу, відповідно до якої за результатом розгляду скарги митний орган вищого рівня надає скаржнику невизначену «відповідь» на скаргу (у зв’язку із чим траплялися зловживання митних органів, які надавали у відповідь лише своє бачення щодо предмета оскарження, але не вирішували скаргу по суті), чітко врегульовано можливі рішення за результатами розгляду скарги;

г) врегульовано структуру рішення, яке повинно складатися із вступної, описової, мотивувальної та резолютивної частин.

Зазначені зміни сприятимуть більш визначеним та передбачуваним взаємовідносинам між суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності та митними органами[[35]](#footnote-35).

У той же час залишається потреба у їх належному втіленню на практиці. Крім цього, подальшому покращенню ефективності інституту адміністративного оскарження сприятиме запровадження публічності та доступності рішень за результатами розгляду скарг шляхом опублікування їх знеособленого тексту на офіційному веб-сайті Держмитслужби.

Іншим проявом описаної проблеми є неефективність процедури притягнення до дисциплінарної відповідальності працівників митних органів.

Так, у ЗМІ непоодинокими є публікації із фактами, що свідчать про неспроможність процедури дисциплінарної відповідальності досягати своєї мети та бути ефективною у контексті працівників митних органів, що унеможливлює оновлення кадрового складу митниці. Зокрема, зазначається, що усі 46 працівників Галицької митниці, які були відсторонені за рішенням Ради національної безпеки і оборони через підозри в корупції та контрабанді, повернулися до виконання своїх посадових обов’язків – всі дисциплінарні провадження були закриті у зв’язку з невстановленням в діях службових осіб дисциплінарного проступку[[36]](#footnote-36).

Тому у проекті Державної антикорупційної програми на 2023 – 2025 роки пропонуються заходи, спрямовані на належну імплементацію змін, передбачених Законом України від 15.08.2022 № 2510- ІХ, а також покращення спроможності інституту дисциплінарної відповідальності працівників митних органів.

**Проблема 2.3.4.**

Аналіз публікацій фахової юридичної спільноти надає змогу констатувати існування випадків втручання працівників правоохоронних органів у процедуру митного оформлення[[37]](#footnote-37). Про існування цієї проблеми також повідомляли і у Раді бізнес-омбудсмена[[38]](#footnote-38).

Втручання правоохоронних органів в процес митного оформлення розглядалося в ході спільного засідання Комітету з питань митної справи Громадської ради при Міністерстві фінансів України та Комітету практичного застосування митного законодавства Громадської ради при Держмитслужбі України, що відбулося 04.02.2021. У ході доповіді під час вказаного засідання, зокрема, зазначалося, що отримані статистичні дані показують *низьку ефективність орієнтувань правоохоронних органів щодо можливих порушень законодавства під час митного оформлення товарів*, крім того, в окремих випадках ці орієнтування не відповідають вимогам законодавства, а відтак не підлягають виконанню митними органами. Ця ситуація створює додаткові корупціогенні фактори, а суб’єкти господарювання зазнають додаткових втрат. В минулому було анонсовано, що всі орієнтування будуть надходити до центрального апарату Держмитслужби і після перевірки на відповідність вимогам законодавства ця інформація буде вноситись в АСУР в електронному вигляді для відпрацювання відповідними територіальними органами. Однак за наявною інформацією це не було реалізовано і наразі орієнтування надходять в різних форматах від різних адресатів безпосередньо до територіальних органів – місцевих митниць. При цьому в окремих випадках посадові особи митниць в порушення діючого законодавства виконують незаконні доручення правоохоронних органів.

На сьогодні можливість правоохоронних органів ініціювати проведення митного огляду товарів, шляхом направлення до митних органів відповідних доручень, визначена постановою Кабінету Міністрів України від 23 травня 2012 р. № 467 «Про затвердження вичерпного переліку підстав, за наявності яких може проводитись огляд (переогляд) товарів, транспортних засобів комерційного призначення митними органами України».

Водночас, Законом України від 25.01.2022 № 1999-IX «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо оподаткування митними платежами товарів, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових відправленнях, міжнародних експрес-відправленнях, та порядку їх декларування» (далі – Закон № 1999) внесено зміни до ч. 5 ст. 338 Митного кодексу України (далі – МКУ), якою регламентується питання проведення огляду (переогляду)товарів, транспортних засобів комерційного призначення, за наявності достатніх підстав вважати, що переміщення цих товарів, транспортних засобів через митний кордон України здійснюється поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю. Зазначеними змінами визначено, що отримана від правоохоронних органів офіційна інформація опрацьовується митними органами самостійно із застосуванням системи управління ризиками.

Відповідно до ст. 320 МКУ форми та обсяги митного контролю обираються посадовими особами митних органів на підставі результатів застосування системи управління ризиками; та/або автоматизованою системою управління ризиками.

Не допускається визначення форм та обсягів митного контролю іншими органами державної влади, а також участь їх посадових осіб у здійсненні митного контролю.

Ст. 336 МКУ митний огляд (огляд та переогляд товарів, транспортних засобів комерційного призначення, огляд та переогляд ручної поклажі та багажу, особистого огляду громадян) визначений однією з форм митного контролю. Митний контроль здійснюється безпосередньо посадовими особами митних органів.

Існуючий на сьогодні порядок визначення підстав, за наявності яких може проводитись огляд (переогляд) товарів, транспортних засобів комерційного призначення, встановлений постановою Кабінету Міністрів України від 23.05.2012 № 467, що дає змогу правоохоронним органам шляхом направлення доручення безпосередньо визначати форми та обсяги митного контролю, що не узгоджується із вказаними вище вимогами МКУ.

Згідно із діючою редакцією зазначеної вище постанови доручення правоохоронними органами направляються митницям виключно у рамках кримінального провадження.

Водночас, ст. 1 Кримінального процесуального кодексу України визначено, що порядок кримінального провадження на території України визначається лише кримінальним процесуальним законодавством України.

Повноваження слідчого та порядок їх реалізації регламентуються виключно КПК, ст. 41 якого передбачає можливість здійснення слідчих (розшукових) дій в кримінальному провадженні за письмовим дорученням слідчого, прокурора.

Поняття та процедура огляду як слідчої (розшукової) дії визначені ст. 237 КПК. Огляд проводиться у спосіб та відповідно до правил КПК, передбачених для обшуку житла чи іншого володіння особи, а результати проведеного огляду фіксуються у протоколі.

Разом з тим митний огляд товарів, транспортних засобів комерційного призначення проводиться в цілях митного контролю та митного оформлення та за результатами його проведення складається Акт про проведення огляду (переогляду) товарів, транспортних засобів, ручної поклажі та багажу. Такий огляд не є слідчою (розшуковою) дією в розумінні КПК. Отже, вимога про його проведення виходить за межі повноважень слідчого, визначених КПК, а відомості, отримані в такий спосіб, не можуть бути використані для досягнення цілей кримінального провадження.

З урахуванням наведеного у проекті Державної антикорупційної програми на 2023 – 2025 роки запропоновано виключення положень п. 14 Вичерпного переліку підстав, за наявності яких може проводитись огляд (переогляд) товарів, транспортних засобів комерційного призначення органами доходів і зборів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23.05.2012 № 467.

**Проблема 2.3.5.**

Дані соціологічного дослідження, проведеного 2020 року за Методикою стандартного опитування, затвердженою НАЗК, засвідчують, що одним з найбільш пріоритетних напрямів боротьби з корупцією на думку бізнесу є податкова та митна сфера, адже 31,7% опитаних підприємств відзначили цей напрям як пріоритетний. За даним показником податкова та митна сфера уступає лише очищенню від корупції в сферах судової системи (56,9% бізнесу) та боротьбі з корупцією в органах правопорядку (40,6% бізнесу)[[39]](#footnote-39).

При цьому дані аналогічного дослідження 2021 року надають змогу констатувати певну позитивну динаміку. Так, відповідно до нього податківці – це ті представники держави, з якими підприємці контактують найчастіше з-поміж інших сфер, які досліджувалися. Майже кожний четвертий респондент – представник бізнесу (26,3%) мав досвід відвідин або інших контактів із представниками податкових органів з питань діяльності підприємства.

Про те, що вони стикалися із корупцією при таких контактах, заявили 13,2% респондентів (ствердна відповідь на пряме питання). У цілому про перебування в конкретних контактних ситуаціях, що містили ознаки корупції, зазначили 17,6% респондентів.

Ураховуючи часті контакти підприємців з цією сферою, позитивним є сигнал, що рівень корупції у податкових органах найнижчий: це найкращий показник серед усіх сфер, які досліджувалися[[40]](#footnote-40).

Подальшим напрямом вдосконалення податкової сфери в описаному напрямі є усунення недоліків податкового законодавства з урахуванням принципів, закладених в Антикорупційній стратегії на 2021 – 2025 роки, адже окремі його положення є складними та непрозорими, що становить причину виникнення корупційних проявів.

Зокрема, з положень Податкового кодексу України вбачається, що він водночас як досить детально врегульовує порядок здійснення посадовими особами податкових органів своїх повноважень, так і в деяких випадках наділяє останніх досить широким спектром для дискреції. При цьому з одного боку дискреція сама по собі не є негативним явищем, проте відсутність її чітких меж щодо визначення повноважень органів державної влади може зумовлювати несприятливі наслідки для інших суб’єктів.

**1.**Дискреційні повноваження у руках недобросовісного та безвідповідального працівника податкового органу можуть слугувати для нього як інструмент особистого збагачення або отримання певних переваг для себе або близьких осіб. Відтак з метою отримання неправомірної вигоди під час виконання посадовими особами своїх повноважень можуть мати місце зловживання правами або ж бездіяльність.

Зазначене у першу чергу зумовлено тим, що деякі повноваження посадових осіб податкових органів визначаються досить широко, що надає їм змогу приймати рішення на власний розсуд. При цьому з огляду на відсутність чітких законодавчих меж такого розсуду, на кінцеве вирішення певної ситуації досить часто впливають певні економічні, соціальні, моральні та інші фактори, які у своїй сукупності і формують суб’єктивне вирішення певного питання. Зазначене призводить до обмеження прав платників податків та існування різноманітних корупційних практик.

Зокрема, зловживання дискреційними повноваженнями спостерігається під час розстрочення або відстрочення податкового боргу. Основною підставою для звернення платника податків із заявою про розстрочення податкового боргу є загроза виникнення неплатоспроможності в разі своєчасної та в повної сплати ним податкових зобов'язань. У такому разі податкові органи аналізують фінансовий стан платника податків за даними бухгалтерського обліку та надають відповідний висновок, на підставі якого і приймається рішення про розстрочення. Втім, законодавством не передбачено чітких критеріїв, що регулюють прийняття відповідного рішення, тож платнику може бути відмовлено навіть за наявності позитивного висновку щодо фінансового стану.

Міжнародний валютний фонд[[41]](#footnote-41) звертав увагу на необхідності розширити перелік підстав для розстрочення або відстрочення податкового боргу, а також послаблення вимог його надання. Високі вимоги для отримання розстрочення/відстрочення та широкі дискреційні повноваження податкових органів призводять до виникнення суттєвих корупціогенних ризиків.

З урахуванням наведеного, у ***проекті Державної антикорупційної програми на 2023–2025 роки*** закладено систему заходів, реалізація яких дозволить мінімізувати вплив субʼєктивних чинників на роботу податкових органів, зробити комунікацію між платниками податків та податковими органами більш прозорою та зрозумілою шляхом запровадження автоматизації процедур та функціонуванні електронних сервісів під час взаємодії цих субʼєктів.

**2.**У країнах-членах Європейського Союзу під час проведення податкового контролю віддають перевагу системі ризик-аналізу, що дає змогу проводити його з мінімальними витратами для бюджету та платників податків. При цьому значна увага приділяється відбору платників податків, які мають високий ступінь ризику порушень податкового законодавства. Це сприяє зниженню вірогідності застосування процедур податкового контролю до сумлінних працівників та зменшенню адміністративного тиску на суб’єктів підприємницької діяльності. Ключовим фактором підвищення результативності податкового контролю є наявність ефективної системи відбору платників. Більшість країн ЄС надають можливість платникам податків самостійно оцінювати ризики своєї фінансової діяльності за розширеним спектром критеріїв, що забезпечує прозорість процесу відбору підприємств для перевірки[[42]](#footnote-42).

У зв’язку із євроінтеграційними процесами в Україні у податковій сфері також було запроваджено схожі зміни у контрольно-перевірочній роботі податкових органів шляхом використання ризик-орієнтовного підходу під час формування плану-графіку документальних планових перевірок. Однак на практиці його застосування не є ефективним та не відповідає ключовим вимогам, оскільки під час визначення податкових ризиків податкові органи використовують широкий перелік інформаційно-аналітичних ресурсів, відомості у яких не завжди можуть бути достовірними. Проте, незважаючи на це, контролюючі органи використовують їх для визначення необхідності віднесення певного платника податків до ризикових, не запитуючи будь-яких актуальних відомостей безпосередньо у самих платників податків[[43]](#footnote-43).

Подібну ситуацію можна спостерігати у питанні присвоєння статусу ризикового платника податку на додану вартість (ПДВ). Найчастішою підставою для присвоєння ризикового статусу є «наявність податкової інформації, що свідчить про здійснення платником податків ризикових операцій» (п. 8 Критеріїв ризиковості платника податку на додану вартість[[44]](#footnote-44)). Зазвичай такою податковою інформацією виступають або дані інформаційно-аналітичних ресурсів, достовірність яких може викликати сумніви, або ж факт здійснення господарських операцій з ризиковими контрагентами. При цьому іноді і самі контрагенти можуть не знати про свій ризиковий статус, що суттєво ускладнює їх перевірку. Якщо податковими органами на платника податків покладається обов'язок вибору контрагента із дотриманням принципу належної обачності, то у такого платника мають бути належні інструменти для його перевірки на предмет ризиковості. Таким інструментом може стати Реєстр ризикових платників податків, у якому можна перевірити контрагента за найменуванням чи кодом ЄДРПОУ. За таким принципом працює сервіс «Дізнайся більше про свого контрагента», який дозволяє дізнатися про наявність у контрагента податкового боргу. Відповідно, впровадження запропонованого механізму (відкритого Реєстру ризикових платників податків) позитивно впливатиме на кількість випадків присвоєння помилкового (а подекуди – необґрунтованого) статусу ризикового платника ПДВ та, як наслідок, меншої кількості спорів між платниками податків та податковими органами.

Наведене призвело до того, що платники податків з незначним ступенем ризику несплати податків зазнали однакового, а у деяких випадках навіть і більшого тиску з боку податкових органів, ніж платники з вищим ступенем ризику. Це зумовлює зростання економічно непродуктивних затрат часу і ресурсів, підвищення навантаження на добросовісних суб’єктів господарювання податковими перевірками.

З огляду на вищевикладене, у ***проекті Державної антикорупційної програми на 2023–2025 роки*** передбачено заходи, спрямовані на автоматизацію проведення податкових перевірок, запровадження обов’язкового електронного обміну даними податкового обліку для усіх категорій платників податків та вдосконалення застосування ризик-орієнтованого підходу.

**3.** Відповідно до законодавства податкові органи наділені правом проведення широкого переліку перевірок, серед як: камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки[[45]](#footnote-45). Водночас на практиці більшість зловживань податковими органами відбувається саме під час їх проведення, що підтверджує статистика поданих скарг до Ради бізнес Омбудсмана[[46]](#footnote-46).

Водночас зловживання з боку працівників податкових орагнів здебільшого мають місце під час проведення перевірок у тих випадках, коли останні мають безпосередній контакт із платниками податків. Найчастіше такі ситуації спостерігаються під час проведення позапланових документальних перевірок та фактичних перевірок.

Зазвичай у таких ситуаціях можуть мати місце такі обставини:

1) контролюючі органи та суб’єкт, який підлягає перевірці, досягають певних взаємовигідних домовленостей, що, як правило, полягає у отриманні працівниками податкових органів певної матеріальної або ж нематеріальної вигоди, а платниками податків – уникнення притягнення відповідальності за вчинене порушення. Відтак фактично саме під час проведення перевірок найбільше прослідковується вплив суб’єктивних чинників, оскільки саме на податкові органи покладається визначення того, чи наявні фактичні обставини дають підстави для притягнення платника податків до відповідальності;

2) непоодинокими є й випадки допущення посадовими особами податкових органів і процесуальних порушень під час проведення перевірок (вихід за межі предмету перевірки, неналежне повідомлення про початок перевірки тощо), що призводить до безпідставного притягнення платника податків до відповідальності на підставі формальних вимог. При цьому зазвичай платники податків не мають можливості надати свої пояснення або будь-які підтверджуючі документи. Здебільшого такі процедурні порушення спостерігаються під час проведення фактичних перевірок. Зокрема, під час їх проведення податкові органи вимагають відомості, які не є предметом перевірки, внаслідок чого приймають незаконні та необґрунтовані рішення, що неодноразово ставало підставою для оскарження дій контролюючих органів.

Дещо інша ситуація виникає під час проведення позапланових документальних перевірок. Як правило, має місце досить широке тлумачення податковими органами підстав її проведення відповідно до положень п.п. 78.1.1. та 78.1.4., внаслідок чого контролюючі органи майже у будь-яких випадках мають можливість проводити таку перевірку.

Окремим проблемним питанням у цьому виді перевірок є те, що вона проводиться у разі ненадання платником податків документів, які запитуються податковим органом з метою встановлення останнім реальних фактів порушення платником податкового, валютного або іншого законодавства. При цьому у запиті не завжди чітко вказано підстави порушення та документи, які потрібно надати контролюючому органу для аналізу наявності фактів порушення. З огляду на це досить часто платники податків не надають такі відомості, оскільки, на їх думку, такі запити не відповідають вимогам законодавства. Крім цього, інколи має місце ситуація, коли платники податків надають документи, підтверджуючі відсутність порушень, однак, на думку контролюючих органів, вони не достатні для усунення у них сумнівів щодо відсутності порушень з боку платника податків. У будь-якому випадку ці обставини стають підставою для подальшого оскарження дії представників органів податкової служби.

З огляду на це ***у проекті Державної антикорупційної програми на 2023–2025 роки*** передбачаються заходи спрямовані на зменшення проведення перевірок із безпосереднім контактом з платником податку та зміщення акценту на проведення електронних перевірок.

**Проблема 2.3.6.**

Одним із пріоритетних завдань Державної податкової служби України є здійснення повноважень щодо контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів[[47]](#footnote-47). Таким чином, в основу діяльності податкових органів фактично закладено виконання ними фіскальної функції[[48]](#footnote-48). Проте визначення такого пріоритету у функціонуванні податкових органів призводить до ряду проблем, які полягають у такому.

**1.** Протягом тривалого часу злочини у фінансовій сфері розслідували кілька органів, зокрема, Служба безпеки України, Національна поліція України та податкова міліція. Це призводило до дублювання повноважень цих органів, здійсненні надмірного тиску на платників податків, при цьому, спостерігався досить низький відсоток розслідувань злочинів у цій сфері.

Це було зумовлено тим, що значна кількість кримінальних проваджень вказаної категорії розпочиналася за відсутності факту кримінального правопорушення, а метою досудового розслідування було здійснення силового тиску на бізнес-структури. Крім того, внаслідок проведення підрозділами податкової міліції необґрунтованих слідчих (розшукових) та інших процесуальних дій було припинено роботу низки юридичних осіб, що потягнуло за собою ліквідацію відповідних бізнес-структур[[49]](#footnote-49).

Наразі ситуація змінилась шляхом заснування у травні 2021 року нового правоохоронного органу у сфері охорони економічної безпеки – Бюро економічної безпеки України (БЕБ). Водночас, незважаючи на те, що в цілому такий крок є досить позитивним у реформуванні цієї сфери, деякі питання у роботі цього органу наразі потребують вдосконалення задля забезпечення його незалежної та ефективної діяльності.

*1)* *Зміна підходу щодо порядку проведення конкурсу на посаду Директора БЕБ*. Однією із гарантій незалежності БЕБ є особливий порядок конкурсного відбору, призначення та звільнення Директора Бюро економічної безпеки України. Відповідно до ч. 1 ст. 15 Закону України «Про Бюро економічної безпеки» Директор БЕБ призначається на посаду Кабінетом Міністрів України за поданням Прем’єр-міністра України за пропозицією комісії з проведення конкурсу. При цьому до складу цієї конкурсної комісії входять особи, які визначені Радою національної безпеки і оборони України, Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України[[50]](#footnote-50). Наведений порядок проведення конкурсного відбору не відповідає найкращим стандартам, передбаченим у Законах України «Про запобігання корупції» та «Про Національне антикорупційне бюро України» щодо порядку конкурсного відбору Голови НАЗК та Директора НАБУ. Поряд із цим недостатньо чітко визначеною є етапність проходження конкурсу, що може створити ризики зловживань з боку суб’єктів призначення. Це може не сприяти формуванню високого рівня довіри громадян до діяльності цього органу.

Зазначене підтвердилось вже після проведення першого конкурсу на посаду Директора БЕБ. Так, у суспільстві досить негативно поставились до обраного кандидата, а порядок проведення самого конкурсу вважали заангажованим. Зокрема, Transparency International Ukraine зазначало, що під час етапу співбесід майже не порушувалися теми доброчесності та професійності кандидатів, а призначення та сам хід конкурсу суперечили загальній ідеї створення БЕБ. Крім цього, було підсумовано, що при організації відборів на керівні посади в держорганах потрібна участь незалежних експертів у комісіях, оскільки це створює систему стримань і противаг, яка дозволяє обрати справді кваліфікованого та доброчесного кандидата[[51]](#footnote-51).

З огляду на це, ***проектом*** ***Державної антикорупційної програми на 2023–2025 роки*** передбачено заходи, які спрямовані на усунення політичного впливу під час обрання кандидатів на посаду Директора БЕБ, забезпечення прозорого та змагального конкурсу обрання кандидатів, що сприятиме самостійності Бюро, а також його інституційній спроможності у системі органів державної влади.

*2) Запобігання здійснення фінансового тиску на працівників БЕБ.* Наразі Законом України «Про бюро економічної безпеки» передбачено, що особливі умови та розміри оплати праці і грошового забезпечення працівників Бюро економічної безпеки України визначаються Кабінетом Міністрів України[[52]](#footnote-52). Проте такий порядок може слугувати інструментом зловживання та тиску на працівників БЕБ під час виконання ними своїх посадових обов’язків, а відтак нівелювати незалежність цього органу.

З урахуванням зазначеного у ***проекті*** ***Державної антикорупційної програми на 2023–2025 роки*** передбачено заходи, які спрямовані на унеможливлення здійснення фінансового впливу під час провадження БЕБ своєї діяльності.

*3) Підвищення ефективності реалізації ризик-орієнтованого підходу.* У своїй діяльності БЕБ використовує ризико-орієнтований підхід, при цьому критерії таких ризиків визначаються БЕБ самостійно[[53]](#footnote-53). Напрямом покращення цієї норми є залучення громадськості до процесу аналізу ризиків.

З огляду на це, ***проектом Державної антикорупційної програми на 2023-2025 роки*** передбачено захід, що забезпечить формування ризик-орієнтованого підходу на об’єктивних чинниках шляхом залучення громадськості до прийняття рішень, що сприятиме впровадженню відкритості і прозорості процедур їх прийняття.

**2.** Наразі головним критерієм визначення ефективності роботи податкових органів є забезпечення відповідних податкових надходжень до бюджету. Проте нерідко наявність в податкових органів функцій щодо застосування фінансових санкцій виступають для них інструментом для здійснення тиску на платників податків саме з метою належного виконання фіскальної функції. При цьому податковими органами значно менше уваги приділяється на проведення роз’яснень положень податкового законодавства, запобігання податкових порушень платниками податків тощо.

Це зумовлює ряд негативних наслідків, серед яких:

- виникнення корупційних ризиків, які полягають у виникненні ситуації, спрямованої на досягнення домовленостей щодо уникнення притягнення платника податків до відповідальності;

- виникнення конфліктів між платниками податків та податковими органами;

- формування у платників податків недовіри до податкових органів;

- зменшення кількості платників податків, які добровільно сплачують податки.

Поряд із цим податкові органи у своїй діяльності повинні виконувати не лише контролюючі та каральні функції, а й використовувати у своїй роботі превентивні заходи, які будуть попереджувати порушення податкового законодавства. Зокрема, такий підхід використовується у країнах Європейського Союзу, що сприяє як зменшенню корупційних практик, так і підвищенні податкової дисципліни у платників податків. Він забезпечує підвищення добровільної сплати податків, що зумовлено розумінням платниками податків правил оподаткування та збільшенням довіри до податкових органів[[54]](#footnote-54).

Окрім цього розширення потребує і надання деяких сервісних функцій, зокрема, спрощення можливості подання щорічної декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації)[[55]](#footnote-55). Наразі має місце ситуація, коли більша частина громадян належним чином не виконують зазначений обовʼязок, що зумовлено такими факторами:

1) необізнаності більшості громадян про порядок виконання цього конституційного обов’язку;

2) не досить ефективним порядками визначення способів подання такої декларації.

Враховуючи вищевикладене, ***проектом Державної антикорупційної програми на 2023–2025 роки*** передбачено заходи, спрямовані на:

- зміну цілей діяльності податкових органів, шляхом превалювання сервісних та консультативних функцій, що сприятиме підвищенню податкової грамотності платників податків, визначенні основних причинно-наслідкових зв’язків порушень законодавства та пошуку шляхів їх вирішення, а також виходу платників податків із тіньової економіки;

- розроблення онлайн-курсу на Єдиному державному вебпорталі електронних послуг щодо подання щорічної декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації);

- спрощення способів подання щорічної декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації) шляхом запровадження можливості її подання через Єдиний державний вебпортал електронних послуг.

**3.** Протягом останніх років динаміка підготовки та надання узагальнюючих консультацій є досить низькою[[56]](#footnote-56). Відтак найбільш актуальні питання які мають значний пріоритет для представників бізнесу залишаються нерозглянутими. Натомість перевага здебільшого надається консультуванню через загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс, оскільки він на відміну від узагальнюючих податкових консультацій формально не має жодної юридичної сили, у той час як узагальнюючі податкові консультації легітимізують певний підхід податкових органів і захищають платників податків від претензій ревізорів[[57]](#footnote-57). Наведена ситуація сприяє виникненню негативного ефекту у вигляді фактичної відсутності захисту платників податків від порушень з боку посадових осіб податкових органів та зниженню ефективної взаємодії між ними.

Крім цього, це зумовлює відсутність розуміння і формування єдиного підходу щодо певних проблемних питань. У такому разі у податкових органів на місцях з'являються дискреційні повноваження при розгляді подібних ситуацій – вони можуть застосовувати різні підходи, що суттєво впливатимуть на податкові наслідки для платників податків. Відповідно, наявність дискреції у таких ситуаціях тягне за собою виникнення корупціогенних ризиків. До того ж, з того часу, коли до відання Міністерства фінансів України було віднесено тлумачення застосування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), податкові органи припинили надавати роз'яснення з питань, які стосуються застосування/тлумачення стандартів бухгалтерського обліку. Якщо платники податків подають запити на індивідуальні податкові консультації з цих питань, то податкові органи не надають роз'яснень, а рекомендують звертатися до Міністерства фінансів України. Водночас на практиці останнє не спроможне вчасно обробляти велику кількість запитів та надавати відповідні роз'яснення, що призводить до появи численних прогалин з питань застосування/тлумачення НП(С)БО.

З метою вирішення цієї проблеми ***проектом Державної антикорупційної програми на 2023-2025 роки*** визначено заходи, спрямовані на забезпечення регулярності надання узагальнюючих податкових консультацій на найбільш актуальні теми для представників бізнес-асоціацій.

1. Див., зокрема, Протидія корупції в митних органах ДФС / Н.О. Коваль // Lex Portus: юрид. наук. журн. / редкол. : С.В. Ківалов (голов. ред. ради), Б.А. Кормич (голов. ред.), І.В. Сафін (заст. голов. ред.), Т.В. Аверочкіна (наук. ред., відп. секр.) [та ін.] ; НУ «ОЮА», ГО «МА Святий Миколай». – Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2017. - № 6. – C. 93-104. Режим доступу: <https://lexportus.net.ua/vipusk-6-2017/koval_n_o_protydiia_koruptsii_v_mytnykh_organakh_dfs.pdf>; Українська митниця vs контрабанда: бій з тінню? Публікація ТОВ «Міжнародний центр перспективних досліджень». 2021 р. Режим доступу: <https://icps.com.ua/ukrayinska-mytnytsya-vs-kontrabanda-biy-z-tinnyu/>; Ефективні способи протидії «сірому» імпорту в Україні. І. Томаров. 2019 р. Режим доступу: <https://vkp.ua/publication/efektivni_sposobi_protidii_siromu_importu_likarskikh_zasobiv_v_ukraini>; Митниця майбутнього: без митників і за 5 хвилин. Публікація у газеті «Економічна правда». Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/publications/2017/05/29/625356/>. [↑](#footnote-ref-1)
2. Див. у цьому контексті Українська митниця vs контрабанда: бій з тінню? Публікація ТОВ «Міжнародний центр перспективних досліджень». 2021 р. Режим доступу: <https://icps.com.ua/ukrayinska-mytnytsya-vs-kontrabanda-biy-z-tinnyu/>. [↑](#footnote-ref-2)
3. Див. щодо цього Митна вартість: поняття, проблемні аспекти та шляхи їх усунення / О.І. Люба // Трансформація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах соціально-економічних викликів : матеріали Міжнар. круглого столу [Тернопіль, 28 трав. 2021 р.]. – Тернопіль : ЗУНУ, 2021. – Т. 1. – С. 94. Режим доступу: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/45493/1/%D0%9B%D1%8E%D0%B1%D0%B0%20%D0%9E.%D0%86..pdf>; Дискреційні повноваження митників як виправдання їх бездіяльності. А. Свінцицький. 2015 р. Режим доступу: <http://letrado.ua/uk/publikatsiyi/dyskretsiyni-povnovazhennya-mytnykiv/>; Огляд судової практики Верховного Суду у сфері митної справи. 2020 рік. Режим доступу: <https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Ohliad_mytna_sprava.pdf>. [↑](#footnote-ref-3)
4. Див., зокрема, постанову Верховного Суду від 26.02.2019 у справі № 808/454/18 (режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80129164>). [↑](#footnote-ref-4)
5. Угода про спрощення процедур торгівлі. Режим доступу: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=b4d9ae8d-03af-4a2a-8892-42d55c2ec948&title=TekstUgodiProSproschenniaProtsedurTorgivli&isSpecial=true>. [↑](#footnote-ref-5)
6. П’ята хвиля щорічного опитування українських експортерів та імпортерів. Короткий виклад основних результатів. Дослідження проведено Інститутом економічних досліджень та політичних консультацій в рамках реалізації проекту Підтримка Громадської Ініціативи «За чесну та прозору митницю». 2020 рік. Режим доступу: <http://tfdialogue.ier.com.ua/wordpress/wp-content/uploads/2020/12/IER_TradeSurvey_2020_Topic4_UKR_final-1.pdf>. [↑](#footnote-ref-6)
7. Основні причини сірого імпорту ПТЕ. Експертна оцінка частки сірого імпорту ПТЕ. Режим доступу: <https://rau.ua/wp-content/uploads/2021/11/e193f713b46b075d8847154c7774ca17-17-scaled.jpg>. [↑](#footnote-ref-7)
8. Реєстр доступний на сайті Державної митної служби України за посиланням: <https://customs.gov.ua/statistika-ta-reiestri>. [↑](#footnote-ref-8)
9. Див. «Сірий імпорт». Що це таке та які ризики він становить для кінцевого споживача? Публікація на сайті EBA. 2016 рік. Режим доступу: <https://eba.com.ua/siryj-import-shho-tse-take-ta-yaki-ryzyky-vin-stanovyt-dlya-kintsevogo-spozhyva/>. Автор публікації зазначає, що за 3 роки із моменту реєстрації товарного знаку на митниці компанія отримала повідомлення лише один раз, коли один дитячий будинок завозив одну пральну машинку в обсязі 1 шт., при чому компанія Gfk показувала значний обсяг товарів, завезених шляхом «сірого імпорту». [↑](#footnote-ref-9)
10. Trade facilitation. OECD official website. URL: <https://www.oecd.org/trade/topics/trade-facilitation/>. [↑](#footnote-ref-10)
11. Митниця майбутнього: без митників і за 5 хвилин. Л. Акуленко, Р. Зелді, А. Мельник. Економічна правда. 2017 р. Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/publications/2017/05/29/625356/>. [↑](#footnote-ref-11)
12. Митний безвіз – ухвалено рішення про запрошення України до митних Конвенцій про процедуру спільного транзиту (NCTS) та спрощення торгівлі товарами. Урядовий портал: Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/news/mytnyi-bezviz-ukhvaleno-rishennia-pro-zaproshennia-ukrainy-do-mytnykh-konventsii-pro-protseduru-spilnoho-tranzytu-ncts-ta-sproshchennia-torhivli-tovaramy>. [↑](#footnote-ref-12)
13. Про приєднання України до Конвенції про процедуру спільного транзиту: Закон України № 2555-ІХ від 30.08.2022. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2555-20#Text>. [↑](#footnote-ref-13)
14. Рада асоціації Україна – ЄС: 1 жовтня Україна зможе приєднатися до міжнародних митних конвенцій. Урядовий портал. Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/news/rada-asotsiatsii-ukraina-ies-1-zhovtnia-ukraina-zmozhe-pryiednatysia-do-mizhnarodnykh-mytnykh-konventsii>. [↑](#footnote-ref-14)
15. Доступний за посиланням: <https://customs.gov.ua/>. [↑](#footnote-ref-15)
16. Щодо діяльності Громадської ради при Державній митній службі див. відповідну секцію на офіційному веб-сайті останньої за посиланням: <https://customs.gov.ua/gromadska-rada#scrollTop=0>. [↑](#footnote-ref-16)
17. Положення про Громадську раду при Державній митній службі України. Режим доступу: <https://customs.gov.ua/polozhennia-gromrada#scrollTop=0>. [↑](#footnote-ref-17)
18. Див., зокрема, відзнаку активності функціонування Громадської ради при НАЗК сторінки 73-75 Альтернативного звіту з оцінки ефективності впровадження державної антикорупційної політики / [О. Калітенко, О. Лємєнов, Б. Малишев, А. Марчук, К. Сердюк, Р. Сіверс, М. Хавронюк, В. Чумак]; За заг. ред. М. Хавронюка. – К. : Мишалов Д.В., 2021. – 239 с. Режим доступу: <https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2021/11/Alternative_Report_2021.pdf>. [↑](#footnote-ref-18)
19. Відсоток відображає частку українських підприємств, які мали корупційний досвід саме щодо даної ситуації, з-поміж загальної кількості підприємств, які мали корупційний досвід у сфері митниці. [↑](#footnote-ref-19)
20. Корупція в Україні: розуміння, сприйняття, поширеність. Звіт за результатами опитування населення та бізнесу. – Київ, 2022. Режим доступу: <https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2022/07/1009488299966710444nacp_report_info_sapiens_2021_ukr_final_.pdf>. [↑](#footnote-ref-20)
21. Ситуація на митниці стимулює корупцію. Інтерв’ю DW із заступником бізнес-омбудсмена України Я. Грегірчаком. 2018 рік. Режим доступу: <https://bit.ly/3eUnMhz>. [↑](#footnote-ref-21)
22. Керівні принципи для митної справи в Україні. Дослідження Американської торговельної палати в Україні. 2018 рік. Режим доступу: <https://chamber.ua/wp-content/uploads/2020/01/guidelines_for_customs_policy_in_ukraine_ua.pdf>. [↑](#footnote-ref-22)
23. Коваль Н.О. Протидія корупції в митних органах ДФС / Н.О. Коваль // Lex Portus : юрид. наук. журн. / редкол. : С. В. Ківалов (голов. ред. ради), Б. А. Кормич (голов. ред.), І. В. Сафін (заст. голов. ред.), Т. В. Аверочкіна (наук. ред., відп. секр.) [та ін.] ; НУ "ОЮА", ГО "МА Святий Миколай". - Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2017. - № 6. – C. 93-104. Режим доступу: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/9230>. Запобігання корупційним злочинам, що вчиняються при здійсненні митних процедур: монографія / Д.О. Олійник; [наук. ред. Б.М. Головкін]. – Харків: Право, 2018. – 200 с. Режим доступу: <http://criminology.nlu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/03/mono_olijnik_2018.pdf>. [↑](#footnote-ref-23)
24. Див., зокрема, вирок Бориспільського міськрайонного суду Київської області від 10.08.2021 у справі № 359/1916/19 (<https://reyestr.court.gov.ua/Review/98892483>), вирок Долинського районного суду Івано-Франківської області від 11.03.2020 у справі № 343/2165/19 (<https://reyestr.court.gov.ua/Review/88126916>). [↑](#footnote-ref-24)
25. Конвенція про процедуру спільного транзиту. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_001-87#Text>. [↑](#footnote-ref-25)
26. Митний безвіз – ухвалено рішення про запрошення України до митних Конвенцій про процедуру спільного транзиту (NCTS) та спрощення торгівлі товарами. Урядовий портал: Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/news/mytnyi-bezviz-ukhvaleno-rishennia-pro-zaproshennia-ukrainy-do-mytnykh-konventsii-pro-protseduru-spilnoho-tranzytu-ncts-ta-sproshchennia-torhivli-tovaramy>. [↑](#footnote-ref-26)
27. Про приєднання України до Конвенції про процедуру спільного транзиту: Закон України № 2555-ІХ від 30.08.2022. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2555-20#Text>. [↑](#footnote-ref-27)
28. Рада асоціації Україна – ЄС: 1 жовтня Україна зможе приєднатися до міжнародних митних конвенцій. Урядовий портал. Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/news/rada-asotsiatsii-ukraina-ies-1-zhovtnia-ukraina-zmozhe-pryiednatysia-do-mizhnarodnykh-mytnykh-konventsii>. [↑](#footnote-ref-28)
29. Див. с. 31-32 Керівних принципів для митної справи в Україні. Дослідження Американської торговельної палати в Україні. 2018 рік. Режим доступу: <https://chamber.ua/wp-content/uploads/2020/01/guidelines_for_customs_policy_in_ukraine_ua.pdf>. [↑](#footnote-ref-29)
30. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань функціонування авторизованих економічних операторів: Закон України від 02.10.2019 № 141-ІХ. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/141-20#n601>. [↑](#footnote-ref-30)
31. Керівні принципи для митної справи в Україні. Американська торгівельна палата в Україні, 2018 р. Режим доступу: <https://chamber.ua/wp-content/uploads/2020/01/guidelines_for_customs_policy_in_ukraine_ua.pdf>. [↑](#footnote-ref-31)
32. Розгляд спорів в адміністративному порядку. Офіційний веб-сайт Державної митної служби України. Режим доступу: <https://customs.gov.ua/rozgliad-sporiv-v-administrativnomu-poriadku>. [↑](#footnote-ref-32)
33. Звіт судів першої інстанції про розгляд справ у порядку адміністративного судочинства за 2021 рік. Форма № 1-а (річна). Судова влада України. Режим доступу: <https://court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/main_site/1a_2021.xlsx>. [↑](#footnote-ref-33)
34. Про внесення змін до Митного кодексу України та інших законів України щодо деяких питань виконання глави 5 розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. Закон України від 01.10.2022 № 2510-ІХ. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2510-20#n477>. [↑](#footnote-ref-34)
35. Адаптація митного законодавства України до митного законодавства ЄС. Г. Тасліцький. Всеукраїнське професійне юридичне видання «Юридична газета». Режим доступу: <https://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/adaptaciya-mitnogo-zakonodavstva-ukrayini-do-mitnogo-zakonodavstva-es.html>. [↑](#footnote-ref-35)
36. Див., зокрема, Митниця дає добряче. Новини Львова і Львівщини – Варіанти. 2022 рік. Режим доступу: <https://varianty.lviv.ua/89459-mytnytsia-daie-dobriache>. Всі відсторонені після рішення РНБО львівські митники повернулися на свої посади. Новини України від LB.ua. 2021 рік. Режим доступу: <https://lb.ua/pravo/2021/06/25/487863_vsi_vidstoroneni_pislya_rishennya_rnbo.html>. [↑](#footnote-ref-36)
37. Митні огляди та правоохоронці. Bargen Law Firm. 2017 рік. Режим доступу: <https://bargen.com.ua/2017/12/01/mytni-oglyady-ta-pravoohorontsi/>. [↑](#footnote-ref-37)
38. Ситуація на митниці стимулює корупцію. Офіційний веб-сайт Ради бізнес-омбудсмена України. 2018 рік. Режим доступу: <https://boi.org.ua/publications/press/1162-situaciya-na-mitnici-stimulyuye-korupciyu/>. [↑](#footnote-ref-38)
39. Див. с. 67 Корупція в Україні 2020: розуміння, сприйняття, поширеність. Звіт за результатами опитування підприємців, експертів та населення. – Київ, 2020. Режим доступу: <https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2020/12/N73.pdf>. [↑](#footnote-ref-39)
40. Див. с. 76 Корупція в Україні 2-21: розуміння, сприйняття, поширеність. Звіт за результатами опитування підприємців, експертів та населення. – Київ, 2022. Режим доступу: <https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2022/07/1009488299966710444nacp_report_info_sapiens_2021_ukr_final_.pdf>. [↑](#footnote-ref-40)
41. Див. с. 28-31 Україна. Звіт з технічної допомоги: реформа адміністрування податків та варіанти врядування. Міжнародний валютний фонд. Доповідь по країні № 16/49 – Лютий 2016. Режим доступу: <https://www.imf.org/~/media/Websites/IMF/imported-publications/external/lang/ukrainian/pubs/ft/scr/2016/_cr1649u.ashx> [↑](#footnote-ref-41)
42. А.В. Лісовий, К.П. Проскура. Проблеми податкового контролю в Україні та напрями підвищення його ефективності. Науковий вісник НЛТУ України. 2014. Вип. 24.6. - С. 140-150. – Режим доступу: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=nvnltu_2014_24.6_25> [↑](#footnote-ref-42)
43. Рада бізнес-омбудсмена. Системний звіт. Адміністрування податків, які сплачує бізнес. 2020. – Режим доступу: <https://boi.org.ua/files/qp/e0/report_new.pdf> [↑](#footnote-ref-43)
44. Додаток 1 до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. – Постанова КМУ від 11 грудня 2019 р. № 1165. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text [↑](#footnote-ref-44)
45. Податковий кодекс України (п. 75.1.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n16558> [↑](#footnote-ref-45)
46. Станом на 01.07.2020 року Рада отримала загалом 7 379 скарг, 1 048 з яких (14,2% або кожна сьома скарга) стосувалися питань оскарження платниками результатів податкових перевірок (див. Рада бізнес-омбудсмена. Системний звіт. Адміністрування податків, які сплачує бізнес. 2020. – Режим доступу: <https://boi.org.ua/files/qp/e0/report_new.pdf>) [↑](#footnote-ref-46)
47. Положення про Державну податкову службу України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 року № 227. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text> [↑](#footnote-ref-47)
48. Відповідно до статистичних даних станом на 31.12.2021 року близько 85% дохідної частини бюджету країни закладено саме на податкові надходження (див. Мінфін. Доходи держбюджету України. – Режим доступу: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2021/>) [↑](#footnote-ref-48)
49. Так, у 2018 році було зафіксовано 1099 кримінальних проваджень за статтею 212 КК України, з яких лише 39 передано до суду з обвинувальним актом; за 2019 рік – 852 кримінальних провадження за ст. 212 КК України та направлено до суду лише 22 обвинувальні акти; за січень-грудень 2020 року – 910 кримінальних проваджень, із них було закрито 124 кримінальні провадження, а до суду направлено лише 10 обвинувальних актів. За 2020 рік, крім 10 обвинувальних актів, до суду також було направлено 28 проваджень із клопотанням про звільнення особи від кримінальної відповідальності. Таким чином, із 910 зареєстрованих кримінальних проваджень було закрито 124, а до суду направлено лише 38 (10 з обвинувальним актом та 28 з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності) (див. Співак О. Бюро економічної безпеки України: що передбачає прийнятий закон та які можливі наслідки для бізнесу. Ліга Закон. – Режим доступу: <https://biz.ligazakon.net/analitycs/201304_byuro-ekonomchno-bezpeki-ukrani-shcho-peredbacha-priynyatiy-zakon-ta-yak-mozhliv-nasldki-dlya-bznesu>) [↑](#footnote-ref-49)
50. Закон України від 28.01.2021 № 1150-IX «Про Бюро економічної безпеки». – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text> [↑](#footnote-ref-50)
51. Transparency International Ukraine. Конкурс БЕБ показав, що владі треба переглянути правила таких відборів. – Режим доступу: <https://ti-ukraine.org/news/rezultaty-konkursu-beb-vkazaly-na-neobhidnist-uchasti-nezalezhnyh-ekspertiv-dlya-prozorogo-vidboru/> [↑](#footnote-ref-51)
52. Див. ч. 3 ст. 31 Закону України від 28.01.2021 № 1150-IX «Про Бюро економічної безпеки». – Режим доступу:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text> [↑](#footnote-ref-52)
53. Див. ч. 2 ст. 12 Закону України від 28.01.2021 № 1150-IX «Про Бюро економічної безпеки». – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text> [↑](#footnote-ref-53)
54. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів. 2015. – Режим доступу: <http://ird.gov.ua/irdp/p20150301.pdf> [↑](#footnote-ref-54)
55. Положеннями ст. 67 Конституції України передбачено, що усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік (див. Конституція України від 28.06.1996 року № 254к/96-ВР. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>) [↑](#footnote-ref-55)
56. У період з 2018 по 2022 рік було надано всього лише 10 узагальнюючих консультацій (див. Державна податкова служба України. Узагальнюючі податкові консультації. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/uzagalnyuyuchi-podatkovi-konsultatsii/>) [↑](#footnote-ref-56)
57. Рада бізнес-омбудсмена. Системний звіт. Адміністрування податків, які сплачує бізнес. 2020. – Режим доступу: <https://boi.org.ua/files/qp/e0/report_new.pdf> [↑](#footnote-ref-57)