

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Юридичний факультет
Кафедра економічної безпеки та фінансових розслідувань

СЕМЕНЕНКО Вадим Васильович

Податкові та митні правопорушення: сучасні реалії та шляхи протидії / Tax and customs offenses: modern realities and ways of counteraction

спеціальність: 262 - Правоохоронна діяльність
магістерська програма – Економічна безпека та фінансові розслідування

Магістерська робота

Виконав студент групи
ПДЕБм-21
В.С. Семененко

Науковий керівник:
к.е.н., доцент О. І. Вівчар

Магістерську роботу допущено
до захисту:

«____» _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ **Н.Б. Москалюк**

Зміст

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ПОДАТКОВІ ТА МИТНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ КОНТЕКСТИ	6
1.1. Порушення митних правил в митній сфері: концептуальні аспекти	6
1.2. Основні підходи щодо класифікації правопорушень в сфері оподаткування	11
1.3. Сутнісно-змістовна характеристика податкових та митних правопорушень в контексті безпекознавчих умов	17
Висновки до розділу 1	30
РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ СУЧАСНИХ РЕАЛІЙ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ В ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ УМОВАХ	33
2.1. Аналіз тенденцій сплати митних платежів в Україні та шляхи ухилення	
2.2. Оцінювання адміністративної відповідальності за порушення митних правил	41
2.3. Прагматика правопорушень митних правил як основний податковий ризик країни	51
Висновки до розділу 2	63
РОЗДІЛ 3. РОЗРОБКА КОМПЛЕКСУ ЗАХОДІВ ЩОДО ПРОТИДІЇ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ В УМОВАХ ДЕСТРУКТИВНОГО ВПЛИВУ	68
3.1. Стратегічні напрямки вдосконалення методів протидії порушень митних правил	68
3.2. Технології митного контролю як один із засобів виявлення правопорушень у митній сфері	82
3.3. Процедура адаптації пост-митного аудиту в системі митного контролю як засіб попередження митних правопорушень та зміцнення податкових зобов'язань	92
Висновки до розділу 3	98
ВИСНОВКИ	102
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	108

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах турбулентності економічних процесів обсяг експортно-імпортних операцій, як і кількість учасників зовнішньоекономічної діяльності (резидентів і нерезидентів), в Україні постійно зростає. Поряд з постійним зростанням в умовах незалежної української держави пасажиро- та вантажопотоку через митний кордон відбувається і приріст негативних для сфери митної справи явищ – митних правопорушень. Звертаємо увагу на те, що податкові та митні правопорушення через сучасні трансформаційні умови дотепер повністю не подолані в практиці митного регулювання. Митними органами України систематично виявляються факти незаконного ввезення товарів на митну територію держави поза пунктами пропуску на митному кордоні, під виглядом транзиту; ухилення від сплати митних податків та зборів шляхом повідомлення митним органам неправдивих відомостей стосовно вартості товару, кількості вантажу, країни походження, відправника тощо.

Слід відзначити, що порушення митних правил, організація правовими засобами боротьби з якими є предметом дослідження, – найбільш поширений вид правопорушень у галузі митної справи. Це підтверджує актуальність для побудови в Україні правової соціальної держави забезпечення здійснення комплексної боротьби із зазначеними деліктами у митній сфері. Проведення цього є необхідною умовою інтеграції України з країнами ЄС та членства у СОТ.

Низка теоретичних та практичних аспектів реалізації митними органами України боротьби з порушеннями митних та податкових правопорушень досліджувалася С.О. Барановим, О. І. Вівчар, Л.М. Дорофєєвою, А.В. Дусик, В.Т. Комзюком, Т.О. Коломоєць, Т.В. Корневою, А.В. Мазуром, А.І. Педешком, Д.В. Приймаченком, С.В. Продайком та деякими іншими вченими.

Мета і задачі дослідження. Метою магістерської роботи є розробка теоретико-методичних положень і практичних рекомендацій щодо протидії

податкових та митних правопорушень в сучасних ринкових умовах господарювання.

Для досягнення зазначеної мети у процесі дослідження поставлено та вирішено такі задачі:

- дослідити характеристику податкових та митних правопорушень в контексті безпекознавчих умов;
- оцінити масштаби, структуру та особливості та сучасні проблемні аспекти стягнення митних платежів в Україні;
- охарактеризувати прагматику правопорушень митних правил як основного податкового ризику країни;
- обґрунтувати стратегічні напрямки вдосконалення методів протидії правопорушень митної сфери;
- описати технології митного контролю як один із засобів виявлення правопорушень у митній сфері;
- запропонувати процедуру адаптації пост-митного аудиту в системі митного контролю як засіб попередження митних правопорушень та зміцнення податкових зобов'язань.

Об'єкт дослідження – процеси податкових та митних правопорушень в системі національної економіки.

Предмет дослідження – теоретико-методичні та практичні аспекти щодо протидії податкових та митних правопорушень.

Методи дослідження. В магістерській роботі використано такі методи: абстрактно-логічний – узагальнення теоретичних основ функціонування наявності податкових та митних правопорушень; аналізу і синтезу – обґрунтування підходу до вибору шляхів детінізації протидії податкових та митних правопорушень; логічний – розробка системи заходів протидії податкових та митних правопорушень; системного аналізу функцій державного управління – аналіз сучасного стану державного регулювання в контексті протидії податкових та митних правопорушень; економіко-статичний – при проведенні статистичних групувань, при дослідженні впливу сучасних реалій

податкових та митних правопорушень на результати функціонування національної економіки.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в концептуальному вирішенні науково-прикладної проблематики розробки комплексу заходів щодо протидії податкових та митних правопорушень в умовах деструктивного впливу.

Апробація результатів магістерської роботи. Основні положення і результати дослідження обговорено і схвалено на Всеукраїнській науково-практичній конференції [“Економічна безпека: детермінанти та механізми забезпечення”] – Тернопіль: ТНЕУ, 21 квітня 2018. – С. 205-209 – “Митні правопорушення: сучасні реалії та шляхи протидії”.

Структура і обсяг роботи. Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 68 найменувань. Загальний обсяг магістерської роботи 114 сторінок.

РОЗДІЛ 1.

ПОДАТКОВІ ТА МИТНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ КОНТЕКСТИ

1.1. Порухення митних правил в митній сфері: концептуальні аспекти

В сучасних трансформаційних умовах за допомогою тарифних та нетарифних заходів регулювання митні органи забезпечують значні грошові надходження до бюджету, дозволяють надійно зберігати народні надбання в галузі культури, стимулюють розвиток вітчизняної економіки, міжнародних зв'язків та міжнародної торгівлі. Перетинаючи кордон, кожен громадянин підпадає під митний контроль, а переміщуваний ним товар – ще й під митне оформлення. Проте, є багато бажаючих обійти всі ці процедури з метою власного збагачення.

Саме тому одним із основних завдань організації контролю митних органів є боротьба з контрабандою та порушенням митного законодавства шляхом порушення митних правил. Порушення митних правил відносяться до категорії адміністративних правопорушень. Згідно зі статтею 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення, адміністративним правопорушенням визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законодавством передбачено адміністративну відповідальність.

Адміністративна відповідальність за правопорушення настає, якщо ці порушення за своїм характером не тягнуть за собою, відповідно до чинного законодавства, кримінальної відповідальності [2].

Згідно статті 458 Митного кодексу України, порушення митних правил є адміністративним правопорушенням, яке являє собою протиправні, винні (умисні або з необережності) дії чи бездіяльність, що посягають на встановлений законодавством України порядок переміщення товарів і

транспортних засобів через митний кордон України і за які цим Кодексом передбачена адміністративна відповідальність.

Притягнення за порушення митних правил не звільняє зазначених осіб від обов'язку сплати мита та інших податків і зборів. Порушення митних правил як адміністративне правопорушення складається з чотирьох елементів:

- об'єкт;
- об'єктивна сторона;
- суб'єкт;
- суб'єктивна сторона.

Об'єкт – це те, на що спрямоване посягання. Об'єктом порушення митних правил є суспільні відносини, які охороняються адміністративною санкцією, тобто порядок переміщення предметів через митний кордон України.

Об'єктивна сторона – це зовнішній прояв діяння, система передбачених нормою митного права ознак, які характеризують зовнішню сторону порушення митних правил.

Суб'єктами порушення митних правил є громадяни, які на момент вчинення правопорушення досягли 16 років, а також посадові особи підприємств. Слід звернути увагу на те, що ст. 459 Митного кодексу України про адміністративні правопорушення зазначає, що не підлягає відповідальності за адміністративне правопорушення особа, яка є неосудною.

Суб'єктивна сторона полягає в психічному ставленні суб'єкта до вчиненого діяння. Психічне ставлення особи до вчиненого діяння – обов'язковий компонент свідомої життєдіяльності. Суб'єктивна сторона включає в себе вину, мотив, мету [11].

Відповідальність за порушення митних правил – це специфічне реагування держави на порушення митних правил, що полягає в застосуванні стягнення до суб'єкта порушення митного законодавства.

Норми, що встановлюють відповідальність за порушення митних правил, містяться в Митному кодексі України, а саме в розділі XVIII: “Порушення митних правил і відповідальність за них. Відповідальність осіб, які беруть

участь у провадженні в справах про порушення митних правил” та розділі XIX “Провадження у справах про порушення митних правил”.

Якщо правопорушення є малозначним, посадова особа, уповноважена розглядати справу, на підставі Кодексу України про адміністративні правопорушення може звільнити порушника від адміністративної відповідальності й обмежитись усним зауваженням, закривши справу.

Питання щодо визначення порушення митних правил малозначним вирішується вповноваженим органом (посадовою особою) у кожному конкретному випадку, урахувавши те, що малозначним правопорушенням є дія або бездіяльність, яка не містить великої суспільної небезпеки, не завдає або не може завдати будь-якої значної шкоди державному або громадському порядку, власності, правам і свободам громадян, установленому порядку управління.

Вчинення порушень митних правил, передбачених частиною третьою статті 469, статтею 470, частиною третьою статті 478, статтею 481 Митного Кодексу, внаслідок аварії, дії обставин непереборної сили або протиправних дій третіх осіб, що підтверджується відповідними документами, а також допущення у митній декларації помилок, які не призвели до неправомірного звільнення від сплати митних платежів або зменшення їх розміру, до незабезпечення дотримання заходів тарифного та/або нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, якщо такі помилки не допускаються систематично (стаття 268 Митного Кодексу), не тягне за собою адміністративної відповідальності, передбаченої Митним Кодексом.

Перевізники несуть відповідальність за переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю шляхом подання митному органу як підстави для переміщення цих товарів документів, що містять неправдиві відомості (стаття 483 Митного Кодексу), виключно у разі якщо ці відомості стосуються кількості вантажних місць, їх маркування та номерів, а перевізниками не вжито заходів до перевірки правдивості зазначених відомостей або у разі неможливості такої

перевірки не внесено відповідного запису до міжнародної автомобільної накладної (CMR).

Система адміністративних стягнень включає в себе різні по характеру і правовим наслідкам санкції, що дозволяє використати їх диференційно, з урахуванням характеру вчиненого порушення митних правил, особистості правопорушника [21]. Залежно від наростання суворості за порушення митних правил можуть бути накладені такі стягнення:

- попередження;
- штраф;
- конфіскація.

Попередження як стягнення за порушення митних правил, є офіційним попередженням правопорушника стосовно недопустимості таких діянь у майбутньому. Рішення про попередження приймається керівником митного органу або його заступником. Попередження – найбільш м'яке адміністративне стягнення, воно не торкається майнових і інших прав порушника.

Штраф є грошовим стягненням, що накладається на осіб за порушення митних правил у випадках і межах, установлених Митним кодексом України.

Штраф – це захід впливу на свідомість правопорушника шляхом ущемлення його майнових інтересів. Тому під штрафом розуміють стягнення майнового характеру, яке виражається в отриманні з порушника і направленні в прибуток держави певної суми грошових коштів. В адміністративно-юрисдикційній практиці штраф є домінуючою формою адміністративної відповідальності, оскільки він передбачений як єдиний або альтернативний захід стягнення за більшість адміністративних проступків.

Адміністративні стягнення у вигляді попередження, штрафу можуть бути накладені не пізніше як через два місяці з дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні – два місяці з дня його виявлення. Попередження або штраф можуть застосовуватися тільки як основний вид стягнення за вчинене правопорушення. Конфіскація, як стягнення за порушення митних правил, полягає в примусовому вилученні безпосередніх предметів порушення

митних правил, товарів зі спеціально виготовленими сховищами (тайниками), що використовувалися для приховування від митного контролю безпосередніх предметів порушення митних правил, транспортних засобів, що використовувалися для переміщення безпосередніх предметів порушення митних правил через митний кордон України, і безоплатній передачі їх у власність держави.

Конфіскація вказаних предметів, товарів і транспортних засобів застосовується незалежно від того, чи є вони власністю особи, яка вчинила правопорушення.

Конфіскація може бути застосована виключно за рішенням суду у випадках, обсязі й порядку, що визначаються Митним кодексом України та іншими законами України. Застосування конфіскації передбачено статтями 461 – 462, 464 – 465 Митного кодексу України.

За одне й те саме порушення митних правил може накладатися тільки основне або основне і додаткове стягнення. У разі вчинення одною особою двох або більше порушень митних правил, адміністративне стягнення накладається за кожне правопорушення окремо.

Порядок притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митних правил передбачає наступні стадії:

- порушення справи про порушення митних правил;
- розгляд справи і винесення рішення по справі;
- оскарження або опротестування постанови по справі;
- виконання рішення по справі [26].

Порушення справи є початковою стадією провадження. Її змістом є комплекс першочергових процесуальних дій, пов'язаних з:

- виявленням факту митного правопорушення;
- складанням протоколу про порушення митних правил, а в разі необхідності – й інших протоколів, юридична кваліфікація;
- встановленням особи правопорушника, свідків;

– збиранням, дослідженням та попередньою оцінкою доказів та інших обставин, що можуть мати значення для справи.

Друга стадія провадження – розгляд справи і винесення рішення по справі, визнається центральною стадією провадження. Сутність цієї стадії полягає у тому, що уповноважений орган (митний орган або місцевий суд) здійснює остаточне розслідування по справі і дає правову оцінку діям особи, щодо якої складено протокол про порушення митних правил.

У процесі третьої стадії перевіряється законність і обґрунтованість винесеної постанови, а також дотримання встановленого законом порядку провадження в цілому, усуваються допущені порушення, забезпечується застосування до винних справедливих заходів впливу.

Четверта стадія провадження в справі – полягає в кінцевій практичній реалізації адміністративного стягнення, призначеного порушнику [37].

Митним кодексом передбачено наступні види порушення митних правил:

- Порушення режиму зони митного контролю (стаття 468 МКУ);
- Неправомірні операції з товарами, митне оформлення яких не закінчено, або з товарами, що перебувають на тимчасовому зберіганні під митним контролем (стаття 469 МКУ);
- Недоставлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення та документів до органу ДФС призначення, видача їх без дозволу органу ДФС або втрата (стаття 470 МКУ);
- Порушення порядку проходження митного контролю в зонах (коридорах) спрощеного митного контролю (стаття 471 МКУ);
- Недекларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення (стаття 472 МКУ);
- Пересилання через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях товарів, заборонених до такого пересилання (стаття 473 МКУ);
- Перешкоджання посадовій особі органу ДФС в доступі до товарів, транспортних засобів, документів (стаття 474 МКУ);

- Неподання органу ДФС звітності щодо товарів, які перебувають під митним контролем (стаття 475 МКУ);
- Переміщення товарів через митний кордон України з порушенням прав інтелектуальної власності (стаття 476 МКУ);
- Порушення встановленого законодавством порядку ввезення товарів на територію вільної митної зони, вивезення товарів за межі цієї території та/або встановленого законодавством порядку проведення операцій з товарами, поміщеними в режим вільної митної зони (стаття 477 МКУ);
- Порушення порядку зберігання товарів на митних складах та здійснення операцій із цими товарами (стаття 478 МКУ);
- Порушення порядку або строків розпорядження товарами, розміщеними у магазині безмитної торгівлі (стаття 479 МКУ);
- Порушення порядку здійснення операцій з переробки товарів (стаття 480 МКУ);
- Перевищення строку тимчасового ввезення або тимчасового вивезення товарів (стаття 481 МКУ);
- Переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України поза митним контролем (стаття 482 МКУ);
- Переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю (стаття 483 МКУ);
- Зберігання, перевезення чи придбання товарів, транспортних засобів комерційного призначення, ввезених на митну територію України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю (стаття 484 МКУ);
- Дії, спрямовані на неправомірне звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру, а також інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів (стаття 485 МКУ) [11].

Переміщення поза митним контролем передбачає ввезення або вивезення товарів і інших предметів через митний кордон України поза визначеними митними органами України місцями (митниці, митні пости) або поза

встановленим часом для проведення митного контролю. Переміщення товарів поза митним контролем найчастіше здійснюється шляхом об'їзду митних постів легковими та вантажними автомобілями. У таких випадках контрабандисти з метою ухилення від митного контролю, як правило, використовують не традиційно існуючі магістралі транспортного руху, а путівці (польові, степові, міжселищні), об'їзні дороги. Значно рідше на практиці зустрічається переміщення контрабанди шляхом обходу місць митного контролю пішоходами. У міжнародній практиці зустрічаються й інші способи ухилення від митного контролю, зокрема, шляхом використання тварин, спеціально виготовлених літальних пристосувань, торпед, трубопроводів тощо.

1.2. Основні підходи щодо класифікації правопорушень в сфері оподаткування

Поняття податкових правопорушень, причини їх здійснення та класифікація, ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів залишаються в Україні одним з найбільш поширених економічних злочинів. На сьогодні є підстави стверджувати, що ухилення від сплати коштів до бюджету стало нормою поведінки багатьох керівників суб'єктів господарювання. Держава постійно стикається з проблемою наповнення бюджету грошовими коштами для виконання економічних і соціальних програм. За оцінками спеціалістів, близько 40% коштів, які повинні були б надійти до державного бюджету як податкові платежі, поповнюють ресурси тіньової економіки. Але справа не тільки у тому, що держава недоодержує належних їй коштів. Суспільна небезпека ухилення від сплати податків полягає ще й у тому, що цим створюється економічний базис організованої злочинності. Несплата податків досягає таких масштабів, коли вона з економіко-соціальної проблеми поступово перетворюється на проблему економічної безпеки держави [1, 3].

Найбільшу питому вагу серед доходів бюджету України складають податкові надходження. Тому питання збору податкових надходжень є вкрай актуальним. Велике значення як за питомою вагою в бюджеті, за підсумками попередніх років, мали наступні види податків: податок на додану вартість; податок на прибуток підприємств; акцизний податок; податок на доходи фізичних осіб.

Як свідчить статистика податкових правопорушень, саме від цих податків найчастіше ухиляються правопорушники. Законодавством встановлено декілька видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства: кримінальну, адміністративну, фінансову. Підставами для застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства є:

1. Відповідна норма податкового права, за порушення якої встановлено ту чи іншу відповідальність.

2. Суспільно небезпечні, протиправні, винні дії певного суб'єкта, що порушують відповідну податкову норму та за вчинення яких передбачене застосування юридичної відповідальності [6, 87].

Такі дії визнаються податковим правопорушенням. Визначення податкового правопорушення чітко дав М.П. Кучерявенко, за яким податкове правопорушення – протиправне (здійснене на порушення податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке встановлена юридична відповідальність [29, 66]. Необхідно врахувати, що в цьому випадку йдеться про податковий обов'язок у широкому змісті, що включає в себе повний комплекс податкових обов'язків (за обчисленням, сплатою податків і зборів, здійсненням податкової звітності), а не винятково про сплату податкових платежів.

Дане визначення і знайшло своє відображення у Податковому кодексі України. Отже, згідно з п. 109.1. ст. 109 Податкового кодексу податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників

податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контрольних органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи [7].

Існує ряд причин, через які відбуваються податкові правопорушення. Основними причинами ухилення від оподаткування є наступні:

1. Економічні причини. Будь-який податок обмежує кошти підприємств, знижує доходи. В умовах ринкових відносин, коли головною метою стає отримання прибутку, економічні причини стають основними. Платник податків розраховує, чи виправдають себе вигоди, отримані від несплати податків, у порівнянні з тими збитками, які можуть виникнути, якщо обман розкриється. Чим вищі податкові ставки, тим більшим є намагання ухилитись від сплати податків. І чим не стабільніше фінансовий стан платника, тим сильнішими є наміри приховання податків.

2. Моральний фактор. Однією з основних причин податкових правопорушень вважається саме негативне ставлення більшості громадян до існуючої податкової системи. Моральний фактор учинення податкового правопорушення виявляється у внутрішньому ставленні платника податку до сплати обов'язкових платежів до бюджету. Даний фактор формується під впливом наступних чинників: ставлення інших платників до обов'язкових платежів, від економічної ситуації в країні та світі, від безпосереднього фінансового стану особи, від внутрішніх переконань та інших факторів.

3. Технічні причини. До прийняття Податкового кодексу законодавство, що регулювало оподаткування в Україні, налічувало близько 2700 нормативно-правових актів. До того ж нормативна база у сфері оподаткування мала недосконалий, непрозорий, суперечливий характер. Це призводило до того, що розрахунок і сплата податків були складним, коштовним технічним процесом. Іноді така технічна складність дозволяла платникам ухилитись від сплати податків, не порушуючи закону, використовуючи недоліки законодавства. На нашу думку, з прийняттям Податкового кодексу ситуація щодо технічної

недосконалості законодавства покращилася, а от якісна сторона зможе себе проявити тільки після практики застосування норм Податкового кодексу. Всі ці фактори впливають на рівень розвитку виробництва, збільшення сектора тіньової економіки, ухиляння від сплати податків і на здійснення інших правопорушень, а також зменшення й затримку податкових надходжень у бюджеті різного рівня й інші цільові фонди [45].

Класифікація податкових правопорушень може здійснюватися за різними критеріями:

1. Залежно від галузей і характеру відповідальності (санкцій):

- кримінальні;
- адміністративні;
- фінансові.

2. Залежно від ступеня суспільної небезпеки:

- податкові злочини;
- податкові провини.

3. Залежно від об'єкта, що пов'язані з:

- приховуванням об'єкта оподаткування;
- заниженням об'єкта оподаткування;
- відсутністю обліку об'єкта оподаткування або веденням його обліку з

порушенням установленого порядку;

- несвоєчасною сплатою податку;
- неподанням документів й іншої інформації тощо [62].

Система дій та заходів щодо виявлення правопорушень, пов'язаних з несплатою податків, може мати наступний вигляд:

1) вибір конкретного суб'єкта підприємницької діяльності для здійснення наступної податкової перевірки на підставі існуючих методик їх відбору, враховуючи ризики вчинення податкових правопорушень;

2) збір, вивчення та аналіз необхідної інформації, яка свідчить про зміст діяльності суб'єкта підприємницької діяльності (оперативно-розшукові заходи, документальний контроль, бази даних інформації (АІПС, АРМи тощо));

3) отримання інформації, яка свідчить про окремі сторони діяльності платників податків (наявність ліцензій, дозволів, участь у виконанні зовнішньоекономічних операцій тощо);

4) обмін оперативною інформацією з іншими правоохоронними органами;

5) аналіз та оцінка отриманої інформації про діяльність конкретного суб'єкта підприємництва;

6) висунення версій щодо можливості вчинення злочинів із використанням конкретних механізмів злочинної діяльності. Одним із ефективних організаційних заходів, який застосовується для виявлення злочинів, пов'язаних з несплатою податків, є вибір платників податків для здійснення податкового контролю (вибір платників податків для аудиту). Проведення перевірок діяльності суб'єктів підприємництва є однією із функцій органів державної податкової служби України та формою контролю за дотриманням ними вимог податкового та валютного законодавства. Значне зростання кількості випадків державної реєстрації суб'єктів підприємництва викликає необхідність застосування сучасних методик відбору платників податків для податкового аудиту.

1.3. Сутистно-змістовна характеристика податкових та митних правопорушень в контексті безпекознавчих умов

Будучи різновидом провадження у справах про адміністративні правопорушення, провадження у справах про порушення митних правил має певні характерні лише йому особливості, притаманні кожній із його стадій.

Наявність таких особливостей зумовлена як специфікою митно-деліктних правовідносин (відмінність від загального провадження), так і реформуванням національного законодавства у митній сфері (відмінність від регулювання провадження попередніми МК України).

Ще до прийняття МК України у 2012 р. О. В. Бурцевою вносились пропозиції щодо введення “митного компромісу” як способу гуманного та оперативного вирішення конфліктних ситуацій у справах про порушення митних правил. О. В. Абакуменко також вказувала на можливість закріплення відповідної новели на законодавчому рівні з урахуванням існуючої моделі “податкового компромісу”. Розглядала компроміс як елемент удосконалення митної системи в економічному аспекті Т. В. Руда.

Лише прийняття МК України 2012 р. певною мірою наблизило митну політику країни до європейських стандартів, зокрема завдяки гуманізації відповідальності за скоєні правопорушення.

Проявом останнього є не лише декриміналізація сфери відповідальності за порушення митних правил, а й передбачення можливості застосування мирової угоди між правопорушником та митним органом до винесення рішення про притягнення його до відповідальності. Це стало можливим у зв'язку з появою у митних органів повноважень, передбачених міжнародними митними актами. Так, згідно Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур, у випадку здійснення пасажиром митного правопорушення, що вважається незначним, – повинна бути надана можливість адміністративного врегулювання цього правопорушення митним органом, що його виявив. Отже, як випливає із зазначеного, вказана Конвенція уповноважила митну адміністрацію на оцінку ситуацій та прийняття за ними відповідних рішень [42, 16].

Наведена міжнародно-правова норма знайшла своє вираження у ч. 1 ст. 521 МК України, згідно з якою за відсутності в діях особи, яка вчинила порушення митних правил, ознак кримінального правопорушення провадження у справі про це правопорушення може бути припинено шляхом компромісу. Компроміс полягає в укладенні мирової угоди між зазначеною особою та митним органом. Незважаючи на досить успішне використання більшістю європейських країн цього інструменту в практичній діяльності їх митних органів, Україною його передбачено лише в Митному кодексі 2012 р. Важливу

роль у прийнятті такої новели відіграло й те, що практика компромісу традиційно застосовується у цивільному праві та при вирішенні конфліктів у податковій сфері. Також законодавцем у прийнятому у 2012 р. КПК України вказано на необхідність застосування подібного механізму і під час провадження у кримінальних правопорушеннях.

Очевидно, що із запровадженням інституту компромісу у справах про порушення митних правил законодавець пов'язував ряд наслідків: по-перше, зменшення навантаження на органи, що уповноважені розглядати справи вказаної категорії та переглядати винесені у них рішення; по-друге, прискорення у часі здійснення провадження у цих справах; по-третє, створення сприятливих умов для наповнення державного бюджету.

Безсумнівно, запровадження даної новели у митному законодавстві є позитивним рішенням, водночас вона потребує детального вивчення з точки зору її практичного застосування. Так, відповідно до змісту ч. 1 ст. 521 МК України передбачено можливість звільнення особи від адміністративної відповідальності у разі припинення провадження у справі про порушення митних правил шляхом компромісу за відсутності у діях особи-порушника ознак злочину та з урахуванням виконання відповідних умов мирової угоди.

Як зазначено вище, законодавець визначив, що єдиною умовою для початку реалізації механізму застосування компромісу у справі про правопорушення митних правил є відсутність у діях правопорушника ознак кримінального правопорушення (тобто злочину, у розумінні КК України). Вказаний компроміс оформляється як мирова угода. У подальшому наслідком виконання умов такої мирової угоди є звільнення особи від адміністративної відповідальності за порушення митних правил.

Заслуговує на увагу позиція Головного юридичного управління Верховної Ради України, яке у своїх зауваженнях до проекту прийнятого у 2012 р. Митного кодексу України зазначило, що такий законодавчий підхід порушує основоположні принципи встановлення відповідальності, оскільки в цьому випадку поза судом (ст. 124 Конституції України) посадові особи митного

органу отримують право визначати наявність чи відсутність складу злочину, а адміністративна відповідальність підміняється, по суті, цивільно-правовою угодою примирення сторін [55].

Відповідно до змісту положень ч. 4 ст. 521 МК України передбачено, що особа, яка вчинила порушення митних правил, звертається до керівника органу доходів і зборів із заявою довільної форми з проханням про припинення справи про це порушення митних правил шляхом компромісу.

Водночас законодавцем не визначено строк, протягом якого правопорушник має звернутися із такою заявою. Очевидно, що він не може бути необмеженим, оскільки таке звернення до керівника митного органу після завершення розгляду справи не матиме жодних юридичних наслідків. Разом з тим залишається не визначеним і строк, упродовж якого така заява має бути погоджена.

При цьому положеннями ч. 4 ст. 521 МК України зазначено, що протягом одного робочого дня, наступного за днем подання заяви, орган доходів і зборів надає заявнику вмотивовану відповідь про причини незастосування процедури компромісу у разі відсутності законних підстав для припинення справи про порушення митних правил шляхом компромісу.

Однак, як бути якщо законних підстав для припинення справи про порушення митних правил шляхом компромісу не існує, а митним органом пропущено строк, визначений законодавцем, для прийняття рішення про відмову у застосуванні процедури компромісу? Чи має право особа, яка вчинила порушення митних правил, вважати це мовчазною згодою митного органу на укладення мирової угоди та оскаржувати дії посадових осіб вказаного органу в порядку адміністративного судочинства у разі її подальшого не укладення? Враховуючи актуальність процедури компромісу в умовах сьогодення, вказані питання, безперечно, мають стати предметом детального законодавчого врегулювання.

У свою чергу, з метою належної законодавчої регламентації та уникнення спорів під час практичного застосування вказаної вище новели

митного законодавства, пропонуємо викласти ч. 4 ст. 521 МК України в новій редакції такого змісту: “Особа, яка вчинила порушення митних правил, має право до направлення справи про порушення митних правил для розгляду по суті звернутися до керівника органу доходів і зборів із заявою довільної форми з проханням про припинення справи шляхом компромісу.

Факт подання такої заяви фіксується у порядку, визначеному частинами третьою і четвертою статті 264 цього Кодексу. Така заява підлягає розгляду упродовж одного робочого дня, наступного за днем її подання. За результатами розгляду заяви керівник органу доходів і зборів приймає рішення про укладення мирової угоди або ж у разі відсутності законних підстав для припинення справи про порушення митних правил шляхом компромісу надає заявнику вмотивовану відповідь про причини неможливості його застосування”.

За умовами мирової угоди особа, яка вчинила порушення митних правил, у визначений строк, який не може перевищувати 30 днів, повинна внести до державного бюджету кошти в сумі, що дорівнює сумі штрафу, передбаченого санкцією відповідної статті МК України, та/або задекларувати в митний режим відмови на користь держави товари – безпосередні предмети порушення митних правил, а у відповідних випадках також товари із спеціально виготовленими сховищами (тайниками), що використовувалися для приховування безпосередніх предметів порушення митних правил від митного контролю, транспортні засоби, що використовувалися для переміщення безпосередніх предметів порушення митних правил через митний кордон України.

При цьому у приписах ч. 3 ст. 521 МК України законодавцем передбачено, що товари, транспортні засоби можуть бути предметом мирової угоди лише за умови, що особа, яка вчинила порушення митних правил, є власником цих товарів, транспортних засобів або уповноважена розпоряджатися ними.

Після виконання правопорушником вказаних вище умов відповідний митний орган зобов'язаний припинити провадження у справі про порушення митних правил щодо цієї особи та здійснити митне оформлення задекларованих нею товарів відповідно до заявленого митного режиму.

Разом з тим положеннями ч. 6 ст. 521 МК України передбачено, що мирова угода вважається недійсною і провадження у справі про порушення митних правил поновлюється у разі невиконання особою, яка вчинила порушення митних правил, дій, зазначених у ч. 2 ст. 521 МК України, у визначений мировою угодою строк, який не може перевищувати 30 днів.

На виконання положень ч. 5 ст. 521 МК України та з метою мінімізації розбіжностей в оформленні митним органом мирових угод наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 2012 р. № 607 затверджено Типову мирову угоду про припинення провадження в справі про порушення митних правил з відповідними додатками (акти виконання та невиконання мирової угоди).

Вивченням змісту вказаної Типової мирової угоди встановлено, що вона містить умову, яка Митним кодексом України не передбачена. Йдеться про обов'язок особи, яка вчинила порушення митних правил, відшкодувати витрати за зберігання товарів, транспортних засобів у разі видачі їх зі складу митного органу. Водночас у акті про виконання мирової угоди, який є додатком 1 до затвердженої Міністерством фінансів України Типової мирової угоди, виконання даної умови не обумовлено. З огляду на вказане залишається відкритим питання щодо того, чи є така умова обов'язковою для виконання та чи можливе укладення мирової угоди без її передбачення.

Вважаємо, що у даному разі з метою вирішення вказаного питання цілком доречним є застосування приписів ст. 19 Конституції України, якими передбачено, що правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах

повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. За таких обставин, якщо буде обґрунтовано доцільність відшкодування витрат за зберігання товарів, транспортних засобів у разі видачі їх зі складу митного органу, то вказане має бути закріплено на законодавчому рівні в МК України.

За інформацією Міністерства доходів і зборів України, отриманою в порядку, передбаченому Законом України “Про доступ до публічної інформації” [35], упродовж червня–грудня 2012 р. укладено лише 49 мирових угод. Здебільшого до органів доходів і зборів із заявою про припинення справи про порушення митних правил зверталися особи, які вчинили дії, передбачені ст. 485 Митного кодексу України (28 заяв або 57% від загальної кількості). За вказаний період мав місце лише 1 випадок невиконання умов мирової угоди.

Однак уже упродовж 2013 р. укладено вшестеро більше мирових угод – 320, що складає лише близько 1,4 % від загальної кількості розпочатих проваджень у справах про порушення митних правил (23299 складених протоколів). Знову органи доходів і зборів у більшості випадків досягали компромісу з особами, які вчинили порушення, передбачені ст. 485 МК України (140 мирових угод або 43,75% від загальної кількості). Також значна частина мирових угод укладено з особами, які вчинили дії, передбачені ст. 472 МК України (41 мирові угоди, або 12,8%), ч. 2 ст. 469 МК України 110 (27 мирових угод, або 8,4%). Разом з тим вшестеро збільшилась і кількість випадків невиконання умов мирових угод.

За 2017 р. провадження у справах про провадження митних правил у 220 випадках було припинено шляхом компромісу. Питома вага укладених мирових угод, як і у 2016 р. знаходиться на рівні 1,4% (15 105 складених протоколів). Найбільш схильними до компромісу з органами митниці були особи, які вчинили порушення, передбачені ст. 485 МК України (69 мирових угод, або 31,36% від загальної кількості), ст. 472 МК України (33 мирових угод, або 15%), ч. 1 ст. 470 МК України (20 мирових угод, або 9%). Водночас невиконання умов мирових угод мало місце лише у 2 випадках за цілий рік, що свідчить про позитивність практичної реалізації норм ст. 521 МК України.

Варто відзначити, що за період 2015–2017 рр. мирові угоди за вчинення правопорушень, передбачених статтями 473, 476, 477, 482 МК України, не укладались взагалі.

Можемо констатувати, що, незважаючи на повільне впровадження інституту компромісу у справах про порушення митних правил на практиці, його перспективність та подальший розвиток очевидні. Застосування процедури компромісу у справах про порушення митних правил, безумовно, має позитивні наслідки як для держави в цілому, зокрема і для митних органів, так і для особи, яка вчинила правопорушення у митній сфері.

За умови укладення мирової угоди митні органи отримують беззаперечне визнання правопорушником вини у вчиненні порушення митних правил та позбавляються необхідності продовжувати провадження у такій справі, а держава – надходження до бюджету без застосування заходів примусу, завдяки діяльності органів виконавчої служби.

Позитивні аспекти такої компроміс має і для правопорушника, адже певною мірою спрощує процедуру митного оформлення. Однак з огляду на те, що декларант у будь-якому разі вносить до державного бюджету кошти в сумі, що дорівнює сумі штрафу, передбаченого санкцією відповідної статті 111 цього Кодексу, то такий компроміс є лише формальним з боку митних органів, оскільки здійснюється без “протоколювання” відповідних порушень, однак з настанням наслідків правового характеру за їх вчинення.

Для особи, яка вчинила порушення митних правил, найбільш позитивним наслідком застосування процедури компромісу слід вважати можливість застосування положень ч. 8 ст. 521 МК України, відповідно до якої у разі припинення провадження у справі про порушення митних правил шляхом компромісу особа, яка вчинила це правопорушення, вважається такою, що не була притягнута за нього до адміністративної відповідальності.

Вказане дає можливість особі, яка вчинила порушення митних правил, уникнути у подальшому, у разі повторного вчинення аналогічного порушення,

такої кваліфікуючої ознаки її діяння, як повторність. Очевидно, що санкція за повторно вчинене правопорушення є більш суворою.

Слід звернути увагу на те, що за перешкоджання посадовій особі митного органу під час здійснення нею митного контролю або провадження у справі про контрабанду чи порушення митних правил у доступі до товарів, транспортних засобів, документів має наслідком накладення штрафу в розмірі ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (ч. 1 ст. 474 МК України). При цьому розмір штрафу за вчинення правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 474, особою, яка протягом року притягалася до відповідальності за вчинення такого правопорушення, тягне за собою накладення штрафу, розмір якого в п'ять разів більший – п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (ч. 2 ст. 474 МК України).

Незважаючи на те, що лише 5 видів правопорушень у митній сфері мають таку кваліфікуючу ознаку, як повторність, застосування положень ч. 8 ст. 521 МК України може стати наслідком до зловживання осіб, які планують системно вчиняти порушення митних правил, своїм правом на укладення мирової угоди для уникнення більшого покарання у подальшому.

З метою недопущення таких фактів доцільно було б на законодавчому рівні передбачити, що особа, яка вчинила порушення митних правил та уклала мирову угоду з митним органом, не має права на наступне застосування процедури компромісу упродовж одного року з моменту підписання акта виконання такої угоди.

Разом з цим для обліку осіб, які вчинили порушення митних правил, необхідно створити відповідний електронний реєстр, який міститиме відомості щодо особи-правопорушника, дані про вид допущеного нею правопорушення, добросовісності виконання умов мирової угоди тощо.

Вказане сприятиме тому, що особи, які хоча б раз вчинили порушення митних правил, у подальшому будуть дотримуватися вимог митного законодавства, а держава отримає до бюджету значно більші платежі за

рахунок більшого розміру штрафних санкцій у разі неодноразового порушення митних правил однією і тією ж особою.

Особливістю провадження у справах про порушення митних правил, порівняно з провадженням у справах про адміністративні правопорушення, є можливість винесення уповноваженою особою, за результатами вирішення справи постанови про проведення додаткової перевірки.

Винесення постанови про проведення додаткової перевірки не слід ототожнювати з поверненням справи для її належного оформлення, яке може застосовуватися під час здійснення провадження у справах про адміністративні правопорушення. Ці процедури відрізняються не лише за формою та змістом, а й застосовуються на різних етапах вирішення справи.

Відповідно до ч. 2 ст. 527 МК України постанова про проведення додаткової перевірки повинна містити конкретні суб'єкти, завдання та строки перевірки. При цьому, такі дії не повинні порушувати права громадянина, шкодити господарській діяльності юридичної особи. Постанова приймається за результатами розгляду справи у разі виявлення в надісланих матеріалах недоліків, які унеможливають здійснення її правильного та об'єктивного розгляду, зокрема через неналежне зібрання доказів.

Натомість рішення про повернення справи для її належного оформлення може бути наслідком допущених порушень під час направлення матеріалів справи до органу, який уповноважений її розглядати. Таке рішення може бути прийнято лише на етапі підготовки справи до розгляду.

Варто звернути увагу, що практика повернення справи є досить поширеною, хоча на законодавчому рівні не закріплена.

Повернемося до постанови про проведення додаткової перевірки як до новели МК України 2002 р., яка завдяки своїй доречності та актуальності, залишилась і в МК України 2012 р. Винесення вказаної постанови дає змогу отримати докази (або хоча б вжити заходів до їх отримання), необхідні для правильного вирішення справи, а також забезпечити усунення недоліків, що виникли на першій стадії провадження. З одного боку, це сприяє реалізації

принципу об'єктивної істини, з іншого – може створювати штучні перепони для здійснення правосуддя, оскільки законодавцем не встановлено обмежень щодо кількості постанов про проведення додаткової перевірки, які можна винести в межах здійснення одного провадження по справі.

Дослідники провадження у справах про порушення митних правил, відмічаючи позитивність цієї новели, разом з тим вказують на певну невизначеність під час її застосування. Вважаємо, що такі проблеми мають лише теоретичний характер, адже на практиці під час винесення постанови про проведення додаткової перевірки вони не виникають.

По-перше, вказану постанову не слід розглядати як проміжний результат вирішення справи. Відповідно до змісту ч. 1 ст. 527 МК України винесення такої постанови є одним із різновидів завершення розгляду справи про порушення митних правил. Вказана постанова є результатом оцінки дій посадових осіб митного органу щодо якості та повноти збирання доказової бази, необхідної для правильного та об'єктивного вирішення справи.

Очевидно, що така оцінка є негативною, оскільки після винесення такої постанови у справі про порушення митних правил матеріали мають бути повернуті митному органу для доопрацювання.

По-друге, винесення постанови про проведення додаткової перевірки має відбуватися у строки, встановлені ст. 525 МК України. При цьому з її винесенням розгляд справи вважається повністю завершеним, оскільки зупинення чи припинення перебігу строку такого розгляду законодавцем не передбачено взагалі. Цілком очевидно, що митний орган має здійснити зазначені у постанові завдання у строк, визначений нею ж, після чого повернути справу для подальшого її розгляду до юрисдикційного органу.

За подібних обставин, орган, який виносить таку постанову, має враховувати, що можливість проведення додаткової перевірки повинна бути реалізована у строк, який надаватиме змогу накладення адміністративного стягнення у разі встановлення винуватості особи під час подальшого вирішення

справи по суті. Відповідно до приписів ст. 467 МК України такий строк не має перевищувати 6 місяців з дня вчинення/виявлення правопорушення.

По-третє, постанова про проведення додаткової перевірки за своїм змістом не повинна містити оцінку доказів, встановлених під час першої стадії, а лише фіксувати їх наявність. Винесення такої постанови сприяє досягненню мети щодо повного, всебічного та об'єктивного вирішення справи. Тож можемо констатувати, що прийняття даного рішення свідчить про відсутність підстав для винесення постанови про закриття провадження у справі до встановлення факту наявності чи відсутності певних обставин.

Слід наголосити, що постанова про проведення додаткової перевірки за своєю правовою природою істотно відрізняється від постанов про накладення адміністративного стягнення та про закриття провадження у справі, оскільки має відмінні від них наслідки та мету. Виникають цілком обґрунтовані питання щодо кількості постанов про проведення додаткових перевірок, які можуть бути винесені у ході розгляду справи про порушення митних правил.

Безперечно, що за умови добросовісності та належного ставлення до своїх обов'язків посадові особи митного органу виконують завдання, вказані у такій постанові, належним чином та у необхідний строк, після чого уповноважений орган матиме змогу розглянути справу.

Водночас можуть мати місце й інші випадки, коли такі вказівки не виконані чи то у зв'язку зі впливом встановленого строку, чи у зв'язку з недбалістю посадовців митного органу. Згідно з наявною судовою практикою, за таких обставин приймається рішення про проведення ще однієї додаткової перевірки. Вказане має певні підстави, адже прийняття будь-якого іншого рішення суперечитиме принципу об'єктивної істини, оскільки додаткових обставин порівняно з першим винесенням постанови про проведення додаткової перевірки не встановлено.

У сучасному законодавстві не існує жодних обмежень щодо кількості постанов про проведення додаткових перевірок, які можуть бути винесені у ході розгляду справи про порушення митних правил. Єдиним непрямым

обмеженням кількості таких постанов, яке впливає зі змісту норм митного законодавства, слугують лише строки притягнення до адміністративної відповідальності. Оскільки після їх спливу винесення постанови про проведення додаткової перевірки, навіть за умови неналежного виконання попередніх аналогічних постанов, втрачає свій сенс. У такому випадку орган, що розглядає справу про порушення митних правил, виносить постанову про закриття у ній провадження.

Вважаємо, що вказаний недолік має бути усунений на законодавчому рівні шляхом доповнення ст. 527 МК України частинами 3 та 4 такого змісту: “Строк проведення додаткової перевірки може бути продовженим посадовою особою органу доходів і зборів або судом (судею), який її виніс, за наявності письмового клопотання уповноваженої особи митного органу, яка здійснює провадження у справі про порушення митних правил, не більше ніж на 10 робочих днів шляхом винесення відповідної постанови.

У разі неналежного виконання чи невиконання постанови про проведення додаткової перевірки орган, який розглядає справу про порушення митних правил, виносить постанову про закриття провадження у справі.

Суд (суддя) одночасно з винесенням постанови про закриття провадження у справі на підставі даної частини статті 527 цього Кодексу виносить окрему ухвалу (постанову), якою звертає увагу відповідних посадових осіб на факти порушення закону під час здійснення провадження. Не пізніше як у місячний строк по окремій ухвалі (постанові) має бути вжито заходів і про результати повідомлено суд, що її виніс”.

Необхідність винесення постанови про закриття провадження у справі у разі не забезпечення здійснення завдань, визначених постановою про проведення додаткової перевірки, з урахуванням продовження строку її виконання обумовлено нормами ч. 3 ст. 62 Конституції України, адже всі сумніви щодо доведеності вини особи повинні тлумачитися на її користь. Багаторазове винесення постанов про проведення додаткової перевірки чи про продовження строку її виконання матиме наслідком порушення принципів

провадження у справах про порушення митних правил. Зазначені доповнення покликані сприяти якіснішому здійсненню провадження у справах про порушення митних правил, зокрема під час проведення додаткових перевірок, та припинити дискусії серед науковців щодо недосконалості законодавчого регулювання питань щодо винесення постанови про проведення додаткової перевірки. У свою чергу, посадові особи митних органів за залишення без розгляду окремої ухвали суду чи окремої постанови судді або невжиття заходів до усунення зазначених в них порушень закону, а також за несвоєчасну відповідь на окрему ухвалу суду чи окрему постанову судді, нестимуть відповідальність, передбачену ч. 1 ст. 185 КУпАП.

Висновки до розділу 1

Резюмуючи, відзначимо, що відповідальність за порушення митних правил – це специфічне реагування держави на порушення митних правил, що полягає в застосуванні стягнення до суб'єкта порушення митного законодавства. Система адміністративних стягнень включає в себе різні по характеру і правовим наслідкам санкції, що дозволяє використати їх диференційно, з урахуванням характеру вчиненого порушення митних правил, особистості правопорушника. Залежно від наростання суворості за порушення митних правил можуть бути накладені такі стягнення: попередження; штраф; конфіскація.

Слід відзначити, що порядок притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митних правил передбачає наступні стадії: порушення справи про порушення митних правил; розгляд справи і винесення рішення по справі; оскарження або опротестування постанови по справі; виконання рішення по справі.

Також, митним кодексом передбачено наступні види митних правопорушень: порушення режиму зони митного контролю; неправомірні

операції з товарами, митне оформлення яких не закінчено, або з товарами, що перебувають на тимчасовому зберіганні під митним контролем; недоставлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення та документів до органу ДФС призначення, видача їх без дозволу органу ДФС або втрата; порушення порядку проходження митного контролю в зонах (коридорах) спрощеного митного контролю; недекларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення; пересилання через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях товарів, заборонених до такого пересилання; перешкоджання посадовій особі органу ДФС в доступі до товарів, транспортних засобів, документів; неподання органу ДФС звітності щодо товарів, які перебувають під митним контролем; переміщення товарів через митний кордон України з порушенням прав інтелектуальної власності; порушення встановленого законодавством порядку ввезення товарів на територію вільної митної зони, вивезення товарів за межі цієї території та/або встановленого законодавством порядку проведення операцій з товарами, поміщеними в режим вільної митної зони; порушення порядку зберігання товарів на митних складах та здійснення операцій із цими товарами; порушення порядку або строків розпорядження товарами, розміщеними у магазині безмитної торгівлі; порушення порядку здійснення операцій з переробки товарів; перевищення строку тимчасового ввезення або тимчасового вивезення товарів; переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України поза митним контролем; переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю; зберігання, перевезення чи придбання товарів, транспортних засобів комерційного призначення, ввезених на митну територію України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю; дії, спрямовані на неправомірне звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру, а також інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів.

На основі проведених наукових досліджень встановлено, що податкове правопорушення – протиправне (здійснене на порушення податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке встановлена юридична відповідальність. Необхідно врахувати, що в цьому випадку йдеться про податковий обов'язок у широкому змісті, що включає в себе повний комплекс податкових обов'язків (за обчисленням, сплатою податків і зборів, здійсненням податкової звітності), а не винятково про сплату податкових платежів.

Неможливо залишити поза увагою те, що існує ряд причин, через які відбуваються податкові правопорушення. Основними причинами ухилення від оподаткування є наступні: 1. Економічні причини. Будь-який податок обмежує кошти, знижує доходи; 2. Моральний фактор. Однією з основних причин податкових правопорушень вважається саме негативне ставлення більшості громадян до існуючої податкової системи; 3. Технічні причини. До прийняття Податкового кодексу законодавство, що регулювало оподаткування в Україні, налічувало близько 2700 нормативно-правових актів. До того ж нормативна база у сфері оподаткування мала недосконалий, непрозорий, суперечливий характер.

Слід відзначити, що класифікація податкових правопорушень може здійснюватися за різними критеріями: 1. Залежно від галузей і характеру відповідальності (санкцій): кримінальні; адміністративні; фінансові; 2. Залежно від ступеня суспільної небезпеки: податкові злочини; податкові провини; 3. Залежно від об'єкта, що пов'язані з: приховуванням об'єкта оподаткування; заниженням об'єкта оподаткування; відсутністю обліку об'єкта оподаткування або веденням його обліку з порушенням установленого порядку; несвоєчасною сплатою податку; неподанням документів й іншої інформації тощо.

РОЗДІЛ 2.

ДОСЛІДЖЕННЯ СУЧАСНИХ РЕАЛІЙ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ В ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ УМОВАХ

2.1. Аналіз тенденцій сплати митних платежів в Україні та шляхи ухилення

Адміністрування митних платежів передбачає визначення повноважень органів влади різних ланок щодо регулювання відносин у митній сфері, встановлення прав та обов'язків митних органів і суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, організації митного оформлення товарів та безпосереднього митного контролю. Як інститут митного права мито виконує регулятивну, охоронну та фіскальну функції. Проте ефективність реалізації кожної з цих функцій мита залежить від порядку і гнучкості механізму його сплати. Наприклад, стимулятивна функція вказує на значення інституту мита як засобу до мотивації вітчизняних товаровиробників та регулювання процесів зовнішньоекономічної діяльності. Відповідно до положень Податкового кодексу України від 02.12.2010 р., № 2755-VI та митного законодавства України, митні платежі – це податки, що сплачують під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України, контроль за сплатою яких покладено на митні органи. Однак мито не є єдиним податком на переміщувані товари. До митних платежів також належать акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) та, власне, мито [33].

Бюджетне законодавство розглядає митні платежі як податкові. Оскільки, у Бюджетному кодексі України від 08.07.2010 р., № 2456-VI зазначається, що “податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі)...”, а, своєю чергою, у ст. 9 Податкового кодексу чітко встановлено, що мито,

акцизний податок та податок на додану вартість якраз відносять до загальнодержавних податків та зборів. За визначенням О. Гребельника, мито є податком на зовнішню торгівлю, а акцизний податок та податок на додану вартість (далі – ПДВ) – “внутрішніми податками” [9]. Під час імпортування товарів та транспортних засобів в Україні з них одразу стягують ПДВ та акцизний податок, однак не з імпортерів, а з національних товаровиробників вже під час продажу продукції на внутрішньому ринку. Тому за таких умов мито виступає основним способом регулювання ціни цих товарів, а, отже, й обсягу зовнішньої торгівлі.

Однак, на погляд О. Запорожець, мито за своїм непрямим характером оподаткування дуже близьке за природою до “внутрішніх” податків, тобто ПДВ та акцизного податку, що справляються з товарів, які ввозять для постійного використання на митній території України. Водночас автор зазначає, що на відміну від ПДВ, який нараховується за єдиною ставкою на всі види товарів, котрі ввозять в Україну, ставки мита, як і акцизного податку, диференціюються за групами товарів, визначеними за Українським класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТ ЗЕД), а також ПДВ не сплачують, а повертають під час вивезення товарів із митної території держави. Тоді як з товарів, які вивозять за межі митної території України, експортне мито можуть стягувати [13; 17].

Поділяємо думку, П. Пашка, який розглядає митні платежі як засіб реалізації фіскальної функції митної політики держави через “наповнення державного бюджету за рахунок стягнення мита, податку на додану вартість, акцизного податку з товарів та інших предметів при переміщенні через митний кордон”.

Оскільки причиною виникнення зовнішньоекономічної діяльності є наявність міждержавних економічних (торговельних) зв'язків, то економіст акцентує велику увагу на значній економіко-регулятивній ролі сплати митних платежів, а саме “забезпечення національних інтересів та інтересів національних товаровиробників і створення сприятливих для них умов та

визначення обсягу не тільки експорту та імпорту, але й формування загального обсягу формування товарів в країні за допомогою встановлення ставок мита та митних зборів, ліцензування, квотування, сертифікації та встановлення інших нетарифних обмежень” [12].

Відомо, що митні платежі є єдиними на всій території країни незалежно від форм власності, організації господарської діяльності та територіального розташування, оскільки розміри ставок та правила їх стягнення встановлюють найвищі органи влади, тобто вони належать до загальнодержавних податків. Також види митних платежів, порядок їх нарахування та сплати, випадки надання митних і тарифних пільг регламентуються значною частиною законодавчих актів, головними серед яких є: Митний кодекс від 13.03.2012 р., № 4495-VI та Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI, Закон України “Про Митний тариф” від 12.07.2001 р., № 2671-III із змінами та доповненнями, а також різними відомчими нормативними актами Державної митної служби України, Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України.

Враховуючи сказане, доходимо висновку, що митні платежі є податковими платежами на експортно-імпортні операції та їм належить специфічне місце в системі доходів бюджетної системи держави. Сплата та стягнення митних платежів є основою для формування митних доходів країни. Серед надходжень до Державного бюджету України від податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції найбільш питому вагу протягом останніх років займало саме ввізне мито. Однак світова фінансово-економічна криза значно вплинула на скорочення експортних та імпорتنих операцій України, що, своєю чергою, призвело до скорочень надходження доходів від мита та інших митних платежів до державного бюджету. Зниження надходжень митних платежів відбувалося ще через такі несприятливі чинники як неповноцінний розвиток інфраструктури митних органів, суперечливе митне законодавство, складні митні процедури та застаріле обладнання.

Внаслідок різкого скорочення обсягів імпорту надходження ввізного мита знизились майже у 2 рази, або на 5604,0 млн грн порівняно з попереднім роком. При цьому спостерігалось збільшення частки вивізного мита у загальній структурі податків. Зокрема, було зараховано надходжень вивізного мита на суму 382,7 млн грн, що дорівнювала 130,0 % від річного планового показника на 2017 р. [45]. Вагомою проблемою процесу адміністрування митних платежів стало зростання обсягів контрабанди. Так, за даними Державної митної служби України станом на перше півріччя 2017 року обсяг контрабанди зріс на 17,5 %. Загалом за 2016 р. українськими митними органами було відкрито 318 кримінальних справ, пов'язаних з контрабандою та шахрайством, котрі сягнули на загальну суму близько 14,6 млрд грн [16]. Поступово долаючи наслідки фінансово-економічної кризи, ми спостерігаємо щорічні збільшення надходжень митних платежів до Державного бюджету. Завдяки спрощенню та прискоренню митних процедур, у 2017 р. митниця перерахувала до бюджету майже 115 млрд грн, тобто на 30 млрд грн або на 38 % більше, ніж у 2016 р., що також призвело до зростання загального товарообігу до 152 млрд дол США.

На зростання митних платежів у (2015-2017 рр.) значно вплинуло скорочення часу митного оформлення імпорту в 6 разів, тобто до 1 год. 35 хв., а час знаходження одного транспортного засобу в пункті пропуску зменшено на 25 %. При цьому метод нарахування митної вартості товарів за ціною договору щодо товарів, які імпортуються, є основним, за яким у 2016 р. визначено митну вартість у 95 % товарів [61]. Поряд з цим у 2017 р. було впроваджено та спрощено процедуру електронного декларування і у реєстрі за цей рік налічувалося вже 2 149 підприємств і оформлено майже 138 тисяч електронних документів. Митними органами було прийнято 2 768 рішень з визначення країни походження товару, визнано недійсними 1 060 преференційних сертифікатів, а також скеровано на перевірку до уповноважених органів іноземних країн 900 неpreferenційних сертифікатів про походження товару, що привело до вищої ефективності вирішення одного рішення з визначення

країни походження. І як результат, додатково було отримано 6,2 млн грн від комплексних перевірок місця походження товарів [56, 10].

Надходження митних платежів за 2017 р., а саме лише за вісім місяців становили 83,1 млрд грн, що на 20 % більше у порівнянні з аналогічним періодом 2016 р. На думку начальника управління адміністрування митних платежів Держмитслужби України, такий показник був досягнутий шляхом спрощення та прискорення митних процедур, перекриття каналів контрабанди та детінізації бізнесу (тобто ефективній взаємодії відомства з бізнес-структурами через проведення широкомасштабної роз'яснювальної компанії з метою підвищення податкової культури суб'єктів). Позитивним моментом також стало використання сучасних електронних систем і технологій, які дають змогу скоротити час проходження товарів через митницю, мінімізувати суб'єктивний вплив на прийняття рішень та зменшити кількість бюрократичних процедур [8].

На цей час найтипівішими проблемами, котрі залишаються у митній політиці України за результатами опитування імпортерів та експортерів, проведеного проектом ACTION Project за підтримки агентства з міжнародного розвитку США (USAID), є надзвичайно велика і невиправдана кількість формальних процедур, перезавантаженість працівників митних органів, довгі черги та високий рівень корупції в митних органах [23; 16].

Тут варто зазначити, що у “фундаменті” здійснення правильної митної політики лежить сплата митних платежів, котре, своєю чергою, залежить від ефективності їх адмініс-Правильне визначення митної вартості є важливим етапом процесу адміністрування митних платежів. Цей показник виступає базою обчислення митних платежів на момент переміщення товарів через митний кордон України.

Недооцінювання митної вартості (через те, що МКУ чітко не визначено норми щодо розрахунку її числового значення на момент перетину товарами митного кордону), призводить до ухилення від сплати податків суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Відомо, що числовим значенням митної

вартості товарів є їх ціна, котру було фактично сплачено або яка підлягає сплаті за них, проте не зазначено момент часу, в який треба визначати цю митну вартість. Зауважимо, що гл. 46 МКУ властива певна “розмитість” в окресленні прав та обов’язків декларанта і митного органу, незважаючи на наявність окремих норм ст. 264 та 265 із цих питань. Відповідно до положень гл. 46 декларант визначає митну вартість товарів (ст. 260) і заявляє її митному органу (ст. 262). Митний орган, згідно зі ст. 265, контролює правильність визначення митної вартості товарів. Але тільки цим дії митного органу не обмежуються. Підставою для такого твердження є те, що в ст. 264 встановлено: “... митною вартістю, визначеною митним органом...”, “ як митним органом було визначено митну вартість оцінюваних товарів...”. Наведені словосполучення свідчать, що митний орган також має право визначати митну вартість товарів.

Водночас нормами ст. 265 “Права та обов’язки митного органу під час здійснення контролю правильності визначення митної вартості товарів” таке право за митним органом не закріплено. Права та обов’язки митного органу щодо контролю за правильністю визначення митної вартості товарів діють вже після закінчення операцій митного контролю, митного оформлення і пропуску через митний кордон товарів і транспортних засобів. Митні органи також не володіють достатньою ціновою інформацією щодо ідентичних та подібних товарів, даних про калькуляцію цін іноземних контрагентів і структуру внутрішньої ціни реалізації імпортованих товарів. Це дає змогу суб’єктам зовнішньоекономічної діяльності використовувати можливість заниження митної вартості. Таким чином, вагомим проблемним аспектом сплати митної вартості товарів є відсутність єдиної національної методики митного контролю за заявленим числовим значенням митної вартості, що, своєю чергою, спричинене недостатньою забезпеченістю митних органів довідковими цінами декларованих товарів.

Даний етап формування нормативно-правової бази щодо митної вартості товарів призвів до “появи” інформаційних листів Державної митної служби України, відомості яких тепер використовують за основу для прийняття рішень

митних органів щодо митного оформлення товарів. Окрім цього, Наказом № 1242 від 19.10.2010 р. “Про забезпечення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів” затверджено Методичні рекомендації для застосування окремих положень “Порядку декларування митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України, та подання відомостей для її підтвердження”, котрими визначено конкретні вимоги стосовно подання відомостей для підтвердження митної вартості товарів.

Проте змін щодо визначення порядків, методів та методологій на законодавчому рівня так і не встановлено [4]. На стан надходжень митних платежів до Державного бюджету поряд із заниженням митної вартості товарів також впливає правильність встановлення країни походження товару та ідентифікація коду при переміщенні товарів і інших предметів через митний кордон.

Якщо підроблено сертифікат про країну походження товарів або недостовірна класифікація товарів, тоді відбувається заниження розміру ввізного мита і, відповідно, зменшення нарахування податку на додану вартість. В основу УКТ ЗЕД покладено принципи та міжнародні стандарти Гармонізованої системи опису та кодування товарів.

Вона передбачає безперечне й однозначне зарахування конкретного товару до певного угруповання, що передбачає чітко визначену групувальну ознаку, тобто це система кодування, що сприяє високому ступеню деталізації товарів. Від наданих достовірних відомостей суб'єктом ЗЕД про товар залежить швидкість встановлення митним органом їх відповідності опису класифікаційних групувань УКТ ЗЕД. У випадку виникнення сумнівів митні органи можуть вимагати від суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та громадян зразки товарів та достовірні документи на такі товари для прийняття класифікаційного рішення. А це вже потребує додаткового часу митного оформлення товару, що призводить до затримки самого платника податку та забезпечення додатковою роботою посадової особи митного органу. Від правильного визначення коду товару залежить правильно нарахований розмір

мита і вірогідність статистичної інформації, зокрема. Однак існують товари, котрі можуть бути класифікованими досить легко за описом товарної позиції, та разом з ними є й такі товари, класифікація яких викликає ускладнення через різне тлумачення як понять самого товару, так і критеріїв його деталізації.

На сьогодні існує досить широкий спектр товарів, котрі не достатньо деталізовані на рівні десятизначного коду УКТ ЗЕД, але мають відмінні характеристики і це, відповідно, впливає на рівень митної вартості, а як наслідок – і на рівень оподаткування, що зумовлює використання додаткового чотиризначного коду товару [30]. Тут варто нагадати, що з метою підвищення ефективності роботи митних органів під час митного контролю та митного оформлення товарів Міністерством Фінансів України було видано Наказ від 24.05.2012 р., № 597 “Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками в митній службі України”. Згідно з цим Наказом, з 1 червня 2012 р. разом із Митним кодексом України в дію вступила автоматизована система аналізу та управління ризиками Державної митної служби України під час митного контролю та митного оформлення товарів із застосуванням вантажної митної декларації. Однак все одно на цей час дієвого автоматизованого механізму контролю за відповідністю встановленого додаткового коду характеристикам, заявленим у графі 31 “Вантажні місця та опис товарів”, вантажної митної декларації не існує. У таких випадках важливу роль у процесі нарахування митних платежів відіграють експертні підрозділи Центрального митного управління лабораторних досліджень та експертної роботи. Експертизу широко застосовують в митній справі і вона забезпечує правильність визначення коду товару за УКТ ЗЕД, сприяючи при цьому правильності нарахування митної вартості, покращенню якості товарів й запобігає постачанню фальсифікованих та неякісних товарів у торговельні підприємства.

До об’єктів митної експертизи належать: товари та предмети, які переміщуються через митний кордон, а також їх проби, відібрані для дослідження; об’єкти контрабанди і порушення митних правил;

товаросупровідні документи, котрі використовуються під час митного оформлення та митного контролю.

А одним із пріоритетних завдань митної експертизи є проведення лабораторних досліджень та прийняття рішень про класифікацію товарів, згідно з УКТ ЗЕД, для забезпечення здійснення митного контролю. Залучення вузькоспеціалізованих експертів та проведення додаткових досліджень необхідне для визначення деяких кодів УКТ ЗЕД. Так, наприклад визначення природи походження кальцій карбонату (природне чи штучне) потребує залучення не лише висококваліфікованого персоналу, але й розроблення нових методів виконання лабораторних вимірювань, оскільки на сьогодні не існує методики, яка б вирішувала це питання. Взагалі сьогодні необхідні розробки нових методів для визначення коду УКТ ЗЕД, оскільки товари потребують більш детального визначення їх хімічного складу, а методичне забезпечення лабораторних досліджень не вирішує усіх наявних питань [33; 15].

Отже, правильність нарахування митної вартості товарів доповнюється ще одним проблемним моментом, котрий полягає у неможливості правильності визначення коду за УКТ ЗЕД за рахунок недостатньо укомплектованої бази методик виконання вимірювань й віддаленості експертних підрозділів митниці та нестачі вузькоспеціалізованих експертів. Зі сказаного можна підсумувати, що найбільш типові порушення стосовно митних платежів виникають під час їх нарахування та сплати, тобто це, здебільшого, заниження митної вартості товарів, недостовірне декларування і невірна класифікація товарів, а також незаконне ввезення товарів та безпідставне застосування пільг.

2.2. Оцінювання адміністративної відповідальності за порушення митних правил

Україна все ще перебуває у пошуку балансу, за якого ефективний захист публічних інтересів та підтримання правопорядку були б забезпечені без створення надмірного тиску на добросовісний бізнес. Як і практично у будь-якій

сфері, де бізнес стикається з державним контролем, у сфері митних відносин питання відповідальності за порушення митних правил залишається одним з найбільш актуальних та суперечливих питань. Так, скарги бізнесу на необґрунтоване притягнення до відповідальності за порушення митних правил та її надмірність лунають практично так само часто, як і скарги на неефективність боротьби держави із такими дійсно серйозними злочинами, як, наприклад, організована контрабанда. Кримінальне переслідування за правопорушення у митній сфері значною мірою перестало бути актуальною проблемою для бізнесу з початку 2012 року, коли відбулася декриміналізація товарної контрабанди. Незважаючи на те, що в публічному середовищі обговорюється, доцільність повернення кримінальної відповідальності, наразі ці ініціативи поки що не втілені.

На сьогодні кримінальна відповідальність може загрожувати за незаконне переміщення через митний кордон України лише певних категорій товарів. Відтак, у сфері митних відносин наразі є більш актуальною адміністративна відповідальність, на якій і слід зосередити основну увагу. На відміну від більшості адміністративних правопорушень, – матеріальні та процесуальні аспекти яких кодифіковано у КУпАП, – стосовно порушень митних правил діють спеціальні норми. Вони викладені у відповідних розділах МКУ. КУпАП застосовується тільки в питаннях, які не врегульовані МКУ. На противагу адміністративним стягненням, які передбачені КУпАП, – що мають фіксовані межі, виражені у твердій сумі, і розмір яких переважно є незначним, – штрафи за порушення митних правил, встановлені у МКУ, можуть сягати дуже суттєвих розмірів.

Статистика ДФС щодо застосування санкцій, передбачених МКУ, свідчить про досить активну діяльність митних органів у цій сфері: у 2016 році було винесено 12 839 постанов про накладення адміністративних стягнень на загальну суму понад 555,8 млн. грн.; у 2017 році – 21 652 постанови на загальну суму понад 503,2 млн. грн.; у I кварталі 2018 року – 8075 постанов на вражаючу суму понад 9,148 млрд. грн.

Крім того, відповідно до ст. 511 МКУ митні органи вилучили товарів та транспортних засобів: у 2016 році – на загальну суму 408,3 млн. грн.; у 2017 році – 516,7 млн. грн., у I кварталі 2018 року – 80,7 млн. грн. Вартість конфіскованого майна, однак, є значно меншою: у 2016 році – 177,9 млн. грн.; у 2017 році – 157,4 млн. грн, у I кварталі 2018 року – 38,6 млн. грн.

Водночас, виходячи зі статистики ДФС, особи, до яких митними органами було застосовано стягнення, не так часто вдавалися до процедури адміністративного оскарження у ДФС: у 2016 році оскаржено лише 96 постанов (з яких: 9 скарг залишено без розгляду через пропуск строків або з інших формальних причин; 59 залишено без задоволення; 19 постанов скасовано із направленням на новий розгляд; 9 скасовано і провадження закрито); у 2017 році – 129 оскаржень (8 скарг залишено без розгляду; 100 залишено без задоволення; 11 постанов скасовано із направленням на новий розгляд; 10 скасовано із закриттям провадження), у I кварталі 2018 року – 32 оскарження (8 скарг залишено без розгляду; 17 залишено без задоволення; 6 постанов скасовано із направленням на новий розгляд; 1 скасована із закриттям провадження) [13].

Наведена вище статистика стосовно результатів розгляду скарг, ймовірно, є ключем для пошуку відповіді на питання, чому процедура адміністративного оскарження не користується значною популярністю. Адже лише близько у 7% випадків подання скарги закінчилось однозначно успішним для скаржників результатом (тобто остаточним скасуванням постанов) тоді як приблизно у 14% випадків ДФС повернула питання на повторний розгляд митницям, приблизно у 68% випадків відмовила у задоволенні скарг, а приблизно у 10% випадків залишила їх без розгляду з формальних причин.

Для порівняння, до судового оскарження (попри його вищу вартість та процедурну складність, ніж адміністративне) особи, до яких застосовано санкції, вдаються, судячи зі статистики ДФС, майже вдесятеро частіше (у 2016 році – оскаржено до суду 1110 постанов; у 2017 році – 1229 постанов, у I кварталі 2018 року – 33 постанови), а відсоток успішності оскаржень є

помітно вищим – не менш як 22% (330 постанов скасовано судами у 2016 році; 220 – у 2017 році; 33 – у I кварталі 2018 року; при цьому, однак не виключено, що реальний відсоток успішності є вищим від наведеного, оскільки значна частка справ, по яким постанови ще не скасовані, може все ще розглядатися судами тої чи іншої інстанції).

Крім того, рішеннями судів митні органи було зобов'язано повернути майно: у 2016 році – на суму 292,3 млн. грн.; у 2017 році – на суму 569,3 млн. грн.; у I кварталі 2018 року – на суму 101,7 млн. грн. Вказана статистика підтверджує твердження деяких скаржників, що митні органи досить часто безпідставно вилучають товари. Необхідність реформ у цій сфері впливає з багатьох міжнародних зобов'язань України [53].

Так, в Угоді про асоціацію сторони домовились забезпечити, щоб штрафи, накладені за порушення митного законодавства або процедурних вимог, були пропорційними і недискримінаційними, а їх застосування не призводило до незаконних та невиправданих затримок. Угода про асоціацію, серед іншого, також зобов'язує Україну на основі принципу найкращих зусиль (“principle of best endeavour”) гармонізувати національне законодавство із положеннями Митного кодексу ЄС стосовно застосування штрафів. В свою чергу, діюча редакція Митного кодексу ЄС визначає, що штрафні санкції, які кожна держава-член передбачає за невиконання митного законодавства, мають бути ефективними, пропорційними та мати стримуючий вплив. Тут слід враховувати й положення Угоди про спрощення процедури торгівлі (“УСПТ”), які стосуються санкцій, що застосовуються митною адміністрацією держави-члена. Вказані положення, зокрема, визначають, що застосована штрафна санкція має залежати від фактів та обставин справи і повинна відповідати ступеню та тяжкості порушення. Також висуваються вимоги до вмотивованості рішень про застосування штрафів. У контексті потенційних майбутніх міжнародних зобов'язань України, слід також згадати і про проект Директиви № 2013/0432/ COD, який наразі проходить процедури погодження у ЄС. Цей

документ покликаний встановити у ЄС єдину правову базу стосовно митних порушень і санкцій.

Вбачається, що вже зараз Україні є сенс враховувати його положення при вдосконаленні власної правової бази. Доцільність проведення реформ у сфері адміністративної відповідальності за порушення митних правил в Україні і неодноразово визнавалася компетентними органами. Тому презюмуємо, що нагальним предметом для дискусії є не необхідність реформ, а їх напрями та конкретні кроки.

Відтак, нижче ми зосереджуємось на таких аспектах адміністративної відповідальності за порушення митних правил як:

- адекватність міри відповідальності;
- встановлення суб'єктивної сторони (вини);
- суб'єкт відповідальності.

Слід звернути увагу на те, що Митне законодавство України передбачає наразі 18 складів адміністративних правопорушень, міра відповідальності за які дуже сильно різняться. З вказаних 18 складів адміністративних правопорушень 12 тягнуть за собою штрафи у фіксованому розмірі (від 170 до 17 000 грн.); 4 – залежно від вартості товарів; 1 – залежно від розміру несплачених митних платежів. Окрім того, 7 складів правопорушень передбачають конфіскацію товарів та/або транспортних засобів, яка в 5 випадках є додатковим покаранням, в 1 випадку – основним, в 1 випадку – альтернативним.

Зазначені склади правопорушень в основному критикуються експертною та бізнесовою спільнотою за недостатню справедливість та співмірність передбаченого покарання. Так, наприклад, санкція статті 483 МКУ “Переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю” (яка є однією з найбільш поширених) передбачає конфіскацію відповідних товарів та штраф у розмірі 100% їх вартості (або 200% – у разі повторного порушення). При цьому назва статті не відповідає її диспозиції, яка є значно ширшою і охоплює, у тому числі, подання митниці документів, що містять неправдиві відомості щодо

найменування товарів, їх ваги або кількості, країни походження, відправника та/ або одержувача, кількості вантажних місць, їх маркування та номерів, неправдиві відомості, необхідні для визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД та його митної вартості.

Таким чином, вказана вище суворя відповідальність може загрожувати представникам будь-яких декларантів або митних брокерів, що надали митниці недостовірні відомості, якщо митниця вважає ці відомості важливими для цілей митного контролю (незалежно від того, чи це було зроблено умисно, внаслідок недбалості, помилки тощо). Для порівняння, в рамках уніфікації законодавства ЄС у цій сфері пропонується, щоб санкції, у тих випадках, коли предметом правопорушення є товар, не перевищували: 30% його вартості – у разі умислу; 15% його вартості – у разі грубої необережності; 5% вартості – у разі порушень, які караються незалежно від вини (так звані “strict liability infringements”). На нашу думку, в Україні також варто наблизити розмір відповідальності до цих індикативних показників.

Неможемо залишити поза увагою те, що обов’язковим елементом будь-якого адміністративного правопорушення в Україні є наявність вини (умислу або необережності). Однак більшість статей МКУ не розмежовують розмір відповідальності залежно від того, яка форма вини (умисел або необережність) мала місце. В свою чергу, у практичній діяльності митних органів превалює підхід, за яким вина у процесі відомчого розслідування презюмується і не потребує доказування – невинуватість є шанс довести вже у суді. Більш того, незважаючи на те, що закон згадує про врахування пом’якшуючих та обтяжуючих обставин, ця норма фактично нівельована тим, що МКУ (на відміну від КУпАП) визначає відповідальність у фіксованому розмірі, а не його верхню межу, тим самим позбавляючи дискреції посадових осіб митниці та, значною мірою, навіть суди. Для порівняння, уніфіковане законодавство ЄС прямує до розмежування порушень митних правил на три категорії:

- 1) ті, що караються незалежно від наявності вини;
- 2) ті, що потребують доведення грубої необережності;

3) ті, що потребують доведення умислу.

Крім того, у ЄС передбачається варіювання виду та/або розміру відповідальності залежно від обставин, таких як: серйозність та тривалість порушення; розмір заподіяної шкоди; наявність у порушника статусу Авторизованого економічного оператора (“АЕО”); належності товарів, щодо яких допущено порушення, до певних категорій, що становлять ризик публічній безпеці; співпраця порушника із митним органом; факти вчинення порушень у минулому.

На нашу думку, Україні доцільно перейняти цей досвід, а саме:

- чітко встановити, яка саме форма вини (умисел або необережність) є обов’язковим елементом кожного зі складів адміністративних правопорушень;
- встановити для кожного зі складів адміністративних правопорушень межі, в яких може варіюватись розмір відповідальності залежно від пом’якшуючих та обтяжуючих обставин.

Також важливо відзначити, що суб’єктом відповідальності за порушення митних правил в Україні (навіть у разі порушень, які допущені під час здійснення господарської діяльності), виступає саме фізична особа (посадова особа суб’єкта господарювання; як правило – її керівник). Прикметно, що тут спостерігається істотна відмінність між митною сферою та суміжною із нею податковою, де основна відповідальність (у вигляді фінансових санкцій) покладається саме на платника податків – юридичну особу, а посадовим особам загрожує тільки адміністративна відповідальність у символічному розмірі, або кримінальна відповідальність, від якої вони звільняються у разі, якщо несплачені податки, включно із санкціями та пенею, будуть сплачені.

На нашу думку, доцільність того, що суб’єктний склад правопорушень саме у митній сфері (на відміну від податкової та багатьох інших) охоплює собою виключно фізичних (посадових) осіб, вбачається досить сумнівною. Більш того, європейська практика також схиляється у бік встановлення відповідальності саме юридичних осіб.

Варто відзначити, що іноземні (зокрема, європейські) компанії є досить чутливими до ризиків того, що представники їхнього менеджменту можуть бути притягнуті до такої значної міри юридичної відповідальності в Україні. Це може бути одною з причин, чому вони можуть з пересторогою ставитись до перспективи того, щоб виступати декларантами на українській митниці; а якщо це є неминучим – то обов'язково користуватись послугами митних брокерів. Такий стан речей, безумовно, не є фактором, який позитивно впливає на оцінку сприятливості бізнес-середовища в Україні, ефективності та комфортності митних процедур.

З метою системного вирішення окреслених вище проблем у сфері адміністративної відповідальності за порушення митних правил, рекомендується наступне:

Міністерству фінансів України та Державній фіскальній службі України – розробити проект урядового законопроекту щодо внесення змін до Розділів XVIII “Порушення митних правил та відповідальність за них” та XIX “Проведення у справах про порушення митних правил” Митного Кодексу України (або викладення їх у новій редакції) з метою забезпечення збалансованості, співмірності та справедливості відповідальності за порушення митних правил, з урахуванням кращих практик Європейського Союзу, зокрема Директиви № 2013/0432/COD (проекту). Серед іншого, такий законопроект має передбачати:

а) встановлення фінансової відповідальності для юридичних осіб за порушення митних правил, які були допущені під час ведення господарської діяльності, як альтернативи адміністративній відповідальності їх посадових осіб (або зі значним пом'якшенням останньої);

б) визначення того, яка саме форма вини (умисел або необережність) є обов'язковим елементом кожного складу адміністративного правопорушення;

в) перелік тих обставин, які мають враховуватися як пом'якшуючі та обтяжуючі (у т.ч. слід передбачити врахування наявності статусу Уповноваженого економічного оператора;

г) співпраці із митним органом у процесі розслідування митного правопорушення тощо);

д) встановлення нижніх та верхніх меж відповідальності (розмірів штрафів) за кожною статтею з метою варіювання розмірів штрафів залежно від обставин справи;

е) приведення розмірів штрафів за порушення митних правил, які встановлюються залежно від вартості товарів, у відповідність з індикативними показниками, визначеними у Директиві № 2013/0432/COD (проекті) [59].

Неможливо залишити поза увагою, втручання правоохоронних органів у процедуру митного огляду є необхідною компонентою в рамках податкових та митних правопорушень чинний МКУ передбачає можливість взаємодії митних органів з правоохоронними в порядку, встановленому законодавством. Ініціатива такої взаємодії може виходити як від митних органів – в результаті виявлення в ході митних процедур ознак злочинів, – так і від правоохоронних (зокрема, Національної поліції України та Служби безпеки України (“СБУ”) – за необхідності втручання у процедуру митного контролю (головним чином, митного огляду) в рамках досудового розслідування кримінальних проваджень. Як у першому, так і другому випадку, на практиці трапляється, що у поле зору правоохоронців потрапляють добросовісні декларанти.

Слід зазначити, що правоохоронцям надано право ініціювати широкий спектр дій, пов’язаних із безпосереднім доступом до товарів декларантів, зокрема, їх вивантаження, перевантаження, розпакування, упакування, перепаккування, зважування та визначення інших істотних характеристик товарів, що перебувають під митним контролем, взяття проб та зразків таких товарів. Водночас, втручання правоохоронців безпосередньо у процедуру митного огляду прямо заборонено частиною 2 статті 332 МКУ.

Більше того, свого часу керівництво ДФС попереджало керівників митниць про особисту відповідальність за дотримання правопорядку в зонах митного контролю. Не дивлячись на це, безпідставні та надто тривалі митні огляди є основною категорією зловживань у трикутнику “митний орган –

декларант – правоохоронний орган”, на які скаржиться бізнес. Багато в чому актуальність проблеми зумовлена тим, що процедура митного огляду має багато практичних ознак такої слідчої дії, як обшук (яка, як відомо, відбувається лише з дозволу слідчого судді). Фактично, основною її відмінністю від обшуку є її проведення у зоні митного контролю. Однак, з юридичної точки зору, митний огляд є іншою процедурою, яка не регулюється Кримінальним процесуальним кодексом України і не потребує наявності відповідної ухвали слідчого судді. Це, в свою чергу, створює середовище для зловживань по відношенню до бізнесу з боку правоохоронців, які можуть мати, в тому числі, і корупційне підґрунтя.

З практики розгляду скарг відомо про наступні прояви зловживань, пов’язаних із прямим або непрямим втручанням правоохоронців у процедуру митного огляду:

1) Систематичні огляди, які проводяться митними органами за дорученням правоохоронних органів, що призводять до безпідставної затримки митного оформлення, у тому числі, товарів, що швидко псуються.

2) Відсутність в акті митного огляду посилання на те, що підставою його проведення є доручення правоохоронних органів, – як наслідок, декларант не володіє достатньою інформацією щодо причин затримки митного оформлення.

3) Незаконне втручання правоохоронців безпосередньо у процедуру митного огляду, що прямо заборонено частиною 2 статті 332 МКУ.

4) Повторне відібрання правоохоронними органами зразків товару після аналогічних дій митниці, що призводить до затримання митного оформлення, направлення їх для дослідження до неакредитованих експертних установ.

5) Відсутність налагодженої міжвідомчої комунікації та координації, що призводить до тривалої затримки митного оформлення навіть після того, як підстави для неї перестали існувати (наприклад, кримінальне провадження закрито, проте митниці інформація про це від органу досудового розслідування не надходить).

2.3. Прагматика правопорушень митних правил як основний податковий ризик країни

Одним із пріоритетних напрямів роботи митних органів – є боротьба порушеннями митних правил. З метою підвищення ефективності і результативності протидії порушенням митного законодавства митні органи постійно здійснюється аналіз виявлених фактів контрабанди, способів та методів виявлення порушень митних правил, здійснюється моніторинг вантажопотоків, відстежуються шляхи переміщення товарів, в першу чергу товарів “груп ризик” [14].

В юридичній літературі нашої держави, на жаль, питанням причин та умов митної злочинності зовсім не приділялося належної уваги. Відмітимо, що вони на протязі існування суспільства не залишалися незмінними. Тому змінювалася й система протидії порушенням митного законодавства.

Особливо це стосується кінця ХХ - початку ХХІ століття в Україні, коли ці порушення скоювалися в умовах радикальних соціально-економічних перетворень, коли на зміну тотального контролю держави прийшов механізм регулювання торгових зв'язків учасників міжнародного ринку з використанням інструментів і методів, традиційних для країн з ринковою економікою. Період лібералізації й активізації зовнішньоекономічної діяльності став періодом росту митної злочинності.

Україна значною мірою ставала об'єктом експансії міжнародного наркобізнесу, а злочинні групи вітчизняних наркодільців вступали в активну взаємодію з ним. Постійно зростаючий запит на зброю у кримінальній сфері, інтернаціоналізація злочинних товариств загострили проблему контрабанди зброї та боєприпасів. Збільшувався обсяг нелегального обороту культурних цінностей через митний кордон. У 90-х роках активізувалася діяльність організованих злочинних груп, які спеціалізуються на незаконному вивозі культурних цінностей. Митні органи все частіше мали справу не з випадковими контрабандистами, а з структурами, діючими в рамках добре організованого

тіньового бізнесу. Зростала кількість правопорушень у сфері переміщення валютних цінностей. Однією із більш привабливих сфер діяльності кримінальних структур становився нелегальних оборот об'єктів інтелектуальної власності. Збільшувався вплив організованої злочинності у сфері контрабанди алкоголю. Були розповсюджені незаконний ввіз у країну автомобілів, отримання неконтрольованих державою доходів за рахунок масового ухилення від сплати митних платежів, використання реімпортних поставок автомобілів, виготовлених на вітчизняних заводах. В орбіту інтересів деяких злочинних груп попадали сфери, які приносили великий прибуток: експорт нафти, металів, деревини, імпорту продовольчих та інших товарів.

У кінці ХХ ст. торгівля наркотиками перевищила річний світовий оборот від торгівлі автомобілями і склала 8 % від всієї світової торгівлі. Особливістю митних злочинів є скоєння їх значною мірою організованими злочинними формуваннями, хоча виявляється таких злочинів відносно небагато. Предметом посягання організованих злочинних формувань є наркотичні засоби, зброя, ядерні матеріали і компоненти хімічної зброї, автотранспортні засоби, рідкоземельні матеріали, культурні цінності та ін.

Скоєння митних злочинів у зовнішньоекономічній діяльності обумовлено деякими специфічними процесами. Це непродумані заходи економічної політики, зокрема невиправдано високі ставки мита, необґрунтовані преференції, висока ступінь складності технологічних процесів у сфері митної справи, часто невиправдана заплутана система документообороту, обліку й контролю та ін. Вказані обставини об'єктивно штовхають частину учасників зовнішньоекономічної діяльності до пошуку "обхідних" шляхів при переміщенні товарів, залучення до цієї діяльності співробітників митних органів.

Протягом січня-червня 2017 року порушено 7,7 тис. справ про порушення митних правил на суму понад 274,5 млн. грн. З них, в 4,2 тис. справ реально вилучено предмети правопорушень на суму понад 143,3 млн. грн.

Зокрема, вилучені наступні предмети правопорушень:

- промислові товари, сировина та матеріали – на суму 101,1 млн. грн.;
- продовольчі товари, сільгосппродукція – на суму 15 млн. грн.;
- національна та іноземна валюта – на суму 19,6 млн. грн.;
- транспортні засоби, які виступали предметами правопорушень – 120 транспортних засобів на загальну суму 9,7 млн. грн.

Митницями ДФС розглянуто 2,5 тис. справ про порушення митних правил та застосовано адміністративне стягнення у вигляді штрафу на суму близько 42,5 млн. грн. На розгляд до суду митницями передано 5,1 тис. справ про порушення митних правил на суму близько 308,8 млн. грн.

За результатами розгляду справ судом прийнято рішення про конфіскацію безпосередніх предметів правопорушень на суму понад 88 млн.грн. Крім цього, накладено штрафів на суму понад 77,3 млн. грн. Також в результаті взаємодії підрозділів боротьби з контрабандою та митними правопорушеннями з територіальними підрозділами податкового та митного аудиту відносно суб'єктів фінансово-господарської діяльності складено акти перевірок, на підставі яких у січні-червні до бюджету додатково перераховано 10,4 млн. грн.

Упродовж січня-червня 2018 року митницями ДФС до правоохоронних органів направлено 629 повідомлень про виявлення ознак кримінальних правопорушень, з яких 29 повідомлень про виявлення ознак злочину, передбаченого ст. 212 КК України, 180 - ст. 201 КК України, а також 349 повідомлення про виявлення ознак інших злочинів.

Протягом січня-червня 2018 року виявлено 303 випадки незаконного переміщення через митний кордон України зброї та боєприпасів. З незаконного обігу вилучено: 0,252 кг вибухових речовин, 3 одиниці гладкоствольної зброї, 2 одиниці бойової (нарізної) зброї, 4 одиниці газової зброї, 174 одиниці холодної зброї, 5 одиниць пневматичної та спортивної зброї, 1 612 шт. набоїв до гладкоствольної та нарізної зброї та 746 шт. інших видів набоїв, 116 одиниць спеціальних засобів [34].

З метою перевірки законності здійснення зовнішньоекономічних операцій та повноти сплати обов'язкових митних платежів ефективно використовується обмін інформацією з митними органами іноземних держав в рамках взаємної адміністративної допомоги.

За результатами співпраці та обміну інформацією з митними органами іноземних держав протягом I півріччя 2018 року митницями заведено 332 справи про порушення митних правил на суму 100,4 млн. грн.

Із загальної кількості справ, заведених за результатами співпраці з іноземними митними органами, майже 82% митних правопорушень були виявлені у ході обміну інформацією з митними адміністраціями держав-членів ЄС. Вартість предметів правопорушення у цих справах сягає 60,5 млн. грн., або 60,3%.

Протягом I півріччя 2018 року ефективною була співпраця з митними органами Великобританії, Фінляндії, Німеччини, Нідерландів, Словаччини інших держав-членів Європейського співтовариства, а також США та Туреччини, яка сприяла виявленню фактів незаконного ввезення на територію України [13].

Реалізація державної політики у сфері державної митної справи України, зокрема, у сфері захисту економічних інтересів держави, запобігання та протидії контрабанді, боротьби з порушеннями митних правил. Додержання посадовими особами митниці вимог законодавства щодо діяльності в напрямі боротьби з контрабандою й порушеннями митних правил для захисту прав громадян, наданих їм Конституцією та законами України, актами Президента України й Кабінету Міністрів України. Здійснює комплексний моніторинг зовнішньоекономічних операцій, митних формальностей, процедур митного контролю й митного оформлення товарів та транспортних засобів з метою виявлення причин, закономірностей в скоєнні контрабанди та порушень митних правил, прогнозування можливих тенденцій і напрямків незаконного переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України. На цій основі розробляє, організовує та здійснює самостійно або у взаємодії з

правоохоронними органами, іншими митними органами та організаціями України скоординовані заходи й спеціальні операції, спрямовані на виявлення, розкриття, припинення, профілактику порушень митних правил.

Уживає заходів з виявлення й затримання наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів та прекурсорів, ліквідації каналів незаконного обігу цих речовин і виявлення осіб, причетних до такого обігу. У встановленому органі ДФС України порядку та відповідно до міжнародних угод організовує, в межах компетенції Управління, взаємодію й обмін інформацією з митними органами іноземних держав в напрямі надання взаємної адміністративної допомоги з питань виявлення, розкриття, припинення й профілактики порушень законодавства з питань державної митної справи, а також в рамках провадження у справах про порушення митних правил.

Здійснює провадження у справах про порушення митних правил, вирішує відповідно до Митного кодексу України питання щодо реалізації компромісу. У межах визначених законом представляє інтереси митниці в судах під час розгляду справ про порушення митних правил, заведених митницею, а також справ за позовами юридичних осіб та громадян, а також забезпечує оскарження судових рішень, які винесені з порушенням закону.

Порядок проведення негласного контролю за переміщенням товарів визначається МКУ і відповідним нормативно-правовим актом центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері захисту державного кордону, погодженим з Генеральною прокуратурою України та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України.

Не слід вважати, що процес створення в Україні митного законодавства довершений. Він продовжується, оскільки і сам Митний кодекс України й інші

нормативні акти, що регулюють митна справа в Україні, ще далекі від досконалості.

В даний момент необхідно акцентувати увагу на необхідності рішення давно назрілого питання про надання митним органам права самостійно здійснювати оперативно-розшукові заходи. Відсутність таких повноважень змушує вдаватися до допомоги органів внутрішніх чи справ служби безпеки, що не завжди здатні зробити цю допомогу, а навіть тоді, коли здатні, не в змозі це зробити якісно, оскільки не знайомі зі специфікою митної справи і численних правових актів, зокрема відомчими, котрими регулюються питання здійснення митної політики України.

При організації виявлення митного правопорушення, як переміщення товарів з приховуванням від митного контролю можливо застосування значно ширшого кола критеріїв ризику залежно від способу вчинення правопорушення: фізичного приховування або документального приховування.

Підставою для переміщення товарів та транспортних засобів через митний кордон є визначені нормативними актами документи, без яких неможливо одержати дозвіл митного органу на пропуск цих товарів. Це МД, контракт, коносамент, ліцензія, квота, товаросупровідні документи, дозвіл відповідних державних органів.

Підробленими слід вважати як фальшиві документи, так і справжні, до яких внесені неправдиві відомості чи окремі зміни, що перекручують зміст інформації щодо фактів, які ними посвідчуються, а також документи з підробленими відбитками печаток, штампів, підписами тощо [14].

До незаконно одержаних належать документи, які особа отримала за відсутності законних підстав або з порушенням установленого порядку.

Документами, що містять неправдиві дані, є такі, в яких відомості щодо суті угоди, найменування, асортименту, маси, кількості чи вартості товарів, щодо їх відправника чи одержувача, щодо держави, з якої вони вивезені чи в яку переміщуються, не відповідають дійсності.

Найчастіше мають місце випадки документального приховування з використанням підроблених документів. При вивченні документів варто мати на увазі деякі індикатори їх можливої підробки:

- використання ксерокопій документів;
- наявність у документах орфографічних помилок;
- помилки у назвах фірм (наприклад, в Америці у назві товариства з обмеженою відповідальністю використовується аббревіатура Inc. (Incorporated) чи LLC (Limited Liability Company), у Великій Британії – Ltd. (Limited) чи PLC (Public Limited Company), у Франції – S.A., у Німеччині – GmbH чи A.G., у Нідерландах – B.V. чи N.V., в Італії – S.P.A., у Швейцарії – N.V. чи A.G.);
- різний зовнішній вигляд документів, які повинні мати однаковий вигляд (наприклад, наявність двох або більше інвойсів одного суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, що мають різний зовнішній вигляд, виконані різними шрифтами, на різному папері);
- невідповідність дат у різних документах (наприклад, інвойс виставлено раніше, ніж підписано контракт);
- наявність можливо фальсифікованих печаток.

Митні органи України вже набули достатнього досвіду виявлення фактів переміщення товарів з приховуванням від митного контролю. Зважаючи на це, зловмисники винахідливо намагаються відволікти увагу митників від виявлення факту приховування. Для цього вони навіть спеціально вдаються до вчинення інших митних правопорушень, які тягнуть накладення незначних штрафів.

Якщо правопорушники мають на меті ввезення на митну територію України товарів, заборонених законодавством до ввезення, і це правопорушення не було виявлено прикордонною митницею, для досягнення поставленої мети доцільно на етапі переміщення товарів під митним контролем від прикордонної митниці до внутрішньої митниці (при імпорті) або ж прикордонної митниці (при транзиті) вилучити такі предмети правопорушення, попередньо порушивши митне забезпечення (пломби). Таким

чином, після прибуття до митниці призначення правопорушник несе адміністративну відповідальність за втрату митного забезпечення у вигляді штрафу, та не несе відповідальності за ввезення на митну територію України товарів з приховуванням від митного контролю, оскільки це порушення залишається невиявленим.

Недекларування – це не подання за встановленою формою точних відомостей про товари та транспортні засоби, що переміщуються через митний кордон України, або декларування їх не своїм найменуванням. Тут необхідною дією є факт декларування товарів у передбачений Митним кодексом України спосіб. Недекларування має місце, якщо стосовно товарів, які декларуються, заявлено неточні відомості: щодо назви, вартості, кількості, обсягу, якості тощо. Зазначені неточні відомості заявляються з метою отримання певних вигод при їх митному оформленні, а саме: знизити рівень митного оподаткування або уникнути його взагалі при переміщенні товарів через митний кордон; уникнути застосування до переміщуваних товарів заходів нетарифного регулювання; ухилитися від сплати внутрішніх податків при реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку за рахунок реалізації необлікованих товарів; безпідставно отримати суми ПДВ при експорті товарів.

Слід зауважити, що недекларування має чи не найбільшу кількість індикаторів ризиків, що можуть вказувати на вчинення цього митного правопорушення, що дозволяє практично у кожному випадку його виявити. Індикаторами ризику для недекларування є такі фактори:

- занадто загальне описання товару в інвойсі;
- занадто загальне описання товару у декларації, яке не дозволяє однозначно віднести товари, що декларуються, до тієї чи іншої товарної субпозиції УКТ ЗЕД;
- неповний комплект документів на товари;
- невідповідності між різними документами, що стосуються однієї й тієї ж самої партії товарів;

- заміна інвойсу після перетинання кордону;
- переміщення великої партії товарів невеликими частинами;
- вид транспорту та доцільність використання саме цього виду транспорту, відповідність вартості транспортування заявленим обсягам товарів;
- декларування товарів, що обкладаються високими податками та відносяться до групи ризику;
- великий разовий обсяг імпорту дорогих високоякісних товарів;
- наявність у межах декларованої групи (позиції) товарів УКТ ЗЕД субпозицій з великою різницею у ставках ввізного мита;
- завищення (при експорті) або заниження (при імпорті) вартості товарів, що декларуються;
- здійснення зовнішньоекономічної операції взаємопов'язаними суб'єктами (наприклад, головним підприємством та дочірнім або підприємствами, створеними одними й тими самими особами);
- зміна митниці оформлення;
- відсутність маркування, заміна у ході зовнішньоекономічної операції маркування або пакування товарів, використання неналежного пакування;
- відповідність кількості та маси товарів;
- використання нехарактерних одиниць виміру (літрів замість кілограмів, тюків замість рулонів);
- наявність заходів нетарифного регулювання щодо товарів, схожих або аналогічних переміщуваним та декларованим;
- інформація про експортера або імпортера, що свідчить про неодноразове вчинення ним недекларування раніше;
- тиск на митницю з боку власника або декларанта з метою прискорення митного оформлення.

Зазначений перелік індикаторів ризику жодною мірою не претендує на вичерпність, проте перелічує ті індикатори ризику, які підтверджуються найчастіше.

Проте, залежно від характеристики товарів, що переміщуються через митний кордон, простий огляд інколи не дає бажаних результатів, оскільки для того, аби побачити різницю між товарами, що декларуються, та товарами, що переміщуються фактично, необхідно мати певні технічні засоби, володіти технологією та навичками їх застосування, мати спеціальні знання.

Якщо значна кількість індикаторів ризику вказує на високу ймовірність вчинення митного правопорушення у вигляді недекларування, простим оглядом не обмежуються. До огляду залучаються фахівці відділів технічних засобів митного контролю та використовуються належні технічні засоби.

Прикладів класичних випадків недекларувань можна навести велику кількість. Зупинимось на найбільш характерних, а також звернемо увагу на належне використання при прийнятті рішення про митний огляд наявних індикаторів ризиків.

1. Згідно з даними товаросупровідних документів та інформації, заявленій у МД, на митну територію України у режимі імпорту ввозяться комплектуючі до комп'ютерів: мережеві плати та блоки живлення. У ході митного огляду, проведеного із залученням фахівців відділу технічних засобів митного контролю, встановлено, що насправді у транспортному засобі знаходяться материнські плати, процесори, відеоплати, мікросхеми оперативної пам'яті. Приводом для огляду послужило занадто загальне описання товарів у інвойсі(запчастини до комп'ютерів).

2. Виходячи з наданих до митного оформлення документів та МД, митному оформленню підлягали імпортовані ламіновані плити ДСП. Проте пакування плит в оформлюваній поставці не відповідало звичайному – розмір плит не відповідав стандартному (був менше стандартного розміру нерозрізаних плит), плити різного розміру були окремо упаковані. Декларант намагався умовити митників оформити вантаж якомога скоріше, оскільки плити необхідні на виробництві для виконання термінового замовлення. У ході

митного огляду було встановлено, що насправді у транспортному засобі знаходяться готові вироби з ДСП – меблі у розібраному вигляді.

3. До митного контролю та оформлення були надані документи, які свідчили, що переміщенню підлягає брухт чорних металів. Зважаючи, що до вивезення брухту металів, залежно від їх типу, може застосовуватись цілий ряд заходів нетарифного регулювання(заборони, сертифікація, експортний контроль), митницею було прийнято рішення про проведення огляду. Проте в ході огляду однозначно встановити, що до вивезення заявлено саме брухт чорних металів, не вдалося. Були відібрані зразки товару, які направлено для вивчення до митної лабораторії. У результаті аналізу в митній лабораторії встановлено, що під виглядом брухту чорних металів переміщується брухт кольорових металів та легованої сталі.

Правопорушення при тимчасовому ввезенні (вивезенні) вчинюються шляхом не вивезення товарів та транспортних засобів за кордон, ввезених на митну територію України під зобов'язання про зворотне вивезення чи неповернення їх на митну територію України, вивезених за кордон під зобов'язання про зворотне ввезення, у строки, встановлені цим зобов'язанням.

Відповідальність за таке митне правопорушення настає, коли тимчасово ввезені/вивезені товари або вивозяться/ввозяться з порушенням терміну зворотного вивезення/ввезення або ж не вивозяться/ввозяться взагалі. У першому випадку зазначене митне правопорушення становить значно меншу суспільну небезпеку, тому розглянемо другий випадок, коли товари не вивозяться/ввозяться взагалі, тобто порушення зобов'язання про зворотне ввезення/вивезення– це умисні дії, спрямовані на незаконне одержання переваг, передбачених законодавством України для товарів, що поміщуються до митних режимів тимчасового. Ввезення (тимчасового вивезення): звільнення від сплати податків; незастосування до ввезення або вивезення товарів заходів нетарифного регулювання.

Вчинення такого правопорушення може супроводжуватись документальним приховуванням.

Етапи вчинення цього митного правопорушення:

– підготовчий етап (до ввезення товарів на територію України або ж до вивезення їх з України), на якому може відбуватись підміна оригінальних товаросупровідних документів;

– етап ввезення товарів в Україну (вивезення з України), на якому можливо використання документального приховування або подання митному органу декларації, що містить неточні відомості щодо товарів, або декларації, у якій вони задекларовані не за своїм найменуванням;

– етап тимчасового перебування товарів у країні тимчасового ввезення – можлива реалізація, втрата, знищення (в ході використання) тимчасово ввезених товарів;

– етап ввезення (вивезення) – можлива підміна ввезених (вивезених) товарів іншими.

Індикатори ризику вчинення правопорушень при тимчасовому ввезенні (вивезенні) товарів:

– спроба помістити у режим тимчасового ввезення (вивезення) витратні матеріали (картриджі до оргтехніки, електроди для електрозварювання);

– занадто загальний опис товарів у товаросупровідних документах;

– декларування у режимі тимчасового ввезення товарів, що обкладаються при імпорті високими ставками мита;

– декларування у режимі тимчасового вивезення товарів, на експорт яких накладена заборона або застосовуються жорсткі заходи нетарифного регулювання;

– переміщення товарів суб'єктом, що неодноразово вчиняв митні правопорушення;

– відсутність у такого товару певних(притаманних лише йому) ідентифікаційних ознак (серійний номер, авторський підпис (автограф) тощо);

– відсутність тимчасово ввезених товарів у належному місці.

Суть правопорушень при транзиті полягає у зловмисному використанні пільг та переваг, що надаються суб'єкту

зовнішньоекономічної діяльності при транзиті. Метою вчинення правопорушень є ухилення від сплати митних платежів або уникнення від застосування заходів нетарифного регулювання (заборон або обмежень на транзит). Правопорушення при транзиті полягають у не вивезенні транзитних товарів за межі митної території України, вивезення інших товарів, а не тих, що були ввезені за асортиментом або якістю, з використанням підроблених документів, документів одержаних незаконним шляхом, документів, що містять неправдиві дані, або документів, що є підставою для переміщення інших предметів, або недекларування товарів.

Висновки до розділу 2

Митні платежі – це податки, що сплачують під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України, контроль за сплатою яких покладено на митні органи. До митних платежів також належать акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) та, власне, мито. Слід відзначити, що митні платежі є податковими платежами на експортно-імпорتنі операції та їм належить специфічне місце в системі доходів бюджетної системи держави. Види митних платежів, порядок їх нарахування та сплати, випадки надання митних і тарифних пільг регламентуються значною частиною законодавчих актів, головними серед яких є: Митний кодекс, Податковий кодекс України, Закон України “Про Митний тариф”, а також різними відомчими нормативними актами Державної митної служби України, Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України.

На даний час найтипівішими проблемами, котрі залишаються у митній політиці України є надзвичайно велика і невиправдана кількість формальних процедур, перезавантаженість працівників митних органів, довгі черги та

високий рівень корупції в митних органах. Слід відзначити, що адміністративна відповідальність за порушення митних правил визначається як: адекватність міри відповідальності; встановлення суб'єктивної сторони (вини); суб'єкт відповідальності.

Слід звернути увагу на те, що Митне законодавство України передбачає наразі 18 складів адміністративних правопорушень, міра відповідальності за які дуже сильно різняться. З вказаних 18 складів адміністративних правопорушень 12 тягнуть за собою штрафи у фіксованому розмірі (від 170 до 17 000 грн.); 4 – залежно від вартості товарів; 1 – залежно від розміру несплачених митних платежів. Окрім того, 7 складів правопорушень передбачають конфіскацію товарів та/або транспортних засобів, яка в 5 випадках є додатковим покаранням, в 1 випадку – основним, в 1 випадку – альтернативним.

Для порівняння, в рамках уніфікації законодавства ЄС у цій сфері пропонується, щоб санкції, у тих випадках, коли предметом правопорушення є товар, не перевищували: 30% його вартості – у разі умислу; 15% його вартості – у разі грубої необережності; 5% вартості – у разі порушень, які караються незалежно від вини. На нашу думку в Україні також варто наблизити розмір відповідальності до цих індикативних показників.

Для порівняння, уніфіковане законодавство ЄС прямує до розмежування порушень митних правил на три категорії: 1) ті, що караються незалежно від наявності вини; 2) ті, що потребують доведення грубої необережності; 3) ті, що потребують доведення умислу. На нашу думку, Україні доцільно перейняти європейський досвід, а саме: чітко встановити, яка саме форма вини (умисел або необережність) є обов'язковим елементом кожного зі складів адміністративних правопорушень; встановити для кожного зі складів адміністративних правопорушень межі, в яких може варіюватись розмір відповідальності залежно від пом'якшуючих та обтяжуючих обставин.

З метою системного вирішення окреслених вище проблем у сфері адміністративної відповідальності за митні правопорушення необхідно: Міністерству фінансів України та Державній фіскальній службі України –

розробити проект урядового законопроекту щодо внесення змін до Розділів XVIII “Порушення митних правил та відповідальність за них” та XIX “Провадження у справах про порушення митних правил” Митного Кодексу України (або викладення їх у новій редакції) з метою забезпечення збалансованості, співмірності та справедливості відповідальності за порушення митних правил, який має передбачати: а) встановлення фінансової відповідальності для юридичних осіб за порушення митних правил, які були допущені під час ведення господарської діяльності, як альтернативи адміністративній відповідальності їх посадових осіб; б) визначення того, яка саме форма вини (умисел або необережність) є обов’язковим елементом кожного складу адміністративного правопорушення; в) перелік тих обставин, які мають враховуватися як пом’якшуючі та обтяжуючі; г) співпраці із митним органом у процесі розслідування митного правопорушення тощо; д) встановлення нижніх та верхніх меж відповідальності (розмірів штрафів) за кожною статтею з метою варіювання розмірів штрафів залежно від обставин справи; е) приведення розмірів штрафів за порушення митних правил, які встановлюються залежно від вартості товарів, у відповідність з індикативними показниками.

Неможливо залишити поза увагою, втручання правоохоронних органів у процедуру митного огляду є необхідною компонентою в рамках податкових та митних правопорушень чинний МКУ передбачає можливість взаємодії митних органів з правоохоронними в порядку, встановленому законодавством. Ініціатива такої взаємодії може виходити як від митних органів – в результаті виявлення в ході митних процедур ознак злочинів, – так і від правоохоронних (зокрема, Національної поліції України та Служби безпеки України (“СБУ”) – за необхідності втручання у процедуру митного контролю (головним чином, митного огляду) в рамках досудового розслідування кримінальних проваджень. Як у першому, так і другому випадку, на практиці трапляється, що у поле зору правоохоронців потрапляють добросовісні декларанти.

З практики розгляду скарг відомо про наступні прояви зловживань, пов'язаних із прямим або непрямым втручанням правоохоронців у процедуру митного огляду: 1) Систематичні огляди, які проводяться митними органами за дорученням правоохоронних органів, що призводять до безпідставної затримки митного оформлення, у тому числі, товарів, що швидко псуються; 2) Відсутність в акті митного огляду посилення на те, що підставою його проведення є доручення правоохоронних органів, – як наслідок, декларант не володіє достатньою інформацією щодо причин затримки митного оформлення; 3) Незаконне втручання правоохоронців безпосередньо у процедуру митного огляду, що прямо заборонено частиною 2 статті 332 МКУ; 4) Повторне відібрання правоохоронними органами зразків товару після аналогічних дій митниці, що призводить до затримання митного оформлення, направлення їх для дослідження до неакредитованих експертних установ; 5) Відсутність налагодженої міжвідомчої комунікації та координації, що призводить до тривалої затримки митного оформлення навіть після того, як підстави для неї перестали існувати.

Протягом січня-червня 2017 року порушено 7,7 тис. справ митних правопорушень на суму понад 274,5 млн. грн. З них, в 4,2 тис. справ реально вилучено предмети правопорушень на суму понад 143,3 млн. грн. Зокрема, вилучені наступні предмети правопорушень: промислові товари, сировина та матеріали – на суму 101,1 млн. грн.; продовольчі товари, сільгосппродукція – на суму 15 млн. грн.; національна та іноземна валюта – на суму 19,6 млн. грн.; транспортні засоби, які виступали предметами правопорушень – 120 транспортних засобів на загальну суму 9,7 млн. грн.

Митницями Державної фіскальної служби розглянуто 2,5 тис. справ митних правопорушень та застосовано адміністративне стягнення у вигляді штрафу на суму близько 42,5 млн. грн. На розгляд до суду митницями передано 5,1 тис. справ про порушення митних правил на суму близько 308,8 млн. грн.

За результатами розгляду справ судом прийнято рішення про конфіскацію безпосередніх предметів правопорушень на суму понад 88

млн.грн. Крім цього, накладено штрафів на суму понад 77,3 млн. грн. Також в результаті взаємодії підрозділів боротьби з контрабандою та митними правопорушеннями з територіальними підрозділами податкового та митного аудиту відносно суб'єктів фінансово-господарської діяльності складено акти перевірок, на підставі яких у січні-червні до бюджету додатково перераховано 10,4 млн. грн.

Протягом січня-червня 2018 року виявлено 303 випадки незаконного переміщення через митний кордон України зброї та боєприпасів. З незаконного обігу вилучено: 0,252 кг вибухових речовин, 3 одиниці гладкоствольної зброї, 2 одиниці бойової (нарізної) зброї, 4 одиниці газової зброї, 174 одиниці холодної зброї, 5 одиниць пневматичної та спортивної зброї, 1 612 шт. набоїв до гладкоствольної та нарізної зброї та 746 шт. інших видів набоїв, 116 одиниць спеціальних засобів. За результатами співпраці та обміну інформацією з митними органами іноземних держав протягом I півріччя 2018 року митницями заведено 332 справи митних правопорушень на суму 100,4 млн. грн. Із загальної кількості справ, заведених за результатами співпраці з іноземними митними органами, майже 82% митних правопорушень були виявлені у ході обміну інформацією з митними адміністраціями держав-членів ЄС. Вартість предметів правопорушення у цих справах сягає 60,5 млн. грн., або 60,3%.

Отже, етапи вчинення митного правопорушення: підготовчий етап (до ввезення товарів на територію України або ж до вивезення їх з України), на якому може відбуватись підміна оригінальних товаросупровідних документів; етап ввезення товарів в Україну (вивезення з України), на якому можливо використання документального приховування або подання митному органу декларації, що містить неточні відомості щодо товарів, або декларації, у якій вони задекларовані не за своїм найменуванням; етап тимчасового перебування товарів у країні тимчасового ввезення – можлива реалізація, втрата, знищення (в ході використання) тимчасово ввезених товарів; етап ввезення (вивезення) – можлива підміна ввезених (вивезених) товарів іншими.

РОЗДІЛ 3.

РОЗРОБКА КОМПЛЕКСУ ЗАХОДІВ ЩОДО ПРОТИДІЇ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ В УМОВАХ ДЕСТРУКТИВНОГО ВПЛИВУ

3.1. Стратегічні напрямки вдосконалення методів протидії порушень митних правил

В сучасних умовах євроінтеграційних процесів та необхідності покращення позиції країни у міжнародних рейтингах митне законодавство України наразі перебуває у стані активного реформування. Ймовірно, найбільш відомою реформою в цій сфері є запровадження принципу “єдиного вікна” – принципу, виходячи з якого декларант напряму взаємодіє лише з митницею, не маючи потреби контактувати із іншими органами, які здійснюють різні види обов’язкового контролю при перетині товарами державного кордону – санітарно-епідеміологічний, ветеринарно-санітарний, фітосанітарний, екологічний, радіологічний тощо. Застосування цього принципу впливає з міжнародних зобов’язань України та кращих світових практик, та є одним з факторів, який впливає на оцінку України у міжнародних рейтингах. Відтак, слід вважати значним позитивним кроком, що 5 липня 2018 року Верховна Рада України прийняла проект Закону України № 701083, покликаний привести понад 40 інших законів у відповідність із цим принципом, і таким чином зробити можливим його повноцінну імплементацію. На нашу думку, у перспективі бізнес однозначно виграє від впровадження цього інституту. Окрім “єдиного вікна”, інші нововведення, такі як інститут АЕО (автоматизованих економічних операторів); та перехід до процедур пост-митного аудиту як до основної форми контролю за справлянням митних платежів, також покликані значно спростити умови ведення бізнесу. Між тим, впровадження цих новел у законодавство та правозастосовну практику потребує виваженого та системного підходу, що дозволив би мінімізувати тимчасові незручності для бізнесу у період становлення нових інститутів. Відтак, нижче викладено точку

зору Ради з приводу того, як досягти цієї мети у кожному з згаданих напрямків стратегічного реформування митної сфери.

Імплементация інституту “авторизованих (уповноважених) економічних операторів”. Ще в 2005 році в документах Всесвітньої митної організації (далі – “ВМО”) термін “авторизований економічний оператор” (“authorized economic operator” або “АЕО”) було визначено, як сторону, яка бере участь у міжнародному русі товарів, та схвалена національною митною адміністрацією як така, що відповідає необхідним стандартам безпеки. Завдяки презумпції відповідності АЕО жорстким кваліфікаційним вимогам, цей статус надає право на спрощене проходження окремих митних процедур. Водночас, інші економічні оператори змушені доводити таку відповідність згідно з загальною процедурою. Серед преференцій АЕО в ЄС можна, наприклад, виділити:

- спрощення щодо переміщення товарів між країнами-членами ЄС (temporary storage);
- отримання знижок в частині вартості фінансових гарантій;
- централізоване розмитнення товарів;
- можливість проведення самостійної оцінки власної діяльності;
- більш сприятливе ставлення до оцінки ризиків та контролю тощо [39].

В Україні забезпечення повноцінного функціонування інституту АЕО вже досить тривалий час сприймається як одне з ключових завдань державної політики в сфері митного регулювання. Між тим, з моменту номінального законодавчого визнання цього інституту в МКУ 2012 року (з початковою назвою “уповноважений економічний оператор” (“УЕО”)) суттєвих зрушень в напрямку його практичного запровадження не відбулося. Відтак, незважаючи на формальне визнання важливості запровадження механізму АЕО – відповідні міжнародні зобов’язання України до цього часу залишаються не виконаними. Так, проект Закону України №4777 (“Законопроект щодо УЕО”), зареєстрований ще в 2016 році, було повернуто на доопрацювання з огляду на те, що між змістом положень законопроекту та змістом відповідних норм чинних актів митного законодавства ЄС виявилось багато розбіжностей (в тому

числі через зміну окремих норм законодавства ЄС). У грудні 2017 року у парламенті було зареєстровано інший законопроект №7473 (“Законопроект щодо АЕО”). Але хоч цей документ і може сприйматися як найбільш перспективний, повноцінному законодавчому запровадженню інституту АЕО все ж перешкоджають певні побоювання, передовсім в частині ризику можливого зловживання статусом АЕО після його набуття з боку вузького кола “обраних” економічних операторів. Відтак, нижче викладені ряд аспектів які, на нашу думку, слід врахувати у подальшій законодавчій роботі над створенням передумов для успішного запровадження в Україні інституту АЕО, який би відповідав найкращим світовим практикам. Мова йде, зокрема, про:

- перевірку підприємств-кандидатів;
- строк здійснення оцінки відповідності критеріям для надання статусу АЕО;
- підстави зупинення та анулювання статусу АЕО;
- визнання статусу АЕО, отриманого в інших країнах.

а) Перевірка підприємств-кандидатів. Ризики щодо можливого зловживання отриманим статусом АЕО з боку недобросовісних суб’єктів господарювання звичайно мають враховуватися. Застосування статусу АЕО в незаконних цілях може не лише завдати суттєвих економічних збитків державі, а й підірвати довіру з боку міжнародних партнерів. Водночас, адже отримання статусу АЕО це тривалий процес, який може займати місяці (наприклад у Великій Британії – орієнтовним строком є 4 місяці з моменту подання заявки), запобігти цьому покликана ґрунтовна перевірка підприємств-кандидатів. Крім того, задля підвищення довіри до отриманого в Україні статусу АЕО, – доцільним виглядає залучення іноземних спеціалістів для підготовки відповідних аудиторів та, власне, проведення аудиту, протягом перших років після запровадження інституту АЕО. Це, серед іншого, може допомогти швидко ідентифікувати прогалини/відмінності національного законодавства та адаптувати його до міжнародного.

б) Строк здійснення оцінки відповідності критеріям. Законопроектом щодо АЕО встановлюється 120-денний строк для проведення оцінки відповідності критеріям для надання статусу АЕО без визначення підстав його продовження. Водночас, доцільним виглядає встановлення можливості виходу за межі цього строку (зупинення його перебігу), наприклад, в разі, коли необхідним є отримання додаткових відомостей від підприємства-кандидата і їх надання вимагає суттєвого часу.

в) Підстави зупинення та анулювання статусу АЕО. Не менш вагомим аспектом, ніж отримання статусу АЕО, є порядок припинення його дії. Так, з точки зору Ради, така підстава як “проведення досудового розслідування щодо посадових осіб УЕО” (як її зазначено в Законопроекті щодо УЕО) не може мати самостійного значення для зупинення статусу, зважаючи на численні зауваження до правоохоронної системи. Крім того, в умовах неналежного законодавчого регулювання сфери притягнення до відповідальності за порушення митних правил, аналогічні побоювання можуть бути висловлені щодо достатньої обґрунтованості такої підстави анулювання сертифікату АЕО як вчинення порушень митних правил. Наприклад, невірне визначення коду УКТ ЗЕД, чи помилкове надання до митного оформлення документів, що не містять інформації про товар (інвойс не на цю партію) і декларування за такими невірними даними, можуть мати наслідком притягнення до відповідальності за статтею 472 або 483 МКУ із значними санкціями.

Такі санкції дуже часто не відповідають суспільній небезпечності діяння та власне збиткам (втратам) держави від відповідних дій. Оскільки відповідні підходи щодо притягнення до відповідальності за порушення митних правил не сумісні з європейськими, вони можуть легко нівелювати значення статусу АЕО, якщо не будуть змінені. На думку Ради, в усіх підставах щодо анулювання статусу АЕО через порушення митних правил слід встановити зв'язок між розмірами збитків (втратами держави/ несплаченими податками) через такі порушення та загальною фактурною вартістю товарів, що були переміщені

підприємством через митний кордон України протягом періоду часу, який використовується митною адміністрацією для такого порівняння.

Відтак, розмірами збитків (втратами держави) слід вважати, в такому випадку, різницю між сумою платежів, які мали б бути здійснені в разі вірного оформлення товарів, та сумою платежів заявлених до сплати та/або сплачених АЕО із допущеними порушеннями. Такий підхід може дозволити нівелювати відповідні ризики притягнення до відповідальності за порушення митних правил із конфіскацією “предметів правопорушень” на формальних підставах.

г) Визнання статусу АЕО, отриманого в інших країнах. Важливим також є належне врегулювання порядку визнання статусу АЕО, отриманого в інших країнах з якими Україна має відповідні договори; включно з обсягом застосування спрощень, що передбачені для АЕО. Слід чітко визначити межі статусу та обсяг відповідних спрощень, в разі, коли, наприклад, АЕО (як експортер) фактично не відповідає за розмитнення товарів імпортером, що не має відповідного статусу.

З метою запровадження інституту АЕО в Україні Рада рекомендує наступне:

1) Верховній Раді України – з метою забезпечення ефективного правового регулювання інституту авторизованих економічних операторів, яке було б узгоджене з відповідним законодавством Європейського Союзу – забезпечити оперативне прийняття проекту Закону України № 7473, положення якого, серед іншого, передбачали б:

1.1. підстави продовження (або зупинення перебігу) 120-денного строку оцінки відповідності критеріям для надання статусу авторизованого економічного оператора, з метою забезпечення можливості витребування у заявника та надання ним додаткових документів та інформації (наприклад, коли для забезпечення повноти оцінки відповідності необхідним є отримання додаткової інформації, надання якої вимагає значного часу).

1.2. що факт існування досудового розслідування у кримінальному провадженні не може бути самостійною підставою для зупинення статусу

авторизованого економічного оператора (як це передбачалося проектом Закону України №4777).

1.3. що при розгляді питання про анулювання статусу авторизованого економічного оператора через порушення митних правил має обов'язково встановлюватися зв'язок між розміром збитків (втратами держави/несплаченими податками, через такі порушення) та загальною фактурною вартістю товарів, що були переміщені підприємством через митний кордон України протягом періоду часу, який використовується митною адміністрацією для такого порівняння.

2. Міністерству фінансів України – прийняти підзаконний нормативно-правовий акт (Наказ), який би встановив можливість та необхідність (принаймні протягом перших двох-трьох років функціонування інституту авторизованого економічного оператора) залучення іноземних спеціалістів для підготовки та, власне, проведення аудитів, що передуватимуть наданню статусу авторизованого економічного оператора.

Зі сказаного можна підсумувати, що найбільш типові порушення стосовно митних платежів виникають під час їх нарахування та сплати, тобто це, здебільшого, заниження митної вартості товарів, недостовірне декларування і невірна класифікація товарів, а також незаконне ввезення товарів та безпідставне застосування пільг.

Отже, курс України на євроінтеграцію зумовлює необхідність пошуку шляхів істотного спрощення митних процедур, з одного боку, та забезпечення ефективного митного контролю та процедур митного оформлення– з іншого, а саме:

1. Перспектива застосування такого виду державного контролю як митний постаудит, котрий створює можливість виявити не тільки похибки в нарахуванні митних платежів, але і проконтролювати процеси – від процедури митного контролю, від початкових дій митного інспектора до моменту виведення товару в ринковий обіг. Спрямованість митного постаудиту полягає в зменшенні обсягів митного контролю на кордоні та перенесенні перевірок на

етап виходу товарів у ринковий обіг. Тобто змінюється простір, територія, час контролю і значно змінюється характер та інструментарій контролю [41]. На погляд П. Пашка, митний постаудит – один із заходів запобігання можливим митним правопорушенням, який дає змогу митній службі своєчасно та завдяки наявному кадровому потенціалу повністю виконати економіко-регуляторну, захисну та фіскальну функції митної політики [27].

2. Проведення експерименту щодо надання повноважень на прийняття попередніх рішень з визначення коду товару митниціям. Це сприятиме подальшому скороченню часу митного оформлення товарів. Таке скорочення часу має значні наслідки безпосередньо для митної адміністрації: по-перше, митні процедури починають здійснюватися, відповідно до нових вимог, до персоналу та митного менеджменту; по-друге, підвищується якість та вагомість контролю за правильністю сплати митних платежів після процедур митного оформлення.

3. Досить важливим є впровадження електронного декларування, тобто подальшого спрощення доступу господарюючих суб'єктів до самостійного внесення даних в електронні декларації. Ця процедура одночасно приведе до зростання відповідальності суб'єктів ЗЕД за точність і достовірність поданих відомостей та підвищення ефективності донесення митною установою інформації про встановлені нею вимоги та правила до суб'єктів ЗЕД, щоб останні здійснювали свою діяльність у повній відповідності до нормативних вимог. Це також забезпечить зменшення часового періоду за рахунок нової форми співпраці суб'єктів ЗЕД із митними органами в частині інформаційного супроводження своєї діяльності.

4. Застосування попереднього документального контролю, як нової організаційної форми проведення державних видів контролю, що дасть змогу значно спростити та прискорити виконання митних процедур на кордоні. Здійснення попереднього документального контролю митними органами України, без залучення інших державних контролюючих органів приведе до зменшення часу знаходження в пункті пропуску одного транспортного засобу з

товарами та сприятиме збільшенню товарообігу через державний кордон України.

5. З метою гармонізації технологій митного контролю з відповідними стандартами європейських держав, спрощення митних процедур під час переміщення товарів через митний кордон України важливою є співпраця з виробниками та імпортерами товарів в частині одержання довідкової інформації про ціни та чинники, які впливають на їх рівень. Для реалізації поставлених завдань у частині здійснення класифікаційної роботи та з метою прискорення митного оформлення, зменшення кількості необґрунтованих перевірок та затримок під час здійснення митних процедур необхідним є продовження внесення єдиного класифікаційного рішення на окремі товари до профілю ризику “Контроль класифікації товарів групи “прикриття”, що забезпечує єдиний підхід до класифікації одного й того ж товару у різних митних органах, дає змогу реалізувати оперативний та зручний доступ до інформації щодо класифікаційних рішень під час всіх митних оформлень без прив’язки до місця знаходження [23].

Митно-тарифна політика України є невід’ємною частиною державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності й спрямована на захист економічних інтересів держави, дотримання справедливої регуляторної політики та підтримку вітчизняного бізнесу, а від добробуту останнього, а саме від полегшення умов діяльності, скорочення втрат суб’єктів на макрорівні, відносин держави з бізнес-структурами в не меншій мірою залежить загальний рівень глобальної конкурентоспроможності української економіки та прискорення її євроінтеграції. Пріоритетними напрямками для вирішення проблемних питань адміністрування митних платежів залишається розроблення системи контролю оцінки митної вартості товарів, їх правильної класифікації та визначення країни походження товарів.

Виявлені недоліки та суперечності доводять, що одне із основних завдань Державної митної служби України повинне полягати в створенні єдиних та прозорих правил та методологій визначення митної вартості товарів для

прозорого прийняття рішень у митній справі та однаковості вимог і ставлення до всіх споживачів. Цього можна досягти, якщо впроваджувати відповідні норми національного законодавства із врахуванням загальноприйнятних міжнародних норм, стандартів та досвіду визначення і контролю митної вартості товарів, що визначені у міжнародних угодах.

Отже, реформування самого митного законодавства та забезпечення комплексного контролю за дотриманням митних правил суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та громадянами, вдосконалення контрольних процедур за нарахуванням і сплатою митних платежів і, взагалі, впровадження спрощених та модернізованих митних процедур на кордоні й всередині держави необхідні заходи для підвищення рівня надходжень митних податків до державної казни, що, своєю чергою, впливатиме на конкурентоспроможність національної економіки та її стратегічне майбутнє.

Попри відсутність статусу правоохоронного органу і права на здійснення оперативно-розшукової діяльності і досудового слідства, митні органи мають значні здобутки в напрямку порушень митних правил.

Внаслідок відсутності права на здійснення оперативно-розшукової діяльності митні органи об'єктивно не в змозі встановити особу, що вчинила злочин. Відтак, митні органи змушені порушувати кримінальні справи по факту вчинення злочину, а не відносно особи. Розслідування розтягується на довгі місяці, за які товари втрачають свою ринкову вартість, втрачається доказова база, й таким чином результативність роботи митних та інших органів зводиться нанівець.

Натомість, у зв'язку з введенням в дію закону про декриміналізацію товарної контрабанди планується, що буде забезпечуватись швидко і невідворотне притягнення до адміністративної відповідальності. Митниця фіксує адміністративне правопорушення, вилучає незаконно переміщені товари, й у максимально короткий строк (до 10 днів) передаватиме справу про порушення митних правил до суду. У свою чергу суддя повинен прийняти законне й обґрунтоване рішення на користь держави, тобто конфіскувати

вилучені товари. Таким чином, у 10-денний термін держава має отримати ці товари і реалізувати їх, отримавши додаткові суттєві надходження до бюджету.

Проблемою залишається фінансування заходів спрямованих на розбудову державного кордону України і розвиток митних органів. Через брак коштів повільними темпами здійснюється розбудова пунктів пропуску, забезпечення технічними засобами контролю залишається незадовільним. Середня забезпеченість митних органів технічними засобами контролю складає 29%, а моральний та фізичний знос становить 71%.

Окремо слід відмітити, так званий “людський фактор”, переважна більшість злочинів, пов’язаних з незаконним переміщенням вантажів через державний кордон України, здійснюється з використанням корумпованих зв’язків з посадовими особами митних органів [36].

Для розв’язання проблемних завдань щодо порушення митних правил необхідно здійснити:

1. Оптимізацію адміністрування справляння ввізного мита, акцизного податку, податку на додану вартість з урахуванням забезпечення необхідного рівня захисту внутрішнього ринку в частині:

- уніфікації ставок ввізного мита на ідентичні та подібні товари з метою уникнення надмірної деталізації та запобігання зловживанням;
- створення рівних умов господарювання для імпортерів під час ввезення товарів на митну територію України;

Підвищенню рівня протиправної діяльності сприяють насамперед економічні чинники – високі ставки ввізного мита, тарифів, акцизних зборів, оподаткування. Практично кожна ставка, яка перевищує рівень 10-15 % від митної вартості, робить імпорт неефективним, і, в разі потреби ринку в цій продукції, провокує суб’єктів ЗЕД до пошуку схем ввезення, які не передбачають сплату мита та ПДВ. Відповідно, така продукція на національному ринку є більш конкурентоспроможною за аналоги національного походження за рахунок цінових характеристик, які досягаються шляхом уникнення сплати митних платежів та оподаткування при імпорті. В

зв'язку з цим, зниження ставок ввізного мита та оподаткування створить нормальні ринкові умови на певних національних ринках та усуне передумови для нелегального імпорту та переорієнтує товаропотоки в легальний обіг.

2. Запровадження і всебічне використання митними органами електронного декларування товарів, електронного оформлення книжки МДП, що дозволить звести до нуля дію “людського фактору”;

3. Належне облаштування пунктів пропуску через державний кордон України шляхом:

– забезпечення пунктів пропуску через державний кордон України відповідним обладнанням, зокрема встановлення систем спостереження, електронних ваг та спеціальних рентгенівсько-телевізійних установок для сканування транспортних засобів і вантажів, а також іншого високотехнологічного устаткування;

– створення мережі вантажних митних комплексів на митному кордоні та найбільших залізничних вузлових станціях;

4. Удосконалення взаємодії відповідних державних органів шляхом:

– створення електронної системи обміну інформацією про стан розрахунків за зовнішньоекономічними договорами (контрактами) окремих суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які допустили порушення законодавства, забезпечення доступу до неї правоохоронних та контролюючих органів;

– запровадження автоматизованого обліку транспортних засобів, що перетинають державний кордон України, у тому числі в режимі транзиту, а також обміну інформацією між Державною митною службою України та Міністерством внутрішніх справ України щодо митного оформлення цих засобів та їх реєстрації в органах Міністерства внутрішніх справ України з наданням повного доступу до автоматизованого банку даних Службі безпеки України;

5. Посилення взаємодії з правоохоронними та контролюючими органами суміжних з Україною держав щодо обміну інформацією про боротьбу з

переміщенням товарів поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю;

6. Удосконалення порядку оцінки і реалізації конфіскованого майна;

7. Організацію широкого висвітлення в засобах масової інформації дій органів державної влади, пов'язаних з боротьбою з контрабандою та порушенням митних правил.

8. Надання митним органам права самостійно здійснювати оперативно-розшукові заходи. Відсутність таких повноважень змушує вдаватися до допомоги органів внутрішніх справ чи служби безпеки, що не завжди здатні зробити цю допомогу, а навіть тоді, коли здатні, не в змозі це зробити якісно, оскільки не знайомі зі специфікою митної справи і численних правових актів, зокрема відомчими, котрими регулюються питання здійснення митної політики України [25; 18].

Останнім часом важливу роль відіграє міжнародне співробітництво в боротьбі з митними правопорушеннями, зокрема підвищилася роль двосторонніх (або багатосторонніх) угод та договорів, в яких конкретизуються форми та методи такого співробітництва.

Заходів профілактики порушень митних правил класифікуються на:

а) загальносоціальна профілактика, що включає заходи соціально-економічного, виховного, правового, організаційного характеру, які опосередковано впливають на причини та умови вчинення порушень митних правил і сприяють попередженню останніх;

б) спеціальна профілактика порушень митних правил, що складається із загальної та індивідуальної.

До загальної профілактики порушень митних правил відносяться: технічні, кадрові, організаційні, правові заходи, заходи соціального та фінансового характеру, а також профілактичні засоби попередження порушень митних правил – закріплені у праві засоби, що дозволяють запобігти можливим правопорушенням. Попереджувальну роль відіграють такі засоби, як огляд, переогляд, особистий огляд.

До заходів індивідуальної профілактики порушень митних правил віднесено заходи індивідуального впливу на свідомість і поведінку осіб, дії яких можуть привести до вчинення порушень митних правил з метою недопущення виникнення та практичної реалізації протиправного наміру.

Сьогодні гостро постала проблема незаконного обігу наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів вийшла за межі окремо взятих країн і перетворилась в загальносвітову проблему. Її масштаби прикро вражають. Згідно з даними ООН, кількість наркоспоживачів у всьому світі склала в минулому році, за різними оцінками, від 172 до 250 млн. осіб. В Україні кількість наркозалежних за різними даними сягає від 100 тисяч до 1 мільйона людей, до того ж, ситуація невпинно погіршується з року в рік. За даними ЮНІСЕФ, 26 відсотків студентів-першокурсників і 13 відсотків студенток-першокурсниць українських вишів уже встигли спробувати наркотики.

Відповідно до статистичних даних ООН Іран займає перше місце у світі за результатами боротьби з наркотиками і за зниженням попиту на них.

Так, в Ірані в 2016 році були страчені 197 правопорушників в сфері незаконного обігу наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів. Страта проходить зазвичай у найбільш велелюдних місцях, присутність жінок заохочується.

Менш жорстка відповідальність за незаконний обіг наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів передбачена США, де справи по правопорушенням в сфері незаконного обігу наркотиків виведені в окреме судове провадження з окремими судами. Крім того, цікавим законодавчим кроком є те, що особа, хвора на наркоманію, постає перед вибором: або тюрма, або обов'язкове лікування в закладі закритого типу.

У Португалії у 2001 році був прийнятий національний закон, відповідно до якого були декриміналізовані всі наркотичні речовини, включаючи героїн і кокаїн. Зберігання наркотиків в особистих цілях заборонено, але порушення цієї статті визнано адміністративним, а не

кримінальним правопорушенням. У 2001 році цей закон дозволив знизити перенаселеність у в'язницях і перевантаженість судової системи Португалії.

Збільшилася кількість людей, що звертаються за лікуванням, значно знизилися показники захворювань, що передаються статевим шляхом, і смертельних випадків, пов'язаних з вживанням наркотиків.

У Німеччині зберігання для особистого споживання заборонено, але для поліцейських і прокурорів розроблені інструкції про те, що вони повинні утримуватись від застосування покарань.

В європейських країнах за розповсюдження та збування наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів можна отримати наступні тюремні строки: Великобританія, Греція та Австралія – аж до довічного; Австрія, Франція та Швейцарія – до 20 років; Данія та Німеччина – до 15 років; Швеція – до 10 років; Угорщина – до 8 років; Польща – до 7,5 років; Італія – від 2 до 20 років. У країнах Азії і Африки передбачені ще більш тривалі строки тюремного ув'язнення: в Індії – до 20 років, у Шрі-Ланці та Кенії – до 10, в Японії, Таїланді, Єгипті, Нігерії – до довічного [61].

З огляду на відносно невеликий строк існування України як незалежної, правової, демократичної держави, їй бракує досвіду в вирішенні багатьох важливих питань з різних галузей діяльності, зокрема протидії незаконному обігу наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів. Тому доцільним є використання позитивного досвіду інших країн. Адже вивчення досвіду інших країн з вирішення проблеми протидії незаконному обігу наркотиків дозволить українським науковцям і практикам використовувати все позитивне із того, що вже розроблено, впроваджено та апробовано в цих країнах, а також утриматись від використання методів та підходів, які себе не виправдали.

Резюмуючи вище описане слід зазначити, що порушення митних правил є адміністративним правопорушенням, яке являє собою протиправні, винні (умисні або з необережності) дії чи бездіяльність, що посягають на встановлений законодавством України порядок переміщення товарів і

транспортних засобів через митний кордон України і за які передбачена адміністративна відповідальність. Адміністративна відповідальність за правопорушення настає у разі, якщо ці правопорушення не тягнуть за собою кримінальної відповідальності. Предметом переміщення товарів через кордон поза митним контролем найчастіше є високо оподатковувані (підакцизні) товари: цигарки, алкогольні напої, радіоелектронна техніка або товари, переміщення яких через кордон є обмеженим або забороненим, — зброя, наркотики.

Інтенсивний розвиток зовнішньоекономічних зв'язків, значне збільшення кількості їхніх учасників, у тому числі комерційних структур, зміна митної політики в умовах становлення ринкової економіки, розширення можливостей експорту й імпорту більш широкої номенклатури товарів вимагають від митних органів забезпечення високопродуктивного, ефективного митного контролю вантажів, транспортних засобів, речей осіб, що прямують через державний кордон.

Отже, підсумовуючи вище наведене, потрібно наголосити, що високий рівень боротьби з порушенням митних правил забезпечується чіткою взаємодією людського чинника та технічною озброєністю митниці. Крім того, потрібно пам'ятати, що постійно видозмінюються порушення і методи здійснення контрабанди, що в свою чергу вимагає гнучкості і оперативності реагування зі сторони митних органів.

3.2. Технології митного контролю як один із засобів виявлення правопорушень у митній сфері

Митні правопорушення створюють підґрунтя для нечесної конкуренції на ринку, оскільки неякісні товари можуть продаватися під виглядом якісних або ж якісні – за цінами нижчими, ніж у конкурентів, незаконно ввезенні товари створюють не добродійну конкуренцію внутрішньому виробнику,

примушуючи його обмежувати або навіть закривати виробництва. Таким чином, митні правопорушення завдають шкоди як суспільству у цілому, так і конкретним громадянам-споживачам незаконно ввезених товарів. Крім того, руйнування внутрішнього виробництва, а отже, скорочення робочих місць та бюджетних соціальних програм, може викликати соціальні протести як у працівників окремої галузі, так й у певних регіонах.

В Україні використовуються чотири способи попередження та виявлення митних правопорушень: митний контроль, який включає документальний контроль (вивчення документів на вантаж) та фізичний контроль (проведення митного огляду переміщуваних товарів транспортних засобів), а також виявлення митних правопорушень за допомогою методу оцінки ризиків, оперативно-розшукової діяльності, та такого елементу митного контролю, як постаудит (*posteriori*), який надає можливість митним органам контролювати законність переміщення товарів. У разі виявлення ПМП протягом кількох років після випуску цих товарів у вільний обіг притягти винних у вчиненні митного правопорушення осіб до відповідальності.

У ході митного контролю посадові особи митного органу вивчають наявні документи на вантаж.

Виходячи з даних, отриманих у ході документального контролю, вони можуть прийняти рішення й про проведення фізичного контролю, тобто митного огляду переміщуваних товарів. Важливу роль при проведенні документального контролю відіграє вивчення відомостей про переміщувани товари до того, як з'явиться можливість їх фізичного контролю. З цією метою використовується такий документ контролю доставки вантажів, як попередня декларація (далі– ПД).

Попередня декларація надає можливість митним органам визначити доцільність застосування митного огляду товарів ще до того, як вони перетнуть кордон. Після надходження товарів для контролю митні органи мають можливість порівняти дані, наведені у ПД, з даними фактично наданих

документів на вантаж. Наявність розбіжностей у даних є індикатором можливого правопорушення.

Вивчення митних декларацій (далі – МД), контракту та товаротранспортних документів здійснюється з метою визначення відповідності даних про експортера, імпортера, перевізника, товари (їх кількість, вартість, класифікація за УКТ ЗЕД), відповідність умов переміщення товару заходам тарифного та нетарифного регулювання. До товаротранспортних документів відносяться книжки МДП, СМР, залізничні накладні, авіанакладні, коносаменти тощо, а до товаросупровідних інвойси (фактури, рахунки-фактури), пакувальні листи, специфікації. При цьому слід мати на увазі, що найчастіше підроблюються інвойси та завантажувальні листи.

Вивчаючи документи, посадові особи митного органу звертають увагу на предмет ввезення та вивезення; маршрут перевезення (використання непрямого або нелогічного маршруту); вартість перевезення (можливість перевезення дешевих товарів дорогим транспортом); пакування (невідповідність пакування заявленим товарам); маса(відповідність маси, кількості та характеру товару); походження товару (відповідність товару тим, що традиційно виробляються у зазначеній країні походження); відправник, отримувач, перевізник (чи є суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності на обліку в митних органах та чи вчиняв він митні правопорушення раніше); вартість (відповідність вартості товару, що переміщується через кордон, звичайній вартості); описання товарів (чи чітким є описання, чи дозволяє воно однозначно ідентифікувати товари) [22].

За допомогою фізичного контролю можна перевірити характеристику товарів, що переміщуються через митний кордон, їх якість, кількість, а також встановити чи відповідають вони фактично тим, що вказані у документах, поданих для митного оформлення. У ході митного огляду можуть бути перевірені такі характеристики товарів: відповідність вартості(її завищення або зниження); відповідність якісних та кількісних характеристик

(найменування, якість, кількість, маса); правильність класифікації за УКТ ЗЕД; відповідність застосування заходів нетарифного регулювання.

Визначаючи, які саме товари будуть оглядатись, можна користуватися різними критеріями відбору – від випадкового чи вибіркового до повного огляду наперед визначених товарів як результат оцінки ризиків.

При прийнятті рішення про випадковий чи вибіркового огляд митник може керуватися своїм власним досвідом чи інтуїцією, а при огляді наперед визначених товарів – на підставі спеціально обраних критеріїв оцінки ризиків, до яких найчастіше відносяться такі:

- переміщення товарів з групи підвищеного ризику, зокрема товарів, що обкладаються високими ставками мита та податків;
- часте вчинення перевізником, експортером чи імпортером характерних митних правопорушень одного типу;
- країна експорту або походження товарів, що переміщуються;
- маршрут переміщення;
- переміщення товарів, до яких застосовуються жорсткі заходи нетарифного регулювання.

Для оцінки проектних ризиків використовуються різноманітні форми та методи орієнтовного визначення можливості того, що товари, які підлягають митному оформленню, будуть переміщуватись, переміщуються, були переміщені або декларуються з порушенням митного законодавства.

Оцінювання ризиків є надзвичайно важливим елементом роботи митних органів, оскільки, зважаючи на кількість товарів, що переміщуються через кордони, неможливо детально вивчити абсолютно всі документи, які надаються для митного оформлення, або ж оглянути всі вантажі. Оцінка ризиків дозволяє зосередитись на конкретних відправленнях та ретельно проконтролювати саме їх.

За результатами збирання інформації (наприклад, з товаросупровідних та товаротранспортних документів) проводиться її оцінка, залежно від якої приймається відповідне рішення та здійснюється контроль у тій чи іншій

формі. При цьому в ході контролю отримується додаткова інформація. У разі, якщо оцінка початково зібраної інформації надала можливість виявити митне правопорушення, при появі аналогічних ситуацій слід приймати відповідні рішення щодо проведення митного контролю. Якщо ж виявиться, що ситуації повторюються з частою періодичністю, а контроль виявляє митні правопорушення, то це свідчить про виявлення схеми незаконного переміщення товарів, способу вчинення митного правопорушення.

Першим етапом для селекції критеріїв ризику є визначення конкретного товару, який, на думку митних органів, з високим ступенем ймовірності може стати безпосереднім предметом митного правопорушення. З огляду на це, можливі об'єкти правопорушень поділяють на три основні групи, а саме: товари, цінності; наркотичні засоби, психотропні речовини та прекурсори; зброя та боєприпаси, сильнодіючі, отруйні, радіоактивні, вибухові речовини, історичні та культурні цінності.

Другим етапом підготовки до здійснення аналізу є визначення напрямку переміщення цих товарів через митний кордон: ввезення, вивезення, транзит.

Залежно від того, яка саме група підлягає аналізу, критерієм проектного ризику є [57]:

1. Для виявлення товарів, що переміщуються незаконно, та які ввозяться в рамках торговельного обігу:

– рівень податкового навантаження на імпорт конкретного товару в Україну;

– кількість та жорсткість заходів нетарифного регулювання, які застосовуються при ввезенні цього товару;

– потреба внутрішнього ринку України в цьому товарі;

– наявність вітчизняних виробників аналогічного товару та ціни на їхню продукцію порівняно з цінами товару, що імпортується (чим менше такого товару виробляється в Україні, тим вище потреба в ньому на внутрішньому ринку, а отже, і вище ризик його незаконного ввезення);

- заявлений митний режим та особливість переміщення;
- наявність у межах групи(позиції) УКТ ЗЕД субпозицій з великою різницею у ставках ввізного мита;
- вид транспорту;
- доцільність використання саме цього виду транспорту;
- заявлена країна походження;
- “прозорість” зовнішньоекономічної операції, яку можна частково оцінити через дані товаросупровідних документів та інформацію про суб’єктів операції (відправники, одержувачі, особи, відповідальні за фінансове врегулювання, експедитори, перевізники, агентські та брокерські організації, митні ліцензійні склади тощо);
- статистичні дані про результати правоохоронної діяльності митних органів за попередні періоди стосовно обраних товарів з урахуванням транспорту та “прозорості” операції.

2. Для виявлення наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів у зовнішньоекономічних вантажах, які ввозяться на митну територію України у режимі імпорту або транзиту:

- країна-експортер товару(віднесення країни-експортера до переліку країн ризику, тобто країн, які знаходяться в нарконебезпечних регіонах);
- вид наркотику, характерного для експорту з цієї країни;
- потреба (платоспроможний попит) внутрішнього ринку України у наркотиках такого виду;
- вид транспорту;
- країни транзиту та ймовірність докладення наркотиків у вантаж або транспортний засіб у одній з країн транзиту;
- національність перевізника(екіпажу або команди транспортного засобу);
- країна реєстрації транспортного засобу;
- дані про водіїв (екіпаж, команду);
- вид товару;

– економічна доцільність зовнішньоекономічної операції, в ході якої переміщується цей товар;

– економічна доцільність транспортування товару саме таким видом транспорту і саме таким маршрутом(особливо це стосується переміщення вантажів маршрутами, які віднесені до загальновідомих наркошляхів, – Балканського та Шовкового шляхів);

– статистичні дані про результати правоохоронної діяльності митних органів за попередні періоди стосовно обраних видів наркотиків з урахуванням країни експорту, виду транспорту та “прозорості” операції.

3. Для виявлення зброї та боєприпасів, сильнодіючих, отруйних, радіоактивних, вибухових речовин, історичних та культурних цінностей у зовнішньоекономічних вантажах, які ввозяться на митну територію України у режимі імпорту або транзиту, застосовуються критерії, подібні до тих, які застосовуються для пошуку наркотиків. При цьому деякі критерії мають бути трансформовані залежно від обраного товару. Для виявлення зброї, боєприпасів та вибухівки, що переміщуються незаконно, країна експорту має аналізуватись, насамперед, з точки зору наявності локальних воєнних конфліктів у самій країні експорту або у суміжних з нею країнах. Подібним чином мають трансформуватись й інші критерії ризику залежно від товару, щодо якого здійснюється пошук. Наведений перелік не можна розглядати як завершений та досконалий, оскільки він містить тільки основні критерії ризику. Загальна кількість таких критеріїв може сягати декількох десятків, і буде змінюватись залежно від конкретного предмета пошуку.

Що стосується переліку товарів групи ризику, то у кожному з регіонів України такий перелік буде відрізнятися. Як правило, це безпосередньо пов'язано зі специфікою (напрямом) діяльності основних найбільш потужних підприємств регіону, змінами економічної ситуації та законодавчої бази суміжних держав.

При цьому слід зазначити, що існує перелік товарів групи ризику, які притаманні усім регіонам. Наведено перелік таких товарів, залежно від напрямку переміщення.

Переваги застосування оцінки проектних ризиків є достатньо очевидними:

- концентрація зусиль на конкретних цілях, уникнення розпорошення зусиль інспекторського складу;

- інформація може накопичуватись протягом тривалого часу, при цьому чим більше інформації зібрано, тим більшою є ймовірність виявлення митного правопорушення [9].

Найбільшу суспільну небезпеку несуть митні правопорушення, що орієнтовані на уникнення контролю або ухилення від сплати належних податків. Це порушення зобов'язання про зворотне вивезення та зворотне ввезення, порушення зобов'язання про транзит, переміщення товарів з приховуванням від митного контролю, переміщення товарів поза митним контролем, недекларування товарів та транспортних засобів.

Ці види митних правопорушень, зазвичай, вчинюються коли має місце дисбаланс між попитом та пропозицією на ринку товарів, коли податкове навантаження на той чи інший товар досить велике, або ж коли наявна суттєва різниця в обкладенні податками одних й тих самих товарів у сусідніх країнах.

Прикладом збігу усіх трьох названих обставин може бути ситуація, коли кілька років тому на ринку України існував певний дисбаланс попиту та пропозиції дешевих сигарет без фільтру – попит був вищий за пропозицію.

Переміщення товарів з приховуванням від митного контролю або поза митним контролем має на меті ухилення від сплати податків або ж ухилення від застосування заходів нетарифного регулювання, що використовуються при переміщенні товарів.

Причинами, з яких ці правопорушення вчинюються, є ухилення:

- від сплати податків при переміщенні товарів через митний кордон;

- від сплати внутрішніх податків за рахунок реалізації не облікованих товарів;
- від застосування заходів нетарифного регулювання або бюрократичної тяганини, пов'язаної з їх застосуванням;
- отримання вигоди у торгівлі за рахунок переваг перед конкурентами через реалізацію товарів, за які не сплачено податки, і тим самим збільшення свого прибутку.

Товари, що переміщуються з приховуванням від митного контролю або поза митним контролем, можуть бути поділені на кілька категорій: товари, що обкладаються високими ставками податків при переміщенні через кордон(наприклад, тютюнові та алкогольні вироби, побутова електроніка тощо); товари щодо переміщення яких існують заборони чи обмеження, встановлені законодавством України (валюта, культурні цінності, зброя, наркотики, сільськогосподарська продукція); товари щодо переміщення яких існують міжнародні заборони чи обмеження(у зв'язку із застосуванням санкцій ООН до тієї чи іншої країни, а також переміщення товарів, що контролюється міжнародними організаціями, наприклад, радіоактивні матеріали, токсичні відходи, товари подвійного призначення).

Для виявлення митних правопорушень, пов'язаних з переміщенням товарів з приховуванням від митного контролю або поза митним контролем, передусім необхідно визначитись з критеріями ризику, характерними для даних правопорушень.

З огляду на викладене вище, загальними критеріями ризику для виявлення зазначених митних правопорушень є:

- високі ставки податків, що мають бути сплачені при переміщенні товарів;
- різниця в оподаткуванні однакових товарів у сусідніх країнах;
- наявність заборон та обмежень на переміщення певних товарів;
- високий попит на певні товари(висока ліквідність) та наявність відповідної пропозиції переважно на неконтрольованому ринку.

Для митного правопорушення – переміщення товарів поза митним контролем – характерним є ігнорування факту існування митних органів. У зв'язку з цим традиційний митний контроль (документальний контроль та огляд) з метою виявлення правопорушення практично унеможлиблюється.

Виявлення фактів переміщення товарів поза митним контролем можливо:

- при проведенні спеціальних заходів поза пунктами пропуску;
- при проведенні огляду транспортних засобів, що вийшли з пункту пропуску;
- за наявності оперативної інформації від інших правоохоронних органів;
- за інформацією громадян;
- при проведенні перевірки окремих видів діяльності підприємств.

Слід зазначити, що після вжиття митними органами України комплексу відповідних заходів, проблему недоставляння до митниці призначення товарів, що перевозяться у режимі імпорту, практично вдалося подолати. Так, на сьогоднішній день, для митного режиму імпорту товари, недоставлені у митниці призначення становлять частки відсотка від загальної кількості товарів, що ввозяться. Такий показник, насамперед, є результатом введення в дію сучасної системи контролю за доставкою вантажів, яка побудована на базі ЄАІС.

Використання митних ліцензійних складів дає змогу триваліший час здійснювати транзит, в умовах складу здійснити підміну одних товарів іншими, кваліфіковано підробити необхідні документи. Наведемо декілька прикладів вчинення правопорушень при транзиті товарів з використанням митних ліцензійних складів.

На сьогоднішній день, ухилення від сплати податків на імпорт товарів у такий спосіб є одним з найбільш небезпечних для економіки держави. Ситуація, яка склалася, спричинена такими основними факторами:

1. Проблеми із доведенням фактів не вивезення вантажів. Здебільшого правопорушники вступають у злочинну змову з посадовими особами прикордонної митниці, через пункти пропуску якої має бути здійснене

вивезення. Співробітники митниці, які вступили у змову, вносять до товаросупровідних документів та облікових даних митниці інформацію про вивезення вантажу за межі митної території України без його фактичного вивезення. Після цього всі претензії митних органів до перевізника вантажу нівелюються такими “офіційними” обліковими даними прикордонної митниці.

2. Відповідальність перевізників за не вивезення транзитних вантажів за межі митної території країни, передбачена чинним законодавством України, не є адекватною втратам Держбюджету, які є наслідком таких дій правопорушників.

3. Відсутність дієвої системи контролю за переміщенням вантажів під митним контролем у деяких суміжних державах (Польща, Молдова). Нерідко товари на митну територію суміжних держав пропускаються із незаконним звільненням від митного контролю, без відображення в облікових документах митних органів суміжної сторони. Внаслідок цього при здійсненні взаємних звірок митні органи України не можуть одержати підтвердження факту ввезення вантажів на територію суміжної держави, а отже, з’являються підстави для виникнення сумнівів щодо дотримання вимог законодавства співробітниками митних органів.

4. Відсутність прав на діяльність поза межами зон митного контролю, насамперед, права зупинення транспортних засобів на внутрішніх автодорогах для перевірки митних документів.

3.3. Процедура адаптації пост-митного аудиту в системі митного контролю як засіб попередження митних правопорушень та зміцнення податкових зобов’язань

Глобальний розвиток торговельних зв’язків та визнання з боку держав необхідності сприяння швидкому руху товарів призвели до визнання неефективності традиційних підходів щодо здійснення митного контролю

безпосередньо на кордоні до випуску товару в обіг. Слід зазначити, що тривале розмитнення на кордоні призводить до додаткових витрат для бізнесу, – воно не може бути виправдане лише необхідністю здійснення митного контролю. Це, в свою чергу, спонукає до пошуку можливостей для здійснення митного контролю вже після випуску товарів в обіг. Відповідний підхід набув широкого поширення на національному рівні та був деталізований в міжнародних джерелах, зокрема, в УСПТ 2013 року. Прикметно, що сам по собі інститут проведення перевірок з питань дотримання митного законодавства після завершення митного оформлення товарів для України є далеко не новим. Водночас, в переважній більшості випадків, митні органи схиляють декларантів до вчинення всіх контрольних дій безпосередньо під час оформлення, поки товари ще не були випущені в обіг. Тим не менш, пост-аудит стає все більш поширеною практикою.

Так протягом 2017 року ДФС проведено 626 документальних перевірок з питань державної митної справи, що майже в два рази більше ніж в 2016 році. Ратифікація Україною Переглянутої Кіотської конвенції та УСПТ створила необхідність забезпечити реалізацію їхніх положень – в тому числі щодо здійснення аудиту після митного очищення. Водночас, нижче викладено низку пріоритетних, на нашу думку, аспектів, які слід врахувати у подальшій роботі з запровадження в Україні інституту пост-митного аудиту, який би базувався на Митних прототипах ЄС, як на керівному орієнтирі, що, власне, є обов'язком України за статтею 80 Угоди про асоціацію. Мова йде, зокрема, про: наявність ефективного інституційного середовища; необхідність відокремлення випуску товарів у вільний обіг від остаточного визначення розміру митних платежів; та застосування інформаційних технологій.

а) Наявність ефективного інституційного середовища. На нашу думку, неможливо забезпечити належну ефективність та результативність пост-аудиту через саме лише наділення відповідними повноваженнями контролюючих органів.

Так, одним з найбільш поширених аргументів, який використовується критиками запровадження пост-аудит контролю, є ризик неможливості стягнути належні платежі до бюджету у разі коли після випуску товару у вільний обіг юридична особа імпортера припиняє своє існування.

І дійсно, забезпечення невідворотності покарання за шахрайство та/або можливості стягнення з імпортерів відповідних коштів (коли відбулося нарахування зобов'язань за результатами перевірок) в разі фактичного припинення діяльності таких юридичних осіб, навряд чи повністю знаходиться в сфері здійснюваної реформи митниці. З цього випливає, що належне функціонування системи пост-аудит контролю залежить не тільки від роботи митних органів але й від ефективності судової системи, правоохоронних органів та органів виконавчої влади.

б) Випуск товарів не повинен залежати від остаточного визначення розміру митних платежів. Також необхідно для успішного запровадження пост-аудиту можливість випуску товарів у вільний обіг не має залежати від того, чи відбулося остаточне визначення розміру мит, податків, зборів і платежів. При цьому, слід розуміти, що суто з економічної точки зору, для добросовісного декларанта може бути вигідніше встановити наявність порушень вже “на кордоні”. Наприклад, в разі, коли за результатами оформлення за митною вартістю, яка встановлена митницею, буде скориговано митну вартість товару, – майже вся різниця щодо оплат відноситься до податкового кредиту компанії. Водночас, в разі встановлення відповідних порушень в рамках пост-аудиту (з наступною появою узгоджених грошових зобов'язань), – компанія буде змушена сплатити різницю в сумах (без права віднесення її до податкового кредиту) та заплатити штрафні санкції.

Доцільним у відповідних ситуаціях виглядає надання декларанту можливості вибору щодо проведення контролю “на кордон” або ж із наступним пост-аудитом. Для забезпечення можливості такого вибору митний орган має в обов'язковому порядку інформувати декларанта про виникнення в нього

сумнівів щодо заявленої інформації під час оформлення та про наявність права вибору декларанта.

Оцінювати ефективність перенесення контролю на пост-аудит слід з врахуванням часових та економічних втрат на окремі митні процедури, в тому числі на оскарження можливих спірних ситуацій. Це можна побачити на прикладі часу, що витрачається на підтвердження заявленої митної вартості. Мається на увазі тривалість процесу підготовки, надання додаткових (витребуваних митницею) документів декларантом (або відмови у наданні) та вирішення митним органом питання щодо коригування. Відповідний час сам по собі може спричиняти неспівмірні витрати імпортера та спонукати його до згоди з митницею.

Відтак, неприпустимою є ситуація, коли бізнесу економічно доцільніше погодитися з вимогами митного органу аніж здійснювати оскарження. За таких умов пост аудит не можна буде вважати таким, що належним чином запроваджений. Аналогічні зауваження можуть бути висловлені до процедур щодо порушення митних правил. Для забезпечення швидкого випуску товарів, відповідно до пункту 3.4. статті 7 УСПТ у випадках виявлення правопорушення, що тягне за собою накладення грошових санкцій або штрафів, може вимагатися гарантія для забезпечення сплати таких санкцій та штрафів, які можуть бути накладені. Відтак, на думку Ради, однією з ключових умов для забезпечення реального перенесення контролю на пост-аудит є запровадження системної оцінки реальних часових (погодинних) витрат на окремі процедури, включно з регулярним оприлюднення її результатів (в тому числі з урахуванням вимог УСПТ).

в) Застосування інформаційних технологій (програмного забезпечення). Важливим аспектом є також застосування інформаційних технологій. Досвід окремих країн свідчить, що запровадження сучасних програмних рішень дозволяє суттєво спростити та підвищити ефективність роботи митних органів, водночас полегшивши адміністративне навантаження на декларантів. В рамках процедур євроінтеграції, звичайно, слід приділяти максимальну увагу досвіду

країн Європи в частині узгодження (забезпечення взаємодії) відповідних ІТ-систем. Водночас не слід нехтувати досвідом інших країн, зокрема, можна виділити досвід Пакистану, де із запровадженням програмного продукту WeBOC (“Web based one custom”) вдалося забезпечити значне збільшення податкових надходжень на 47%. Відповідний продукт дозволяє використання його навіть з мобільних телефонів, завантажується з магазинів онлайн-дистрибуції, та, з урахуванням цього, має досить відкриту систему оцінювання.

З метою забезпечення переходу до пост-аудит контролю рекомендуємо:

1) Міністерству фінансів України та/або Державній фіскальній службі України – забезпечити відкритість даних про середній час випуску товарів із врахуванням методології, яка міститься у документі Всесвітньої митної організації “Дослідження часу випуску”. Регулярну публікацію відповідних даних можна здійснювати на веб-ресурсі Державної фіскальної служби України. Разом із публікацією зазначених даних слід проводити інтерактивне опитування суб’єктів господарювання на предмет їх достовірності/підтвердження.

2) Міністерству фінансів України та/або Державній фіскальній службі України – запровадити прозору систему оцінки ефективності пост-аудиту суб’єктів господарювання за результатами роботи якої здійснювати постійне оновлення критеріїв ризикованості операцій та/або підприємств.

Відповідні статистичні дані мають бути відкриті та надаватися регулярно (в розрізі кварталів та років), зокрема, за наступними показниками:

- кількість здійснених перевірок;
- загальні суми нарахувань із окремим наведенням суми узгоджених зобов’язань;
- відсоткове співвідношення загальної кількості перевірок та перевірок по яких були здійснені нарахування в сумі більшій за певний визначений показник (цей показник може бути встановлений на рівні фіксованої суми в гривнях або у відсотковому співвідношенні до загальної суми операцій підприємства, які стали об’єктом перевірки). Введення відповідного показника

зможе надавати системну оцінку ефективності пост аудиту, не дозволяючи незначним нарахуванням викривляти загальні показники;

- відсоток перевірок (серед загальної кількості перевірок), по яких перевірялися митні декларації оформлені, без здійснення фізичного огляду товарів та/або витребування додаткових документів та/або прийняття рішень щодо класифікації товарів та/або коригування митної вартості;

- відсоток митних декларацій, під час оформлення яких здійснювалися заходи митного контролю у вигляді здійснення фізичного огляду товарів та/або витребування додаткових документів, прийняття рішень щодо класифікації товарів та/або коригування митної вартості;

- фінансові показники результатів здійснення митного контролю у вигляді здійснення фізичного огляду товарів та/або витребування додаткових документів, прийняття рішень щодо класифікації товарів та/або коригування митної вартості;

- кількість розпочатих справ про порушення митних правил;

- загальна сума санкцій застосованих до порушників митних правил за результатами розгляду справ про порушення митних правил;

- відсоткове співвідношення загальної кількості справ про порушення митних правил та справ по яких були застосовані санкції до порушників.

3) Міністерству фінансів України, Державній фіскальній службі України – з метою контролю заявленої митної вартості забезпечити функціонування системи взаємовідносин між органом доходів і зборів та декларантом, в якій весь обмін інформацією буде здійснюватися в електронній формі. Це вбачається можливим здійснити шляхом внесення відповідних змін в програмне забезпечення Державної фіскальної служби України [27].

4) Міністерству фінансів України, Державній фіскальній службі України – забезпечити поступове перенесення контролю митної вартості зі стадії митного оформлення на пост аудит, крім випадків, коли орган доходів і зборів буде мати обґрунтовані сумніви (згідно відповідних критеріїв ризиків) щодо можливості стягнення відповідних сум нарахувань в майбутньому.

Наприклад, щодо суб'єктів господарювання, створених незадовго до митного оформлення, в яких змінилося керівництво/учасники, або наявна інформація щодо притягнення до кримінальної та/або адміністративної відповідальності осіб, пов'язаних з відповідною компанією тощо, – доцільним є використання ризик орієнтованої системи, що базується на бально – рейтинговому методі. Відповідне перенесення контролю вбачається доцільним визначити спочатку на рівні методичних рекомендацій (листів) Державної фіскальної служби та/або Міністерства фінансів України з наступним закріпленням на рівні Митного кодексу України.

5) Міністерству фінансів України та/або Державній фіскальній службі України – забезпечити оновлення програмного забезпечення через яке здійснюються відносини держави та декларантів. На прикладі успішної роботи інших країн слід забезпечити функціонування єдиної, сучасної онлайн системи, що дозволить максимально автоматизувати відповідні відносини, спростить процедури декларування та забезпечить належну прозорість відносин.

Висновки до розділу 3

Отже, курс України на євроінтеграцію зумовлює необхідність протидії митних правопорушень та впровадження наступних процедур: 1. Перспектива застосування такого виду державного контролю як митний постаудит, котрий створює можливість виявити не тільки похибки в на рахуванні митних платежів, але і проконтролювати процеси – від процедури митного контролю, від початкових дій митного інспектора до моменту виведення товару в ринковий обіг. 2. Проведення експерименту щодо надання повноважень на прийняття попередніх рішень з визначення коду товару митницям. 3. Досить важливим є впровадження електронного декларування, тобто подальшого спрощення доступу господарюючих суб'єктів до самостійного внесення даних

в електронні декларації. 4. Застосування попереднього документального контролю, як нової організаційної форми проведення державних видів контролю. 5. З метою гармонізації технологій митного контролю з відповідними стандартами європейських держав, спрощення митних процедур під час переміщення товарів через митний кордон України важливою є співпраця з виробниками та імпортерами товарів в частині одержання довідкової інформації про ціни та чинники, які впливають на їх рівень.

Отже, реформування самого митного законодавства та забезпечення комплексного контролю за дотриманням митних правил суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та громадянами, вдосконалення контрольних процедур за нарахуванням і сплатою митних платежів і, взагалі, впровадження спрощених та модернізованих митних процедур на кордоні й всередині держави необхідні заходи для підвищення рівня надходжень митних податків до державної казни, що, своєю чергою, впливатиме на конкурентоспроможність національної економіки та її стратегічне майбутнє.

Для розв'язання проблемних завдань щодо порушення митних правил необхідно здійснити: 1. Оптимізацію адміністрування справляння ввізного мита, акцизного податку, податку на додану вартість з урахуванням забезпечення необхідного рівня захисту внутрішнього ринку; 2. Запровадження і всебічне використання митними органами електронного декларування товарів, електронного оформлення книжки МДП, що дозволить звести до нуля дію "людського фактору"; 3. Належне облаштування пунктів пропуску через державний кордон України шляхом. 4. Удосконалення взаємодії відповідних державних органів шляхом: створення електронної системи обміну інформацією про стан розрахунків за зовнішньоекономічними договорами (контрактами); запровадження автоматизованого обліку транспортних засобів, що перетинають державний кордон України, у тому числі в режимі транзиту; 5. Посилення взаємодії з правоохоронними та контролюючими органами суміжних з Україною держав щодо обміну інформацією про боротьбу з переміщенням товарів поза митним контролем; 6. Удосконалення порядку

оцінки і реалізації конфіскованого майна; 7. Організацію широкого висвітлення в засобах масової інформації дій органів державної влади, пов'язаних з боротьбою з контрабандою та порушенням митних правил. 8. Надання митним органам права самостійно здійснювати оперативно-розшукові заходи.

Слід зазначити, що основними заходами профілактики порушень митних правил класифікуються на: а) загальносоціальна профілактика, що включає заходи соціально-економічного, виховного, правового, організаційного характеру, які опосередковано впливають на причини та умови вчинення порушень митних правил і сприяють попередженню останніх; б) спеціальна профілактика порушень митних правил, що складається із загальної та індивідуальної.

На основі проведених досліджень запропоновано врахувати у подальшій роботі з запровадження в Україні інституту пост-митного аудиту, який би базувався на Митних прототипах ЄС, зокрема: а) наявність ефективного інституційного середовища. Неможливо забезпечити належну ефективність та результативність пост-аудиту через саме лише наділення відповідними повноваженнями контролюючих органів; б) випуск товарів не повинен залежати від остаточного визначення розміру митних платежів. Також необхідно для успішного запровадження пост-аудиту можливість випуску товарів у вільний обіг не має залежати від того, чи відбулося остаточне визначення розміру мит, податків, зборів і платежів; в) Застосування інформаційних технологій (програмного забезпечення). Досвід окремих країн свідчить, що запровадження сучасних програмних рішень дозволяє суттєво спростити та підвищити ефективність роботи митних органів, водночас полегшивши адміністративне навантаження на декларантів.

З метою забезпечення переходу до пост-аудит контролю рекомендуємо: Міністерству фінансів України та/або Державній фіскальній службі України:

– забезпечити відкритість даних про середній час випуску товарів із врахуванням методології, яка міститься у документі Всесвітньої митної організації “Дослідження часу випуску”;

– запровадити прозору систему оцінки ефективності пост-аудиту суб'єктів господарювання за результатами роботи якої здійснювати постійне оновлення критеріїв ризикованості операцій та/або підприємств;

– з метою контролю заявленої митної вартості забезпечити функціонування системи взаємовідносин між органом доходів і зборів та декларантом, в якій весь обмін інформацією буде здійснюватися в електронній формі;

– забезпечити поступове перенесення контролю митної вартості зі стадії митного оформлення на пост аудит, крім випадків, коли орган доходів і зборів буде мати обґрунтовані сумніви (згідно відповідних критеріїв ризиків) щодо можливості стягнення відповідних сум нарахувань в майбутньому;

– забезпечити оновлення програмного забезпечення через яке здійснюються відносини держави та декларантів. На прикладі успішної роботи інших країн слід забезпечити функціонування єдиної, сучасної онлайн системи, що дозволить максимально автоматизувати відповідні відносини, спростить процедури декларування та забезпечить належну прозорість відносин.

ВИСНОВКИ

Слід відзначити, що боротьба з порушеннями митних правил є провідним завданням діяльності митних органів України щодо практичної реалізації митної справи в державі. Для її здійснення посадові особи митних органів як суб'єкти виконавчої влади наділяються компетенцією застосовувати в порядку адміністративних юрисдикційних процедур низку обмежуючих права суб'єктів зовнішньоекономічних операцій заходів, які є конкретним виявом адміністративного примусу в митній сфері.

Неможливо залишити поза увагою те, що відповідальність за порушення митних правил – це специфічне реагування держави на порушення митних правил, що полягає в застосуванні стягнення до суб'єкта порушення митного законодавства. Система адміністративних стягнень включає в себе різні по характеру і правовим наслідкам санкції, що дозволяє використати їх диференційно, з урахуванням характеру вчиненого порушення митних правил, особистості правопорушника. Залежно від наростання суворості за порушення митних правил можуть бути накладені такі стягнення: попередження; штраф; конфіскація.

На основі проведених досліджень встановлено, що потребам удосконалення законодавчого регулювання і практики митної юрисдикційної діяльності більше відповідає типізація порушень митних правил у залежності від їх об'єктів – певних елементів митної справи. За цим критерієм можна виокремлювати порушення митних правил: а) які порушують установлений порядок переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України; б) полягають у недотриманні існуючих процедур митного контролю; в) передбачають порушення встановленого порядку митного оформлення; г) полягають у невиконанні вимог законодавства щодо митних режимів; г) стосуються несплати митних податків та зборів. Залежно від ознак об'єктивної сторони є порушення митних правил, що вчинюються шляхом дії та у спосіб бездіяльності (неподання митному органу документів, необхідних для здійснення митного контролю тощо). За ознаками суб'єктивної сторони є

підстави виділяти навмисні порушення митних правил і порушення митних правил, які вчинюються з необережності. Навмисні правопорушення є більш суспільно шкідливими ніж необережні. Слід відзначити, що порядок притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митних правил передбачає наступні стадії: порушення справи про порушення митних правил; розгляд справи і винесення рішення по справі; оскарження або опротестування постанови по справі; виконання рішення по справі.

На основі проведених наукових досліджень встановлено, що податкове правопорушення – протиправне (здійснене на порушення податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке встановлена юридична відповідальність. Необхідно врахувати, що в цьому випадку йдеться про податковий обов'язок у широкому змісті, що включає в себе повний комплекс податкових обов'язків (за обчисленням, сплатою податків і зборів, здійсненням податкової звітності), а не винятково про сплату податкових платежів.

На даний час найтипівішими проблемами, котрі залишаються у митній політиці України є надзвичайно велика і не виправдана кількість формальних процедур, перезавантаженість працівників митних органів, довгі черги та високий рівень корупції в митних органах. Слід відзначити, що адміністративна відповідальність за порушення митних правил визначається як: адекватність міри відповідальності; встановлення суб'єктивної сторони (вини); суб'єкт відповідальності.

Слід звернути увагу на те, що Митне законодавство України передбачає наразі 18 складів адміністративних правопорушень, міра відповідальності за які дуже сильно різняться. З вказаних 18 складів адміністративних правопорушень 12 тягнуть за собою штрафи у фіксованому розмірі (від 170 до 17 000 грн.); 4 – залежно від вартості товарів; 1 – залежно від розміру несплачених митних платежів. Окрім того, 7 складів правопорушень передбачають конфіскацію

товарів та/або транспортних засобів, яка в 5 випадках є додатковим покаранням, в 1 випадку – основним, в 1 випадку – альтернативним.

Для порівняння, в рамках уніфікації законодавства ЄС у цій сфері пропонується, щоб санкції, у тих випадках, коли предметом правопорушення є товар, не перевищували: 30% його вартості – у разі умислу; 15% його вартості – у разі грубої необережності; 5% вартості – у разі порушень, які караються незалежно від вини. На нашу думку в Україні також варто наблизити розмір відповідальності до цих індикативних показників.

Для порівняння, уніфіковане законодавство ЄС прямує до розмежування порушень митних правил на три категорії: 1) ті, що караються незалежно від наявності вини; 2) ті, що потребують доведення грубої необережності; 3) ті, що потребують доведення умислу. На нашу думку, Україні доцільно перейняти європейський досвід, а саме: чітко встановити, яка саме форма вини (умисел або необережність) є обов'язковим елементом кожного зі складів адміністративних правопорушень; встановити для кожного зі складів адміністративних правопорушень межі, в яких може варіюватись розмір відповідальності залежно від пом'якшуючих та обтяжуючих обставин.

Протягом січня-червня 2017 року порушено 7,7 тис. справ митних правопорушень на суму понад 274,5 млн. грн. З них, в 4,2 тис. справ реально вилучено предмети правопорушень на суму понад 143,3 млн. грн. Зокрема, вилучені наступні предмети правопорушень: промислові товари, сировина та матеріали – на суму 101,1 млн. грн.; продовольчі товари, сільгосппродукція – на суму 15 млн. грн.; національна та іноземна валюта – на суму 19,6 млн. грн.; транспортні засоби, які виступали предметами правопорушень – 120 транспортних засобів на загальну суму 9,7 млн. грн. Митницями Державної фіскальної служби розглянуто 2,5 тис. справ митних правопорушень та застосовано адміністративне стягнення у вигляді штрафу на суму близько 42,5 млн. грн. На розгляд до суду митницями передано 5,1 тис. справ про порушення митних правил на суму близько 308,8 млн. грн.

За результатами розгляду справ судом прийнято рішення про конфіскацію безпосередніх предметів правопорушень на суму понад 88 млн.грн. Крім цього, накладено штрафів на суму понад 77,3 млн. грн. Також в результаті взаємодії підрозділів боротьби з митними правопорушеннями з територіальними підрозділами податкового та митного аудиту відносно суб'єктів фінансово-господарської діяльності складено акти перевірок, на підставі яких у січні-червні до бюджету додатково перераховано 10,4 млн. грн.

Отже, етапи вчинення митного правопорушення: підготовчий етап (до ввезення товарів на територію України або ж до вивезення їх з України), на якому може відбуватись підміна оригінальних товаросупровідних документів; етап ввезення товарів в Україну (вивезення з України), на якому можливо використання документального приховування або подання митному органу декларації, що містить неточні відомості щодо товарів, або декларації, у якій вони задекларовані не за своїм найменуванням; етап тимчасового перебування товарів у країні тимчасового ввезення – можлива реалізація, втрата, знищення (в ході використання) тимчасово ввезених товарів; етап ввезення (вивезення) – можлива підміна ввезених (вивезених) товарів іншими.

Отже, курс України на євроінтеграцію зумовлює необхідність протидії митних правопорушень та впровадження наступних процедур: 1. Перспектива застосування такого виду державного контролю як митний постаудит, котрий створює можливість виявити не тільки похибки в на рахуванні митних платежів, але і проконтролювати процеси – від процедури митного контролю, від початкових дій митного інспектора до моменту виведення товару в ринковий обіг. 2. Проведення експерименту щодо надання повноважень на прийняття попередніх рішень з визначення коду товару митницям. 3. Досить важливим є впровадження електронного декларування, тобто подальшого спрощення доступу господарюючих суб'єктів до самостійного внесення даних в електронні декларації. 4. Застосування попереднього документального контролю, як нової організаційної форми проведення державних видів контролю. 5. З метою гармонізації технологій митного контролю з

відповідними стандартами європейських держав, спрощення митних процедур під час переміщення товарів через митний кордон України важливою є співпраця з виробниками та імпортерами товарів в частині одержання довідкової інформації про ціни та чинники, які впливають на їх рівень.

Отже, реформування самого митного законодавства та забезпечення комплексного контролю за дотриманням митних правил суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та громадянами, вдосконалення контрольних процедур за нарахуванням і сплатою митних платежів і, взагалі, впровадження спрощених та модернізованих митних процедур на кордоні й всередині держави необхідні заходи для підвищення рівня надходжень митних податків до державної казни, що, своєю чергою, впливатиме на конкурентоспроможність національної економіки та її стратегічне майбутнє.

Слід зазначити, що основними заходами профілактики порушень митних правил класифікуються на: а) загальносоціальна профілактика, що включає заходи соціально-економічного, виховного, правового, організаційного характеру, які опосередковано впливають на причини та умови вчинення порушень митних правил і сприяють попередженню останніх; б) спеціальна профілактика порушень митних правил, що складається із загальної та індивідуальної.

На основі проведених досліджень запропоновано врахувати у подальшій роботі з запровадження в Україні інституту пост-митного аудиту, який би базувався на Митних прототипах ЄС, зокрема: а) наявність ефективного інституційного середовища; б) випуск товарів не повинен залежати від остаточного визначення розміру митних платежів. З метою забезпечення переходу до пост-аудит контролю рекомендуємо Міністерству фінансів України та/або Державній фіскальній службі України: забезпечити відкритість даних про середній час випуску товарів із врахуванням методології, яка міститься у документі Всесвітньої митної організації “Дослідження часу випуску”; запровадити прозору систему оцінки ефективності пост-аудиту суб'єктів господарювання за результатами роботи якої здійснювати постійне

оновлення критеріїв ризикованості операцій та/або підприємств; з метою контролю заявленої митної вартості забезпечити функціонування системи взаємовідносин між органом доходів і зборів та декларантом, в якій весь обмін інформацією буде здійснюватися в електронній формі; забезпечити поступове перенесення контролю митної вартості зі стадії митного оформлення на пост аудит, крім випадків, коли орган доходів і зборів буде мати обґрунтовані сумніви щодо можливості стягнення відповідних сум нарахунків в майбутньому; забезпечити оновлення програмного забезпечення через яке здійснюються відносини держави та декларантів. На прикладі успішної роботи інших країн слід забезпечити функціонування єдиної, сучасної онлайн системи, що дозволить максимально автоматизувати відповідні відносини, спростить процедури декларування та забезпечить належну прозорість відносин.

Так з практичної точки зору, комплексним завданням діяльності митних органів повинно бути постійне удосконалення системи управління ризиками, що має об'єднувати нормативно-правові, методологічні, інформаційно-технічні, технологічні, організаційні та кадрові аспекти. З огляду на це, основними напрямками реалізації системи управління ризиками є посилення експертної та аналітичної роботи з виявлення ризиків, а також розроблення методик виявлення ризиків. Не менш важливим у вдосконаленні митного контролю є впровадження інформаційних технологій. Система електронного декларування, як будь-яка нова технологія поки недосконала. Розробка та впровадження нових програмних продуктів дозволять удосконалити систему електронного декларування, максимально використовувати її можливості. Боротьба з податковими та митними правопорушеннями, основною метою яких є ввезення в країну товарів з ухиленням від сплати митних платежів, може бути ефективною та результативною тільки у разі, якщо вона ведеться заходами також економічного характеру. Основним заходом економічного характеру у боротьбі з такими митними правопорушеннями є оптимізація податкового законодавства як щодо оподаткування імпорту товарів, так і створення належних податкових умов для розвитку вітчизняного виробника.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1 Авер'янов В. Б. Методологічні засади реформування українського адміністративного права. Правова держава: Щорічник наукових праць Інституту держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. Вип. 12. - К., 2011. - С. 292-300.
- 2 Адміністративна відповідальність в Україні: [навчальний посібник] / [В. М. Бесчастний, О. М. Мердова, А. П. Сахно]; за заг. ред. В. М. Бесчастного. – Кривий Ріг: ДЮІ МВС України, 2015. – 197 с.
- 3 Актуальні питання теорії та практики митної справи: монографія/за заг. ред. І. Г. Бережнюка. – Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2013. – 428 с.
- 4 Вісник податкової служби України №27 від 24.07.18: http://www.visnuk.com.ua/article/one/Podatky_Uk3869884.html
- 5 Бартош С. Притягнення до відповідальності за помилку у визначенні коду товару. Новий Кодекс– старі проблеми. Всеукраїнське щотижневе професійне юридичне видання “Юридична газета онлайн”. – Режим доступу: <http://yurgazeta.com/publications/practice/mitne-pravo/prityagnennya-dovidpovidalnosti-za-pomilku-u-viznacheni-kodu-tovaru.html>
- 6 Бережнюк І.Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти: монографія.– Дніпропетровськ: Академія, 2017. – 543 с.
- 7 Бібліотека економіста .: <http://library.if.ua/book/54/3948.html>
- 8 Білак Н.І. Роялті та ліцензійні платежі в системі митного аудиту. Митна безпека. – 2016. – №1. – С. 49-53. - http://nbuv.gov.ua/UJRN/mb_2013_1_10
- 9 Борисенко О.П. Зовнішньоекономічна політика держави: концепція, стратегія, механізми реалізації: монографія. Донецьк: Юго-Восток, 2012.– 404 с.
- 10 Борисенко О.П. Удосконалення державних механізмів управління митними ризиками при реалізації зовнішньоекономічної політики. Наукові праці. Державне управління. – 2016. – Випуск 190. Том 202. – С. 158-163. – <http://lib.chdu.edu.ua/pdf/naukpraci/governmgmt/2012/202-190-26.pdf>

- 11 Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти : монографія. – Дніпропетровськ : Акад. мит. служби України, 2015. – 543 с.
- 12 Бураковський І.В. Теорія міжнародної торгівлі. – К.: Основи, 2011. – 241 с.
- 13 Вісник. Офіційне видання Державної фіскальної служби України
<http://www.visnuk.com.ua/>
- 14 Войтов С.Г. Митна вартість товарів: актуальні питання визначення та контролю. Стратегія розвитку України. Економіка, соціологія, право. – 2017. – №1. – С. 40-46. – Режим доступу:
<http://jrn1.nau.edu.ua/index.php/SR/article/viewFile/6710/7489>
- 15 Вівчар О. І. Соціальна безпека: [Навчальний посібник] / О. І. Вівчар, А. П. Колесніков – Тернопіль: ФО-П Шпак В. Б., 2015 – 146 с.
- 16 Вівчар О. І. Перманентна генерація розвитку рейдерства в контексті деструктивних економічних явищ. / О. І. Вівчар // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – Випуск III (55). – Чернівці, 2014 – С. 44–47.
- 17 Вівчар О. І. Прагматизм прискорення бізнесу при моніторингу його економічної безпеки в контексті трансформаційних змін / О. І. Вівчар // Сталий розвиток економіки. – Міжнародний науково-виробничий журнал – 1'2014 [23] – С. 194–199.
- 18 Вівчар О. І. Особливості ідентифікації методів оцінки ринкової вартості бізнесу при діагностиці його економічної безпеки / О. І. Вівчар, В. П. Мартинюк // Вісник Наука молода – Випуск 18 – Тернопіль, ТНЕУ 2012 – С. 118–122.
- 19 Войцещук А.Д. Фінансові оцінки та контроль митної вартості товарів: Дис. канд. екон. наук: 08.04.01 / Тернопільський держ. Економічний ун-т. — Т., 2015. — 234 арк.
- 20 Волосович С.В. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності/ С.В. Волосович, Т.Д. Ліпіхіна: Навчальний посібник. – К.: Атіка, 2014. – 288 с.

- 21 Дьяченко О.В. Митно-тарифне регулювання в системі детермінант зовнішньоторговельного сектора України. Економічний простір. –2017. – №83. – С. 5–15
- 22 Генеральна угода з тарифів і торгівлі року. http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/981_003
- 23 Гребельник О.П. Митно-тарифна політика за умов трансформації економічної системи: моногр – К., 2013. – 488 с.
- 24 Греченко В.В. Оподаткування: навч. посібник. – Харків, 2014. – 320 с.
- 25 Гребельник О.П. Місце і роль митних платежів у системі оподаткування зовнішньоеко-номічної діяльності підприємств. Світовий вимір, 2011. – №2. – С. 4-8.
- 26 Губа М.О. Місце митної безпеки держави серед основних складових її забезпечення. БізнесІнформ. – 2016. – №11. – С. 21.
- 27 Гуменюк О.Г. Розвиток можливостей застосування адміністративних інститут митної вартості імпортованих товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку інструментів коригування митної вартості як складової зовнішньоекономічних угод. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2015. – №1. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Vchtei/2012_1/1-2012-10.pdf
- 28 Давиденко Л.М. Забезпечення прав і свобод громадян при здійсненні митних процедур (організаційно-правові аспекти): Автореф. дис.. канд. юрид. наук: - Ірпінь, 2014. 20 с.
- 29 Дембіцька С. Адміністративно правове дотримання та забезпечення прав і свобод громадян органами виконавчої влади//Публічне право №1(17) (2015) – С. 63-70.
- 30 Довідка щодо стану боротьби з митними правопо-рушеннями упродовж 2017 року . Держ. фіск. служба України. –<http://sfs.gov.ua/diyalnist-/borotba-z-ekonomichnoyuzlochinnistyu-ta/informatsiya-pro-vjittya-zahodivschodo-bo/298097.htm>
- 31 Дудчак В.І. Митна справа: навч. посіб.– К.: КНЕУ, 2012. – 310 с.

- 32 ДФС пропонує платникам податків використовувати електронний сервіс ЗІР: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/254130.html>
- 33 Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс: <http://zir.sfs.gov.ua/main/index/about>.
- 34 Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2017 рік: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf>
- 35 Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік. Держ. фіск. служба України. <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zvitiroboti-/237691.html>
- 36 Івченко Р. Реформи ДФС не буде? Дзеркало тижня. – 2015. – № 32. – http://gazeta.dt.ua/macrolevel/reformi-dfs-ne-bude-_.htm
- 37 Каленський М.М. Митна вартість імпортованих товарів: моногр. – К.: 2005. – 224 с.
- 38 Квеліашвілі І. М. Диверсифікація функціонального навантаження органів доходів і зборів, на які покладено здійснення митної справи в Україні. Публічне адміністрування: теорія та практика : електрон. зб. наук. пр. – 2015. – Вип. 2 (14). – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp_2015_2_11
- 39 Комаров О.В. Механізми забезпечення відомчого контролю та безпеки в системі митного адміністрування. Вісник АМСУ. Серія: «Державне управління». – 2015. – № 1 (12). – С. 131-139
- 40 Комаров О.В. Система управління митними ризиками в контексті оцінювання ефективності митних процедур. Митна безпека. – 2015. – № 1. – С. 57-63
- 41 Константюк Н.І. Місце і роль державної митної служби України в системі державних фінансів. Галицький економічний вісник. – 2015. – №5(38). – с. 155.
- 42 Концепція щодо внесення змін до Митного кодексу України в частині Митної вартості товарів та методів її визначення // Митний брокер. – 2015. – №04 (215) квітень. – С. 16.

- 43 Коригування митної вартості товарів // Офіційне видання Міністерства доходів і зборів України «Вісник Міністерства доходів і зборів». – 2016. – №8 (8). –<http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6675>
- 44 Корнева Т.В. Митний контроль в Україні: організаційно-правові питання: Автореферат дисертації. - К., 2013. - 16 с.
- 45 Кочевой М.М. Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної безпеки України –: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/.pdf>
- 46 Кримінальна відповідальність за контрабанду: національний та міжнародний досвід: [монографія] / А.А. Музика, А.В. Савченко, О.В. Процюк [та ін.]. – К. : ПАЛИВОДА А.В., 2011. – 276 с.
- 47 Кунєва З. Ю. Теоретичні аспекти розвитку митної справи в Україні//Вісник Академії митної служби України. Сер. : Право. - 2016. - №1. - С. 171-177.
- 48 Лисенко В.В. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування: монографія. К.: Істина, 2008. – 216 с
- 49 Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підручник/ М.П. Кучерявенко. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців«Правова єдність», 2008. – 701 с.
- 50 Ломейко Ю.А. Митна вартість як об'єкт державного контролю. Економіка підприємництва. – 2017. – №28. – с. 428. – Режим доступу: [http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/4179/1/ekon_pidpnyem_28_12_\(427-439\)](http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/4179/1/ekon_pidpnyem_28_12_(427-439))
- 51 Любива Ю.В. Деякі питання митно-тарифного регулювання// Вісник Академії митної служби України. Сер. : Право. - 2017. - №2. - С. 78-81. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsup_2010_2\(5\)_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsup_2010_2(5)_13)
- 52 Податковий кодекс України: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
- 53 Макаренко А. В. Митниця, якої не існує, або дуже голі цифри: <http://glavcom.ua/publications/mitnycya-yakoji-ne-isnuje-abo-duzhe-goli-cifri-429777>.
- 54 Мельник Т.М. Протидія тінізації у зовнішньоекономічному секторі України. Актуальні проблеми економіки. – 2013. – №5. – С. 95–107.

- 55 Митний кодекс України від 13 березня 2016 р.
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
- 56 Пашко П. Реалізація функцій митної політики України в умовах глобалізації. Вісник КНТЕУ: зб. наук. праць. – 2016. – №4. – С. 5-12.
- 57 Податкове право України: навч. посіб. / за ред. М.П. Кучерявенка. – Х., 2010. – 255 с.
- 58 Положення про Державну фіскальну службу України від 21 травня 2014 р.: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п?>
- 59 Порівняльний аналіз фіскального ефекту схем ухилення/уникнення оподаткування в Україні / Institute of Social and Economic Transformation. –: <http://iset-ua.org/ua/novini/podatki/item/112-zvedena-tablytsiaporivnialnyi-analiz-fiskalnoho-efektu>
- 60 Прус Л. Р. Застосування першого методу при визначенні митної вартості імпортованих товарів. Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації : матеріали інтернет-семінару, 21–31 травня 2016 р., Ірпінь. – Ірпінь : НДІ фіск. політики Ун-ту ДФС України, 2016. – С. 43–44
- 61 Скільки мільярдів доларів Україна втрачає на контрабанді. Укр. ін-т майбутнього: https://uifuture.org/uk/post/skilki-milardiv-dolariv-ukraina-vtracae-na-kontrabandi_328
- 62 Терещенко С.С. Митна вартість: сучасний стан, проблеми та шляхи роз'язання. Державний науково-дослідний ін-т митної справи. http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vamsu_econ/2011_1/ter_hab.htm
- 63 Тильчик О.В. Адміністративно-правове забезпечення протидії тінізації економіки: монографія. Київ: Видавничий дім «Гельветика», 2017. 434 с
- 64 Тоцька Т. С. Недоліки в системі державного контролю митної вартості в Україні. Вісн. АМСУ. – 2014. – № 1 (10). – С. 150–158. – (Серія: Державне управління).
- 65 Vivchar O. Peculiarities of assessment technologies usage in the management of financial and economic security of enterprises / O. Vivchar, A. Kolesnikov //

Business Economics – Issue 4 (2), (October). Volume 51. “Palgrave Macmillan Ltd.”, 2016. – Pages 393-398.

- 66 Komarov O. V. Risk management systems in Customs: the Ukrainian context. World Customs Journal. – 2016. – N 1 (10). – P.35–44.
- 67 Komarov O. V. Customs control and risk management system on the example of the Ukrainian customs. Customs Scientific Journal. – 2016. – N 2 (6). – P. (en 85–96), (ru 191–203).
- 68 Widdowson D. Managing risk in the customs context. Customs Modernization Handbook. – Washington, DC: World Bank. – P. 91–99.