

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія

Клімов Ілля Володимирович

Діагностика виконання фіскальних завдань митними інституціями в Україні
/ Diagnostics of Fulfilment of Fiscal Tasks by Customs Institutions in Ukraine

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування

освітньо-професійна програма – Митна справа

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ФМСм-21

Клімов Ілля Володимирович

Науковий керівник:

к.е.н., доцент, А.Я.Кізіма

Кваліфікаційну роботу допущено до захисту:

" _____ " _____ 2022р.

Завідувач кафедри _____ О.П. Кириленко

ТЕРНОПІЛЬ – 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 Теоретичні основи формування фіскальних завдань в Україні.....	6
1.1. Сутність фіскальних ризиків	6
1.2. Митні ризики як різновидність фіскальних ризиків.....	11
Висновки до розділу 1.....	17
РОЗДІЛ 2 Прагматика виконання фіскальних завдань митними органами країни.....	18
2.1. Аналіз виконання показників бюджету у контексті митних платежів.....	18
2.2. Моніторинг фіскальних пріоритетів митного контролю.....	23
Висновки до розділу 2.....	31
РОЗДІЛ 3 Основні вектори покращення виконання фіскальних завдань держави.....	33
3.1. Зарубіжний досвід формування митного потенціалу.....	33
3.2. Напрямки вдосконалення виконання фіскальних завдань в умовах невизначеності в Україні.....	39
Висновки до розділу 3.....	48
ВИСНОВКИ	50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	54

ВСТУП

Актуальність дослідження. Митна сфера в Україні є багатогранним і складним явищем. Вона спрямована на розвиток зовнішньоекономічних зв'язків, створення відповідних законодавчих умов цього процесу, боротьбу з негативними явищами на кордоні, наприклад боротьбу з контрабандою, забезпечення бюджету митними платежами, основними з яких виступають такі податки як акцизний податок з ввезених на митну територію підакцизних товарів; податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції), ввізне та вивізне мито.

Формування бюджету за рахунок митних податків, на сьогоднішній день в Україні виступає найголовнішим і першочерговим у діяльності митних органів. Це відбувається на відміну від діяльності митних служб за кордоном, де головним завданням є завдання, які пов'язані з правоохоронною та оперативно – розшуковою роботою, захистом своїх кордонів, національного товаровиробника тощо.

Забезпечення митних надходжень є процесом, вплив на який мають багато факторів і чинників, особливо у період невизначеності і криз, зокрема війни, яка зараз точиться на теренах України. Саме тому на перший план виходить проблема правильної діагностики фіскальних завдань, які ставляться перед митними інституціями.

Тому вибір теми кваліфікаційної роботи і був викликаний тими обставинами як об'єктивними, так і суб'єктивним у період воєнних дій, або інших обставин, наприклад корона вірусна інфекція, при ставленні і контролі за виконанням фіскальних завдань перед митними органами

Питання фіскальних дій держави за рахунок митних платежів, основні проблеми, які при цьому виникають і шляхи їх вирішення, були відображенні у працях таких науковців: Бережнюка І., Гребельника О., Годованця О.,

Дегтярєва С., Дубініна А., Дудчака В., Зельніченко О., Мазура А., Мартинюка О., Пашка П., Сорокіна С., Тоцької Т.

Поряд з тим, що наповнення бюджету за рахунок митних платежів, є нагальною і важливою ділянкою роботи митних органів, питома вага їх ще недостатньо великою у бюджеті, що свідчить про проблему, яка існує у цьому процесі і відповідно потребує розв'язання. Особливо ця проблема загострюється у період фінансових криз, які спричиняються різними зовнішніми та внутрішніми факторами, зокрема війною, різноманітними епідеміями (COVID - 19).

Мета роботи. Основною метою роботи є з'ясування ролі та значення митних органів у виконання фіскальних завдань держави у частині митних платежів, виокреслення проблем, які існували і появились у період війни у цьому процесі.

Основними завданнями, які необхідно вирішити внаслідок написання роботи є:

- проаналізувати зміст категорії «фіскальний ризик»;
- показати місце митного ризику у системі фіскальних ризиків;
- показати роль та значення макроекономічних показників як основи для майбутньої бази митних платежів, зокрема митних податків;
- проаналізувати фіскальні ефекти митного контролю;
- окреслити шляхи вдосконалення процесу формування фінансових ресурсів держави за рахунок митних платежів, а зокрема основних митних бюджетоутворюючих податків, в умовах кризових явищ.

Об'єктом дослідження є діагностика виконання фіскальних завдань митними органами.

Предметом дослідження є фіскальні пріоритети у частині митних платежів в Україні.

Методи дослідження. В процесі дослідження у роботі використано методи аналізу та синтезу, теоретичного узагальнення, порівняння, графічного аналізу, абстрактно – логічний, статистичного аналізу.

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі та нормативно-правові акти України, офіційні матеріали та документи Державної митної служби України, Міністерства фінансів України, наукові дослідження вітчизняних та зарубіжних авторів, наукові інформаційні видання та Інтернет-ресурси.

Практична значущість Зроблені висновки і наведені рекомендації можуть використовуватись у практичній роботі Державної митної служби.

Наукова новизна роботи полягає у напрацюванні конкретних заходів з удосконалення формування дохідних частин бюджетів за рахунок митних платежів в умовах економічної нестабільності і триваючих викликів, пов'язаних зокрема з пандемією корона вірусу і війни з Росією.

Апробація. Результати дослідження апробовані на Восьмій заочно – дистанційній науковій конференції студентів і молодих вчених, що проходила у західноукраїнському національному університеті (м. Тернопіль, травень 2022 року) й були опубліковані у збірнику наукових праць «Актуальні питання фінансової теорії та практики», а також у збірнику наукових праць кафедри фінансів ім.С.І. Юрія Західноукраїнського національного університету «Фінансове забезпечення сталого розвитку» (м. Тернопіль, листопад 2022 року).

Структура роботи. Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Основний текст кваліфікаційної роботи викладений на 53 сторінках, в тому числі робота містить 18 таблиць, 4 рисунки. Список використаних джерел налічує 60 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІСКАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ В УКРАЇНІ

1.1. Сутність фіскальних ризиків

Особливістю митної діяльності в Україні є те, що попри виконання багатьох завдань Державною митною службою в Україні, серед яких і захист національного товаровиробника, і сприяння зовнішньоекономічній діяльності, і боротьба з контрабандою, основним є виконання фіскальних завдань, зокрема формування бюджетів за рахунок митних податків: податку на додану вартість, ввізного та вивізного мита, акцизного податку. Але на цей процес мають вплив багато факторів, а зокрема існують фіскальні ризики.

Існує багато визначень цього поняття, зокрема розглянемо спочатку ті з них, які належать до позиції офіційних органів. Згідно одного з них, «фіскальні ризики - чинники (включаючи умовні зобов'язання та квазіфіскальні операції), що можуть призводити до зменшення надходжень бюджету та/або потребувати додаткових витрат бюджету, відповідно спричинити збільшення дефіциту бюджету та державного (місцевого) боргу порівняно з плановими бюджетними показниками» [33].

Інше визначення так само як і попереднє містить у собі положення щодо того, що фіскальні ризики несуть у собі загрозу щодо недоотримання митних надходжень: «фіскальні ризики - ризики, виявлення яких спрямовано на недопущення мінімізації сплати податків і зборів, митних та інших платежів під час здійснення зовнішньоекономічних операцій або переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України» [42].

На цю особливість фіскальних ризиків наголошується і у наступному визначенні: «фіскальними ризиками, пов'язаними з діяльністю суб'єктів господарювання, є можливе відхилення прогнозних показників фінансово-

господарської діяльності суб'єктів господарювання від запланованого рівня, що може призвести до зменшення надходжень бюджету та/або потребувати додаткових витрат бюджету. Такі ризики виражаються в абсолютних цифрах або у відсотках валового внутрішнього продукту» [40].

Про зменшення доходів бюджету, саме під впливом фіскальних ризиків вказується і у визначенні, згідно якого « фіскальними ризиками є чинники, які можуть призводити до зменшення доходів державного бюджету, збільшення видатків, дефіциту державного бюджету, державного боргу порівняно із запланованими показниками» [15].

Якщо ж розглядати погляди вчених на цю проблему, то «фіскальні ризики в широкому контексті ... – це події або обставини, які можуть негативно вплинути на стан фіскальної системи (включаючи бюджетну, податкову та митну системи), стан та стійкість державних фінансів у цілому» [6,10]. І далі вже, автор їх класифікує на «дві великі групи: 1) внутрішні ризики фіскальної системи; 2) ризики, котрі мають зовнішнє (відносно фіскальної системи) походження, у тому числі поза межами країни» [6, 10].

Важливим і визначальним для розуміння суті фіскальних ризиків. є розуміння того, що основою внутрішніх ризиків фіскальної системи є «якість бюджетного, податкового та митного законодавства, що може містити потенційні фіскальні ризики для держави за критеріями: а) наявність норм, які лобіюють секторальні інтереси олігархічних груп та пов'язаних із ними великих підприємств, державних монополій, груп іноземного впливу, окремих депутатських фракцій та депутатів, окремих центрів виконавчої влади, в тому числі на рівні регіонів; б) наявність прихованих корупційних ризиків; в) декларативність або можливість неоднозначного трактування та виконання тих чи інших норм; г) значна частка норм непрямой дії, перекладання механізмів їх виконання на центральні органи виконавчої влади, котрі отримують унаслідок цього можливість формування цілком легітимного законодавства “другого рівня” у вигляді так званих підзаконних актів; д) недостатня інституціональна “спроможність” ряду норм, тобто відсутність чітко визначених правил і

механізмів їхньої практичної імплементації та виконання, розриви між обов'язками й повноваженнями відповідних інституцій-організацій» [6, 10].

Відповідальним суб'єктом, який відповідає за якість прогнозування фіскальних ризиків і відповідно чинників, які на них впливають, є Міністерство фінансів України.

Відмітимо, що на наш погляд, основний вплив на виконання фіскальних завдань, мають макроекономічні чинники (ризик). У таблиці 1.1. відображено процес оцінки фіскальних ризиків за джерелами їх виникнення у 2022 році за допомогою побудови матриці. Вона побудована із врахуванням низки факторів або джерел (наприклад, макроекономічне середовище), які мають потенційний фіскальний вплив (низький, середній і високий) на цей процес.

Табл.1.1

Матриця оцінки фіскальних ризиків за джерелами їх виникнення у 2022 році [16, 3]

Потенційний фіскальний вплив	Високий (більше 0,5% ВВП)			Діяльність суб'єктів господарювання державного сектору економіки
	Середній (0,1-0,5 %ВВП)		Макроекономічне середовище Управління державним боргом та гарантованим державою боргом	Фінансовий сектор Невиконання плану надходжень від приватизації державного майна Сфера пенсійного забезпечення
	Низький (менше 0,1%ВВП)	Державно-приватне партнерство Надзвичайні ситуації		
		Низька (< 33%)	Середня (33% - 66%)	Висока (> 66%)
ІМОВІРНІСТЬ НАСТАННЯ ФІСКАЛЬНОГО РИЗИКУ				

У таблиці 1.2. відображено ефективність складання такого роду матриці (табл.1.1), зокрема проаналізовано чи справдились (не справдились, частково справдились) зазначені ризики у матриці 2021 року щодо фіскальних ризиків. Як видно, ні один із зазначених ризиків не справдився повністю, що може свідчити або про неправильний вибір основних видів ризиків, або про їх часткове нівелювання у процесі економічної діяльності та впливу інших суб'єктивних та об'єктивних чинників.

Табл.1.2

**Матриця справдження ризиків, пов'язаних із змінами у
макроекономічному середовищі [16, 5]**

№ з/па	Ризики, зазначені у минулорічній оцінці фіскальних ризиків	Справдження
1	Значне зниження обсягів транзиту природного газу з Російської Федерації територією України. Оцінка впливу «мінус» 0,6 в. п.	Частково справдилось.
2	Посилення гібридних загроз національній економіці з боку Російської Федерації. Оцінка впливу «мінус» 0,2 в. п.	Не справдилось.
3	Формування суттєвого дисбалансу на ринку праці, скорочення зайнятості. Оцінка впливу «мінус» 1,1 в. п.	Частково справдилось.
4	Дефіцит зовнішнього фінансування та звуження доступу до міжнародних ринків капіталів. Оцінка впливу «мінус» 0,7 в. п.	Не справдилось.
5	Отримання низького врожаю зернових культур. Оцінка впливу «мінус» 0,9 в. п.	Не справдилось.

У 2022 році основним ризиком, який міг вплинути на виконання фіскальних завдань митними органами, звичайно була збройна агресія Росії, а зараз це війна. Всі інші ризики, на наш погляд, є похідними від цього ризику, а саме: зменшення інвестиційної активності іноземними компаніями; неплатоспроможність суб'єктів господарювання; вихід нерезидентів з цінних паперів України; низький врожай зернових(а зараз і неможливість вивезення зібраного врожаю). Як бачимо, цей вплив по всім ризикам оцінювався як

помірний (ймовірність менше 30 відсотків). Ще існує поняття ймовірності «середня» – від 30 до 50 відсотків і «висока» – 50 відсотків і вище).

У матриці розраховується і результати проведеної оцінки, так наприклад, втрати для експорту оцінюються на рівні близько 1,2 млрд доларів США, що потягне за собою і зменшення митних платежів, ВВП – втрата 0,6-0,8 в. п.

Сам процес розробки оцінки реалізації ризику розраховувався за допомогою шокування певних припущень в одному з прогнозних років на базі показників за основним сценарієм прогнозу. Ризики, які наведені у матриці оцінки ризиків (табл.1.3), були оцінені у межах проведення дискусії з макроекономічного прогнозування (консенсус-прогнозу, квітень 2021 року).

Табл.1.3

Матриця оцінки ризиків [16, 8 – 9]

№п.п.	Ризик / Явище	Оцінка впливу у разі реалізація ризику / явища і економічні наслідки	Шок припущення / Результати оцінки*
1	Посилення гібридних загроз національній безпеці України, у тому числі активна збройна агресія з боку Російської Федерації на сході країни	Помірний. Суттєве зменшення обсягу зовнішньої торгівлі, збільшення витрат на логістику промисловими (зокрема, металургійного виробництва) та агропідприємствами, зниження рівня інвестиційної привабливості країни	Зменшення обсягу зовнішньої торгівлі з РФ на 15 відсотків або 300 млн доларів США. ВВП – втрата 0,2 в. п.
2	Згортання іноземними компаніями інвестиційних планів	Помірний. Вимушене згортання модернізаційних процесів, зниження ділової активності суб'єктів господарювання, інвестиційної привабливості економіки, що стримуватиме структурну перебудову та якісне економічне оновлення, збільшуватиме безробіття внаслідок уповільнення процесів створення нових робочих місць.	Зменшення ВНОК на 1 млрд доларів США. ВВП – втрата 0,7 в. п.
3	Посилення неплатоспроможності суб'єктів економічної діяльності	Помірний. Скорочення рівня зайнятості та зростання кількості безробітних внаслідок скорочення штатів підприємств або їх повної ліквідації. Зменшення заробітних плат	Скорочення кількості зайнятих на 1% або близько на 150 тис осіб. ВВП – втрата 1 в. п.

		та/або підвищення рівня цін підприємствами з метою покриття боргових зобов'язань	
4	Збереження низької кредитної активності комерційних банків у реальному секторі	Помірний. Дефіцит фінансових ресурсів, у першу чергу, в корпоративному секторі, що стримуватиме розвиток підприємств	Втрата 1 в. п. кредитних ресурсів у структурі фінансування капітальних інвестицій
5	Вихід нерезидентів із ОВДП	Помірний. Тиск на валютний ринок у бік девальвації гривні та формування негативних очікувань щодо інвестиційних процесів в цілому.	Підвищення рівня дохідності ОВДП у середньому на 3 в. п. ВВП – втрата 0,1 в. п.
6	Отримання низького врожаю зернових культур	Помірний. Зменшення експортної спроможності аграрного сектору та, відповідно, валютних надходжень від експорту, падіння виробництва у переробній промисловості, дефіцит продовольчих товарів на внутрішньому ринку та зростання споживчих цін на харчові продукти, що займають значну частку у споживчому кошику	Втрати для експорту оцінюються на рівні близько 1,2 млрд доларів США. ВВП – втрата 0,6-0,8 в. п.

Таким чином, на сьогоднішній день існує розуміння попередньої оцінки ризиків, які можуть мати вплив на виконання фіскальних завдань органами митної служби. Поширеним методом зі сторони Міністерства фінансів України є побудова відповідної матриці із вказівкою сум втрат у результаті впливу певного ризику, але завжди треба пам'ятати про неточність досягнутих результатів прогнозування.

1.2. Митні ризики як різновидність фіскальних ризиків

У продовження питань розглянутих у параграфі 1 розділу 1 роботи, розглянемо ефект зміни бюджетних показників у 2022 році у разі реалізації ризиків у макроекономічному середовищі, стосовно основних митних податків, зокрема ПДВ на імпорт та ввізне мито.

Спочатку розглянемо коефіцієнти еластичності окремих видів доходів бюджету за ВВП (табл.1.4). Еластичність податків характеризує відносну зміну обсягу його надходжень за умови незмінності податкової системи щодо процентної зміни бази оподаткування.

Вважається, що податок є еластичним якщо коефіцієнт еластичності є рівним або більшим за одиницю. У такому випадку податок буде мати значну стабілізуючу дію. Відповідно, якщо коефіцієнт еластичності менший за одиницю, то податок є нееластичним і відповідно, його стабілізуюча дія, є незначною. Як видно, ПДВ на імпорт і ввізне мито є еластичними податками і в короткостроковому періоді внаслідок зміни такого показника як зміна ВВП, так і в довгостроковому. Причому показник еластичності вітчизняних податків відповідає закордонному досвіду (більше одиниці).

Табл.1.4

Коефіцієнти еластичності окремих видів доходів бюджету за ВВП (у %)

[16,9]

Змінні	Україна		Довідково: еластичність показників в наслідок зміни ВВП на 1% для країн ОЕСР
	Еластичність показника в наслідок зміни ВВП на 1% (в короткостроковому періоді)	Еластичність показника в наслідок зміни ВВП на 1% (в довгостроковому періоді)	
Доходи бюджету	0,7	1,2	-
ПДВ на імпорт	1,2	2,7	1,0
Ввізне мито	1,7	0,9	1,0
Акцизний податок	0,7	0,6	1,0
ПДФО	0,7	0,9	1,3
Податок на прибуток підприємств	1,6	1,7	1,5

У таблиці 1.5 охарактеризовано ефект зміни бюджетних показників у 2022 році у разі реалізації певних ризиків у макроекономічному середовищі України. Як видно найбільший вплив на надходження такого митного податку

як податок на додану вартість на імпорт мають такі фактори як зниження інвестиційної привабливості України, внаслідок таких причин як наявність корупція в країні, низькі темпи реформ: (-3,3 млрд грн) та отримання низького врожаю зернових культур: (-3,3 млрд грн) та ввізного мита на 0,4 млрд грн..

Табл.1.5

Ефект зміни бюджетних показників у 2022 році у разі реалізації ризиків у макроекономічному середовищі (млрд гривень)[16, 10]

Змінні	Формування суттєвого дисбалансу на ринку праці, скорочення зайнятості	Вихід нерезидентів із ОВДП	Згорання іноземними компаніями інвестиційних планів у зв'язку із низькими темпами реформування та високим рівнем корупції	Збереження низької кредитної активності і комерційних банків у реальному секторі	Посилення неплатоспроможності суб'єктів економічної діяльності	Отримання низького врожаю зернових культур
Доходи бюджету	-2,4	-1,2	-8,5	-1,2	-1,1	-8,5
ПДВ на імпорт	-0,9	-0,5	-3,3	-0,5	-1,1	-3,3
Ввізне мито	-0,1	-0,1	-0,4	-0,1	-0,1	-0,4
Акцизний податок	-0,2	-0,1	-0,8	-0,1	-0,1	-0,8
ПДФО	-0,6	-0,3	-2,0	-0,3	-0,2	-2,0
Податок на прибуток підприємств	-0,5	-0,2	-1,6	-0,2	-0,2	-1,6

В науковій літературі існує розмежування понять фактора і джерела ризику. Так під фактором ризику розуміють ... «причини або рушійні сили, які породжують ризиковані процеси. Джерела ризику – це конкретні складові елементи факторів, які обумовлюють можливість втрат» [27, 115].

Виходячи з вищенаведеного розуміння факторів і джерел ризику, коротко охарактеризуємо їх стосовно митної сфери. Безумовно основним зовнішнім фактором, який впливає на виконання плану митних надходжень виступає діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, яке проявляється через такі показники як повнота обсягу сплати митних податків, достовірність і повноту відображення даних при декларуванні товарів тощо; наявність товару (вантажу), який характеризується через цінові та кількісні характеристики, їх класифікацію згідно УКТ ЗЕД тощо; митне законодавство, яке характеризується нестабільністю та неузгодженістю з митним законодавством за кордоном.

Табл.1.6.

Фактори і джерела митного ризику [1, 87]

Основні фактори ризику	Джерела ризику
Зовнішні фактори	
Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності	повнота сплати митних платежів, достовірність даних при декларуванні, час існування на ринку, відповідність транспортних засобів перевізників існуючим вимогам, маршрут перевезення за транспортними документами
Товар (вантаж)	цінові показники товару, кількісно-вагові показники, класифікація товарів відповідно до УКТ ЗЕД, країна походження товарів, митний режим поміщення товарів, якість товарів, інтелектуальна власність, товари "групи ризику" і товари "групи прикриття", неритмічність товаропотоку
Митне законодавство	нестабільність митного законодавства, неузгодженість вітчизняного митного законодавства з митним законодавством інших країн та міжнародними конвенціями
Внутрішні фактори	
Працівники митних органів	рівень кваліфікації, недобросовісність, професійні помилки, протиправні дії
Інформаційно-технічне забезпечення	рівень забезпечення митних органів засобами діагностики, надійність функціонування технічної системи, помилки роботи програмного забезпечення
Технології митного контролю	система управління ризиками, митний пост-аудит,
Взаємодія митних органів з правоохоронними і контролюючими органами	ввезення заборонених неякісних та шкідливих товарів

Серед внутрішніх факторів, виділяється фактор рівня компетенції працівників митних органів; їх інформаційно - технічного забезпечення; застосування у митній практиці відповідних сучасних технологій митного контролю, зокрема системи управління та аналізу ризиками (АСАУР), митного пост – аудиту; взаємодія митних органів з правоохоронними і контролюючими органами щодо наприклад, ввезення на територію України неякісних та шкідливих товарів.

Табл.1.7.

Класифікатор сфер ризику [1, 87]

Митний режим	Імпорт Реімпорт Експорт Реекспорт Транзит Тимчасове ввезення (вивезення) Митний склад Спеціальна митна зона Магазин безмитної торгівлі Переробка на митній території України Переробка за межами митної території України Знищення або руйнування Відмова на користь держави
Можливий характер порушення	Неправильна класифікація товару Неправдиві дані про походження товару Заниження/завищення митної вартості товару Недекларування товару Контрабанда/приховування від митного контролю Неправильні дані про підстави надання пільг зі сплати митних платежів Неправильні дані про характеристики/властивості товару Неправильні дані про характеристики/властивості товару
Можлива мета порушення	Ухилення від сплати/зменшення розміру ввізного мита Ухилення від сплати/зменшення розміру вивізного мита Ухилення від сплати/зменшення розміру особливого виду мита (антидемпінгового, спеціального, компенсаційного) Відшкодування ПДВ Відшкодування ПДВ Використання митних пільг Ухилення від нетарифних обмежень
Вид товару, стосовно якого може бути вчинене порушення	Товари сільськогосподарського виробництва Метали та брухт Товари, які містять об'єкти права інтелектуальної власності Отруйні, радіоактивні, вибухові речовини, небезпечні відходи Наркотичні засоби, психотропні речовини Зброя та боєприпаси Історичні та культурні цінності Міжнародна торгівля дикими видами тварин та рослин, що перебувають під загрозою зникнення

Також існує і класифікатори сфер ризику, один з них наведемо для розуміння і наглядності (табл.1.7). Згідно даного класифікатора до них відноситься: митний режим, який характеризується наявністю таких режимів як імпорт, реімпорт, експорт, реекспорт тощо; можливий склад порушення – їх насправді велика кількість на практиці, але основними серед них є заниження (завищення митної вартості), що впливає на надходження митних податків, контрабанда, недекларування товарів тощо; можлива мета порушення – всі випадки можна узагальнити розумінням того, що все зводиться до ухилення від сплати митних податків; вид товару, стосовно якого може бути вчинене порушення – наприклад, товари сільськогосподарського призначення.

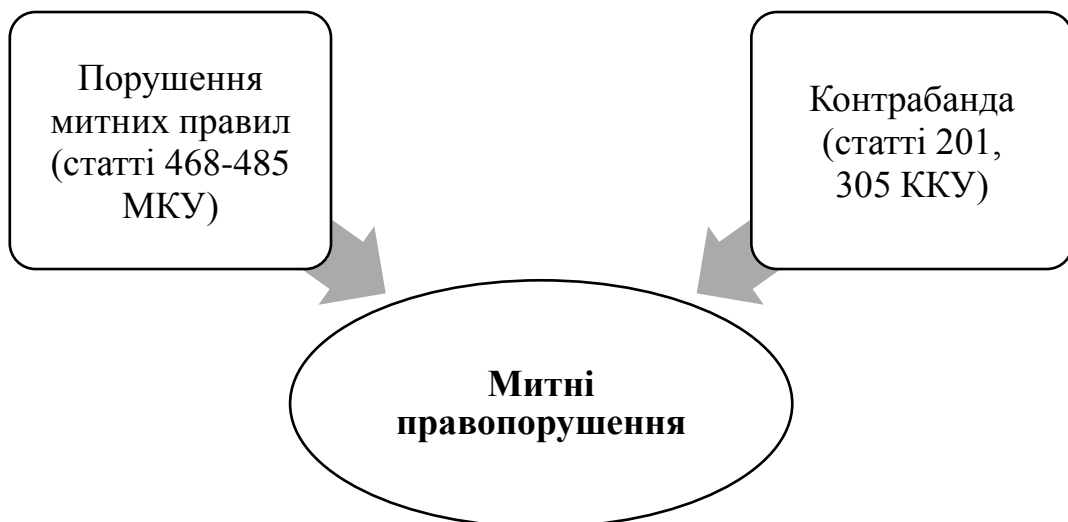


Рис. 1.1. Види митних правопорушень*

*Примітка. Розроблено автором на основі [21].

На рис.1.1. відмічено більш деталізовано види митних правопорушень згідно Митного кодексу України, як одних з найбільших ризиків стосовно ефективності формування дохідних частин бюджетів за рахунок митних податків. Більш детально методи, способи та прийоми боротьби з митними правопорушеннями за допомогою митного контролю нами буде розглянуто у другому розділі роботи.

Висновки до 1 розділу

Фіскальні ризики виступають невід'ємною складовою процесу бюджетного процесу, і впливають на ефективність виконання фіскальних завдань митними органами. Фіскальні ризики мають вплив на надходження митних платежів до бюджетів., тобто вони можуть мати вплив на виконання бюджетів тощо. Основним суб'єктом щодо відслідковування фіскальних ризиків. є міністерство фінансів України. Практичною дією щодо ризиків є побудова відповідних матриць, у яких відображається вплив макроекономічних чинників на потенційний фіскальний вплив. Крім того розраховується вплив ефект зміни бюджетних показників у разі реалізації ризиків у макроекономічному середовищі, зокрема найбільшими чинниками впливу на такі митні податки як податок на додану вартість на імпорتنі товари і ввізне мито є зміна інвестиційного клімату в країні та збір зернових культур. Розраховується вплив на еластичність основних митних податків зміна валового внутрішнього продукту.

Важливим є розуміння факторів і джерел митних ризиків. Фактори поділяється на зовнішні (суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, товар, митне законодавство) та внутрішні (працівники митних органів, інформаційно-технічне забезпечення, технології митного контролю, взаємодія митних органів з правоохоронними і контролюючими органами). До основних джерел зовнішніх факторів належать повнота сплата податків, цінові та кількісні характеристики товару, нестабільність митного законодавства; внутрішніх факторів – наявність передових технологій митного контролю АСАУР та пост-аудиту; технічне забезпечення митних органів, рівень кваліфікації працівників митних органів тощо.

Сфери митного ризику можна класифікувати за наступними показниками: існуючі митні режими; характер та мета порушення; вид товару, який може бути об'єктом порушення.

РОЗДІЛ 2

ПРАГМАТИКА ЗДІЙСНЕННЯ МИТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз виконання показників бюджету у контексті митних платежів

Перш ніж безпосередньо перейти до розгляду питання аналізу процесу виконання фіскальних завдань митними органами, а по суті формування бюджетів держави за рахунок митних платежів (рис.2.1), коротко охарактеризуємо їх склад і значення у цьому бюджетному процесі.

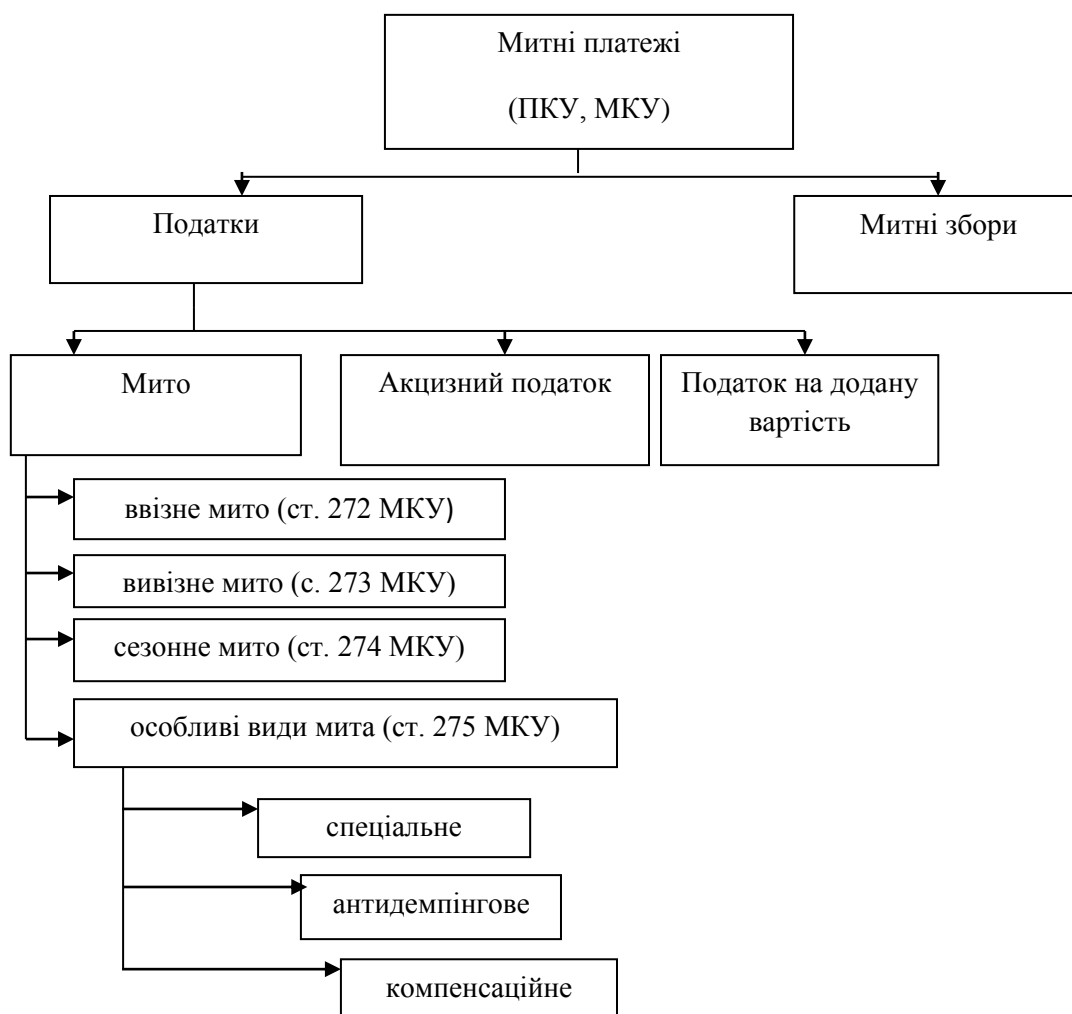


Рис. 2.1. Митні платежі, які адмініструють митні органи України [21; 30]

Згідно Митного кодексу, а зокрема ст.4 в Україні існують наступні митні платежі: мито; акцизний податок з ввезених на митну територію підакцизних товарів; податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

Якщо характеризувати мито як загальнодержавний податок (ст.271 Митного кодексу України, то воно ще поділяється на ввізне (ст. 272 МКУ); вивізне (ст. 273 МКУ); сезонне (ст. 274 МКУ) та особливі види мита (ст. 275 МКУ): спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне [21]. Важливим для розуміння адміністрування мита є те, що ставки мита ввізного поділяються на адвалерні; специфічні; комбіновані, а безпосередньо розмір ставки мита було встановлено Законом України № 584 – VII від 19.09.2013 року «Про Митний тариф України», на сьогоднішній день діє Закон України № 674 – IX від 01.07.2021 року «Про Митний тариф України» [44]. Ставки інших видів мита встановлюються окремими Законами України.

Щодо акцизного податку, то загальновідомо, що акцизний податок є непрямим податком на споживання окремих видів товарів і його ставки визначені у Податковому кодексі України.

Податок на додану вартість є непрямим податком і його ставки визначаються також Податковим кодексом України і складають 0%; 7%; 20% і визначаються від митної вартості товару.

Важливим у контексті виконання фіскальних завдань митними органами, є наявність таких елементів адміністрування як нарахування митних платежів (ст.295МК), строки сплати (виконання обов'язку зі сплати) митних платежів (ст.297МК) порядок і форми сплати (ст.298 МК), звільнення (умовне звільнення) від оподаткування митними платежами (ст.300 МК) [21].

Відмітимо, що основною рисою формування дохідних частин бюджетів за рахунок митних платежів, було те, що вони не є бюджетоутворюючими податками, окрім податку на додану вартість: питома вага у доходах Зведеного бюджету у 2021 році податку на додану вартість з ввезених на територію України товарів склала 22,9%, а у 2020 році 3,0; акцизного податку з ввезених

на митну територію України підакцизних товарів 5,2 і 0,6 % відповідно; ввізного мита 2,2 і 0.023 відповідно (табл.2.1).

Але поряд з тим, аналіз показників виконання бюджету за 2020 – 2021 рр. свідчать про те, що у 2021 році відбулось зростання митних податків у порівнянні з 2020 роком, що є позитивним моментом з позиції виконання фіскальних завдань держави митними органами: так сума податку на додану вартість з ввезених на територію України товарів зросла на 106,6 млрд грн. або на 38,9 %; акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) на 22,7 млрд грн. або на 35,2%; ввізного мита на 6,7 млрд грн. або на 22%.

Табл.2.1

**Показники виконання Зведеного бюджету України за січень –
грудень 2020 – 2021 рр.[26]**

Показники	2020	2021	Темп росту		Питома вага	
			%	млрд. грн.	2021, %	Зміна до 2020 р. у в.п.
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	64,4	87,0	135,2	22,7	5,2	0,6
ПДВ з ввезених на територію України товарів	274,1	380,7	138,9	106,6	22,9	3,0
Ввізне мито	30,2	36,9	122,0	6,7	2,2	0,023

Якщо ж розглядати планові показники на 2022 рік (табл.2.2), то наприклад у порівнянні з показниками 2021 року, по таких митних податках як акцизний податок і ввізне мито, заплановано зменшення надходжень з 87,0 до 76,0 млрд грн., ввізного мита з 36,9 до 35,6 млрд грн. відповідно, збільшення заплановано тільки по податку на додану вартість з 380,7 до 405,7 млрд грн.. Але у порівнянні з 2020 роком по всіх митних податках заплановано збільшення.

Але зрозуміло, що у 2022 році серед чинників, які будуть мати вплив на виконання плану митних надходжень і на зусилля митних органів щодо виконання фіскальних завдань держави, буде мати такий чинник як повномасштабна війна Росії проти України.

Причому цей фактор ризику було дуже важко прорахувати, по крайній мірі його масштаби і на наш погляд він буде мати значний вплив на процес формування фінансових ресурсів бюджетів за рахунок митних податків (про це свідчать і дані табл.2.3).

Табл.2.2

Показники Зведеного бюджету України на 2022 рр., млрд грн. [26]

Показники	Всього	Загальний фонд	Спеціальний фонд
ПДВ з ввезених на територію України товарів	405,7	405,7	-
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	76,0	14,0	61,0
Ввізне мито	35,6	25,7	9,9
Вивізне мито	0,9	0,9	-
Особливі види мита та сезонне мито	0,85	0,85	-

Характеризуючи виконання бюджетних показників за січень – липень 2022 року у порівнянні з січнем – липнем 2021 року (загальний фонд Державного бюджету) (табл.2.3), відмітимо ряд особливостей, які притаманні цьому процесу, зважаючи на обставини, які склалися, а саме війну з росією. Як видно з даних табл.2.3., що сума доходів виросла на 147,3 млрд грн. або на 16,8%, по основних митних податках сума надходжень зменшилась: по податку на додану вартість з ввезених на територію України товарів на 73,9 млрд грн. або 38,4%, по ввізному миту на 7,2 млрд грн. або на 51,4%, по акцизному

податку (без виділення акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) на 4,8 млрд грн. або 10,6%.

Можна зробити висновок, що в адмініструванні митних податків відбулись якісь глобальні зміни: або послаблення ефективності роботи митних органів, або присутні рішення певні держави у цій сфері у зв'язку з війною.

Табл.2.3.

Виконання бюджетних показників за січень – липень 2022 року у порівнянні з січнем – липнем 2021 року (загальний фонд Державного бюджету) [26]

Показники	2022	Відхилення 2022 у порівнянні з 2021	
		млрд грн.	%
Доходи, всього	1022,5	147,3	16,8
ПДВ з ввезених на територію України товарів	-118,4	-73,9	-38,4
Ввізне мито	-6,8	-7,2	-51,4
Акцизний податок (без виділення акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції))	40,3	-4,8	-10,6

Ми вважаємо, що саме рішення Уряду України щодо пільгового оподаткування ряду товарів (робіт і послуг) і привели до втрати частини надходжень(більш детально цей процес буде розглянуто у параграфі 2 третього розділу роботи), зараз тільки відмітимо, що це рішення у сфері ввезення товарів з гуманітарною метою, лікарських засобів, товарів для потреб армії і волонтерів, пільги, що були надані на ввезення транспортних засобів фізичними особами з-за кордону. пільги при ввезенні устаткування на територію індустріальних парків, послаблення вимог митного контролю(спрощена декларація), розширення списку відповідних товарів критичного імпорту тощо.

Зрозуміло, що у період війни такі дії держави можуть бути виправданими з позиції її потреб чи соціальними факторами, але поряд з цим, вони

однозначно призводять до втрати митних надходжень і проблем з формуванням дохідних частин бюджетів. Тому багато з яких рішень були відмінені, наприклад пільгове оподаткування транспортних засобів ввезених з-за кордону, повернення акцизів і ПДВ на бензин, дизельне паливо та скраплений газ, біопаливо, окрім палива на потреби Міністерства оборони України, але тільки на період воєнного чи надзвичайного стану.

Крім того, в умовах війни держава зробила наголос на фінансуванні бюджету за рахунок запозичень: «офіційні трансферти від ЄС, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ становили 19,8 відсотка від загальної суми доходів державного бюджету; серед надходжень в загальному обсязі доходів зведеного бюджету України надходження склали 15,7 відсотка; за січень–липень 2022 року Державний бюджет України отримав таких надходжень на 159,8 млрд грн; більше, у порівнянні з січнем–липнем 2021 року» [26].

На наш погляд, такий напрямок формування бюджетних ресурсів виправданий можливо тільки в умовах війни чи надзвичайного стану, але не для звичайних мирних умов функціонування економіки України. Саме формування дохідних частин бюджетів за рахунок податків є правильним, тому що він направлений на розвиток вітчизняної економіки, стимулювання і створення сприятливих умов для бізнесу і відповідно сума отриманих податків є каталізатором розвитку вітчизняної економіки і ставлення платників податків до держави.

2.2. Моніторинг фіскальних пріоритетів митного контролю

Серед факторів чи процесів, які б сприяли підвищенню ефективності виконання фіскальних завдань митними органами, можна виділити фактор застосування основних форм і методів митного контролю для збільшення митних надходжень до бюджетів.

Відмітимо, що основним фактором недонадходження митних платежів є наявність митних правопорушень у митній сфері країни, які неминуче призводять до зменшення суми сплати до бюджетів.

Основну роль у боротьбі з ними відіграє саме митний контроль за допомогою наявності специфічних форм і прийомів, які використовуються кваліфікованими працівниками митних органів у процесі здійснення митного оформлення товарів при перетині митного кордону України.

Саме тому від ефективності митного контролю як одного з напрямків діяльності митної служби, багато в чому залежить і ефективність збору митних платежів до бюджету митними органами, хоча ще раз підкреслимо, що ця функція не повинна бути домінуючою у діяльності митної служби, виходячи з світового досвіду. Розглянемо один з напрямків митного контролю, а саме контроль за митною вартістю товарів.

Основою для нарахування і сплати митних платежів, є митна вартість товару. Навколо її визначення завжди точиться боротьба між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності і митними органами на рахунок правильності її визначенню, оскільки вона по суті виступає базою оподаткування: чим вона менша, тим менша платежів треба заплатити, і навпаки. Найбільш типовою схемою є завезення дорогих товарів по вартості по ціні дешевших.

Доцільно розглянути, що ж таке митна вартість, для того, щоб зрозуміти дії суб'єктів бізнесу і контролюючих органів з цього питання. Як ми вже відмічали, митна вартість – це вартість товарів, яка використовується митними органами для нарахування митних (податкових) платежів, з метою ведення митної статистики, застосування заходів державного регулювання ЗЕД тощо.

На практиці, саме ціна товару, який ввезений і яка повинна бути сплачена і яка відображена у відповідних супроводжуючих документах між покупцем цього товару і його постачальником, і є митною вартістю.

Табл.2.4.

Методи визначення митної вартості товарів [21]

Методи визначення митної вартості товарів	
Основний (за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (вартість операції))	Другорядні
<ul style="list-style-type: none"> -> Застосовується у разі, якщо: -> немає жодних обмежень щодо прав покупця (імпортера) на використання оцінюваних товарів -> покупець і продавець не пов'язані між собою -> жодна частина виручки від будь-якого подальшого перепродажу, розпорядження або використання товарів покупцем не надійде прямо чи опосередковано продавцеві -> щодо продажу оцінюваних товарів або їх ціни відсутні будь-які умови або застереження, які унеможливають визначення вартості цих товарів 	<ul style="list-style-type: none"> -> за ціною договору щодо ідентичних товарів -> за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів -> на основі віднімання вартості -> на основі додавання вартості (обчислена вартість) -> резервний метод

Відмітимо, саме цей метод (за ціною товару (контракту)) і є основним для визначення митної вартості, але у процесі діяльності митні органи можуть використовувати і методи визначення вартості товарів за ціною аналогічних або подібних товарів, на основі віднімання (додавання) вартості та резервний (табл.2.4). Але вони застосовуються тільки тоді, коли внаслідок застосування першого методу, не вдалося визначити митну вартість.

Митна вартість зазначається у митній декларації самим декларантом на основі документально підтверджених даних: контракт, рахунок – фактура тощо.

Якраз саме дані табл.2.5 і характеризують ефективність проведення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів.

Таблиця 2.5

Кількість прийнятих посадовими особами митних органів рішень про коригування митної вартості, коду УКТ ЗЕД і країни походження товару за

2019 – I півріччя 2021 рр. [14, 42]

Період	Кількість поданих МД (МД-2, МД-15, МД-16), тис. шт.	Кількість прийнятих рішень про коригування, тис.				Питома вага МД, щодо яких прийнято рішення про коригування в загальній кількості поданих МД, відс.
		разом	у тому числі			
			митної вартості	коду УКТ-ЗЕД	країни походження	
2019 р.	9-174,4	46,3	40,4	3,1	2,8	0,5
2020 р.	9-186,0	24,9	19,9	2,4	2,6	0,27
січень – травень 2021 р.	4-555,7	11,8	9,2	1,1	1,5	0,26
Разом	22-916,1	83,0	69,5	6,6	6,9	0,36

Як видно з даних таблиці, у 2020 році було прийнято 19,9 тис рішень про коригування митної вартості, а у 2019 році таких рішень було 40,4 тис., тобто практично менше у два рази. Може бути декілька пояснень такій цифрі: або підвищилась ефективність митного контролю, або платники податків стали більш свідомими.

Відмітимо, що на практиці у випадку виникнення сумнівів у працівників митних органів, щодо достовірності показників митної вартості (розбіжності у ціні товару, невідповідність фактичних характеристик товару під час проведеного митного огляду характеристикам, які заявлені у супровідних документах, підозри у підробці податних документів, відсутність документів, які б підтверджували ті чи інші складові митної вартості тощо), то вони мають право вимагати додаткові документи у суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності (ст.53 Митного кодексу України).

Таблиця 2.6

Аналіз процесу складання протоколів про порушення митних правил та накладення штрафів згідно зі статтею 485 Митного кодексу за 2019 – січень – травень 2021 рр.[14, 48]

Показник		2019 р.	2020 р.	Січень– травень 2021 р.	Разом
К-ть прийнятих рішень про коригування митної вартості, кодів УКТ ЗЕД, країни походження		46 286	24 927	11 849	83 062
Складено протоколів про ПМП	к-ть	1 201	962	426	2 589
Накладено штрафів	сума, млн грн	1 666,5	137,3	51,5	1 855,3
	к-ть	950	725	200	1 875
Оскаржено штрафів в адміністративному та судовому порядку	к-ть	475	295	65	835
	сума, млн грн	1 229,3	83,8	16,6	1 329,7
К-ть рішень прийнятих на користь суб'єктів ЗЕД		282	112	8	402
Відмінена сума штрафів, млн грн		106,3	17,7	0,3	124,3
К-ть рішень прийнятих на користь митного органу		62	26	2	90
Підтверджена сума штрафів, млн грн		14,5	12,5	0,5	27,5
Сплачено штрафи	к-ть	269	160	34	463
	сума, млн грн	6,5	3,2	0,4	10,1
Не сплачено штрафи*	к-ть	399	453	158	1 010
	сума, млн грн	1 553,7	116,4	50,8	1 720,9

Дані табл.2.5 характеризували процес прийняття кількості прийнятих рішень про коригування митної вартості, а дані табл.2.6 вже показує процес прийняття рішень по результатах митного контролю щодо митної вартості.

Як видно, існує чітка залежність між кількістю рішень про коригування митної вартості, кодів УКТ ЗЕД, країни походження, тобто по суті порушень митних правил і кількістю складених протоколів: із зменшенням кількості з 46 286 у 2019 році до 24 927 у 2020 році. зменшилась і кількість протоколів про ПМП з 1 201 до 962 і сума накладених штрафів з 1 666,5 млн грн до 137,3 млн грн. і їх кількість з 950 до 725 відповідно.

Платник податку має право отримати від митного органу письмову інформацію щодо причин перерахунку митної вартості і прийомів та методів, які використовувались при її коригуванні.

Але на практиці більшість рішень митних органів про коригування митної вартості у судах скасовуються, саме через те, що митні органи не в змозі

довести у судовому порядку обґрунтованість своїх вимог щодо перерахунку суми митної вартості, що свідчить про слабку кваліфікацію працівників митної служби і їх юридичних підрозділів. Але існує і зворотній процес, коли суди відмовляють у позовах про скасування рішень щодо коригування митної вартості [2].

Так, ми бачимо, що у 2019 році було оскаржено штрафів в адміністративному та судовому порядку 475 штрафів на суму 1 229,3 млн грн., з яких кількість рішень прийнятих на користь суб'єктів ЗЕД склала 282 і відмінена сума штрафів 106,3 млн грн. У 2020 році відповідні суми склали: 295, 83,8 млн грн і 112 і 17,7 млн грн.

Кількість рішень прийнятих на користь митного органу набагато нижча: 62 у 2019 році і підтверджена сума штрафів 14,5 млн грн. і у 2020 році відповідно 26 і 12,5 млн грн. Ці цифри підтверджують нашу думку про те, що платники податків у судах мають більш аргументовані позиції. Не на користь митної служби свідчать і цифри щодо сплачених і несплачених штрафів: 269 на суму 6,5 млн грн. і 399 на суму 1 553,7 млн грн. у 2019 році і 160 на суму 3,2 млн грн. і 453 на суму 116,4 млн грн. у 2020 році відповідно.

Більш демонстративними саме щодо митної вартості є дані рис.2.3, які характеризують обсяги загальної митної вартості імпортованих товарів, задекларованої суб'єктами ЗЕД, митної вартості, що підлягала коригуванню, та суми додатково скоригованої митної вартості. Ще раз підкреслимо. Що така увага до митної вартості викликана тим, що її невірне обрахування призводить з однієї сторони до збільшення часу на митне оформлення, оскільки при виникненні додаткових запитань у працівників митних органів, може виникнути необхідність у наданні додаткових документів суб'єктом бізнесу і з іншої сторони. Можуть виникнути недоплати (переплати) митних платежів.

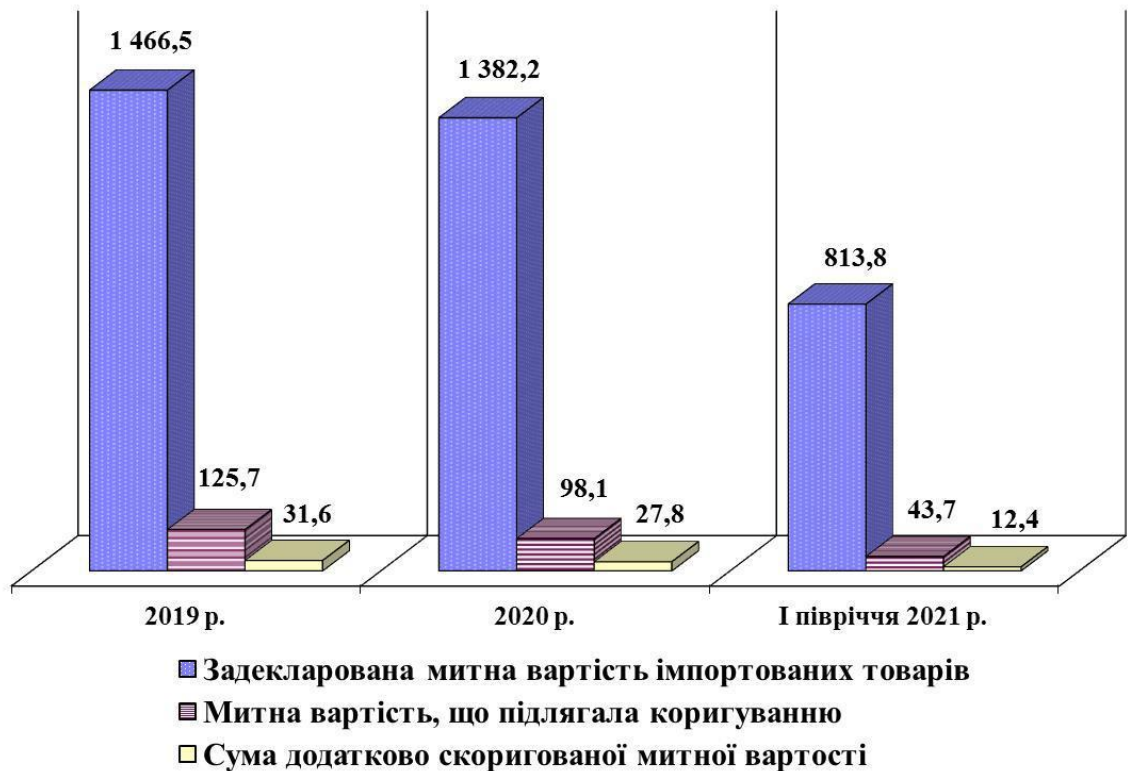


Рис. 2.2 Аналіз обсягів загальної митної вартості імпортованих товарів, задекларованих суб'єктами ЗЕД, митної вартості, що підлягала коригуванню, та суми додатково скоригованої митної вартості за 2019 – 2020 рік та січень – травень 2021 року (млрд грн) [14, 43]

Як видно з даних рис.2.2. (порівняння 2019 , 2020 і першого півріччя 2021 року) існує чітка залежність між цими взаємопов'язаними показниками: чим менший обсяг задекларованої загальної митної вартості імпортованих товарів (1466,5 млрд грн., 1382.2 і 813,8 відповідно по роках), тим менший обсяг митної вартості, що підлягала коригуванню (125,7 млрд грн., 98,1 і 43,7 відповідно) і тим менший обсяг сум додатково скоригованої митної вартості(31,6 млрд грн., 27,8 і 12,4 відповідно). В принципі, ці цифри і цей взаємозв'язок, є цілком логічними.

Ще одним напрямком дослідження ефективності виконання фіскальних завдань митними органами, є безпосередньо контроль за сплатою митних платежів, наприклад мита.

Таблиця 2.7

Аналіз стану обліку платників податків, які не сплачували мито в митних органах за 2019 – I півріччя 2021 рр. [14, 36]

Показники	Кількість осіб, які перебували на обліку*	Фактично здійснювали митні формальності**					
		од.	відс.	Не сплачували мито			
				разом, у т. ч.	відс.	експорт	імпорт
2019 р.	133-735	59-734	44,7	23-539	39,4	22-959	10-528
2020 р.	147-409	61-451	41,7	22-539	36,7	22-163	10-374
Відхилення, +/- %	13%674/110,2	1%717/102,9	-	-1000/95,8	-	-796/96,5	-154/98,5
I піврічч. 2020 р.	140-393	48-786	34,7	18-898	-38,7	16-770	8-979
I піврічч. 2021 р.	153-767	52-655	34,2	19-733	37,5	17-723	9-531
Відхилення, +/- %	13374/-109,5	3%869/107,9	-	835/104,4	-	953/105,7	552/106,1

З позиції митних надходжень наявність осіб, які не сплачували мито, вже є негативною тенденцією для мобілізації його на потреби бюджетів, незважаючи на причини такого явища: пільги або ухилення від сплати. З даних табл.2.7 чітко видно таку тенденцію, як майже двократне перевищення суми несплати мита по експорту над імпортом: 22 959 осіб у 2019 році і 10 528 відповідно, 22 163 у 2020 році і 10 374 відповідно. Така ж тенденція присутня, якщо ми розглядаємо порівняння I піврічч. 2021 р. і I піврічч. 2020 р.

Позитивною тенденцією є те, що у 2020 році кількість таких осіб по експорту зменшилась на 796 осіб або на 3,5%, а по імпорту на 154 особи або 1,5%. Любе зменшення негативного фактору, який впливає на суму митних надходжень, можна розцінювати як позитивне явище, хоча доцільно відмітити, що не вся сума наприклад наданих пільг, є прямими втратами для бюджету.

Висновки до розділу 2

Митними платежами, які формують дохідні частини бюджетів, є мито, ПДВ з ввезених на територію України товарів, акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції). Аналіз виконання плану митних надходжень в умовах кризових явищ, а зокрема війни, яка суттєво ускладнюють виконання фіскальних завдань митними органами, дозволив прослідкувати таку тенденцію, як падіння надходжень від ПДВ з ввезених на територію України товарів, мита, акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції). На наш погляд, це було зумовлено наданням митних пільг по певних видах товарів, робіт і послуг, які зумовлені гострими потребами держави у сфері обороноздатності країни, волонтерів, простих громадян, які наприклад втратили транспортні засоби внаслідок воєнних дій, соціальними (відміна акцизів і ПДВ на бензин, дизельне паливо, скраплений газ з метою зниження ціни і насичення ринку). Крім того, виникає проблема заміщення втрати цих надходжень. Одним з способів, особливо в період війни є залучення офіційних трансфертів від ЄС, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ. Ці кошти частково компенсують втрати бюджетних надходжень від митних податків та від зменшення обсягів зовнішньоекономічних зв'язків, міжнародної торгівлі, які неминуче присутні в умовах війни, та й взагалі любых кризових явищ, наприклад в умовах корона вірусної інфекції.

Відмітимо, що такі дії призводять до неминучих втрат бюджетних надходжень у частині митних податків, але поряд з тим вони виконують ті цілі і задачі, які держава ставить при їх впровадженні в умовах військового стану.

Важливу роль у збільшенні митних надходжень відіграє митний контроль, особливо за формуванням митної вартості товарів суб'єктами бізнесу, враховуючи, що вона є базою оподаткування товарів. Митна служба має право коригувати митну вартість одним з існуючих способів, вважаючи, що

платник податку неправильно її визначив. В свою чергу, суб'єкт бізнесу має право оскаржити це рішення в суді і практика показує, що більшість рішень приймається на користь суб'єкта господарської діяльності.

РОЗДІЛ 3

ОСНОВНІ ВЕКТОРИ ПОКРАЩЕННЯ ВИКОНАННЯ ФІСКАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ ДЕРЖАВИ

3.1. Зарубіжний досвід формування митного потенціалу

Розпочинаючи розгляд даного питання, відмітимо, що в світі існує велике розмаїття систем організації митних служб у залежності від основних завдань, які ставляться перед ними державою, пріоритетів митної політики у кожній країні, статусу та функцій, якими наділені митні служби, її підпорядкованості у ієрархії державного управління. Відразу відмітимо, у контексті теми нашого дослідження, що у всіх країнах фіскальна функція присутня у діяльності митних структур, але вона далеко не є основною і пріоритетною, як в Україні.

Так, у Німеччині митні органи мають широкі повноваження, але окрім справляння митних платежів, велика увага приділяється боротьбі з контрабандою наркотичних, тютюнових і лікєро-горілочаних виробів, зброї та боєприпасів. Крім того, відомство, а воно у Німеччині називається Генеральною митною дирекцією (Generallzolldirektion), ще й має завдання щодо запобігання фінансуванню й припинення фінансування тероризму, боротьба з нелегальною трудовою діяльністю. Останні функції є достатньо несподіваними, якщо порівнювати з українською митницею [28,123].

Взагалі вважається, що серед серед країн - членів ЄС, Німеччина наділена чи найбільшими повноваженнями у сфері оперативно-розшукових повноважень.

Щодо організації митних органів у США, то на наш погляд, у цій країні простежується розмиття функцій митної служби у нашому розумінні згідно нашої організації діяльності митної служби і найменша зосередженість на фіскальній функції. Головним завданням митних органів є забезпечення

безпеки її населення від зовнішніх загроз. Виокремлення такого ризику як протиправні дії проти американських громадян, що мають іноземне походження, є нетрадиційним для функціонування митних служб.

Велика кількість структур, які мають за мету забезпечення митної безпеки, входять до складу Міністерства внутрішньої безпеки США (U.S. Department of Homeland Security) (DHS): Митно-прикордонна служба (Customs and Border Protection), Імміграційна та митна поліція (Immigration and Customs Enforcement), Берегова охорона (Coast 3 Guard), Служба громадянства та імміграції (Citizenship and Immigration Service), Адміністрація транспортної безпеки (Transportation Security Administration).

Питаннями забезпечення митної безпеки у Митно-прикордонній службі займаються понад 62 450 співробітників. Структурно служба «складається з 5 підрозділів: митниця (Field operations), яка здійснює функції митного та паспортного контролю в пунктах пропуску й зонах митного контролю; прикордонний патруль (Border patrol), який виконує свої функції поза пунктами пропуску; підрозділи повітряно-морських сил (Air and marine operations); а також підрозділи розслідувань (Operations support); торгівлі (tTrade) та служба забезпечення (enterprise service) – аналог нашого організаційно-розпорядчого підрозділу» [52, 6].

Відмітимо, що «бюджет відомства складає 13,6 млрд. дол. на рік, при цьому митні органи США забезпечують надходжень до федерального бюджету на суму близько 30 млрд. дол. (що становить менше 1% загальної дохідної частини, яка дорівнює майже 4 трлн. дол.)» [52,6].

Якщо ж говорити про структуру, то регіональна структура митного напряму складається з 20 митниць (Field Operations offices), 328 пунктів контролю (ports of entry) і 15 станцій попереднього контролю в Канаді, Ірландії та країнах Карибського басейну.

Ще одна структура, яка займається питаннями забезпечення митної безпеки. але правда вже входить структурно у Міністерство юстиції США – це

Адміністрація щодо боротьби з наркотиками (Drug Enforcement Administration) [50, 167].

Як видно, навіть з назв органів, ніде не ставиться пріоритетом у діяльності фіскальна функція.

Цікавим країнами для розгляду є наступні країни, а саме Велика Британія та Франція. Британська модель була прототипом побудови державної фіскальної служби в Україні, а французька була основою побудови митних органів України у 90 – их роках.

У Великій Британії Її Величності служба доходів і митниць (Her Majesty's Revenue & Customs не має повноважень міністерства, вона тільки відповідає за реалізацію стратегії податкової політики, яку розробляє Казначейство (Міністерство фінансів) і вона була заміною існуючій на тоді Службі внутрішніх доходів і Митно-акцизній службі. Але вже серед основних завдань, виділяється захист фіскальної безпеки держави та забезпечення надходження коштів до бюджету. Але у її структурі серед 72 департаментів тільки два відповідає митному напрямку: Митний департамент та Департамент трансформації митниці, з чого можна зробити висновок про надання пріоритету іншим напрямкам, наприклад захист соціальної та фізичної безпеки країни [52, 7].

Серед головних завдань підпорядкованої Міністерству державних рахунків Генеральної дирекції митниць і непрямих податків (Direction generale des douanes et droits indirects), а саме боротьба з шахрайством, підтримка економічної діяльності та сприяння оподаткуванню, ми вже бачимо безпосередньо завдання пов'язані з економікою та оподаткуванням, при цьому забезпечуючи щороку близько 13% суми державних доходів.

Виконувати це завдання дозволяє наступна структурна побудова митної системи: «генеральна дирекція митниць і непрямих податків; 12 міжрегіональних дирекцій; 42 регіональних дирекцій» [52, 8].

Вважається, що у Митної Служби Республіки Польща (Służba Celna Rzeczypospolitej Polskiej) блок фіскальних функцій, серед яких є повноваження

щодо нарахування та стягнення податку на додану вартість та акцизу, є найменшим, а захисних – найоб’ємнішим [22].

Розглянемо організаційну структуру митної служби Польщі (табл.3.1).

Табл.3.1.

Організаційна структура митної служби Польщі [8, 8]

Міністерство фінансів Польщі				Митно – акцизна рада
Департамент акцизного та екологічного податку	Департамент митної служби	Департамент митної політики	Департамент митного та акцизного контролю	
Митниці			Митні лабораторії(Центральна митна лабораторія, митні лабораторії)	
Митні відділи				

Як видно з табл.3.1. митна служба в Польщі входить до складу Міністерства фінансів, тобто вона не має статусу міністерства і видно поєднання адміністрування митних і звичайних податків.

Необхідно також відмітити, що польська митна служба забезпечує біля 41% доходів місцевих бюджетів за рахунок акцизів з імпортованих та внутрішніх товарів, імпортованого мита. Поряд з цим 75% імпортованих податків перераховується до бюджету Європейського Співтовариства [8, 81].

Як видно з даних табл.3.2 Митна служба Польщі, якщо говорити про фінансові функції,здебільшого безпосередньо їх здійснює на рівні митних відділів, наприклад контроль за справлянням митних платежів, митного контролю. На рівні міністра фінансів здійснюється контроль за виконанням бюджетних завдань, тобто митна складова бюджету знаходиться під особливим контролем. Поряд з цим бачимо такі незвичні сфери діяльності митних органів контроль за легальністю працевлаштування іноземців

Табл.3.2

Розподіл повноважень між рівнями управління митною справою в Польщі [8]

Міністерство фінансів Польщі	Контроль за справами, які належать до компетенції митних органів; контроль за виконанням бюджетних завдань митними органами; формування кадрової та освітньої політики митних органів
Митна служба Польщі	Контроль за дотриманням митного права; контроль справляння митних зборів та інших зборів, пов'язаних із переміщенням товарів; податковий контроль, стягнення акцизного податку; співпраця в реалізації спільної європейської політики; ведення статистик внутрішнього товарообігу між країнами – членами ЄС; запобігання незаконному вивезенню культурних цінностей; контроль за легальністю працевлаштування іноземців; співпраця з митними органами інших країн членів ЄС і міжнародними організаціями
Митниці (директори митниць)	Реалізація державної митної політики; здійснення контролю за діяльністю начальників митних відділів; прийняття рішень у другій інстанції в справах; реалізація кадрової політики і підвищення кваліфікації в структурних підрозділах митниці; виконання інших завдань, закріплених статутом
Митні відділи (начальники митних відділів)	Контроль за справлянням митних платежів; контроль за справлянням акцизного податку; контроль за здійсненням митного контролю та митного огляду; здійснення податкового нагляду; здійснення інших функцій, перелічених в окремих правилах

Якщо ж все таки говорити про виконання фіскальних функцій, то «наприклад, одним із завдань директора Митної палати є виявлення, запобігання та боротьба з фіскальними правопорушеннями й злочинами й притягнення до кримінальної відповідальності осіб, що їх вчинили, в межах, визначених Фіскальним кримінальним кодексом Республіки Польща (п. 1 ст. 19), а керівник Митної Служби покликаний до аналогічних активностей у податковій сфері (п. 1 ст. 20)» [22, 316].

У Грузії у діяльності митних органів переважає регулююча функція, а не фіскальна, що передбачає контроль за внутрішнім ринком товарів і здійснення

протекціоністської політики щодо національних товаровиробників. Внаслідок цього міністерство фінансів Грузії не доводить плану по надходженню митних платежів до бюджету, а ввізне мито наприклад, адмініструється згідно директив Міністерства економічного розвитку. У табл.3.3. відображено перелік податків, які адмініструються митною службою Грузії.

Табл.3.3

Склад митних платежів Грузії [8]

Митні платежі Грузії	
Податки	Митні збори
Митний податок	Збір за митні процедури
Акцизи	Збір за видачу ліцензії
Податок на додану вартість	

Після проведення процедур митного контролю, товари і транспортні засоби відповідно до Митного кодексу Грузії підлягають оподаткуванню митом (три ставки ввізного мита -0%, 5 і 12%), податком на додану вартість і акцизним податком. Наявність всього трьох ставок ввізного мита і відповідно трьох тарифних категорій, які визначає Міністерство економічного розвитку Грузії, дозволяє зменшити кількість випадків заниження митної вартості, яка є основою для нарахування митних платежів..

Виконання фіскальних повноважень Митної служби Канади відбувається згідно положень визначених Митним Актом [59], поряд з контрольними, фіскальними, технологічно-креативними, фасилітативними, захисними й оперативно-розшуковими [22, 317- 318].

Проведений аналіз дозволив константувати, що однією з основних функцій митних органів є запобігання правопорушенням (у тому числі й кримінальним). По цій причині в більшості країн світу митні органи мають право на здійснення оперативно-розшукової діяльності, це зокрема відображено і у Митному кодексі Європейського Союзу [51]. При цьому можуть застосовуватись такі форми контролю як секретне спостереження,

використання допомоги осіб, не задіяних у митній службі і допускається застосування засобів безпосереднього примусу у формі застосування фізичної сили та індивідуальних технічних і хімічних засобів або засобів, призначених для обеззброєння й конвоювання осіб [50, 169].

В Україні відповідні положення щодо оперативно-розшукової діяльності відображено у ст. 2 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» [45], у ст.5 наведено перелік органів, які мають право її здійснювати. Аналіз показав, що у сфері митної справи повноваження щодо здійснення оперативно-розшукової діяльності передбачені лише у сфері боротьби з контрабандою, причому так званої економічної чи «товарної» контрабанда, тобто мова фактично йде про фактично ухилення від сплати податків.

В Україні ні організаційна структура митних органів (немає спеціальних відповідних підрозділів по боротьбі з контрабандою), ні нормативно – правова база (митна служба немає статусу правоохоронного органу, відсутнє право на розвідувальну діяльність), не сприяє створенню умов для практичної реалізації оперативно – розшукової діяльності у митній сфер, що іде в розріз із світовою практикою. У цьому контексті необхідно ще «уніфікація митного та кримінального процесуального законодавства України в частині, що стосується забезпечення дієвих механізмів реалізації митними органами оперативно-розшукових заходів щодо злочинів, ознаки яких можуть бути виявлені під час здійснення митного контролю» [50, 169].

3.2. Напрямки вдосконалення виконання фіскальних завдань в умовах невизначеності в Україні

Перш ніж безпосередньо перейти до розгляду питання про вдосконалення фіскальної ефективності митного оподаткування, охарактеризуємо у цьому параграфі роботи основні показники, які формують базу митної сфери країни і той вплив, який вони мають на процес мобілізації митних надходжень.

На рис.3.1.відображено перелік показників, які мають безпосередній вплив на митні надходження держави. Частина з них ми вже розглядали у першому розділі роботи, а саме валовий внутрішній продукт (номінальний та реальний), експорт та імпорт, сальдо зовнішньоекономічної діяльності, індекс цін промислової та сільськогосподарської продукції, індекс споживчих цін. Макропоказники знаходяться у великій залежності від низки суб'єктивних та об'єктивних факторів, які за розмірами відрізняються на кожному етапі розвитку суспільства та економіки, як світової, так і України.

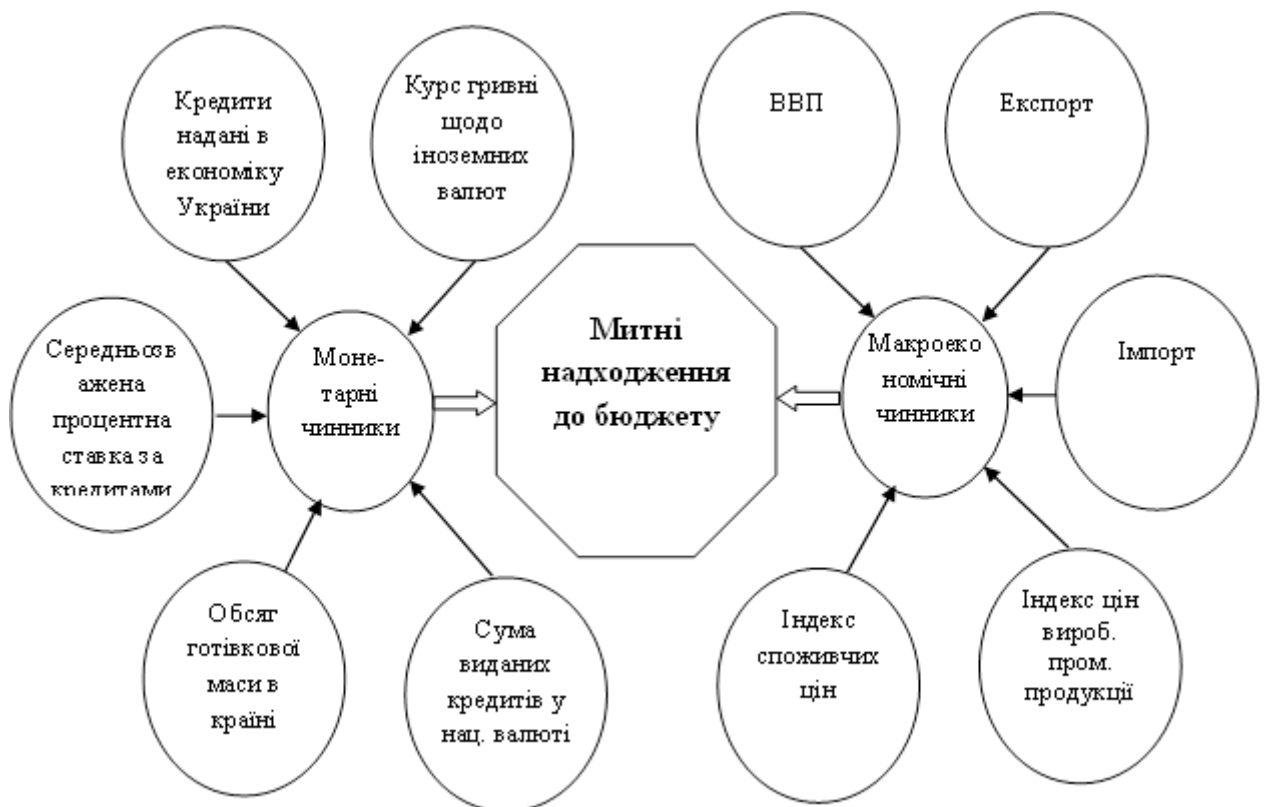


Рис.3.1. Перелік показників, які мають визначальний вплив на митні надходження до бюджету

Наприклад, від показників експорту та імпорту безпосередньо залежить обсяг митних надходжень (податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів, мито, акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)), митних пільг, кількість платників податків.

Монетарні чинники, а саме обмінний курс гривні до основних валют світу (долар, євро), обсяг готівкової та безготівкової маси, суми виданих кредитів та

відсоток за кредитами мають на наш погляд, менший вплив саме на митні надходження, але має великий вплив на фінансово – господарську діяльність суб’єктів бізнесу, тобто платників податків, внаслідок якої і виникає сплати тієї чи іншої суми податків, на тому чи іншому етапі розвитку економіки України. .

Табл.3.4

**Вплив управлінських рішень на виконання фіскальних завдань
митних органів**

№п.п	Зміст управлінського рішення	Ефект стосовно митних надходжень
1.	Пільгове розмитнення транспортних засобів у період війни	Негативний
2.	Скасування пільги на імпортовані товари та авто:	Позитивний
3.	Впровадження нульової ставки акцизу на бензин, дизельне паливо та скраплений газ, а також зниження ПДВ з 20 до 7%.	Негативний
4.	Скасування нульової ставки акцизу на бензин, дизельне паливо та скраплений газ, біопаливо а також зниження ПДВ з 20 до 7%.	Позитивний
5.	Звільнення від оподаткування ввізним митом нового устаткування (обладнання), що ввозиться учасниками індустріальних парків для власного використання.	Негативний
6.	Товари, які належать до групи 27 митного тарифу (паливо, нафта, бітумінозні речовини тощо), визнаються гуманітарною допомогою та безоплатно передаються на потреби ЗСУ, військовим формуванням, перевізникам такої допомоги. На деякі товари групи 27 (бензин моторний, дизельне паливо, скраплений газ) встановлено нульову ставку акцизного податку та зменшено розмір ПДВ при їхньому імпорті.	Негативний
7.	Відстрочка на строк 90 календарних днів сплати митних платежів під час ввезення на митну територію України товарів оборонного призначення відповідно до Закону “Про оборонні закупівлі”, кінцевим отримувачем яких згідно з умовами договору визначено Міністерство оборони.	Негативний

В кризових умовах та ситуаціях невизначеності, держава приймає нетрадиційні рішення, які відповідають тим чи іншим реаліям в економіці країни і зокрема у митній сфері, внаслідок того що вона є чутливою до всякого роду змін, наприклад ведення воєнних дій.

Проаналізуємо як фактор війни вплинув діяльність митних органів, зокрема у сфері справляння митних платежів і ті фактори, які впливають на цей процес (табл.3.4).

Найбільш суперечливим рішенням Уряду, стало рішення щодо пільгового розмитнення транспортних засобів у період війни [36].

Цей процес, який відбувся на початку квітня полягав у звільненні від сплати податку на додану вартість, ввізного мита і акцизного податку транспортних засобів під час розмитнення. Основні ідея цього кроку була у більш швидкому забезпеченні автомобілями на іноземній реєстрації гуманітарних та військових потреб волонтерів, територіальної оборони, а також простих українців, які втратили внаслідок війни своє автомобілі. Щоб зрозуміти масштаби явища, відмітимо, що "за період дії пільгового розмитнення автомобілів під час воєнного стану - з 9 квітня станом на 15 травня - в Україну завезли 76 500 автомобілів.

- Загальна сума пільги за митні платежі становила 8,5 млрд грн.
- Середній час (за період із 25 квітня до 13 травня) оформлення складає 45 хвилин на одне авто.
- Найбільше за день завезли 10 травня - 4817 автомобілів на добу.

За перший місяць дії періоду безоплатного розмитнення в Україну завезли 29 195 машин. З них більш ніж половина (16793) – це автомобілі вартістю до 100 000 грн.» [54]

В іншому джерелі вказувалось, що «від початку війни й до кінця травня в Україну завезли 119 тисяч автомобілів, які розмитнили без оподаткування. При цьому пільгами користалися й ті, хто ввозив преміум автомобілі вартістю понад мільйон гривень. Від скасування оподаткування на ввезення автомобілів бюджет недоотримав 13 млрд грн... вважають, що повернення оподаткування

на ввезення авто на єврономерах дозволить збільшити надходження до держбюджету щонайменше на 3,5 млрд грн щомісяця» [5].

Більш деталізовані цифри втрат бюджету від існування такого роду пільги, виглядає наступним чином:

- «для товарів, що ввозяться платниками єдиного податку першої, другої та третьої групи (за даними митної статистики, в середньому щомісячні втрати доходів бюджету становлять близько 3,0 млрд грн ПДВ та ввізного мита);
- для підприємств, що не сплачують ввізне мито (за даними митної статистики, в середньому щомісячні втрати доходів бюджету становлять близько 0,5 млрд грн ввізного мита);
- для транспортних засобів, що ввозяться громадянами (в результаті дії звільнення від оподаткування ввізним митом, акцизним податком та ПДВ до бюджету не надійшло приблизно 13 млрд грн; ввезено понад 119 тисяч автомобілів)» [12].

Важко погодитись з цифрою втрат у 13 млрд грн., тому що якби не було цієї пільги, внаслідок якої ціна автомобіля була нижчою, то не було би ввезено такої кількості автомобілів (119 тис шт.), тобто відбувається свого роду маніпулювання цифрами. Але в загальному можна погодитись з твердженням, що внаслідок цього явища, а саме існування такої пільги, існувало явище втрати митних платежів до бюджету. Тому з 1 липня 2022 року були повернені мита та оподаткування ПДВ на імпорتنі товари та розмитнення авто.

Таким чином, з однієї сторони внаслідок рішення уряду стимулювалося ввезення транспортних засобів з метою підтримки армії, волонтерів, простих громадян, а з іншої це безперечно нанесло втрати бюджету у частині наданих пільг щодо сплати митних податків. Це свідчить про складність процесу формування бюджету в умовах війни, скоріше всього ніяке рішення не буде мати абсолютної ефективності, тому що завжди будуть як прихильники, так і противники прийняття того чи іншого рішення, особливо коли це стосується податкової і митної сфери.

З позиції податкових надходжень, доцільно ще відмітити внесення змін до Закону «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» для звільнення від сплати збору на обов'язкове державне страхування тих, хто набуває власності на легкові автомобілі, оснащенні виключно електричними двигунами (одним чи декількома). Знову ж так: це рішення з позиції стимулювання розповсюдження електромобілів, і відповідно покращення екології, здається правильним, але з позиції наповнення бюджету призведе до втрати надходжень від цього збору. І крім того, завжди буде існувати проблема, якими ресурсами компенсувати втрату таких надходжень [12].

Щоб уявити масштаби втрат надходжень до бюджету, відмітимо, що розмір цього збору становить 3-5% від митної вартості електрокара та залежить від його ціни [5].

Також у березні 2022 року Верховна Рада ухвалила закон про додаткові податкові стимули для підтримки бізнесу під час війни, яким було передбачено наступні дії: впровадження нульової ставки акцизу на бензин, дизельне пальне та скраплений газ, а також зниження ПДВ з 20 до 7%. Такі пільги мали вирішити проблеми з дефіцитом бензину і високою ціною, які виникли внаслідок воєнних дій на території України [35].

Але одночасно з цими діями було введено регулювання цін та, щоб хоч якось компенсувати втрати бюджету від надходжень, окремим законопроектом була суттєво збільшена рентна плата за видобуток корисних копалин [34].

Суть законопроекту у тому, що внаслідок попередньо наданих пільг, які ми розглядали вище, виникли проблеми з наповненням дохідної частини бюджетів за рахунок саме звільнення від сплати акцизу на бензин, дизельне пальне та скраплений газ, а також зниження ПДВ [49].

Про гостроту питання свідчить той факт, що це управлінське рішення зазнавало внесення змін ще до другого читання у Верховній Раді. Так, Комітетом Верховної Ради з питань податкової політики внесено зміни до законопроекту №7668 – д стосовно повернення оподаткування пального: відмінили пільгу на п'ять років для біопалива та біодизеля (оподаткування

акцизом за ставкою 100 євро за 1000 літрів, а пропонувались пільгові ставки у 26 та 18 євро відповідно) і появилася пільга на період дії воєнного та надзвичайного стану для пального, яке використовує Міністерство оборони України (акциз на рівні 0 євро за 1000 л). Ставки у 100 євро на 1000 л бензину і дизельного пального і газу на рівні 52 євро на 1000 л і ставка на рівні 7 % для податку на додану вартість залишилися без змін [29].

Зазвичай, в Україні прийнято, коли мова йде про фіскальні стимули, то це відбувається за рахунок надання певного роду відповідних пільг. 15 липня 2022 року Президент України підписав два закони (законопроекти №5688 та №5689), у яких передбачено фіскальні стимули для здійснення інвестицій у створення індустріальних парків.

Законопроект №5688 передбачає зміни до Податкового кодексу України, зокрема: звільнення від оподаткування ПДВ нового устаткування (обладнання) для власного використання і законопроект №5689 вносить зміни до Митного кодексу України і звільняє від оподаткування ввізним митом нового устаткування (обладнання), що ввозиться учасниками індустріальних парків для власного використання [32].

Відмітимо, що процес надання пільг завжди обумовлюється якимись обмеженнями, пересторогами від зловживання ними, так розглядаючи зміст останньої пільги, бачимо умову, згідно якої якщо власник протягом 5 років з моменту початку користування пільгою вирішить продати устаткування, або ж достроково втратить статус учасника індустріального парку, то йому доведеться сплатити і мито, і додаткову пеню.

У зв'язку з війною росії проти України було прийнято ще ряд рішень, які мають вплив на процес виконання фіскальних завдань, які поставлені перед митною службою [20].

Розглянемо головні нововведення, які мають безпосередній вплив на митні надходження. Так, товари, які належать до групи 27 митного тарифу (паливо, нафта, бітумінозні речовини тощо), визнаються гуманітарною допомогою та безоплатно передаються на потреби ЗСУ, військовим

формуванням, перевізникам такої допомоги. На деякі товари групи 27 (бензин моторний, дизельне паливо, скраплений газ) встановлено нульову ставку акцизного податку та зменшено розмір ПДВ при їхньому імпорті [9; 10; 35; 46].

З 6 квітня 2022 року тимчасово звільнили від оподаткування товари та транспортні засоби від сплати ввізного мита (всіх суб'єктів господарювання) та ПДВ (суб'єктів господарювання, які зареєстровані платниками єдиного податку I, II та III (крім тих, що сплачують 3% доходу) груп), але пільга не застосовується до тих товарів, які походять або ввозяться з країни-окупанта, агресора та/або з окупованої території України, а спрощення мита – ще і до алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Зрозуміло, що поряд із безпосереднім впливом на процес надання митних пільг, а по суті це спрощення для суб'єктів бізнесу, держава ще прийняла ряд рішень у сфері адміністрування податків на кордоні. Зокрема, вводиться спрощений режим митного оформлення, коли подається тільки попередня митна декларація без проведення митного огляду. Товар, на який є такого роду декларація після проходження кордон, може бути у вільному обігу без подання додаткових документів та митних декларацій і ввезення за такою декларацією на територію України дозволяється на протязі 30 днів. Всі ці нововведення повинні посприяти тому, що митне оформлення товарів не буде більшим, ніж одна година [36].

Крім того, існує спрощена процедура звільнення від оподаткування ПДВ лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, необхідно також враховувати, що Міністерство охорони здоров'я заборонило використання на території України лікарських засобів походженням з Республіки Білорусь та росії [37; 38; 39].

На обсяг експортно – імпорتنих операцій від якого безпосередньо залежить і обсяг митних надходжень, має вплив рішення Уряду щодо зменшення до нуля квоти на деякі товари, експорт яких в межах раніше діючих обсягів квот дозволявся за умови отримання ліцензій, а понад квоту – заборонявся(худоба, м'ясо, жито, овес, гречку, просо, цукор, сіль). По суті

експорт зазначених товарів заборонений. Були відмінені і квоти на добрива, але потім встановлено квоту на деякі азотні добрива у розмірі 210 000 тонн. Крім того, відразу після запровадження воєнного стану Уряд тимчасово заборонив експорт препаратів крові - імуноглобуліну та альбуміну [41; 43; 48].

Але цей процес не є статичним: з 24 лютого 2022 року Уряд України вніс зміни п'ятнадцятьма постановами. Тобто відбувається адекватна реакція на потреби імпортерів зі сторони держави шляхом розширення списку відповідних товарів критичного імпорту. Але це стосується товарів, які відносяться до наступних секторів економіки України: енергетики, безпеки та оборони, забезпечення життєдіяльності населення і функціонування виробничих підприємств. Поясненням цього є приналежність цих товарів до сировини, яка є основою для виробництва критично важливих товарів і відповідно ці сектори є важливими для держави в умовах війни [47].

Всі вищенаведені положення щодо особливих умов оподаткування, надання пільг, не є типовими для звичайних умов функціонування економіки. Вони прийняті і є чинними на період воєнного часу і відповідно втраять чинність по його закінченню.

Ще одним рішенням, яке буде мати вплив на виконання фіскальних завдань митними органами, у сторону зменшення суми надходжень, є відстрочка на строк 90 календарних днів сплати митних платежів під час ввезення на митну територію України товарів оборонного призначення відповідно до Закону "Про оборонні закупівлі", кінцевим отримувачем яких згідно з умовами договору визначено Міністерство оборони [55; 11].

Відмітимо, що важливість наповнення державного бюджету митними платежами, є настільки актуальним, що навіть заступник Генерального прокурора України займається питаннями боротьби з ухиленням від сплати податків та митних платежів [56].

На наш погляд, наявність в Україні великої кількості правоохоронних і контролюючих структур, які займаються злочинами у сфері економіці, не сприяють підвищенню ефективності контролю, зокрема митного контролю.

Доцільним є наділення митної служби функціями правоохоронного органу, так як це є у більшості митних служб за кордоном.

Висновки до розділу 3

Розгляд виконання фіскальних завдань митними органами за кордоном дозволив зробити висновок, що фіскальна функція не переважає над іншими, а навпаки спостерігається наголос на наданні права оперативно – розшукової діяльності митним структурам, тобто вони мають повноваження правоохоронного органу. Так само існує і різниця у переліку митних платежів, які адмініструє митна служба кожної країни і які є основою для формування дохідних частин бюджету.

Виконання фіскальних завдань, які стоять перед митною службою в умовах невизначеності, а в даному випадку, війни, безумовно ускладнене рядом об'єктивних та суб'єктивних причин. Внаслідок чого держава вимушена вдаватись до нетипових дій щодо підтримки економіки України. Проведений аналіз дозволив виділити у цьому процесі головну тенденцію, а саме звільнення від оподаткування ряду операцій та товарів. Здебільшого це стосується гуманітарних та воєнних потреб держави. Але полегшуючи з однієї сторони процес забезпечення держави товарами гуманітарної і воєнної сфери, шляхом надання митних пільг (звільнення від митних податків), держава отримує проблему у вигляді недонадходження митних податків, за рахунок яких формується дохідна частина бюджету. Крім того, втрата надходжень за рахунок наданих пільг повинна компенсуватись за рахунок іншого джерела надходжень, що не так просто зробити, особливо під час різних криз, особливо війни чи корона вірусної інфекції. Тому доцільність надання тих чи інших пільг повинна бути ретельно пропрацьовано, тому що цей процес у короткостроковому періоді призведе до втрати частини митних надходжень, полегшуючи з іншої

сторони фінансове становище суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності або ситуацію з товарами в гуманітарній або соціальній сфері. Процес надання пільг. Навіть у мирний час є суперечливим процесом, не говорячи вже про стан кризи чи невизначеності, а у нашому випадку – стан війни.

ВИСНОВКИ

1. Митні органи як основні суб'єкти митної діяльності в Україні поряд з виконанням завдань щодо забезпечення захисту національного товаровиробника, боротьби з контрабандою, недопущення товарів низької якості та шкідливих тощо, виконують завдання щодо виконання фіскальних завдань, тобто формування бюджетів за рахунок основних митних податків, таких як податок на додану вартість, ввізне та вивізне мито, акцизний податок. Але на ефективність цього процесу безпосередній вплив має існування фіскальних ризиків, які мають свої фактори (зовнішні та внутрішні). Джерела виникнення та класифікацію (митні режими; вид товару; можлива мета та характер порушення). Фіскальні ризики завжди пов'язані з втратами митних надходжень для бюджетів.
2. Основним суб'єктом щодо аналізу впливу фіскальних ризиків на бюджетний процес та шляхів зменшення їх негативного впливу є Міністерство фінансів України, а вже безпосередньо суб'єктом боротьби з митними ризиками є Державна митна служба України, наприклад автоматизована система управління та аналізу ризиками (АСАУР). Міністерство фінансів має практику складання матриць оцінки потенційних фіскальних ризиків (високі, низькі та середні), які зазвичай залежать від макроекономічних чинників; матриця справдження ризиків, пов'язаних із змінами у макроекономічному середовищі; моделюється також ефект зміни бюджетних показників у разі реалізації ризиків у макроекономічному середовищі; аналізується еластичність окремих видів доходів бюджету за рахунок зміни показника валового внутрішнього продукту.

3. Аналіз організаційної структури митних служб за кордоном показав, що вони є всі різними як за функціями, так і за завданнями, які ставляться перед ними, так і за підпорядкованістю, так і за складом митних платежів, які формують бюджети. Фіскальна функція на яку робиться наголос у вітчизняній митній діяльності, за кордоном не є переважаючою серед інших, навпаки, у митних службах за кордоном наголос ставиться проведенні оперативно – пошукових заходів, щодо злочинів у митній сфері. В Україні у цьому контексті відсутня і нормативно – правова база, і відповідно відсутнє право на розвідувальну діяльність, відсутній правоохоронний статус, і спеціальні підрозділи по боротьбі з контрабандою, крім того кримінальна відповідальність існує тільки по товарній контрабанді. Серед основних завдань митних служб за кордоном присутні захист національного товаровиробника, контроль за перетином товарів та транспортних засобів кордону, запобігання незаконному вивезенню культурних цінностей; навіть така специфічна функція як протистояння незаконному працевлаштуванню мігрантів (Польща).
4. Виконання фіскальних завдань органами митної служби в умовах невизначеності чи перманентних криз, а тим більше такого складного явища як війна, пов'язане з численними рішеннями держави у сфері наповнення бюджету за рахунок митних надходжень чи ефективного митного контролю, як форми боротьби з митними правопорушеннями, які є завжди втратами для бюджету. Аналіз цих урядових дій показав, що найбільш використовуваним способом, є звільнення суб'єктів бізнесу від сплати митних податків певного виду товарів, а зокрема товарів гуманітарного значення, які використовуються для воєнних потреб, які забезпечують певні соціальні потреби людей (пільгове розмитнення транспортних засобів), які використовуються для інвестиційної привабливості (ввезення устаткування в індустріальні парки). Всі ці дії пов'язані зі свого роду надання пільги щодо сплати

податків і впроваджуються на визначений термін часу і з певними обмеженнями щодо застосування із відповідальністю за їх порушення. Це явище має двояку сторону: з однієї сторони, покращуються потреби держави у тому чи іншому виді товару і с фінансове становище суб'єкта правовідносин, а з іншої падання пільги супроводжується втратами коштів для бюджету (хоча не завжди надання пільг є прямими втратами для бюджету) і виникає проблема, де знайти додаткові кошти для компенсації цих втрат. Але практика показує, що по закінченню певного періоду часу, коли настає дефіцит у митних надходженнях, держава відмінює деякі свої рішення у частині митних пільг і повертається до повноцінного оподаткування тих чи інших товарів (робіт, послуг): пільгове оподаткування транспортних засобів ввезених з – за кордону фізичними особами для особистих цілей, повернення акцизів і податку на додану вартість на бензин, дизельне паливо, скраплений газ). Основною причиною таких дій. є те, що надання такого роду пільг призводить до недонадходжень податків в бюджету, хоча поряд з цим інші завдання, які ставила перед собою держава, могли бути і успішно вирішені.

5. Важливим напрямком аналізу процесу виконання фіскальних завдань держави органами митної служби України є акцент на широкому використанні передових прийомів і методів митного контролю, який сприяє збільшенню митних надходжень до бюджетів. Особливо важливою є ділянка контролю за митною вартістю товарів, внаслідок того, що вона по суті є базою оподаткування товарів. Проблеми з неправильним формуванням митної вартості ведуть до проблем з митним оформленням товарів, внаслідок того, що митна служба може вимагати додаткових документів і до недоплати (переплати) митних платежів. Поряд з тим, що митна служба має права щодо коригування митної вартості, так само і суб'єкт господарської діяльності має право на оскарження рішення про коригування у судах. Практика показує, у

тому числі і наш аналіз у другому розділі роботи, що більшість рішень у судах виносяться на користь платників податків, що може свідчити про низьку якість кваліфікації працівників митних органів або про складність і неоднозначність процесу коригування митної вартості товарів.

6. Одним з способів формування дохідних частин бюджетів в умовах гострої фінансової кризи і коли не вистачає податкових (митних) надходжень, особливо це відчутно у 2022 році, внаслідок впливу фактору війни, є залучення офіційних трансфертів, кредитів та грантів від ЄС, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ. Відмітимо, що є різниця стосовно цих джерел бюджетних коштів: надходження від митних податків є внутрішнім ресурсом держави, який формується за рахунок економічних процесів у державі, а запозичення у різних їх формах, у більшості випадків необхідно буде повертати після закінчення встановленого терміну, що може виявитись проблематичним для післявоєнної України, внаслідок загального спаду економічної активності. Тому завжди вважається, що перше і головне джерело формування дохідних частин бюджетів а саме за рахунок податків, які відображають стан економіки в країні, є найоптимальнішим варіантом. Таким чином, процес надання пільг (у нашому випадку митних) є складним і багатограним і вимагає його всебічного обґрунтування і врахування інтересів всіх сторін, які беруть у ньому участь.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бережнюк І.Г., Джумурат О.В. Систематизація класифікаційних ознак митних ризиків. Науковий вісник Ужгородського університету 2013. С.85-89
2. Бортман О., Качмар О. Коригування митної вартості: як імпортеру захиститись від незаконних донарахувань митних платежів? Аналіз практики Верховного Суду. URL:<https://vkr.ua/publication/koriguvannya-mitnoyi-vartosti-yak-importeru-zakhistitis-vid-nezakonnikh-donarakhuvan-mitnikh-platezhiv-analiz-praktiki-verkhovnogo-sudu>
3. Бюджетний кодекс України. № 2456-VI від 08.07.2010 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
4. Верховна Рада України проголосувала за зміни до Державного бюджету на 2022 рік. URL:<https://www.armyfm.com.ua/ua/verhovna-rada-ukraini-progolosuvala-za-zmini-do-derzhavnogo-byudzhetu-na-2022-rik/>
5. Верховна Рада повернула оподаткування «євроблях» URL:https://zaxid.net/skasuvannya_pilgovogo_rozmitnennya_yevroblyah_z_1_lipnya_2022_n1544886
6. Гасанов С. С. Фіскальні ризики та фіскальне таргетування в системі управління державними фінансами за умов інституціональної невизначеності. Наукові праці НДФІ. 2017.№ 2 (79).С.5 – 24
7. Герчаківський С.Д. Митна справа. Навч. посіб. Тернопіль: Вектор, 2020. 316 с.
8. Гуцул І.А. Митна політика зарубіжних країн. Навч. посіб. Тернопіль, ТНЕУ.2018. 198 с.
9. Деякі питання визнання товарів гуманітарною допомогою та їх використання в умовах воєнного стану. Постанова КМУ № 238 від 09.03.2022. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/238-2022-%D0%BF#Text>

10. Деякі питання пропуску гуманітарної допомоги через митний кордон України в умовах воєнного стану. Постанова КМУ № 174 від 01.03.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/174-2022-%D0%BF#Text>
11. Деякі питання сплати митних платежів під час ввезення на митну територію України товарів оборонного призначення. Постанова Кабінету Міністрів України від 10 вересні 2022 р. №1006. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/KP221006?an=1>
- 12.3 1 липня скасовуються пільги на імпорتنі товари та авто: підписано та опубліковано Закон URL: <https://news.dtkr.ua/state/zed/76943-z-1-lipnya-skasovuyutsya-pilgi-na-importni-tovari-ta-avto-pidpisano-ta-opublikovano-zakon>
13. Звіт про результати аудиту ефективності діяльності Державної фіскальної служби України, Державної податкової служби України та Державної митної служби України. Затверджено рішенням Рахункової палати від 22.12.2020 № 34-3 URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/34-3_2020/Zvit_34-3_2020.pdf
14. Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходження податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції. Затверджено рішенням Рахункової палати від 14.09.2021 № 20-2 URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/20-2_2021/Zvit_20-2_2021.pdf
15. Інформація про фіскальні ризики та їх потенційний вплив на державний бюджет у 2018 році URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/zvity>
16. Інформація про фіскальні ризики та їх вплив на показники державного бюджету в 2022 році URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/_2022.pdf
17. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254 к/96-вр](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%20к/96-вр).
18. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

- 19.Крисоватий А. І., Герчаківський С. Д., Дем'янюк. Митна справа: підруч. Тернопіль : ВПЦ «Екон. думка ТНЕУ», 2014. 540 с.
- 20.Митне оформлення товарів на період воєнного стану: ключові новації для бізнесу URL: https://biz.ligazakon.net/news/210518_mitne-oformlennya-tovarv-na-perod-vonnogo-stanu-klyuchov-novats-dlya-bznesu
- 21.Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 17.06.2022).
- 22.Молдован Е.С., Жданова В.П., Зарубіжний досвід оперативно – розшукової діяльності митних органів:уроки для України. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 4/2020.С.315 – 319.
- 23.Офіційний веб – сайт Державної казначейської служби України URL: <http://www.treasury.gov.ua>
- 24.Офіційний веб - сайт Державної митної служби України. URL: <https://customs.gov.ua>
- 25.Офіційний веб – сайт Державної служби статистики України.URL: <http://ukrstat.gov.ua/>
- 26.Офіційний веб - сайт Міністерства фінансів України. <https://mof.gov.ua/storage/files/%>
- 27.Паляниця. Обґрунтування факторів і джерел ризиків машинобудівних підприємств. *Галицький економічний вісник*.2010. № 1(26).С. 115-122.
- 28.Петрова І. Митна служба Німеччини в інтегрованій системі митних служб європейського союзу. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 1. С. 121–126. (с.123)
- 29.Повернення акцизів на пальне: Комітет ВР переглянув окремі положення проєкту URL:https://biz.ligazakon.net/news/214087_povernennya-aktsizv-na-palne-komtet-vr-pereglyanuv-okrem-polozhennya-proktu
- 30.Податковий кодекс України. К.: ДП « ІВЦ ДПА України», 2010. 336с.
- 31.Попівняк О.І. Міжнародний досвід забезпечення митної безпеки. Правова просвіта: електронне науково-фахове видання. 2018. № 2. URL: http://www.pravo.nayka.com.ua/pdf/2_2018/82.pdf

32. Президент підписав закони, які стимулюють створення в Україні індустріальних парків URL:<https://decentralization.gov.ua/news/15227>
33. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо запровадження середньострокового бюджетного планування. Закон України (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2019, № 4, ст.32) URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2646-19#Text>
34. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження диференційованої рентної плати за видобування газу природного. Закон України № 2139-IX від 15.03.2022. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2139-20#Text>
35. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану" Закон України від 15.03.22. №2120-IX . URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>
36. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період воєнного стану. Закон України № 2142-IX від 24.03.2022. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>
37. Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 2 грудня 2015 р. № 1153 і від 7 березня 2022 р. № 216" Постанова КМУ № 291 від 16.03.2022 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/291-2022-%D0%BF#Text>
38. Про заборону застосування на території України лікарських засобів походженням з Республіки Білорусь" Наказ МОЗ № 503 від 19.03.2022; URL:[https://sk.ua/uk/news-uk/zmini-do-poryadku-reiestratsii-likarsk/ "](https://sk.ua/uk/news-uk/zmini-do-poryadku-reiestratsii-likarsk/)
39. Про заборону застосування на території України окремих лікарських засобів") Наказ МОЗ № 394 від 02.03.2022 <https://ips.ligazakon.net/document/MOZ33466>
40. Про затвердження Методики оцінювання фіскальних ризиків, пов'язаних з діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

Постанова Кабінету Міністрів України від 11 січня 2018 року №7(із змінами внесеними згідно постанови КМУ №351 від 24.04.2019р. і №916 від 06.11.2019 р.) URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/7-2018-%D0%BF#Text>

- 41.Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2022 рік" (зі всіма змінами). Постанова КМУ № 1424 від 29.12.2021. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennya-perelikiv-tovariv-a1424>
- 42.Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю. Наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015 р. №684.Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 серпня 2015 року за № 1021/27466 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1021-15#Text>.
- 43.Про затвердження Тимчасового порядку ліцензування експорту деяких товарів, зазначених у додатку 5 до постанови Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 р. N 1424. Наказ Мінекономіки № 393-22 від 10.03.2022. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0321-22#Text>
- 44.Про Митний тариф України. Закон України № 674 – IX від 01.07.2021 року URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584-18#Text>
- 45.Про оперативно – розшукову діяльність. Закон України від 18.02.1992 № 2135-XII URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2135-12#Text>
- 46.Про особливості здійснення гуманітарної допомоги, яка перевозиться залізничним транспортом в умовах воєнного стану: Постанова КМУ № 379 від 27.03.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/379-2022-%D0%BF#Text>
- 47.Про перелік товарів критичного імпорту" (зі всіма змінами, в тому числі Постанова КМУ № 289 від 16.03.2022 "Деякі питання товарів критичного імпорту", що затверджує критерії визначення товарів критичного

імпорту) Постанова КМУ № 153 від 24.02.2022
URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/153-2022-%D0%BF#Text>;

48. Про тимчасове зупинення експорту препаратів крові. Розпорядження КМУ № 184-р від 25.02.2022 . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/184-2022-%D1%80#Text>
49. Проект Закону про внесення змін до розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку. №7668 від 14.08.2022 URL:<https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/40244>
50. Разумова Ольга, Забезпечення митної безпеки України з урахуванням зарубіжного досвіду. *Адміністративне право і процес*. 5/2019 С.166 – 169.
51. Регламент Європейського парламенту і ради (ЄС) від 9 жовтня 2013 року № 952/2013 про встановлення Митного кодексу Союзу. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/984_009-13/print.
52. Саварець А. Український та зарубіжний досвід побудови митних органів: рекомендації для сучасної України. Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. К, 2017. 22 с.
53. Савчук О.О. Економічна сутність податкових надходжень у системі фінансово – економічного регулювання. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. Випуск 6-2 (06). 2016. С.138 – 141.
54. У ДПСУ розповіли про втрати України через нульове розмитнення авто URL:https://news.infocar.ua/za_plgovim_rozmitnennyam_v_ukranu_zavezli_ponad_75_000_avtomoblv_150198.html
55. Уряд відстрочив сплату митних платежів за імпорт товарів оборонного призначення на 90 днів URL:https://biz.ligazakon.net/news/213873_uryad-vdetrochiv-splatu-mitnikh-platezhv-za-mport-tovarv-oboronного-priznachennya-na-90-dnv
56. Чим займатиметься новий заступник Генпрокурора - призначення. URL:https://zib.com.ua/ua/152936-chim_zaumatimetsya_noviy_zastupnik_genprokurora__priznachenn.html

- 57.Юшко С. Роль податкових надходжень у формуванні доходів бюджету. Світ фінансів. № 3(60).2019. С.139 – 149.
- 58.Blochliker H., Merk O., Charbit C., Mizell L. Fiscal Equalization in OECD Countries. URL: <http://www.oecd.org/ctp/federalism/39234016.pdf>.
- 59.Customs Act (R.S.C., 1985, c. 1 (2nd Supp.)). URL: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/c-52.6/FullText.html>
- 60.Tax responses to the global economic crisis. URL: http://www.deloitte.com/view/ru_RU/ru/7562/7841/index.htm.