

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**Західноукраїнський національний університет****Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій****Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія****БОЙКО ЛЮДМИЛА БОРИСІВНА**

Формування фіскального простору України: митний контекст/ Formation of Fiscal Space of Ukraine: Customs Context

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування

освітньо-професійна програма – Митна справа

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ФМСЗм-21

Л.Б. Бойко

Науковий керівник:

к.е.н., доцент, А.Я. Кізима

Кваліфікаційну роботу допущено до захисту:

" _____ " _____ 2022 р.

Завідувач кафедри _____ О.П. Кириленко

ТЕРНОПІЛЬ - 2022

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ФІСКАЛЬНОГО ПРОСТОРУ.....	5
1.1. Поняття фіскальних ризиків та їх впливу на бюджет.....	5
1.2. Митні правопорушення як фактор впливу на митні надходження.....	16
Висновки до розділу 1.....	22
РОЗДІЛ 2 ПРАГМАТИКА ЗДІЙСНЕННЯ ФІСКАЛЬНИХ ДІЙ В УКРАЇНІ.....	24
2.1 Механізм справляння митних платежів.....	24
2.2 Аналіз фіскальної ефективності митних платежів	34
Висновки до розділу 2.....	42
РОЗДІЛ 3 ОСНОВНІ ВЕКТОРИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФІСКАЛЬНОГО ПРОСТОРУ УКРАЇНИ У КОНТЕКСТІ СВІТОВОГО ДОСВІДУ.....	44
3.1. Зарубіжний досвід організації діяльності митних органів.....	44
3.2. Напрямки вдосконалення процесу мобілізації митних надходжень..	49
Висновки до розділу 3.....	57
ВИСНОВКИ.....	58
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	63

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. На сучасному етапі розвитку економіки України, особливо в умовах кризових явищ, а саме війни росії проти України, продовження корона вірусних обмежень, важливим є можливість наповнення дохідних частин бюджетів за рахунок митних платежів, поряд з традиційними завданнями, які ставляться перед митною службою щодо захисту національного товаровиробника, розширення зовнішньоекономічної діяльності, міжнародної торгівлі, боротьбі з контрабандою тощо.

Питання формування фіскального простору в Україні досліджували такі вчені, як А. Войцешук, В. Волошин, С. Герчаківський, А. Годяк, П. Горбаченко, І. Гуцул, О. Дьяченко, Л. Єрофєєнко, І. Кекіш, А. Клочко, М. Кравець, М. Кривонос, В. Ліпинський, В. Паламарчук, П. Пашко, М. Погорецький, А. Саварець, В. Сіленко, В. Ченцов, А. Шершун та інші.

Метою роботи є з'ясування ролі та значення митних платежів у формуванні дохідних частин бюджетів, підвищенню ефективності цього процесу за рахунок підвищення ефективності митного контролю як основного методу боротьби з митними правопорушеннями.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні **завдання**:

- з'ясувати сутність фіскальних ризиків та масштаби їх впливу на виконання фіскальних завдань держави;
- розкрити зміст поняття митні правопорушення як антисоціального і антидержавного поняття;
- здійснити моніторинг діяльності митних органів у сфері наповнення дохідної частини бюджету за рахунок митних податків;
- дослідити світовий досвід організації митних служб;
- запропонувати шляхи удосконалення заходів щодо наповнення державного бюджету митними платежами у контексті світового досвіду.

Об'єктом дослідження є митний контекст формування фіскального простору України.

Предмет дослідження – теоретичні та практичні засади формування фіскального простору України.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети у процесі дослідження використано наступні методи: теоретичного узагальнення – для обґрунтування засад протидії митним правопорушенням; розрахунково-аналітичний – для моніторингу практики протидії митним правопорушенням в Україні; графічного зображення – для виконання розрахунково-аналітичної роботи та відображення результатів дослідження; абстрактно-логічний – для узагальнення та формулювання висновків.

Інформаційну базу дослідження складають законодавчі та інші нормативно-правові акти з питань, матеріали Державної митної служби України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, матеріали періодичних та наукових видань з тематики дослідження.

Наукова новизна полягає у теоретичному обґрунтуванні заходів щодо наповнення дохідних частин бюджетів митними платежами з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду із врахуванням впливу кризових явищ на цей процес.

Практичне значення роботи. Окремі пропозиції автора щодо вдосконалення заходів мобілізації митних надходжень можуть бути використані в практичній діяльності митних органів України.

Апробація результатів дослідження: 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 і обсяг роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який налічує 60 позицій. Загальний обсяг роботи становить 62 сторінки комп'ютерного тексту. Робота містить 12 рисунків та 16 таблиць.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ФІСКАЛЬНОГО ПРОСТОРУ

1.1 Поняття фіскальних ризиків та їх впливу на бюджет

Формування фіскального простору в Україні за рахунок мобілізації митних платежів (податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів, мито, акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)), є важливим і актуальним і на цей процес мають вплив ряд факторів, а зокрема фіскальні ризики.

Відмітимо, що вперше необхідність запровадження системи управління фіскальними ризиками було озвучено у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017 – 2020 роки, затвердженою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. основна мета такого кроку полягала у мінімізації впливу фіскальних ризиків на державний бюджет України. У визначені фіскальних ризиків вказувалось. Що під це поняття попадають «чинники, які можуть призводити до зменшення доходів державного бюджету, збільшення видатків, дефіциту державного бюджету, державного боргу порівняно із запланованими показниками» [20].

Показники Державного бюджету, а також бюджетів всіх рівнів, їх формування пов'язане з безпосереднім впливом фіскальних ризиків, до найголовніших з яких відносяться макроекономічні ризики, ризики пов'язані з фінансовим сектором, з державним боргом, функціонуванням державних підприємств тощо.

Згідно методики оцінювання фіскальних ризиків до вищеперерахованих ризиків добавляються ще ризики пов'язані з невиконанням плану надходжень від приватизації державного майна; відхиленням від планових показників у

сфері пенсійного забезпечення. Причому «потенційні зобов'язання державного бюджету, які підтверджуються лише після настання чи ненастання певних подій, які виникають у зв'язку з: наданням державних гарантій за кредитами; діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки; функціонуванням фінансового сектору; реалізацією проектів державно-приватного партнерства; ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій техногенного, природного та іншого характеру»[25], носять назву умовних зобов'язань.

Органом, який є відповідальним за загальну оцінку існуючих фіскальних ризиків, є Міністерство фінансів України.

Великий вплив на формування потенційних фіскальних ризиків має фінансово – господарська діяльність суб'єктів господарювання. Згідно Методики оцінювання фіскальних ризиків, пов'язаних з діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, основною характерною рисою цих ризиків. є недоотримання податкових надходжень, внаслідок впливу різних факторів: « 1) зменшення податкових та неподаткових надходжень, зокрема частини чистого прибутку (доходу), що відраховується до державного бюджету державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями, дивідендів (доходу), нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, у статутному капіталі яких є державна власність (порівняно із запланованим обсягом);

2) виконання державою гарантійних зобов'язань у разі неможливості суб'єктів господарювання виконати свої зобов'язання перед кредиторами та перед гарантом;

3) надання додаткової державної допомоги суб'єктам господарювання для покриття збиткової діяльності згідно із Законом України “Про державну допомогу суб'єктам господарювання”;

4) інші ризики, які можуть призводити до фінансових та інших втрат або проблем з ліквідністю суб'єкта господарювання, які тягнуть за собою витрачання централізованих фондів грошових коштів держави» [45].

Крім цього, у цій постанові визначено механізм визначення вартісного впливу фіскальних ризиків на державний бюджет, які пов'язані з діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки. З цією метою і користуючись даною методикою, використовуючи інформацію про результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання за 2020 рік, Міністерством фінансів було оновлено Перелік суб'єктів господарювання (28 суб'єктів господарювання), з діяльністю яких пов'язані фіскальні ризики. Всі ці підприємства відповідали зокрема таким критеріям як існування високого боргового навантаження, наявність залучених кредитів під гарантії держави, зобов'язань за кредитами в іноземній валюті і які мають фінансування з бюджету [39].

З метою розгляду безпосереднього впливу фіскальних ризиків на бюджетні процеси в Україні, доцільно розглянути варіанти складання бюджетів в залежності від існування тих чи інших ризиків. на тому чи іншому етапі функціонування економіки країни, зокрема макроекономічних. На сьогоднішній день найбільшими ризиками є війна в Україні (до 2022 року це була загроза посилення бойових дій на Сході країни), погіршення зовнішньоекономічної діяльності, яке пояснюється як існуванням воєнних дій в країні, так і світовими тенденціями на ринках товарів і послуг, впливом на ці процеси корона вірусної епідемії, процеси міграції робочої сили тощо.

Відмітимо, що основні прогностичні макропоказники України на кожний рік розробляються у Прогнозі економічного і соціального розвитку України на відповідні роки, який затверджується постановою Кабінету Міністрів України і зазвичай за трьома сценаріями (табл.1.1). Розглянемо у порівнянні формування Державних бюджетів на різні роки, порівнюючи масштаби фіскальних ризиків у той чи інший період часу. У наведеному прогнозі (на 2018 рік) при розрахунках базових показників проекту державного бюджету за основу був взятий сценарій 1 макроекономічного прогнозу із зростання реального ВВП та збільшення номінального ВВП і помірним зростанням споживчих цін, але одночасно враховуючи наявність великих викликів та ризиків в економіці

України. Сценарії 1 і 2 є більш оптимістичними, які враховують активне впровадження економічних і соціальних реформ. З цих двох сценаріїв більш оптимістичним є сценарій 2, відповідно у ньому передбачається більше зростання соціальних стандартів та нижчий рівень безробіття, вищі показники експорту та імпорту, тобто зовнішньоекономічної діяльності тощо. Формування бюджетних показників за сценарієм 3 враховує негативний прогноз щодо тенденцій у світовій економіці і відповідно передбачає гірші зовнішні умови розвитку, ніж у сценаріях 1 і 2. Як видно з прогнозування основних ризиків, а саме за рахунок зміни макропоказників, то вони у всіх сценаріях не суттєво відрізнялись і тому вплив на формування дохідної частини бюджету у частині податкових надходжень, також не буде дуже відрізнятись при застосуванні різних сценаріїв на практиці.

Таблиця 1.1
Основні прогнозні макроекономічні показники [36]

Показник ^а	Сценарій-1 ^б (під-проект- бюджету) ^а	Сценарій-2	Сценарій-3
Валовий внутрішній продукт, номінальний, млрд. гривень ^а	3-247,7 ^а	3-299,9 ^а	3-261,8 ^а
Валовий внутрішній продукт, відсотків до попереднього року	103 ^а	104 ^а	101,2 ^а
Індекс споживчих цін, грудень до грудня попереднього року, відсотків ^а	107 ^а	107,4 ^а	110,5 ^а
Індекс цін виробників промислової продукції, грудень до грудня попереднього року, відсотків ^а	109 ^а	110,2 ^а	110,9 ^а
Середньомісячна заробітна плата працівників, бруто ^а	^а	^а	^а
номінальна, гривень ^а	8-629 ^а	8-712 ^а	8-374 ^а
номінальна, скоригована на індекс споживчих цін, відсотків до попереднього року ^а	110,9 ^а	111,8 ^а	106,2 ^а
Кількість зайнятих економічною діяльністю у віці 15–70 років, млн. осіб ^а	16,35 ^а	16,38 ^а	16,3 ^а
Рівень безробіття населення у віці 15–70 років (за методологією МОП), відсотків до економічно-активного населення відповідного віку ^а	9,1 ^а	8,9 ^а	9,2 ^а
Сальдо торговельного балансу, визначене за методологією платіжного балансу, млн. доларів США ^а	-7-387 ^а	-7-313 ^а	-6-973 ^а
Експорт товарів та послуг, млн. доларів США ^а	54-419 ^а	55-770 ^а	52-796 ^а
у відсотках до попереднього року ^а	107,3 ^а	109,9 ^а	104,1 ^а
Імпорт товарів та послуг, млн. доларів США ^а	61-806 ^а	63-083 ^а	59-769 ^а
у відсотках до попереднього року ^а	108,0 ^а	110,2 ^а	104,5 ^а

Для більш суттєвого впливу на дохідні частини бюджетів, треба яесь більш масштабне явище на економіку не тільки України, але і світу, наприклад фінансово – економічна криза 2008 – 2009 років, COVID - 19, війна росії проти України.

Для того, щоб у процесі вже виконання затвердженого бюджету мати можливість вносити до нього зміни, які викликані неможливістю передбачення деяких ризиків на етапі формування бюджету, застосовується ст.52 Бюджетного кодексу України. Передбачено проведення Кабінетом міністрів України щоквартальної оцінки відповідності величини основних прогнозних макропоказників тим показникам, які були прийняті за основу під час затвердження Державного бюджету.

Табл.1.2

Матриця основних шоків макроекономічного середовища та оцінка їх впливу на ВВП у 2019 – 2020 роках [36]

№ з/п	Ризики, які були визначені у 2019 році на 2020 рік	Ризики, які визначені у 2020 році на 2021 рік
1	Зростання цін на нафту марки <u>Brend</u> до 100 дол. США за барель на світових енергетичних ринках у 2020 році. Оцінка впливу – «мінус» 0,6 в. п.п	□
2	Повномасштабна реалізація проекту «Північний потік-2» та «Турецький потік» (введення в експлуатацію даних трубопроводів можливе у 2020 році). Оцінка впливу «мінус» 0,6 в. п.п	□
3	Посилення гібридних загроз національній економіці з боку Російської Федерації. Оцінка впливу «мінус» 0,3 в. п.п	Посилення гібридних загроз національній економіці з боку Російської Федерації. Оцінка впливу «мінус» 0,2 в. п.п
4	□	Формування суттєвого дисбалансу на ринку праці, скорочення зайнятості. Оцінка впливу «мінус» 1,1 в. п.п
5	□	Дефіцит зовнішнього фінансування та звуження доступу до міжнародних ринків капіталів. Оцінка впливу «мінус» 0,7 в. п.п
6	Отримання низького урожаю зернових культур у 2020 році. Оцінка впливу «мінус» 0,6 в. п.п	Отримання низького урожаю зернових культур. Оцінка впливу «мінус» 0,9 в. п.п

Крім того, існує можливість коригування їх, у ситуації відхилення прогнозних макропоказників від реальних, шляхом внесення відповідних змін до бюджету

Ще для прикладу розглянемо процес оцінки ризиків на формування макроекономічних показників на 2019 – 2020 роки. У зв'язку з тим, що відповідальним за цей процес є Міністерство фінансів України, то з цією метою складається спеціальна матриця так званих основних шоків макроекономічного середовища і їх впливу на, наприклад, такий макропоказник як валовий внутрішній продукт (табл.1.2). Зрозуміло, що вплив ризиків на цей показник, прямо впливає і на формування дохідної частини бюджетів.

Табл.1.3.

**Основні макропоказники, які мають вплив на фіскальні можливості
держави [36]**

Назва показника	Постанова Уряду від 23.10.2019 № 883	Очікуване		Відхилення очікування (на 29.07.2020 від затвердженого в постанові Уряду № 883 (в одиницях)
	Базовий сценарій	Постанова Уряду від 29.03.2020 № 253	станом на 29.07.2020	
Валовий внутрішній продукт:				
номінальний, млрд грн	4 510,8	3 985,5	3 975,2	-535,6
відсотків до відповідного періоду попереднього року	3,7	-4,8	-4,8	
Сальдо торговельного балансу, визначене за методологією платіжного балансу, млн дол. США	-14 882	-8 289	-5 375,0	9 507
Експорт товарів та послуг (за методологією платіжного балансу), млн дол. США	68 642	59 911	58 468	-10 174
Експорт товарів та послуг, відсотків до відповідного періоду попереднього року	7,8	-5,5	-7,9	-15,7
Імпорт товарів та послуг (за методологією платіжного балансу), млн дол. США	83 524	68 200	63 843	-19 681

відсотків до відповідного періоду попереднього року	8,0	-10	-16	-24
Індекс споживчих цін: у середньому до попереднього року	6,4	6,8	2,8	-3,6
Обмінний курс гривні до долара США, грн за долар США:	27,0	30,0	27,0	-
в середньому за період				

Як видно з показників таблиці, ризики які визначаються на той чи інший бюджетний рік можуть відрізнятись у залежності від економічної та політичної ситуації як в світі, так і всередині країни. Якщо ж проаналізувати як на практиці працює матриця, то дані таблиці 1.3., якраз це і показують.

Так, по показнику валового внутрішнього продукту, згідно постанови Уряду від 23.10.2019 № 883 (базовий сценарій) сума мала скласти 4 510,8 млрд грн., згідно постанови Уряду від 29.03.2020 № 253 - 3 985,5 млрд грн.. станом на 29.07.2020 сума склала вже 3 975,2 з відхиленням від початкової суми у 535,6 млрд грн.. Така сама ситуація і по всіх інших макропоказниках. А їх коливання, у нашому випадку у сторону зменшення, неминуче призводить до змін у митних надходженнях, особливо зміни по експорту (-10 174 млн грн) та імпорту(-19 681 млн грн.).

На практиці, існує варіант складання альтернативних сценаріїв прогнозу: оптимістичного і кризового (табл.1.4). основна відмінність між ними полягає у оцінці тих чи інших процесі зі сторони експертів і відповідно по оптимістичному прогнозу величина відповідних показників буде вищою, наприклад по митних надходженнях до бюджетів, а згідно кризового прогнозу сценарії розвитку економічних і політичних процесів, а у нашому випадку соціальних процесів (поширення коронавірусної інфекції COVID-19), буде зі знаком плюс у сторону погіршення.

Наявність альтернативних прогнозів дозволяє відповідним урядовим структурам мати маневр для певних управлінських дій, дозволить зменшити негативні наслідки від настання тих чи інших непередбачуваних ситуацій.

Табл.1.4

Особливості /відмінності альтернативних сценаріїв прогнозу [36]

Сценарії	Особливість/Відмінність	Ймовірність справдження	Оцінка експертів*
ОПТИМІСТИЧНИЙ	Швидке подолання поширення коронавірусної інфекції COVID-19 завдяки заходам, які активно застосовуються по всьому світу. Досвід, здобутий за період боротьби з пандемією, та якісна переоцінка системи цінностей суттєво позначиться на економічних зв'язках та розподілі грошових потоків	Малоймовірна	Близько 10 % опитаних експертів вважають, що відсутній ризик виникнення інших хвиль пандемії COVID-19 в світі у 2020 – 2021 роках
КРИЗОВИЙ	Розгортання інших хвиль поширення коронавірусної інфекції COVID-19 (у тому числі запровадження упродовж 2021 року карантинних заходів) та, як наслідок, помірне відновлення світової економіки або навіть розгортання глобальної фінансово-економічної кризи. Погіршення розвитку динаміки вітчизняної економіки, зважаючи на високу залежність України від зовнішньої економічної кон'юнктури. В основному розвиток економіки характеризуватиметься падінням зовнішньоекономічної та виробничої діяльності основних видів промисловості, звуженням вітчизняного ринку фінансових послуг, прискореними інфляційними та девальваційними процесами, погіршенням купівельної спроможності населення та низькою інвестиційною активністю в країні.	Значна ймовірність	Близько 60 % в опитаних експертів вважають що у 2020 роках вірогідність реалізація ризику виникнення інших хвиль пандемії COVID-19 в світі є високою, а у 2021 році близько чверті експертів вважають високою вірогідність реалізацію цього ризику

Вже на 2022 – 2023 роки вплив ризику поширення коронавірусної інфекції COVID-19 на економіку України вже оцінюється як малоймовірний, але є небезпека іншого ризику, який виник у лютому 2022 року, а саме війна з

росією і який однозначно буде мати негативний вплив на формування дохідних частин бюджету за рахунок митних надходжень, і взагалі на формування фінансових ресурсів держави. У таких умовах, на перший план виходять такі джерела формування коштів держави як міжнародні запозичення у формі грантів та кредитів, але необхідно пам'ятати, що на відміну від внутрішніх фінансових ресурсів таких як податки, кредити з часом необхідно буде віддавати, але як короткотермінова міра щодо покращення ситуації з фінансами, вона є ефективною.

Основним ж джерелом все таки повинні бути внутрішні ресурси держави, зокрема податкові (митні) надходження, які формують дохідні частини бюджетів. Митні податки виконують наступні функції: фіскальну, тобто наповнення фінансовими ресурсами бюджету, регулюючу – формування відповідної структури експорту та імпорту, їх обсягу, цінову політику; стимулюючу, яка спрямована, наприклад, на сприяння розвитку національного виробництва, захист національного товаровиробника.

На відміну від світової практика, в Україні фіскальна функція є домінуючою, але по мірі розвитку суспільства та економіки митні податки стають ефективним інструментом регулювання української економіки (рис.1.1). Як і всі податки, митні податки мають безпосередній вплив на суспільство, тому їх необхідно розглядати як важливу соціально – економічну категорію, внаслідок того, що їх справляння впливає на матеріальний стан (добробут) платника і відповідно частка вилучених доходів перерозподіляється на користь держави і відповідно потім повертається до громадянина у вигляді різноманітних суспільних благ. Внаслідок цього митні податки відносяться до загальнодержавних податків і встановлюються державними органами управління.

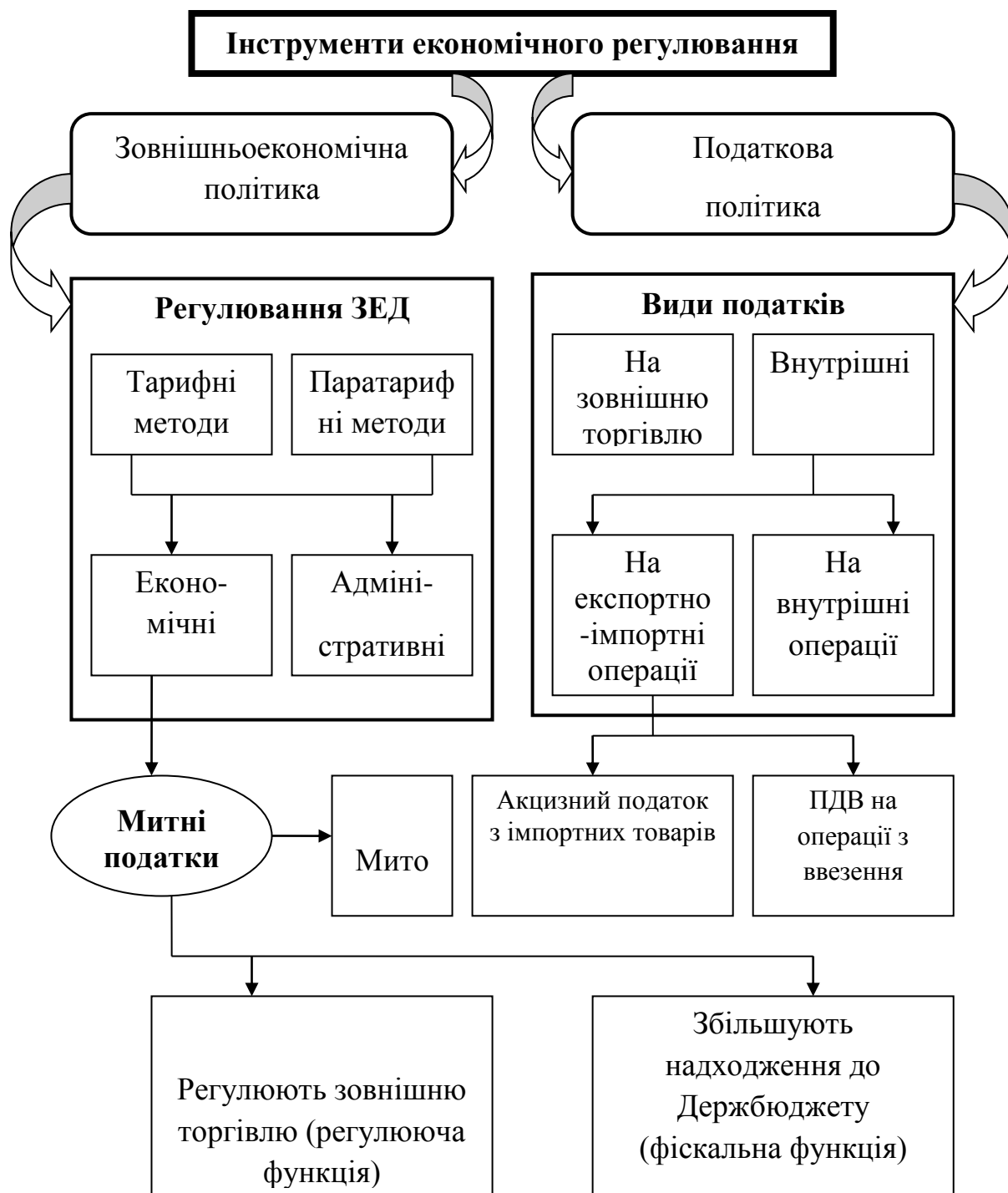


Рис.1.1 Митні платежі як інструмент економічного регулювання [26,165]

Перелік митних платежів відображено у Митному кодексі України:

« а) мито;

б) акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);

в) податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції)» [28].

Для всіх вищеперерахованих податків характерним є те, що вони всі є непрямими податками, тобто включаються до ціни товару, відповідно є можливість її регулювання у залежності від поставленої мети держави на тому чи іншому етапі розвитку економіки України. Але є між ними і відмінності, податок на додану вартість і мито є універсальними акцизами, а акцизний податок є специфічним акцизом, зі значно вужчою базою оподаткування, що відображається на сумі надходжень до бюджету.

1.2. Митні правопорушення як фактор впливу на митні надходження

Розглядаючи питання формування дохідних частин бюджетів за рахунок мобілізації митних надходжень, доцільно розглянути місце і роль у цьому процесі митних правопорушень, які становлять собою суспільну небезпеку та дестабілізуючий фактор у процесі формування фінансових ресурсів держави за рахунок зменшення розміру сплати митних платежів. Митні правопорушення являють собою ідуть у розріз з потребами держави, а зокрема Державної митної служби щодо ефективної мобілізації митних надходжень, сприяння розширенню зовнішньоекономічних зв'язків, захисту національного товаровиробника тощо.

У чинному національному законодавстві, а саме Митному кодексі України (МКУ), митні правопорушення розглядаються з двох сторін – порушення митних правил та контрабанда. Особливістю контрабанди як явища є те, що його визначення наведене у Кримінальному кодексі України, у ньому ж встановлено і відповідальність за вчинення даного злочину.

Відповідно до митного законодавства України митні правопорушення включають можна класифікувати як порушення митних правил згідно статті

468 – 485 Митного кодексу України і контрабанду згідно статті 201, 305 Кримінального кодексу України.

Відмітимо, що «порушення митних правил є адміністративним правопорушенням, яке являє собою протиправні, винні (умисні або з необережності) дії чи бездіяльність, що посягають на встановлений МКУ та іншими актами законодавства України порядок переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, пред'явлення їх митним органам для проведення митного контролю та митного оформлення, а також здійснення операцій з товарами, що перебувають під митним контролем або контроль за якими покладено на митні органи МКУ чи іншими законами України, і за які МКУ передбачена адміністративна відповідальність» (ст. 458 Митного кодексу України) [51].

Адміністративне правопорушення, яке настає за порушення митних правил структурно складається з чотирьох елементів. Склад порушення митних правил відображено на рис. 1.2.

ОБ'ЄКТ	<ul style="list-style-type: none"> Суспільні відносини, які охороняються законом і яким у результаті посягання завдається чи може бути завдана шкода, тобто порядок переміщення предметів через митний кордон України
ОБ'ЄКТИВНА СТОРОНА	<ul style="list-style-type: none"> Зовнішній прояв діяння, система передбачених нормою митного права ознак, які характеризують зовнішню сторону порушення митних правил
СУБ'ЄКТ	<ul style="list-style-type: none"> Громадяни, які на момент вчинення правопорушення досягли 16 років, а також посадові особи підприємств
СУБ'ЄКТИВНА СТОРОНА	<ul style="list-style-type: none"> Психічне ставлення особи до вчиненого діяння включає: <ul style="list-style-type: none"> -вину; -мотив; -мету

Рис. 1.2. Склад порушення митних правил[58]

Сам перелік існуючих видів порушень відображено у главі 68 МКУ [28].

Основне зусилля митних органів України сьогодні спрямоване на боротьбу з контрабандою. яка крім небезпеки недонадходження митних платежів до бюджетів, має ще в собі соціальну складову – далеко не всі контрабандні товари належної якості, мають нижчу ціну у порівнянні з товарами з яких сплачено податки тощо. Крім того, це явище супроводжується і такими явищами як пропонування і вручення хабарів працівникам митних органів, зберіганням та торгівлею наркотичними і психотропними речовинами

Приховування від митного контролю товарів під час переміщення через митний кордон України може відбуватись двома шляхами, а саме:

- «шляхом фізичного приховування – з використанням тайників та інших засобів, що утруднюють виявлення товарів, з наданням одним товарам вигляду інших;

- шляхом документального приховування – з поданням митному органу як підстави для переміщення товарів підроблених документів, одержаних незаконним шляхом, які містять неправдиві дані та документів, що є підставою для переміщення інших товарів» [28].

Товари, що переміщуються з приховуванням від митного контролю або поза митним контролем, можуть бути поділені на кілька категорій: «товари, що обкладаються високими ставками податків при переміщенні через кордон (наприклад, тютюнові та алкогольні вироби, побутова електроніка тощо); товари щодо переміщення яких існують заборони чи обмеження, встановлені законодавством України (валюта, культурні цінності, зброя, наркотики, сільськогосподарська продукція); товари щодо переміщення яких існують міжнародні заборони чи обмеження (у зв'язку із застосуванням санкцій ООН до тієї чи іншої країни, а також переміщення товарів, що контролюється міжнародними організаціями, наприклад, радіоактивні матеріали, токсичні відходи, товари подвійного призначення)» [12, 222-223].



Рис. 1.3. Мотиви вчинення порушення митних правил [12, 219].

Серед основних завдань Державної митної служби виділяється завдання щодо сприяння розвитку зовнішньоекономічної діяльності для суб'єктів бізнесу із одночасним врахуванням митних інтересів держави.

Здійснюючи державну митну справу, митні органи виконують такі основні завдання (рис. 1.4).

Відповідальність у митному праві є наслідком скоєного правопорушення. Порушення вимог Митного кодексу України є адміністративним правопорушенням, яке являє собою протиправні, винні (умисні або з необережності) дії чи бездіяльність, які посягають на встановлений законодавством України порядок переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України і за які МКУ передбачена адміністративна відповідальність. Адміністративна відповідальність за правопорушення, передбачені Митним кодексом, настає у разі, якщо ці правопорушення не тягнуть за собою кримінальної відповідальності [28].

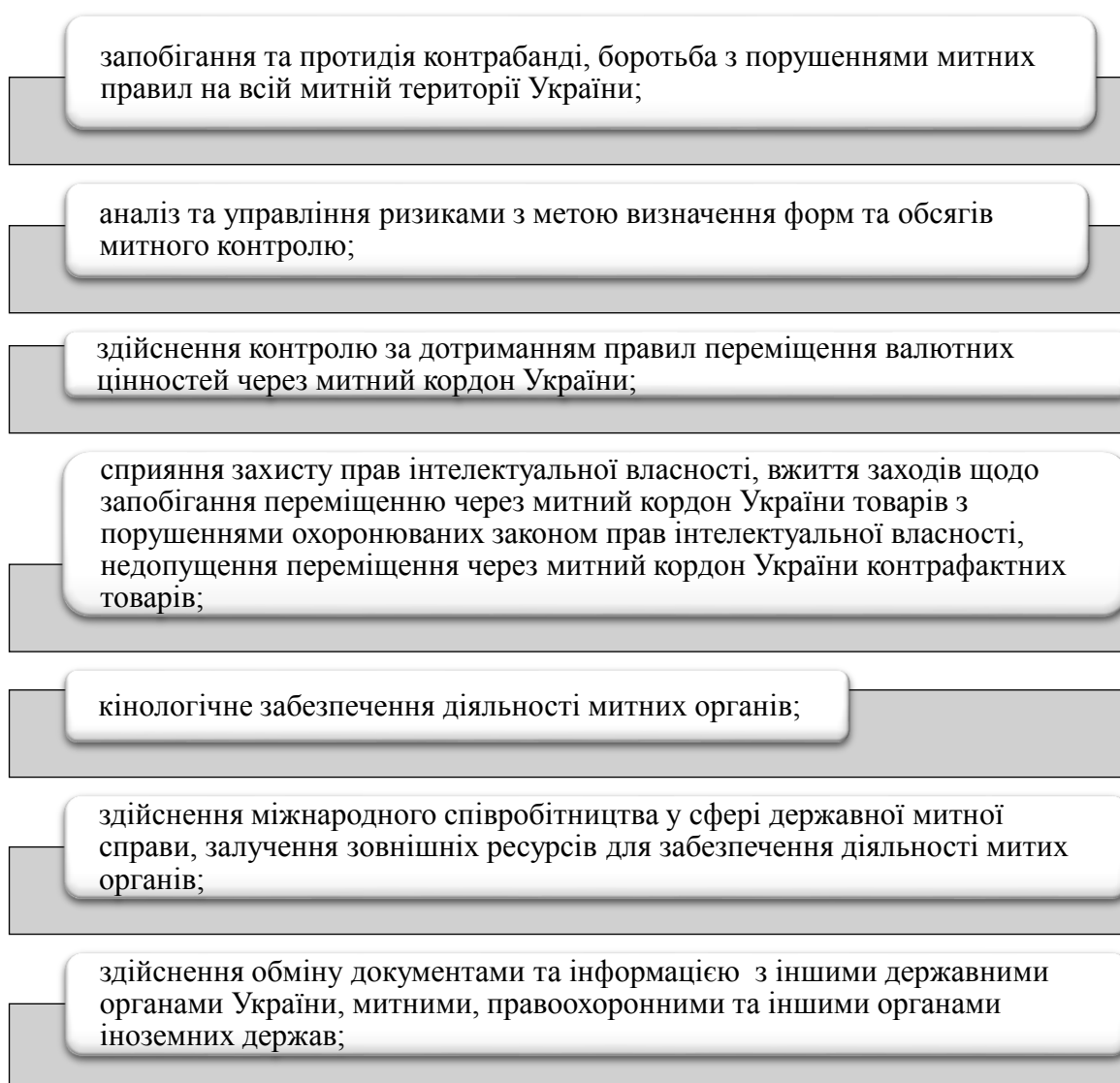


Рис. 1.4. Основні завдання митних органів [28]

Порушення митних правил є адміністративним порушенням, яке тягне за собою відповідальність у вигляді попередження, накладання штрафу, чи конфіскації майна [28].


Згідно Митного кодексу «об'єктом порушень митних правил є встановлений законодавством України порядок переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України. Суб'єктом адміністративної відповідальності за порушення митних правил можуть бути громадяни, які на момент вчинення такого правопорушення досягли 16-річного

віку, а при вчиненні порушень митних правил підприємствами – посадові особи підприємств» [28].

З позиції багатьох українських вчених «порушення митних правил посідають самостійне місце у структурі адміністративних проступків, оскільки, по-перше, регламентуються окремим кодифікованим законодавчим актом – Митним кодексом України, по-друге, родовим об'єктом посягання є специфічний об'єкт зазіхань – суспільні відносини, що виникають в галузі державної митної справи, ЗЕД, по-третє, порядок притягнення до адміністративної відповідальності за вчинення порушень митних правил регламентується митним законодавством» [6, 57-58].

Митним кодексом України передбачено наступні адміністративні стягнення за порушення митних правил: попередження, штраф та конфіскація [28].

Основними підставами, для порушення справи про ПМП є (рис. 1.5).



безпосереднє виявлення посадовими особами митного органу порушення митних правил
офіційні письмові повідомлення про вчинення особою порушення митних правил, отримані від правоохоронних органів, а також органів, що здійснюють види контролю, зазначені у ст. 319 МКУ
офіційні письмові повідомлення про вчинення порушення митних правил, отримані від митних та правоохоронних органів іноземних держав, а також від міжнародних організацій

Рис. 1.5. Підстави для порушення справи про ПМП [28]

На сьогоднішній день існують наступні загальноприйняті способи попередження та виявлення фактів здійснення митних правопорушень: митний

контроль у формі документального контролю (вивчення документів на вантаж) та фізичного контролю (проведення митного огляду переміщуваних товарів і транспортних засобів); знаходження митних порушень, яке здійснюється оцінкою наявних митних ризиків, так звана АСАУР – автоматизована система аналізу та управління ризиками, яка побудована на основі світового досвіду застосування системи управління ризиками; оперативно-розшукової діяльності і постаудит, який надає можливість митним органам контролювати законність переміщення товарів за допомогою перевірки відповідних документів.

Наявність на практиці цих видів митного контролю повинне призвести до збільшення митних надходжень до дохідної частини державного бюджету і допомогти більш ефективному виконанню фіскальних завдань держави митними органами.

Більш детально щодо шляхів впровадження у практику митної роботи цих способів та шляхів їх вдосконалення з метою збільшення митних надходжень ми розглянемо у третьому розділі роботи.

Висновки до розділу 1

Формування фіскального потенціалу країни, зокрема за рахунок митних надходжень як одного із джерела формування фінансових ресурсів держави, хоча і не найважливішого, перебуває під впливом ряду фіскальних ризиків, які безпосередньо впливають на їх зменшення і розмір дохідних частин бюджетів. До них зокрема відносяться такі макропоказники як розмір валового внутрішнього продукту, розмір інфляції, експорту та імпорту, обмінний курс гривні тощо. До зовнішніх факторів ризику і які зазвичай є об'єктивними по своєму характеру відносяться такі непередбачувані чинники як війна росії проти України, коронавірусні обмеження і зв'язане з цим зменшення обсягів зовнішньоекономічної діяльності тощо. Всі митні податки, є непрямими

податками, тобто вони досумовуються до ціни товару і безпосередньо на неї впливають, що дозволяє мати відповідний вплив на обсяг їх надходжень, стимулювання національного товаровиробника за рахунок, наприклад, збільшення ціни для імпортного товару за рахунок підвищення мита на відповідну групу товарів.

До факторів впливу відноситься і митні правопорушення, до яких належать контрабанду та порушення митних правил і які мають негативний вплив не тільки на обсяг митних надходжень, але і внутрішню конкуренцію в країні, цінову політику стосовно товарів, якість життя населення тощо. Митні правопорушення, як і любе економічне явище мають свій об'єкт, суб'єкт, мотиви здійснення, відповідальність за їх здійснення. За вчинення контрабанди існує кримінальна відповідальність, згідно Кримінального кодексу України, а за порушення митних правил – адміністративна відповідальність, згідно Митного кодексу України.

РОЗДІЛ 2

ПРАГМАТИКА ЗДІЙСНЕННЯ ФІСКАЛЬНИХ ДІЙ В УКРАЇНІ

2.1. Механізм справляння митних платежів

Починаючи безпосередньо розгляд питання щодо митних надходжень, відмітимо, що «митні платежі є основою, за рахунок якої формуються митні доходи країни, під якими розуміють всю сукупність грошових внесків, які утворені в результаті справляння або стягнення митних платежів, а також кошти від реалізації конфіскованих предметів контрабанди, від стягнення штрафів та пені» [7, 145].

Важливим для розуміння процесу мобілізації митних надходжень є те, що сам порядок сплати митних платежів регулюється гл.43 Митного кодексу України, у якій описано моменти виникнення та припинення обов'язку по їх сплаті, порядок і форми сплати, терміни, валюта сплати, об'єкт та база оподаткування.

Основними митними бюджетоутворюючими податками є податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів, мито і акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції). Відмітимо, що митні платежі розглядаються у контексті бюджетного законодавства як податкові, згідно Податкового кодексу України вони відносяться до загальнодержавних податків, але регулюються Митним кодексом України. Таким чином, можна константувати, що митні платежі займають специфічне місце у системі формування фінансових ресурсів держави у частині доходів.

Значним чинником на формування митних надходжень є ефективна організація функціонування основних бюджетоутворюючих митних податків.

Доцільно розглянути механізм адміністрування даних податків, щоб у подальшому визначити напрямки вдосконалення ефективності їх справляння.

Розгляд даного питання ми почнемо з мита, як складової митних платежів і який в своїй основі є регулятивним податком, а не фіскальним. Тобто він сприяє встановленню правильних пропорцій між експортом та імпортом за допомогою встановлення оптимальних розмірів ставок мита, що відповідно впливає на збільшення (зменшення) зовнішньоекономічного товарообороту. Крім того він ще виконує протекціоністську функцію щодо захисту національних товаровиробників від конкуренції іноземних виробників та стимулюючу, що полягає у створенні сприятливих умов для експорту.

Мито є загальнодержавним податком, який встановлений Податковим та Митним кодексами України і згідно останнього здійснюється його нарахування та сплата. Крім того нарахування та сплата мита може проводитись у відповідності до інших Законів України та низки міжнародних договорів, затверджених Верховною радою України.

З позиції мобілізації мита як митного податку є встановлення переліку платників податку, зрозуміло, що чим більше їх, тим при відсутності ухилення від оподаткування, надходжень має бути більше. Згідно статті 276 «Платники мита» Митного кодексу України « платниками мита є:

1) особа, яка ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України у порядку та на умовах, встановлених цим Кодексом;

2) особа, на адресу якої надходять товари, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях;

3) особа, на яку покладається обов'язок дотримання вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування митом, у разі порушення таких вимог;

4) особа, яка використовує товари, митне оформлення яких було здійснено з умовним звільненням від оподаткування, не за цільовим

призначенням та/або всупереч умовам чи цілям такого звільнення згідно з цим Кодексом, іншими законами України, а також будь-які інші особи, які безпідставно використовують звільнення від оподаткування митом (податкову пільгу);

5) особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари, що були випущені у вільний обіг на митній території України із звільненням від оподаткування митними платежами, до закінчення строку, визначеного законом;

б) особа, яка реалізує товари, транспортні засоби» [28].

Відмітимо, що організація обліку платників мита є запорукою подальшого ефективного процесу його мобілізації до бюджету (табл.2.1.).

Дані табл.2.1. свідчать про те, що кількість осіб, які перебували на обліку, у 2020 році збільшилось порівняно з 2019 роком на 13 674 одиниць або на 10,2%, але важливим є те, що кількість тих, хто фактично здійснював митні формальності збільшилось на 1 717 осіб або на 2,9%, при цьому негативним моментом є те, що вони складають тільки 41,7% від загальної кількості, менше половини зареєстрованих у 2020 році, а у 2019 році - 44,7%. Також, кількість осіб, які сплачували мито зменшилась на 1221 осіб або на 4%, причому ця тенденція зберігається як для імпорتنих операцій - на 45 осіб або на 13,8%), так і по експортних операцій – 1173 особи або на 3,9%.

Така ситуація у 2020 році є негативною з позиції мобілізації мита до бюджету. Ситуація, коли загальна кількість платників зростає, а тих, хто здійснює певні митні формальності і сплачує мито – зменшується, є абсолютно неприйнятною і має бути предметом митного контролю.

Ситуації, ще можуть відрізнятися у залежності від звітного періоду, так у I півріччі 2021 року кількість платників, які сплачують мито у порівнянні з I півріччя 2020 року збільшилась на 1 289 осіб або на 6,1%, тобто місяць на місяць не є подібним з точки зору економічної активності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Таблиця 2.1.

Аналіз стану обліку платників податків, які сплачували мито в митних органах за 2019 – I півріччя 2021 рр. [15, 36]

Показники	Кількість осіб, які перебували на обліку*	Фактично здійснювали митні формальності					
		од.	відс.	Сплачували мито			
				разом, у т. ч.	відс.	експорт	імпорт
2019 р.	133-735	59-734	44,7	30-653	51,3	327	30-438
2020 р.	147-409	61-451	41,7	29-432	47,9	282	29-265
Відхилення, +/- %	13%674/110,2	1%717/102,9	-	1221/96,0	-	-45/-86,2	-1173/96,1
I піврічч. 2020 р.	140-393	48-786	34,7	21-057	43,2	179	20-947
I піврічч. 2021 р.	153-767	52-655	34,2	22-346	42,4	191	22-229
Відхилення, +/- %	13374/-109,5	3%869/107,9	-	1%289/106,1	-	1%2/106,7	1282/106,1

Показники табл.2.2. характеризують суб'єктів бізнесу, які не сплачують мито у митних органах. У 2020 році їх кількість зменшилась, незважаючи на збільшення зареєстрованих платників і тих, хто здійснював митні формальності. Якщо ж аналізувати в часовому періоді півроку, то у 2020 році збільшилась кількість неплатників мита як по імпортних, так і експортних операціях.

На наш погляд, навіть при наявності якихось вагомих причин щодо несплати мита, це явище є негативним з позиції надходжень мита до бюджету і з позиції соціальної справедливості для платників податків, які сплачують мито у повному обсязі.

Відмітимо, що ввізне мито справляється з товарів, які ввозяться на митну територію України. При цьому встановлення ставок та зміна діючих, які визначені Митним тарифом України, покладено на Верховну Раду України, як найвищий законодавчий орган, шляхом прийняття відповідних законів.

Таблиця 2.2

Аналіз стану обліку платників податків, які не сплачували мито в митних органах за 2019 – I півріччя 2021 рр. [15, 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%74/110,2	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

Вивізне мито встановлюється на товари, які вивозяться за межі митної території України. Крім того, існує ще сезонне мито, яке може діяти протягом 60 і не менше 120 календарних днів з того дня, коли воно було встановлено. Передбачено ще існування таких видів мита як спеціальне, антидемпінгове і компенсаційне мито, додатковий імпорتنний збір, які функціонують і застосовуються незважаючи на вже існування інших видів мита. Ці види мита встановлюються спеціальними законодавчими актами, зокрема статтею 271 Митного кодексу України і у більшості випадків спрямовані суто на захист національного товаровиробника.

Для розуміння того, звідки береться той чи інший розмір надходжень мита, необхідно розглянути базу оподаткування цим податком (ст. 279 Митного кодексу України), саме від неї і залежить розмір надходжень (рис. 2.1). Відмітимо, що ця залежність є прямою: чим більша база оподаткування, тим більша має бути сума митних надходжень, але на цей процес може мати вплив процес надання митних пільг.



Рис.2.1База оподаткування мита [7, 151]

Специфікою мита є те, що існує три види ставок: адвалорні, специфічні та комбіновані. У залежності від виду ставок застосовується наступні бази оподаткування: при адвалерній ставці – митна вартість; при специфічній – кількість товарів у встановлених одиницях виміру; при комбінованій – обидва варіанти. Таким чином, при оподаткуванні адвалерною та комбінованою важливим є контроль правильного формування митної вартості, яка виступає об'єктом оподаткування і у залежності від її розміру і буде той чи інший розмір надходжень мита.

Вплив на надходження будуть мати і різноманітні тарифні пільги (тарифні преференції), які існують у формі звільнення від оподаткування, зниження ставок і встановлення тарифних квот для певних товарів (ст.281 Митного кодексу України).

Крім того, на практиці існує можливість звільнення від оподаткування у залежності від митного режиму, який обраний. Зокрема, товари, які знаходяться у реімпорті та у випадку відмов на користь держави. Можуть бути звільнені від оподаткування ввізним митом та додатковим імпортом збором і вивізним митом для товарів у режимі реекспорту.

Важливим з позиції адміністрування є дата виникнення податкових зобов'язань і згідно статті 278 Митного кодексу України цією датою вважається дата подання відповідному митному органу митної декларації з метою митного оформлення або дата нарахування зобов'язання митним органом у випадках визначених Митним кодексом або іншими Законами України.

Податок на додану вартість є найбільш бюджетоутворюючим зі всіх митних податків. Він є непрямим податком і регулюється Податковим кодексом України (розд.V). Фактор, який зумовлює той факт що збирається велика сума надходжень, є широка база оподаткування цим податком (рис.2.2), під сплату даного податку попадають практично всі операції суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності і порядок формування бази оподаткування визначається с.188 «Порядок визначення бази оподаткування у разі постачання товарів/послуг» Податкового кодексу України [42].



Рис.2.2Об'єкт оподаткування ПДВ [7, 158]

А до факторів, які навпаки зменшують суму надходжень, відносяться різноманітні пільги, а зокрема нульова ставка оподаткування (для товарів, які вивозяться за межі митної території України), звільнення від оподаткування операцій з постачання та ввезення на митну територію України товарів (послуг)

і їх порядок надання регулюються відповідно ст.195 «Операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою», ст.196 «Операції, що не є об'єктом оподаткування», ст.197 «Операції звільнені від оподаткування» Податкового кодексу України [42].

Важливо вказати з позиції розгляду питань мобілізації даного податку, що за нульовою ставкою оподатковуються операції з вивезення товарів за межі митної території України: «у митному режимі експорту; у митному режимі реекспорту, якщо товари поміщені у такий режим відповідно до норм Митного кодексу України; у митному режимі безмитної торгівлі; у митному режимі вільної митної зони; магазинами безмитної торгівлі, відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України» [28].

Як ми вже відмічали порядок адміністрування даного податку визначається Податковим кодексом України і зокрема найважливішими статтями в цьому аспекті є: ст.180 «Платники податку» та ст.193 «Розміри ставок податку» - 20, 0 і 7% [42]. Наявність пільгових ставок оподаткування також сприяє зменшенню надходжень податку, хоча одночасно воно виконує соціальну роль, оподатковуючи по зниженій ставці соціально значущі товари та послуги. Мова ведеться про постачання на митній території України та ввезення на неї лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні, а також для клінічних випробувань. Це особливо актуальним стало у період війни і є абсолютно доцільним, навіть незважаючи на податкові втрати для бюджету.

Найбільш важливим елементом адміністрування ПДВ є визначення дати виникнення податкових зобов'язань платником податку. Це визначається ст. 187 «Дата виникнення податкових зобов'язань» Податкового кодексу України: «Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають

постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку» [42].

Відмітимо, що датою виникнення податкових зобов'язань у випадку ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації з метою митного оформлення.

Для податку на додану вартість звітний (календарний) період складає календарний місяць, у деяких випадках – квартал; звітним документом є податкова декларація. Сума податкового зобов'язання, яка вказана у податковій декларації сплачується платником самостійно на протязі 10 календарних днів, які настають за останнім днем граничного терміну подання декларації.

Ще одним податком, яким оподатковується ввезення товарів на митну територію України, є акцизний податок. Він є непрямим податком і він включається до ціни товару. Відповідно сума податку, визначається виходячи з наявних об'єктів та бази оподаткування і ставки (ст. 218 Податкового кодексу).

Загальний порядок функціонування акцизного податку при імпорті підакцизних товарів (продукції) відображено на рис.2.3.

Як і попередні розглянуті митні податки, так і акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) регулюється відповідними статтями Податкового кодексу України, зокрема ст.212 «Платники податку», ст.215 «Підакцизні товари та ставки податку», ст.218 «Порядок обчислення податку з товарів, які ввозяться на митну територію України», ст.222 «Порядок і строки сплати податку», ст.223 «Складення та подання декларації з акцизного податку» [42].



Рис.2.3 Механізм нарахування та сплати податкового зобов'язання з акцизного податку при імпорті підакцизних товарів (продукції) [26,239]

Особливістю даного податку є те, що перелік підакцизних товарів періодично переглядається, у залежності від потреб держави: на сьогодні це «спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу "живого" бродіння); тютюнові вироби, тютюн та промислові заміники тютюну; пальне, автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія» [42]. Крім того, при адмініструванні застосовується така форма контролю як акцизна

марка; застосовується три види ставок (адвалорна, специфічна та адвалерна і специфічна одночасно).

Цікавим елементом адміністрування і митного контролю є те, що «платник податку при ввезенні на митну територію України пального або спирту етилового, з якого сплачено акцизний податок повинен скласти в електронній формі акцизну накладну за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД реалізованого пального або спирту етилового та зареєструвати її в Єдиному реєстрі акцизних накладних з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи» (ст.231 Податкового кодексу) [42].

Об'єктом оподаткування є операції з ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України (ст.213 «Об'єкти оподаткування»). Згідно цієї ж статті є перелік пільг, а зокрема операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню, операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування.

База оподаткування визначається згідно ст.214 «База оподаткування», у залежності від виду ставок, які використовуються – адвалорної, специфічної і комбінованої.

Податок у разі ввезення підакцизних товарів на митну територію України сплачується безпосередньо платниками податків до або в день подання митної декларації. Якщо ввозиться на територію України маркована підакцизна продукція, то податок сплачується під час придбання марок акцизного податку на день подання митної декларації.

Базовим податковим періодом для сплати податку є календарний місяць.

2.2 Аналіз фіскальної ефективності митних платежів

Як ми вже відмічали, основними митними бюджетоутворюючими податками є податок на додану вартість з ввезених на митну територію України

товарів, мито і акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції).

Відразу ж зауважимо, що загалом, митні платежі не відіграють основної ролі у наповненні дохідної частини бюджетів, поряд з тим, що держава зацікавлена у цьому. Ця ситуація не є традиційною для світового досвіду, де фіскальна функція не є домінуючою для діяльності митних органів.

Якщо говорити у загальному про виконання плану митних надходжень, то війна, а також митні пільги стосовно операцій, які оподатковувались ПДВ і митом вплинула на цей процес дуже негативно: «митниця забезпечує близько 30% від надходжень до 24 лютого – у травні це були 9,5 млрд, у квітні – 8 млрд та 7 млрд у березні» [2].

Дані табл.2.1 свідчать про те, що якщо порівнювати надходження митних податків з аналогічним періодом 2021 року, то у 2022 році надійшло 26,3 млрд грн надійшло у вигляді податку на додану вартість, 2,4 млрд грн – ввізного мита [10]. Не буде виконаний і план по цих податках на 2022 рік, зібрані суми за 9 місяців надзвичайно малі і не видно за яких резервів митні податки будуть добрані до планової суми.

Як видно вже по виконанню показників за 9 місяців 2022 року (табл.2.3), у 2022 році іде зменшення митних платежів як щодо планових показників на 2022 рік, так щодо 2021 року, що викликано в основному таким фактором як війна.

Табл.2.3

Показники надходження митних податків у 2021 - 2022 році (млрд грн) [13]

Показники	2021	2022 (план)	Січень – липень 2022
Податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів	380,7	405,7	26,3
Ввізне та вивізне мито	36,1(ввізне)	36,5	2,4

Воєнні дії у 2022 році є основним фактором ризику невиконання планових завдань щодо мобілізації митних податків, у 2021 році таким ризиком була епідемія корона вірусної хвороби.

Важливим є встановлення тенденцій у формуванні Державного бюджету за рахунок митних платежів. Вони є базою для формування дохідної частини бюджету, кошти якої використовуються на різноманітні соціально – економічні цілі.

Динаміку надходження ввізного та вивізного мита до Державного бюджету України відображено у табл.2.4

Таблиця 2.4.

Динаміка надходження ввізного та вивізного мита до Державного бюджету України у 2019–2021 рр., тис грн. [60]

Показники	2019	2020	2021
Податкові надходження	737521321,5	733421794,5	994552765,9
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	30086000,00	30460508,7	27888537,9
Ввізне мито	29855382,4	30203211,6	26566266,1
Вивізне мито	230617,7	257297,1	1322271,8

З даних таблиці видно, що бюджетоутворююча роль ввізного та вивізного мита не є значною як у загальній сумі податкових надходжень, так і у сумі податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції. Питома вага ввізного у податкових надходженнях склала у 2021 році - 2,6%, у 2020 році - 4,1%, у 2019 році - 4,0%, як видно вона падає з року в рік. Питома вага вивізного мита ще менша: у 2020 році – 0,1%, у 2020 році – 0,03%, у 2019 році – 0,03%, як видно його питома вага настільки мізерна, що навіть не є предметом дослідження.

Надходження від різних видів мита в Україні відображено у табл.2.5.

Таблиця 2.5.

**Динаміка надходження мита до Державного бюджету України
у 2018–2020 рр., тис грн.[60]**

Показники	2018	2019	2020
<i>Ввізне мито</i>	26560412,3	29855382,4	30203211,6
<i>Мито на товари, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності</i>	19763153,6	20150551,5	20594110,3
<i>Мито на товари, які ввозяться (пересилаються) громадянами</i>	119958,1	141081,1	239155,8
<i>Мито на нафтопродукти, транспортні засоби* та шини до них, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності та громадянами</i>	6316208,8	8492983	8664888,9
<i>Спеціальне мито</i>	15960,6	179329,1	581997,8
<i>Антидемпінгове мито</i>	145613,1	128384,7	130155,5
<i>Компенсаційне мито</i>	97289,7	54972,2	516,1
<i>Додатковий імпорتنний збір</i>	499,3	205,3	-7667
<i>Мито на транспортні засоби, що були ввезені на митну територію України та поміщені в митні режими транзиту або тимчасового ввезення**</i>	101729,2	707875,5	56,3
<i>Вивізне мито</i>	516208,6	230617,7	257297,1
<i>Мито на товари, що вивозяться суб'єктами підприємницької діяльності</i>	516203,9	230617,7	257297,1
<i>Мито на товари, що вивозяться громадянами</i>	4,7	0,003	

Як видно з даних таблиці основну бюджетоутворюючу роль відіграє ввізне мито, роль таких видів мита як вивізне, і особливо спеціального, антидемпінгового, компенсаційного є незначною у митних надходженнях, але за своєю суттю і це відображено відповідно у Митному кодексі України, ці види мита мають інше цільове призначення.

Логічно буде розглянути основні показники впливу (застосування преференцій та без сплати ввізного мита) на митні надходження (ввізне мито) у часовому вимірі у довоєнний період, але правда на надходження у цей період вже мала вплив епідемія коронавірусної інфекції (табл.2.6.).

Аналіз показників даної таблиці дозволить нам охарактеризувати вплив на процес мобілізації митних надходжень такого фактора, як митні пільги, зокрема у нашому випадку вплив на надходження ввізного мита нульової ставки, преференцій та без сплати ввізного мита.

Таблиця 2. 6

Аналіз динаміки сплати ввізного мита від імпорту товарів за 2019–2020 роки та I півріччя 2021 року [15,24-25]

Показники	2019	2020	I півріччя 2020	I півріччя 2021
Імпортовано товарів				
Вага нетто, тис. тонн	75 413,8	66 520,8	32 092,3	34 549,4
Заг.вартість, млн дол. США, в т.ч.:	60 414,4	54 218,8	24 329,8	31 211,3
-за нульовою ставкою ввізного мита, млн дол. США	31 709,1	24 071,1	11 802,9	13 394,6
<i>Питома вага в загальній вартості,%</i>	52,5	44,4	48,5	42,9
-зі сплатою ввізного мита, млн дол.США	16 014,5	15 598,9	7 068,3	8 132,4
<i>Питома вага в загальній вартості,%</i>	26,5	28,8	29,1	26,1
-з застосуванням преференцій та без сплати ввізного мита, млн дол. США	12 687,2	12 492,9	5 457,8	7 221,8
<i>Питома вага в загальній вартості,%</i>	21,0	23,0	22,4	23,1

Як видно з даних таблиці 2.6. існує певна тенденція, зокрема зі збільшенням обсягів імпорту з 32 092,3 тис тонн у I півріччі 2020 року до 34 549,4 тис тонн I півріччі 2021 року збільшилась і загальна вартість товарів за нульовою ставкою ввізного мита з 11 802,9 млн дол. (48,5%) до 13 394,6 млн дол. (42,9%) відповідно. Це саме стосується і імпорту з застосуванням преференцій та без сплати ввізного мита: у I півріччі 2020 загальна сума такого виду імпорту склала 5 457,8 млн дол. США (22,4%) і у I півріччі 2021 року - 7 221,8 млн дол. США (23,1%). Якщо додати суму імпорту, який ввозиться із застосуванням даного виду пільг, то по зі 100% імпорту у I півріччі 2020 року на них припадало 70,9%, відповідно на імпорт, який ввозився зі сплатою ввізного мита - 29,15, у I півріччі 2021 року – 66%, зі сплатою ввізного мита - 26,1%.

Так само, якщо порівнювати 2020 рік з 2019 роком, то при зменшенні обсягів імпорту з 75 413,8 тис. тонн у 2019 році до 66 520,8 тис. тонн у 2020 році, відповідно зменшилась і сума ввезених товарів за нульовою ставкою ввізного мита з 31 709,1 млн дол. США (52,5%) до 24 071,1 млн дол. США (44,4%) відповідно, питома вага імпорту зі сплатою ввізного мита склала у 2019 році 26,55, а у 2020 році - 28,8%.

Навряд чи можна вважати нормальною ситуацію, коли на операції зі сплатою ввізного мита припадає менше 30% загального їх обсягу. Це ще раз ставить питання про доцільність застосування різного роду пільг у митній діяльності держави. Щодо ввізного мита, то існує практика встановлення тарифних пільг (преференцій) відносно ставок Митного тарифу України у наступних формах: звільнення від оподаткування; зниження ставок та встановлення тарифних квот у певних випадках.

Щодо вивізного мита, то експорту (табл.2.7) ситуація наступна у періодах, які аналізуються.

Таблиця 2.7

Аналіз динаміки сплати вивізного мита від експорту товарів за 2019–2020 роки та I півріччя 2021 року [15, 25]

Показники	2019	2020	I півріччя 2020	I півріччя 2021
Експортовано товарів				
Вага нетто, тис. тонн	166·976,3	164·501,5	80·194,4	71·833,8
Заг.вартість, млн. дол. США, в т.ч.:	50·061,1	49·215,6	22·909,6	29·921,2
-зі сплатою вивізного мита, млн. дол. США	86,2	103,2	30,6	113,7
Питома вага в загальній вартості, %	0,2	0,2	0,1	0,4
- без сплати вивізного мита, млн. дол. США	49·974,6	49·112,4	22·879,0	29·807,5
Питома вага в загальній вартості, %	99,8	99,8	99,0	99,6
Транзит, тис. тонн	100·716,8	81·421,4	37·379,6	34·802,5

Зі збільшенням загальної вартості експортованих товарів зі 22 909,6 млн дол. США у I півріччі 2020 до 29 921,2 млн дол. США у I півріччі 2021 збільшилась і сума операцій зі сплатою вивізного мита з 30,6 млн дол. США (0,1%) до 113,7 млн дол. США(0,4%). Збільшення сум зі сплатою вивізного мита відбулось і у 2020 році, якщо порівнювати з 2019 роком: з 86,2 млн дол. США у 2019 році (0,2%) до 103,2 млн дол. США (0,2%) при практично незмінних обсягах загальної вартості експортних операцій - 50 061,1 млн дол. США і 49 215,6 млн дол. США у 2020 році. Поясненням такого явища може бути збільшення ставок вивізного мита.

Щодо операцій, які відбуваються без сплати вивізного мита, то тут ситуація у контексті формування митних доходів, ще більше негативна: їх

питома вага у загальній вартості складає більше 99% , а зокрема у 2019 році - 99,8%, у 2020 році - 99,8%, у I півріччі 2020 року - 99,0%, у I півріччі 2021 року - 99,6%. Загальна їх сума у 2019 році та 2020 році залишалась практично на тому самому рівні - 49 974,6 млн дол. США 49 974,6 млн дол. США відповідно, у I півріччі 2021 року у порівнянні з I півріччям 2020 року збільшилась з 22 879,0 млн дол. США до 29 807,5 млн дол. США. На наш погляд, збільшення операцій, які підпадають під дію тих чи інших пільг, є негативним для формування бюджетних доходів, зокрема митних.

Відмітимо, що у 2022 році у зв'язку з війною, була введена велика кількість пільг щодо митного оподаткування операцій та товарів, які пов'язані з потребами армії, волонтерів, гуманітарної сфери, простих громадян (ввезення автомобілів з – за кордону без розмитнення), здешевлення важливих товарів (бензин, дизельне паливо) за рахунок відміни сплати митних податків тощо. Ці пільги мають часову обмеженість і діють тільки в період війни.

Деякі з них, які були введені на початку війни (безмитне ввезення автомобілів) було відмінено якраз внаслідок того, що ці пільги призвели до втрати митних надходжень, що позначилось на формуванні фінансових ресурсів держави. Частково було відмінено і пільгове оподаткування палива (залишилась пільга для потреб армії), для всіх інших категорій споживачів було повернене оподаткування палива у повному обсязі.

На практиці, функціонування тієї чи іншої пільги завжди має якісь обмеження щодо її функціонування: або цільове призначення суворо визначене, або у часі є обмеження, або перелік отримувачів обмежений.

Ще одним фактором, який може сприяти збільшенню митних надходжень, як виду фінансових ресурсів держави, є ефективний митний контроль за певними напрямками митної діяльності (табл.2.8).

Таблиця 2.8

Обсяги додаткових надходжень від митного контролю та їх частка у митних платежах за 2015- I півріччя 2020, % [54, 188; 192; 193]

№ п.п	Показник	2015	2016	2017	2018	2019	I півріччя 2020
1	Від коригування митної вартості	2,87	2,1	1,33	1,26	2,13	2,05
2	За правильністю декларування країни походження товару	0,04	0,04	0,06	0,05	0,07	0,1
3	За правильністю класифікації товарів згідно УКТЗЕД	0,11	0,1	0,08	0,08	0,07	0,08

Значення митного контролю у боротьбі з несплатою митних податків суб'єктів бізнесу, яка призводить до їх недоотримання і відповідно до проблем з формуванням дохідної частини бюджету, важко переоцінити.

Таким чином, на процес мобілізації митних надходжень мають вплив багато факторів, як суб'єктивних, так і об'єктивних. Розділ 3 нашої кваліфікаційної роботи буде присвячений вивченню впливу цих факторів на ефективність формування фіскального простору держави митними органами України і шляхів його вдосконалення у контексті світового досвіду.

Висновки до розділу 2

Податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів, мито і акцизний податок з ввезених на митну територію України

підакцизних товарів (продукції) є основними серед митних платежів і регулюються як Податковим, так і Митним кодексом України.

Характерним для цих митних податків є те, що вони є непрямими, тобто вони збільшують ціну товарів, у більшості своїй є квотарними, базою оподаткування в переважній більшості є митна вартість, поряд з тим, що вони є митними платежами, вони відносяться до податкових і регулюються Податковим кодексом України. Ці податки не є бюджетоутворюючими для бюджету, вони є регулюючими і протекціоністськими по своїй природі. На зменшення митних надходжень впливає наявність великої кількості митних пільг та тарифних преференцій, як у формі звільнення від оподаткування, так і нульової ставки (ПДВ).

Аналіз митних надходжень показує, що на цей процес великий вплив мають як об'єктивні, так і суб'єктивні фактори, наприклад війна, корона вірусна хвороба, що пригнічують економічну діяльність в країні, погіршують зовнішньоторгівельну діяльність тощо. Відповідно відбувається невиконання основних макроекономічних показників (ВВП, індекс інфляції, експорт, імпорт) і планових показників по митних податках, що в свою чергу веде до проблем з фінансовими ресурсами бюджету.

РОЗДІЛ 3

ОСНОВНІ ВЕКТОРИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФІСКАЛЬНОГО ПРОСТОРУ УКРАЇНИ У КОНТЕКСТІ СВІТОВОГО ДОСВІДУ

3.1. Зарубіжний досвід організації діяльності митних органів

Необхідною умовою мобілізації митних надходжень є ефективна робота митних органів України, при цьому використовуючи найкращий світовий досвід організації митної діяльності. Доцільно розглянути діяльність митних адміністрацій у різних частинах, світу зокрема у Болгарії, США та Японії.

Не існує єдиної структури митних органів у світі, у деяких митна служба є окремим управлінським органом, де вони входять у підпорядкування Міністерства фінансів чи іншого органу управління. Так, зокрема, у Болгарії, загальне керівництво митною справою у країні здійснюється Міністерством фінансів, яке призначає начальника Головного управління митниці, яке є структурною його ланкою. У безпосередньому підпорядкуванні Головного управління митниці знаходяться районні митні управління, які організовують, керують, контролюють функції ще однієї ланки митних органів, а саме митних бюро та пунктів, що входять до загальної управлінської структури митної діяльності у Болгарії. Основним законодавчим документом, який регулює митну діяльність у Болгарії є Закон «Про митницю» та Митний кодекс, у яких визначено порядок здійснення митного огляду та контролю, порядок накладання санкцій тощо. Так як і в Україні, у Болгарії існує поняття митної вартості, правила її коригування, поняття безмитного ввезення товарів, які заборонено ввозити (вивозити).

Особливістю митної діяльності у Болгарії є те, що Рада міністрів Болгарії за пропозицією міністра фінансів може передавати митні функції іншим органам управління.

Табл.3.1.

Функціональна компонента діяльності митних установ Болгарії [9, 101]

№п.п.	Митні установи	Функціональні обов'язки
1.	Головне управління митниці	Головне управління митниці є структурною ланкою Міністерства фінансів і юридичною особою, що розпоряджається самостійним бюджетом, створеним за рахунок бюджетних відрахувань. Воно організовує, керує, контролює митні установи й виконує митні функції
2.	Районні митні управління	Районні митні управління підпорядковуються Головному управлінню митниці. Вони організовують, керують, контролюють функції митних бюро та пунктів, що входять до структури
3.	Митниці	Митниці виконують митні функції й забезпечують інформаційне обслуговування митниці та Головного управління митниці.
4.	Митні бюро і митні пункти митниці	Митниці організовують, управляють, контролюють функції митних бюро і митних пунктів, що входять до їхньої структури, а також одночасно є виконавцями митного нагляду та контролю

Таким чином, у Болгарії присутня централізована система управління митною діяльністю, у якій митні органи знаходяться у складі Міністерства

фінансів, але при цьому є юридичною структурою із самостійним бюджетом, який в своїй основі має бюджетні відрахування.

Табл.3.2.

Стратегічні цілі та завдання Бюро з митних питань та охорони кордонів США [9, 116 – 117]

Захист національних кордонів від в'їзду небезпечних осіб і проникнення небезпечних товарів; запобігання незаконним торгівлі та пересуванню	1. Організувати та забезпечити ефективний контроль повітряних, сухопутних і морських кордонів США за допомогою використання та відповідного поєднання інфраструктури, технологій і персоналу
	2. Використовуючи підхід, заснований на управлінні ризиками, впровадити найбільш ефективні технології сканування, доступні у сухопутних пунктах пропуску, аеропортах, морських портах, на станціях прикордонного патруля та міжнародних територіях, для виявлення та запобігання проникненню у США, небезпечних речовин, товарів та інструментів терору
	3. Використовуючи підхід, заснований на управлінні ризиками, гарантувати використання, найкращу якість і кількість біометричної та біографічної інформації у призначених для сухопутних пунктах пропуску, аеропортах, морських портах, на станціях прикордонного патруля та міжнародних територіях для визначення та запобігання візу в США небезпечних осіб
	4. Реалізовувати безперервне навчання персоналу і забезпечити необхідними ресурсами спеціальні підрозділи Бюро з митних питань та охорони кордонів США на місцях для виконання широкого спектру покладених на них завдань
	5. Визначити і планувати критичні точки в життєвому циклі імпорту, для уникнення ввезення неякісних та небезпечних для здоров'я споживачів товарів
Забезпечувати ефективні потоки законної торгівлі й пересування через кордони США	1. Використовуючи точну прогресивну інформацію і сучасні системи обробки даних, скоротити час митного оформлення товарів та транспортних засобів у сухопутних пунктах пропуску, аеропортах і морських портах
	2. Повною мірою та з максимальною ефективністю здійснювати управління ризиками і планування для визначення та недопущення торгових невідповідностей
	3. Здійснювати контроль за веденням зовнішньоторговельних операцій для забезпечення своєчасності й повноти надходжень митних платежів

Розглянувши варіант організації митної служби в Європі, а саме у Болгарії, доцільно розглянути варіант її організації на іншому континенті, а саме у США. Як і у Болгарії, так і у США, митна служба не є самостійним

органом, а входить у склад Міністерства внутрішньої безпеки США - Митно-прикордонна служба США і Бюро з митних питань і охорони кордонів США, яке входить як агенція до складу Департаменту національної безпеки США.

Це твердження впливає навіть із навіть розгляду стратегічних цілей та завдань Бюро з митних питань та охорони кордонів США (табл.3.2.).

З широко переліку завдань, ми бачимо тільки одне яке прямо визначає завдання щодо забезпечення своєчасності й повноти надходжень митних платежів. Але з переліку завдань Бюро з митних питань та охорони кордонів США чітко видно спрямованість на використання у своїй діяльності системи управління ризиками, елементи якої використовуються і у практиці митного контролю в Україні (АСАУР).

Принагідно зауважимо, що як і у попередньому випадку організації діяльності митних органів у Болгарії, так і у США, фіскальна функція не є основною у діяльності митних органів: так у США митні органи забезпечують надходжень до федерального бюджету на «суму близько 30 млрд. дол. (що становить менше 1% загальної дохідної частини, яка дорівнює майже 4 трлн. дол.)»[51, 6].

Розглядаючи організацію митної служби в Японії, відзначимо що вона виконує ряд функцій (правоохоронна або захисна, організаційна), серед яких виділяється вже фіскальна: справляння мита та акцизів, митних зборів, корабельних податків, податку з міжнародного фрахту проведення митного контролю, контроль за експортно – імпортними операціями.

Табл.3.3.

Організаційна структура митно – тарифного бюро Японії [9,152]

Міністерство фінансів Японії		
Митно – тарифне бюро Японії		
Регіональні митниці (8)	Регіональні митниці Окінави	
Митниці (65)	Митні підрозділи (33)	Охоронний митний пост (1)

Щодо організаційної структури, то як видно з даних табл.3.3. митна служба Японії має розгалужену структуру регіональних митниць, митниць, відповідних митних підрозділів. Цікавим з позиції формування митних надходжень, є те, що середньозважена ставка мита складає 2%. Щодо функціонування тарифних ставок, то адвалерними є 95%. Третина імпортованих товарів не обкладається митом, здебільшого це стосується сировинних товарів. Ще 45% оподатковуються за ставкою менше 5% і тільки 3% товарів, а це здебільшого текстиль, взуття, продукти харчування оподатковуються за ставкою більше ніж 30%. Тенденцією у митній системі Японії є те, що широко використовується квотування і нетарифні методи регулювання, без широкого використання компенсаційних і антидемпінгових ставок [6, 152 -153].

Таким чином, організація митної справи у кожній країні має свої особливості, які визначаються потребами держави (фіскальні, захисні), політичною ситуацією в країні, історичним традиціями, географічним положенням, пріоритетами держави в економічній політиці і зокрема в митній політиці, відповідно і завданнями, які ставляться державою перед митними органами. У залежності від цього формується і організаційна структура митних органів (самостійні структури, які нікому не підпорядковуються, як структури, які входять до складу міністерства фінансів, структури, які поєднуються з податковими органами і функціонують як єдиний фіскальний орган), перелік митних податків, розміри і види ставок, взаємовідносини з митними органами інших країн тощо. Відмітимо, що дані висновки важливі для зокрема вдосконалення організаційної структури митних органів України, зокрема Державної митної служби, яка в процесі свого становлення пройшла всі вищеперераховані етапи становлення, які існують у світовій практиці.

3.2. Напрямки вдосконалення процесу мобілізації митних надходжень

Розгляд питання вдосконалення виконання митними органами фіскальних завдань держави щодо формування дохідної частини бюджету митними надходженнями доцільно почати з розгляду впливу макроекономічних чинників на цей процес і закінчуючи безпосередньо рішеннями урядових структур щодо митної політики (табл.3.1). Відмітимо, що одні фактори, можна врахувати з метою збільшення митних надходжень, інші є непередбачуваним і їх у повному обсязі важко врахувати, що буде призводити до втрат надходжень.

Табл.3.1.

Стимулювальні та дестимулювальні чинники впливу на митні надходження

Стимулюючі чинники	Дестимулюючі чинники
Зростання ВВП	Зниження ВВП
Зменшення тіньового сектору	Збільшення тіньового сектору
Оптимізація ставок митних податків	Надмірне збільшення ставок митних податків
Збільшення обсягів експорту та імпорту	Зменшення обсягів експорту та імпорту
Збільшення кількості платників податків	Зменшення кількості платників податків
Зменшення кількості митних пільг	Збільшення кількості митних пільг
Посилення ролі митного контролю	Ослаблення ролі та значення митного контролю
Покращення матеріально – технічної бази митних органів	Слабкий рівень матеріально – технічної бази митних органів
Підвищення рівня кваліфікації працівників митних органів, боротьба з корупцією	Низький рівень кваліфікації працівників митних органів та недостатня увага до проблем з корупцією
Досконала та ефективна нормативно – правова база	Недосконала нормативно – правова база

Показники табл.3.1. побудовані таким чином, що вони демонструють вплив на митні надходження того чи іншого фактору з двох сторін: збільшення і зменшення.

Відмітимо, що на тому чи іншому етапі розвитку економіки, вплив стимулюючих чи дестимулюючих факторів може бути різний. У період невизначеності, різноманітних криз, буде посилюватись вплив дестимулюючих факторів, причому як по суб'єктивних, так і по об'єктивних причинах. Так, наприклад, для періоду війни характерним є зниження ВВП, зменшення обсягів експорту та імпорту, збільшення кількості митних пільг, зменшення кількості платників податків, збільшення тіньового сектору, причому ці всі фактори будуть впливати на зменшення митних надходжень. Для періоду піднесення економіки, зрозуміло, що це стосується мирного часу, характерним є зростання ВВП, збільшення обсягів експорту та імпорту, збільшення кількості платників податків, відповідно ці всі дії ведуть до зростання надходжень від митних платежів.

Одним з важливих напрямків збільшення митних надходжень є вдосконалення митного контролю. Ми вважаємо, що для підвищення його ефективності, з метою покращення процесу виконання відповідних завдань та функцій, важливим є вдосконалення взаємодії митних органів з центрами прийняття рішень у митній сфері: органами виконавчої влади різних рівнів, правоохоронними органами, національною поліцією, прикордонною службою, підрозділами органів внутрішніх справ, а також митними органами іноземних держав. Цю взаємодію відображено на рис.3.1.

Особливо важливим є співпраця з правоохоронними органами, які на наш погляд повинні бути розширені шляхом надання права митним органам на здійснення оперативно – розшукової діяльності (проведення слідчих та розшукових) дій, проводити кримінальні провадження, а не тільки отримання орієнтувань від правоохоронних органів і певною взаємодією з ними (ст.77 Митного кодексу) і обмеженість митного контролю оглядом та переоглядом, аналізом можливих митних ризиків і показників митної статистики. На

сьогоднішній день ця взаємодія полягає у тому, що при виявленні порушень розслідування яких, які не належать до компетенції митних органів, про них необхідно повідомляти правоохоронні органи.

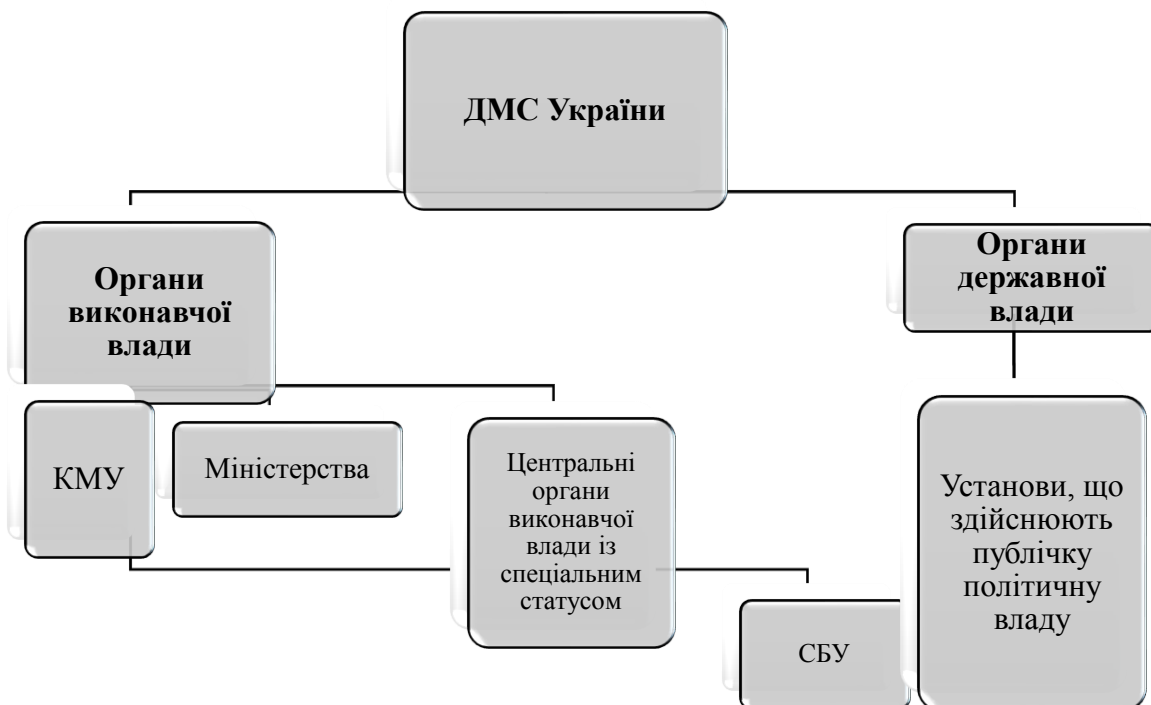


Рис. 3.1. Взаємодія Державної митної служби України, спеціалізованих митних установ та організацій з іншими органами державної влади

Відмітимо, що на сьогоднішній день існує проблеми ефективної взаємодії, правового регулювання та особливо розмежування повноважень митних органів і таких структур як прокуратура, прикордонна служба, санітарно – епідеміологічна, ветеринарна та фітосанітарна, органами внутрішніх справ, Служби безпеки України та іншими, що в свою чергу впливає на результативність митного контролю.

У зв'язку з тим, що у митній сфері існує велика різноманітність пільг, особливо щодо сплати мита, що викликано специфікою цієї сфери, а саме інтернаціоналізації економічних відносин, глобалізаційними процесами, відкритістю світової економіки, то присутні різноманітні пільги щодо

оподаткування: залежно від сфери застосування – пільги при митному оформленні, при сплаті митних платежів, при митному контролі; залежно від об'єкта надання – фізичним та юридичним особам та товарам (іншим предметам); в залежності від обраного митного режиму – експорт, реекспорт, імпорт, реімпорт, транзит. Така велика кількість пільг у митній сфері призводить як до втрат бюджету внаслідок недонадходження митних платежів, так і ускладненим контролем за процесом їх надання, може супроводжуватись корупційними діями як зі сторони суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які за допомогою пільг хочуть покращити своє фінансове становище, так і зі сторони працівників митних органів за надання права користування митною пільгою.

Вважається, що митна пільга завжди має негативний вплив на економіку (рис.3.2), а зокрема призводить до втрати надходжень до бюджету, сприяє розвитку корупції, ухиленню від оподаткування, тому в ідеалі з позиції мобілізації митних доходів, їх має бути якнайменше. З іншої сторони, надання пільг є інструментом митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності країни.

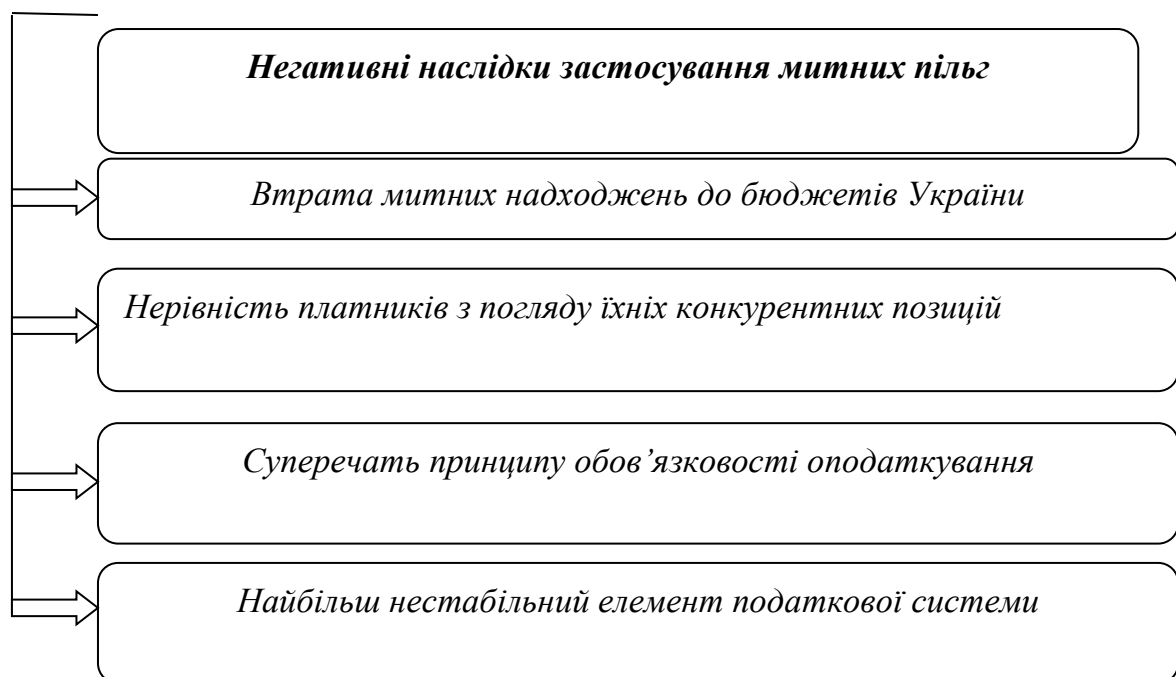


Рис. 3.2. Негативні наслідки застосування митних пільг [16, 183]

Таким чином, існує суперечність між фіскальною і регулюючою функцією митних платежів.

Зрозуміло, що на практиці досягти повної відсутності пільг неможливо, тому треба прагнути до їх мінімізації, за рахунок дотримання певних принципів (рис.3.3.).

Самим головним принципом, на наш погляд, має стати рівномірність надання, тобто має бути справедливість, не повинно бути вибірковості, суб'єктивного фактору. З другої сторони, при наданні пільг не повинно бути примусу і обов'язковості у застосуванні, користування пільгами має бути добровільним.



Рис.3.3.Принципи надання податкових пільг [16, 165 - 168].

Принцип спрямованості надання особливо наглядно видно, наприклад, під час війни. Цей цільовий характер проявляється при наданні пільг волонтерам, армії, здешевлення і насичення ринку важливими видами товарів (бензин, дизельне пальне). Безумовно, застосування пільг повинно супроводжуватись економічним ефектом, причому він має бути як для держави, так і для платника податків. Процес надання пільг має бути керованим, в Україні цей процес зосереджений у руках Верховної Ради України.

Нерегульоване надання пільг і їх присутність у великій кількості у митному та податковому законодавстві порушує баланс між реальними показниками економічного розвитку і показниками доходів бюджету.

Таким чином, на наш погляд, митні пільги повинні сприяти встановленню пріоритетів держави щодо тих чи інших товарів, груп товарів (у період війни для потреб армії, волонтерів), виробництв (пільги щодо ввезення устаткування на території зон пріоритетного розвитку), інтересів простих громадян (пільгове розмитнення автомобілів, привезених з – за кордону), зменшення ціни на значущі товари (пільгове оподаткування бензину). З позиції фіскальних інтересів держави митні пільги, навіть при дотриманні всіх принципів надання, ведуть до зменшення митних надходжень, хоча не всі вони є однозначними втратами для бюджету.

Важливим напрямком вдосконалення процесу формування фіскальної бази держави за рахунок митних надходжень є ефективний процес прогнозування та планування митних платежів (рис.3.4).

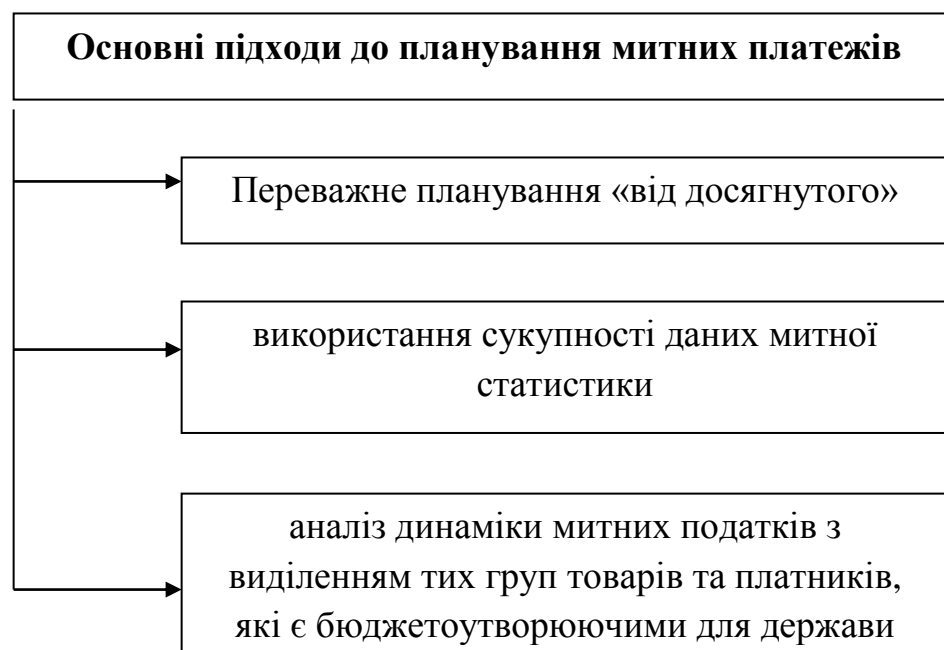


Рис.3.4. Основні підходи до прогнозування та планування митних платежів в Україні

Сам процес прогнозування та планування має слабкий рівень розвитку у методологічному забезпеченні, мала кількість спеціалізованих установ, ефективного інструментарію, використання для базових планових показників даних з попереднього звітнього періоду, відсутність визначених конкретних цілей, нерозуміння економічної і політичної ситуації в країні. Все це вимагає вирішення з метою покращення процесу прогнозування і планування, і відповідно має сприяти збільшенню митних надходжень.

Важливими чинниками є, врахування зміни планових макроекономічних показників, які відносяться до кількісних показників (валовий внутрішній продукт, обмінний курс гривні до основних валют світу, інфляція, експорт та імпорт тощо). Зрозуміло, що повністю врахувати цей чинник неможливо, внаслідок непередбачуваності впливу на них суб'єктивних і об'єктивних чинників, наприклад війна у 2022 році. Але одночасно проектування бюджету не повинно базуватись тільки на основі макроекономічних показників і потребах збалансування бюджету, при цьому обов'язково треба враховувати реальний стан сплати митних платежів, можливості суб'єкта бізнесу.

Необхідно вдосконалити сам процес визначення розміру планових показників на кожний плановий період. При цьому треба враховувати не тільки інтереси держави, але і можливості конкретних платників податків по сплаті своїх податкових зобов'язань, а це залежить від тенденцій і від рівня соціально – економічного розвитку держави на кожному часовому відрізку.

Слабкою ланкою є і використання у процесі прогнозування не тільки неточної і недосконалої інформаційно – аналітичної бази, яка є різномірною за складом і джерелами отримання, але і не то що недосконалих методів розрахунку планових показників, а несучасних, таких як експертних оцінок (індивідуальні та групові), кореляції, ранжування, факторний аналіз, балансовий метод. Необхідно більш широко використовувати такі методи, які використовуються у світовій практиці, зокрема економіко – математичного моделювання. Наявність достовірної (недостовірної) інформації впливає і на вибір методу прогнозування, який має відповідати реаліям економіки на тому

чи іншому етапі розвитку економіки.

Невідповідність вхідної інформації визначає більше 80% розміру похибки прогнозу [57, 13].

Враховуючи, що «похибка урядового прогнозу складає близько 45%, можна стверджувати, що неадекватність побудованого прогнозу на 36% є результатом недосконалого інформаційного забезпечення прогнозування митних платежів до бюджету» [57, 13].

Як показало дослідження, проведене МВФ «85% країн з низькими доходами в їх вибірці в якості методів прогнозування використовували поєднання суб'єктивних оцінок і методів найпростішої екстраполяції поточних значень на майбутні періоди. Власне економетричні методи використовувалися тільки в 12,9% проаналізованих країн» [57, 14].

Необхідно перестати використовувати на практиці часті зміни до митного законодавства посеред бюджетного року і відповідно ручних правок до прогнозів надходжень «36,4% країн відкрито вказали на те, що вони зазвичай вносять значні ручні правки до технічних фіскальних прогнозів» [57, 14], завищення планових показників у порівнянні з попереднім періодом, прогнозування від «досягнутого», зазвичай показники наступного періоду завжди вищі від попереднього. При виконанні бюджетних завдань, тобто отримання фактичного рівня доходів, виникає ситуація щодо нереальності планових цифр. Причому вищенаведені недоліки більше присутні у слаборозвинутих країнах, де превалює політичний чинник над економічною доцільністю, для високо розвинутих країн (зазвичай більш консервативних) це менш характерно. Звідси випливає і наступне твердження щодо ослаблення політичного впливу, часто і тиску на процес прогнозування і планування митних надходжень.

Більш широко необхідно залучати до цього процесу незалежних експертів, неурядові організації, потрібна більш чітка координація між суб'єктами прогнозування, розмежувати між ними обов'язки і відповідальність, прозоре висвітлення процесу.

Висновки до 3 розділу

Напрямки вдосконалення діяльності митної служби у контексті забезпечення фіскальних завдань держави, повинно базуватись на попередньому досвіді її функціонування і на врахуванні позитивного світового досвіду, який теж може бути різним у різних країнах світу. Функціонування закордонних митних служб показує що вони теж мають різну організаційну структуру, різні завдання, функції, методи контролю, відрізняються і по чисельності, і по фінансуванню тощо. Тобто виробити загальні рекомендації для вдосконалення вітчизняної митної служби із врахуванням зарубіжного досвіду не є можливим. Тільки практичний досвід може показати наскільки ті чи інші запозичені з світового досвіду елементи побудови і діяльності митних органів є ефективними у вітчизняних реаліях.

Існує велика кількість суб'єктивних і об'єктивних факторів впливу на митні надходження, починаючи від політичних і закінчуючи безпосередньо економічними, такими як макропоказники (імпорт та експорт), ефективне їх адміністрування, заходи щодо підвищення ефективності митного контролю, вдосконалення нормативно – правової бази, підвищення кваліфікації працівників, боротьба з корупцією, взаємодія з іншими контролюючими органами, посилення співпраці з бізнесом.

На ці процеси накладають відбиток ще зовнішні умови у яких функціонує держава, наприклад війна з Росією. На час воєнних дій вводяться пільги з метою стимулювання важливих для оборони країни сфер економіки, спрощуються умови митного контролю за групами товарів, які держава вважає пріоритетними на період війни, причому для мирного часу вони не є характерними.

ВИСНОВКИ

1. Виконання фіскальних завдань держави органами Державної митної служби, а зокрема формування дохідних частин бюджетів за рахунок митних податків (податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів, мито, акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), є першочерговим їх завданням поряд з захистом національного товаровиробника, боротьбою з контрабандою, сприянням розвитку зовнішньої торгівлі тощо. Значний вплив на рівень ефективності сплати митних платежів мають митні правопорушення, які є антидержавним і антисоціальним явищем і мають за мету особисту вигоду, здебільшого у вигляді матеріальної. Крім того, їх наявність сприяє проявам соціальної несправедливості, ціновій несправедливості, якості життя громадянина. Вони поділяються на порушення митних правил і контрабанду, за які існує відповідальність у формі адміністративної (Митний кодекс України) і кримінальної (Кримінальний кодекс України).
2. На ефективність виконання цього завдання мають вплив багато факторів, як суб'єктивних, так і об'єктивних, які можна узагальнити у поняття фіскальних ризиків. найважливішими з них є ризики, пов'язані зі зміною таких макропоказників як валовий внутрішній продукт (номінальний та реальний), рівень інфляції, експорт та імпорт, сальдо зовнішньої торгівлі, обмінний курс гривні, рівень безробіття тощо. Для оцінки впливу зміни цих та інших показників, Міністерство фінансів розробляє спеціальну матрицю. Окрім того, показники бюджету будуються за оптимістичним і песимістичним прогнозом у залежності від прогнозу тих чи інших макропоказників, причому різні митні податки по різному реагують на цей вплив.

3. Основними митними податками по величині зборів до бюджету є податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів, мито і акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції). Стосовно митних платежів є певна особливість, яка дозволяє константувати, що вони займають специфічне місце у бюджетній системі України: ці митні платежі є одночасно і податковими і порядок їх справляння регулюється Податковим кодексом України і відносяться до загальнодержавних податків. Вони не є бюджетоутворюючими а у більшості випадків виконують регулятивну та протекціоністську роль, за допомогою такого інструмента як встановлення того чи іншого розміру ставок, особливо це стосується всіх видів мита. Основними факторами, які мають вплив на суму надходжень від цих податків є кількість платників податків, механізм адміністрування того чи іншого податку, ставки податку, кількість пільг, терміни сплати, ефективність митного контролю.
4. Митні податки є непрямими податками, тобто вони впливають на кінцеву ціну товарів і відповідно держава може у своїх інтересах на неї впливати, тим самим, наприклад, стимулювати розвиток вітчизняного виробництва, захищати внутрішній ринок. Між цими податками є різниця щодо їх ролі у формування фінансових ресурсів держави. Найбільша база оподаткування у податку на додану вартість, який є універсальним акцизом і найбільшим по масі мобілізованих коштів. Але відповідно є велика кількість податкових пільг по цьому податку, зокрема існування нульової ставки оподаткування і звільнення певних операцій від сплати податку. Щодо акцизного податку, то він є специфічним акцизом, тобто під оподаткування попадає лише визначена державою група товарів, зрозуміло, і сума зібраного податку буде менша, причому на різних етапах розвитку економіки України їх перелік може бути різний у залежності від потреб держави. Крім того, його особливістю є існування трьох видів ставок (адвалерна, тверді ставки і комбіновані) і відповідних

баз оподаткування, особливе місце серед них відводиться митній вартості, яка є і особливим об'єктом митного контролю, внаслідок можливостей щодо маніпулювання нею платниками податків. Зовсім невелика питома вага припадає у митних надходженнях на мито і різні його види такі як ввільнення і вивільнення, спеціфічне, компенсаційне, сезонне, це пояснюється тим, що світова економіка зараз стає відкритою, відповідно забирається багато бар'єрів на шляху руху товарів, у тому числі і митних, що проявляється у митному пільговому оподаткуванні або безмитній торгівлі. Тому мито відіграє не стільки фіскальну роль, скільки виступає інструментом захисту національного товаровиробника, внутрішнього ринку, різні галузі економіки країни тому до них і не ставиться вимога щодо бюджетоутворюючої ролі.

5. На виконання фіскальних завдань держави великий вплив має велика наявність пільг у митній сфері. Надання пільг в Україні є непрозорим, без дотримання основних принципів надання (рівномірність, спрямованість, економічність, необов'язковість та вільний характер застосування, законодавчий рівень затвердження), що призводить до існування великої кількості необґрунтованих пільг та впливає на обсяг митних доходів, переважно у сторону зменшення. Існування пільг у митній сфері є об'єктивним процесом внаслідок того, що митна сфера є специфічною – вона пов'язана з зовнішньоекономічною діяльністю, а вона характеризується розширенням міжнародних зв'язків, зняттям торговельних бар'єрів між країнами, спрощенням митних процедур, наприклад так званий «митний безвіз». При наданні пільг має дотримуватись певна послідовність дотримання принципів надання, а зокрема рівномірність, відсутність вибірковості, законодавча основа, цільовий характер, добровільність, але і присутній ряд недоліків у їх існування: втрата митних надходжень, порушення принципу обов'язковості сплати податків, нестабільність їх існування у податковій системі.

6. Потребує вдосконалення і система прогнозування та планування митних надходжень. Саме від реальності запланованих митних надходжень і залежить ефективність виконання мобілізаційних завдань по митних податках. Цей процес потребує вдосконалення починаючи від реальності даних для прогнозування і планування, які у своїй масі є неточними, а відповідно потім на їх основі побудовані прогнози надходжень є невірними, моделі прогнозування є застарілими, зазвичай це прогнозування від «досягнутого», експертні методи, відсутні економіко – математичні моделі прогнозування, імітаційні методи, втручання владних політичних і виконавчих структур, зазвичай це проявляється у завищенні планових показників без прив'язки до реальних економічних умов. Ручне управління бюджетним процесом.
7. Необхідно підвищувати якість митного контролю, що прямо впливає на збільшення митних надходжень. У цьому контексті необхідно вдосконалити існуючу взаємодію митних органів з іншими контролюючими і правоохоронними органами, такими як Служба безпеки України, Міністерство внутрішніх справ, прокуратурою, прикордонною службою і такими службами як санітарно – епідеміологічною, фіто санітарною, ветеринарною. Необхідно зупинити існуючу дискусію щодо права митних органів здійснювати оперативну – розшукову діяльність, тобто проведення слідчих та розшукових дій, проводити кримінальні провадження, а не тільки отримання орієнтувань від правоохоронних органів і певною взаємодією з ними (ст.77 Митного кодексу) і обмеженість митного контролю оглядом та переоглядом, аналізом можливих митних ризиків і показників митної статистики. Це право необхідно надати, відповідно зафіксувавши у нормативно – правових актах України.
8. Вдосконалення організаційної та функціональної структури Державної митної служби повинно відбуватись із врахуванням світового досвіду, який свідчить про різноманітні варіанти її побудови: від функціонування

під егідою Міністерства фінансів чи іншої управлінської структури до функціонування як незалежного контролюючого органу у сфері митної справи. На цей процес мають вплив різні фактори, зокрема рівень економічного розвитку суспільства, історичні традиції, політична ситуація в країні, завдання які ставить держава у митній сфері тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 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>
2. Бюджет отримує 30% митних та 70% податкових надходжень від довоєнного рівня URL:<https://www.epravda.com.ua/news/2022/06/21/688413/>
3. Бюджетна декларація на 2022 – 2024 роки URL:<https://www.mof.gov.ua/storage/files.pdf>
4. Бюджетний кодекс України. № 2456-VI від 08.07.2010 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
5. 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
6. Герчаківський С. Д., Герчаківська. О.Я. Девіантна поведінка суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та особливості протидії. Світ фінансів. 2016. Вип. 2 (47). С. 53-66.
7. Герчаківський С.Д. Митна справа. Навч. посіб. Тернопіль: Вектор, 2020. 316 с.
8. Годованець О.В., Кекіш І.П. Митний контроль та митне оформлення: навч. посіб.Тернопіль: Вектор. 2016. 776 с.
9. Гуцул І.А. Митна політика зарубіжних країн. Навч. посіб. Тернопіль, ТНЕУ.2018. 198 с.
- 10.Держбюджет-2021: за січень-вересень 2021 року до загального фонду надійшло 783,3 млрд грн або 103,8% від плану

- URL:<https://www.kmu.gov.ua/news/derzhbyudzhhet-2021-za-sichen-veresen-2021-roku-do-zagalnogo-fondu-nadijshlo-7833-mlrd-grn-abo-1038-vid-planu>
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. Дьяченко О. В., Вишинська Т. Л., Литвин С. М. Митний контроль як один із засобів виявлення правопорушень у сфері митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Вісник Хмельницького національного університету. 2016. № 2. Том 1. С. 218-227.
 13. За 9 місяців державний бюджет виконано з дефіцитом у сумі 493,4 млрд гривень URL:<https://ukranews.com/ua/news/885773-za-9-misyatsiv-derzhavnyj-byudzhhet-vykonano-z-defitsytom-u-sumi-493-4-mlrd-gryven>
 14. 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
 15. 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
 16. Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Кізіма А.Я., Карпова В.В. Податковий менеджмент: підручник. К.: Знання, 2008. 525 с.
 17. Інформація про стан виконання Зведеного та Державного бюджетів України за січень–липень 2021-2022 років URL:<https://www.mof.gov.ua/>
 18. Інформація про фіскальні ризики та їх вплив на показники державного бюджету в 2022 році URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%_2022.pdf

19. Інформація про фіскальні ризики та їх вплив на показники Державного бюджету в 2022 році [URL:https://mof.gov.ua/storage/files_2022.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files_2022.pdf)
20. Інформація про фіскальні ризики та їх потенційний вплив на державний бюджет у 2018 році [URL:https://www.mof.gov.ua/uk/zvity](https://www.mof.gov.ua/uk/zvity)
21. Інформація про фіскальні ризики та їх потенційний вплив на державний бюджет у 2018 році [URL:https://www.mof.gov.ua/uk/zvity](https://www.mof.gov.ua/uk/zvity)
22. 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_k/96-vr)
23. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. [URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14.](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14)
24. Крисоватий А. І., Герчаківський С. Д., Дем'янюк. Митна справа: підруч. Тернопіль : ВПЦ «Екон. думка ТНЕУ», 2014. 540 с.
25. Методика оцінювання фіскальних ризиків. Затверджено постановою Кабінету міністрів України від 24 квітня 2019 року №351 [URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/351-2019-%D0%BF#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/351-2019-%D0%BF#Text)
26. Митна справа: підручник / М.І. Крупка та ін. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. 572 с.
27. 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](https://biz.ligazakon.net/news/210518_mitne-oformlennya-tovarv-na-perod-vonnogo-stanu-klyuchov-novats-dlya-bznesu)
28. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. [URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17) (дата звернення: 17.06.2022).
29. 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.
30. Несторишен І.В., Туржанський В.А. Профілювання митних ризиків в системі забезпечення митної безпеки України. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2018. вип.33. с. 9 – 16.

- 31.Оніщик Ю. В. Правова конструкція «митні платежі»: проблеми сучасної інтерпретації. Вісник АПСВТ, 2016, №3-4. С.23 – 28
- 32.Офіційний веб – сайт Державної казначейської служби України URL:
[http://: www.treasury.gov.ua](http://www.treasury.gov.ua)
- 33.Офіційний веб - сайт Державної митної служби України. URL:
<https://customs.gov.ua>
- 34.Офіційний веб – сайт Державної податкової служби України URL:<http://www.sta.gov.ua>
- 35.Офіційний веб – сайт Державної служби статистики України.URL:
<http://ukrstat.gov.ua/>
- 36.Офіційний веб - сайт Міністерства фінансів України.
<https://mof.gov.ua/storage/files/%>
- 37.Паляниця. Обґрунтування факторів і джерел ризиків машинобудівних підприємств. *Галицький економічний вісник*.2010. № 1(26).С. 115-122.
- 38.Пашко П.В., Пашко Д.В. Реформування податкових та митних органів: інституціональний аспект. *I Міжнародний форум «Розвиток державного фінансового контролю в контексті економічної безпеки країни: тези конференції*. 23 травня 2019 р. м. Ірпінь. С. 54-57.
- 39.Перелік суб'єктів господарювання, з якими можуть бути пов'язані найбільші фіскальні ризики URL:<https://www.mof.gov.ua/uk/perelik-subektiv-gospodarjuvannja-z-jakimi-mozhut-buti-povjazani-najbilshi-fiskalni-riziki>
- 40.Петрук О.М., Костишин Ю.С. Механізм митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави. *Облік і фінанси*. 2020. № 2 (88). С. 93-102.
- 41.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
- 42.Податковий кодекс України. К.: ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. 336с.

43. 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
44. 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>
45. 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>
46. Про Митний тариф України. Закон України № 674 – IX від 01.07.2021 року URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584-18#Text>
47. Про оперативно – розшукову діяльність. Закон України від 18.02.1992 № 2135-XII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2135-12#Text>
48. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України. Постанова Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 року. № 1200. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF>
49. Разумова Ольга, Забезпечення митної безпеки України з урахуванням зарубіжного досвіду. *Адміністративне право і процес.* 5/2019 С.166 – 169.
50. 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.
51. Саварець А. Український та зарубіжний досвід побудови митних органів: рекомендації для сучасної України. Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. К., 2017. 22 с.

- 52.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.
- 53.Сливка О. Постаудит як форма митного контролю в Україні та його перспективи. *Адміністративне право і процес*.№6. 2018. С.201 - 203
- 54.Сучасні виклики забезпечення митної безпеки в Україні: монографія/. А.І. Крисоватий та ін. Тернопіль: Університетська думка, 2020.414 с.
- 55.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
- 56.Уряд відстрочив сплату митних платежів за імпорт товарів оборонного призначення на 90 днів URL:https://biz.ligazakon.net/news/213873_uryad-vidstrochiv-splatu-mitnikh-platezhv-za-mport-tovarv-oboronного-priznachennya-na-90-dnv
- 57.Хлівний В.К., Котіна Г.М.. Реалії прогнозування податкових надходжень бюджету в Україні. *Економіка та держава*. 2011. №9. с.11-15. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2011_9_5
- 58.Шершун А. А., Нездоровін В. П., Миропольська О. В. Основи митного законодавства в Україн : навч.-метод. Посібник: К. : ТП Пресс. 2004. 416 с.
- 59.Юшко С. Роль податкових надходжень у формуванні доходів бюджету. *Світ фінансів*. 2019. № 3 (60). С. 139–149.
- 60.Open Budget - Державний веб-портал бюджету для громадян
URL:<https://openbudget.gov.ua>