

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Джердж Віталій Іванович

**ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ У МИТНІЙ
СПРАВІ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД**

Студент групи ФМСм-22
Джердж В.І.

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Бондаренко Є.П.

АНОТАЦІЯ

Джердж В.І. Державний фінансовий контроль у митній справі: вітчизняний та зарубіжний досвід. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок», освітньо-професійна програма «Митна справа». – Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, 2024.

У випускній кваліфікаційній роботі автором досліджено теоретичні та правові аспекти функціонування державного фінансового контролю в митній сфері, сутність митного контролю. В другому розділі автор провів аналіз ефективності практики здійснення контрольних процедур при перетині митного кордону України. В третьому розділі автором визначено напрямки удосконалення державного фінансового контролю в Україні з врахуванням зарубіжного досвіду.

ANNOTATION

Dzherdzh V.I. State Financial Control in Customs: Domestic and Foreign Experience. –Manuscript.

Research for a master's degree in the specialty 072 "Finance, Banking, Insurance and Stock Market", educational and professional program "Customs". – West Ukrainian National University, Ternopil, 2024.

In the final qualification work, the author investigates the theoretical and legal aspects of the functioning of the state financial control in the customs sphere, the essence of customs control. In the second section, the author analyzes the effectiveness of the practice of carrying out control procedures when crossing the customs border of Ukraine. In the third section, the author identifies directions for improving the state financial control in Ukraine, taking into account foreign experience.

ЗМІСТ

Вступ	4
Розділ 1. Теоретичні особливості функціонування державного фінансового контролю в митній сфері.....	6
1.1. Сутність державного фінансового контролю та його зміст.....	6
1.2. Правові аспекти здійснення фінансового контролю діяльності митних органів.....	11
Розділ 2. Прагматизм реалізації державного фінансового контролю в митній сфері України.....	16
2.1. Аналіз фактичного стану справляння митних платежів в Україні.....	16
2.2. Оцінка фінансування митних органів в Україні та їх діяльності.....	23
Розділ 3. Вектори удосконалення державного фінансового контролю в контексті використання зарубіжного досвіду.....	29
Висновки.....	36
Список використаних джерел.....	39
Додатки	44

ВСТУП

Актуальність проведеного дослідження викликана необхідністю посилення контрольних функцій, що надані державі, а зокрема підвищення ефективності профільної діяльності контролюючих органів у сфері фінансового контролю, а також у сферах, які безпосередньо пов'язані з використанням дефіцитних бюджетних коштів та з метою повноцінного дотримання встановлених норм і правил, превенції та попередження правопорушень і деліктів, встановлення винних осіб і прийняття комплексних і ефективних мір, заходів щодо недопущення ризиків та їх проявів у майбутньому.

В умовах правового режиму воєнного стану в нашій державі існує багато викликів і недоліків, які пов'язані з безпосереднім функціонуванням державного фінансового контролю як комплексного явища, а також його прикладного застосування у діяльності митних інституцій. Зважаючи на такі аргументи, є потреба у більш системному і глибшому дослідженні їх на концептуальному рівні, що і викликало вибір цієї теми дослідження і написання кваліфікаційної роботи.

Ступінь дослідження проблеми. Концептуалізація проблематики державного фінансового контролю здійснена як зарубіжними, так і українськими науковцями. Серед представників української фінансової науки варто відмітити праці Ченцов В., Дейнеко Є., Бережнюка І., Макаренка А., Гребельника О., Пашко П., Приймаченка, Войцещук А., Герчаківського С., Крисоватого А., Годованця О. та інших науковців.

Метою випускної кваліфікаційної роботи виступає концептуалізація державного фінансового контролю в митній сфері в Україні з урахуванням позитивів зарубіжної практики. В рамках проведеного дослідження та процесу досягнення мети було окреслено та вирішено наступні **завдання**:

- досліджено теоретичний конструкт дефініції «державний фінансовий контроль в митній сфері»;
- проаналізовано правові особливості здійснення митного контролю;
- вивчено ефективність здійснення контрольних процедур, що здійснюються митними інституціями в Україні;

- досліджено результативність державного фінансового контролю на прикладі діяльності Рахункової палати України;
- визначено проблемні аспекти та орієнтири удоскоанлення фінансового контролю в митній сфері України на основі впровадження зарубіжного досвіду.

Об`єктом дослідження є державний фінансовий контроль в митній сфері.

Предметом дослідження виступає практика здійснення контрольних процедур митних органів України.

Інформаційною основою роботи стали статистичні та аналітичні дані Верховної Ради України, Рахункової палати України, Кабінету міністрів України, Міністерства фінансів України, офіційні звіти та аналітичні публікації щодо державного фінансового контролю.

Методи дослідження. Під час виконання кваліфікаційної роботи використовувались такі загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: метод порівняння та історико-логічного аналізу; метод аналогії; метод експертних оцінок; методи економіко-статистичного аналізу, методи групування та деталізації; графічний метод.

Наукова новизна проведеного дослідження полягає у системному аналізі теоретичних підходів окреслення державного фінансового контролю в митній сфері в Україні в умовах воєнного часу.

Апробація результатів дослідження. Результати роботи апробовані на науково-практичних конференціях молодих вчених, студентів та аспірантів.

Структура роботи. Випускна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 45 найменувань, містить 8 рисунків, 8 таблиць, 2 додатки. Кваліфікаційна робота написана на 48 сторінках.

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В МИТНІЙ СФЕРІ

1.1. Сутність державного фінансового контролю та його зміст

Важливе місце в системі понять та дефініцій фінансової та митної науки посідає державний фінансовий контроль. Якщо брати до уваги широкий теоретичний контекст, то під дефініцією контроль потрібно розуміти перш за все процес, який скерований і має забезпечити повну відповідність функціонування об'єкта фінансового управління прийнятим державним управлінським рішенням і спрямований на цільове успішне досягнення поставленої окремої мети.

Деталізація функціоналу контролю, його мети та завдання представлено на рис.1.1.

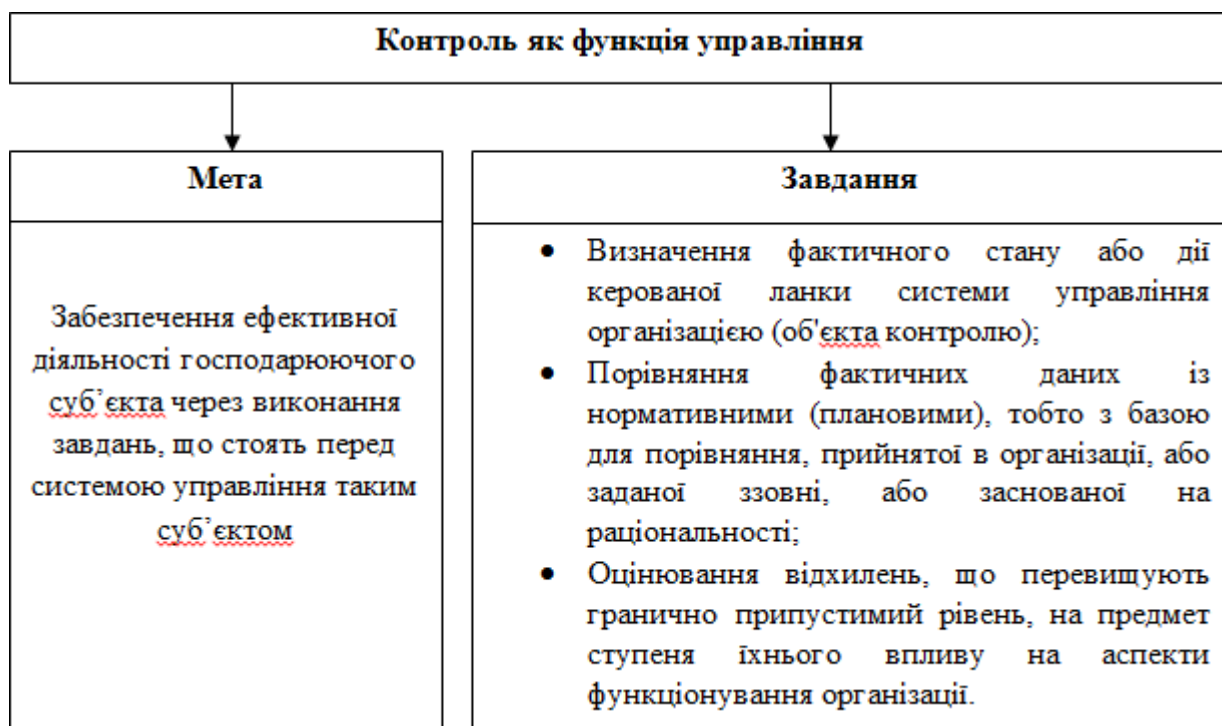


Рис. 1.1. Контроль як функція управління

Джерело: складено автором

Проводячи сутнісну деталізацію, потрібно відмітити, що контроль як теоретична конструкція на практиці є органічною компонентою державної політики регулювання, а отже має сприяти і ставити собі за визначену мету фіксувати

відхилення від встановлених державою певних стандартів діяльності у тих чи інших сферах та компонентах життя та діяльності українського суспільства. При цьому потрібно виявляти їх, а також по можливості на стартових початкових стадіях з метою найкращого прийняття ефективних державних рішень щодо повної мінімізації завданої шкоди, а також при необхідності притягнення винних посадових осіб до певного виду кримінальної, адміністративної, фінансової, дисциплінарної відповідальності при порушенні чи ігноруванні фінансових, митних чи податкових законів.

Притримуємось позиції, що «сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їхньою діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їхнього виконання [1].

В фінансовій вітчизняній науці дефініцію «фінансовий контроль» потрібно розглядати за трьома контекстними напрямками:

1) «як функцію управління фінансами, де він є засобом поєднання функцій фінансового планування і прогнозування, фінансового обліку та статистики, з іншого – передумовою здійснення функцій фінансового аналізу та регулювання;

2) як комплексну і цілеспрямовану фінансово-правову діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства;

3) як регламентовану чинним законодавством і установчими документами діяльність державних, регіональних, галузевих органів, громадськості, саморегульованих організацій, суб'єктів господарювання з контролю за правильністю фінансового планування, обґрунтованістю, повнотою і своєчасністю надходжень до фондів грошових коштів, а також законністю й ефективністю їх використання» [3].

Таким чином, державний фінансовий контроль містить в собі комплекс спеціальних методів та регламентованих процедур проведення процедури

фінансового контролю, зміст яких пояснюється та визначається певним набором факторів діяльності визначеного об'єкта контролю в сементі фінансових відносин. Серед таких зазначених факторів можна назвати та окреслити: суб'єкт і об'єкт фінансового контролю, його визначена мета і конкретні завдання, що постають перед державним суб'єктом фінансового контролю; базис та підґрунтя для виникнення певних контрольних задач та регламентованих законом функцій, інші суттєві події та обставини, що впливають на процес контролю.

«Ключовими задачами державного фінансового контролю є наступні:

- встановлення на об'єктах контролю порушень принципів законності їх діяльності, перевірка ефективності роботи, використання фінансів за цільовими напрямками, додержання економії при управлінні державними фінансовими ресурсами, встановлення відхилень від прийнятих норм стандартів та параметрів та їх наслідків;
- проведення превентивних заходів стосовно попередження фінансових порушень;
- притягнення до відповідальності винних в цьому суб'єктів, забезпечення відшкодування заподіяних внаслідок порушень збитків;
- виконання заходів, спрямованих на попередження виникненню правопорушенням у майбутньому.

При проведенні фінансового контролю зазвичай використовують дві основні групи методичних способів та прийомів проведення такого контролю: загальнонаукові та спеціальні. Також на державному рівні використовують і такі, більш конкретні, методи фінансового контролю як: спостереження (моніторинг фінансових ресурсів), обстеження, облік, аналіз, внутрішній аудит та інспектування фінансів об'єкта контролю.

Наразі підвищення ефективності використання державних фінансів має вирішальне значення для економічного розвитку України та підвищення добробуту громадян. Цього можливо досягти, зокрема, шляхом системного вдосконалення діяльності центральних та місцевих органів виконавчої влади, підвищення рівня

культури у державному регулюванні, втому числі шляхом реалізації ефективного контролю їх роботи» [9].

Отже, зважаючи на представлені теоретичні аргументи означення дефініції державного фінансового контролю, можемо визначити чіткий його функціонал:

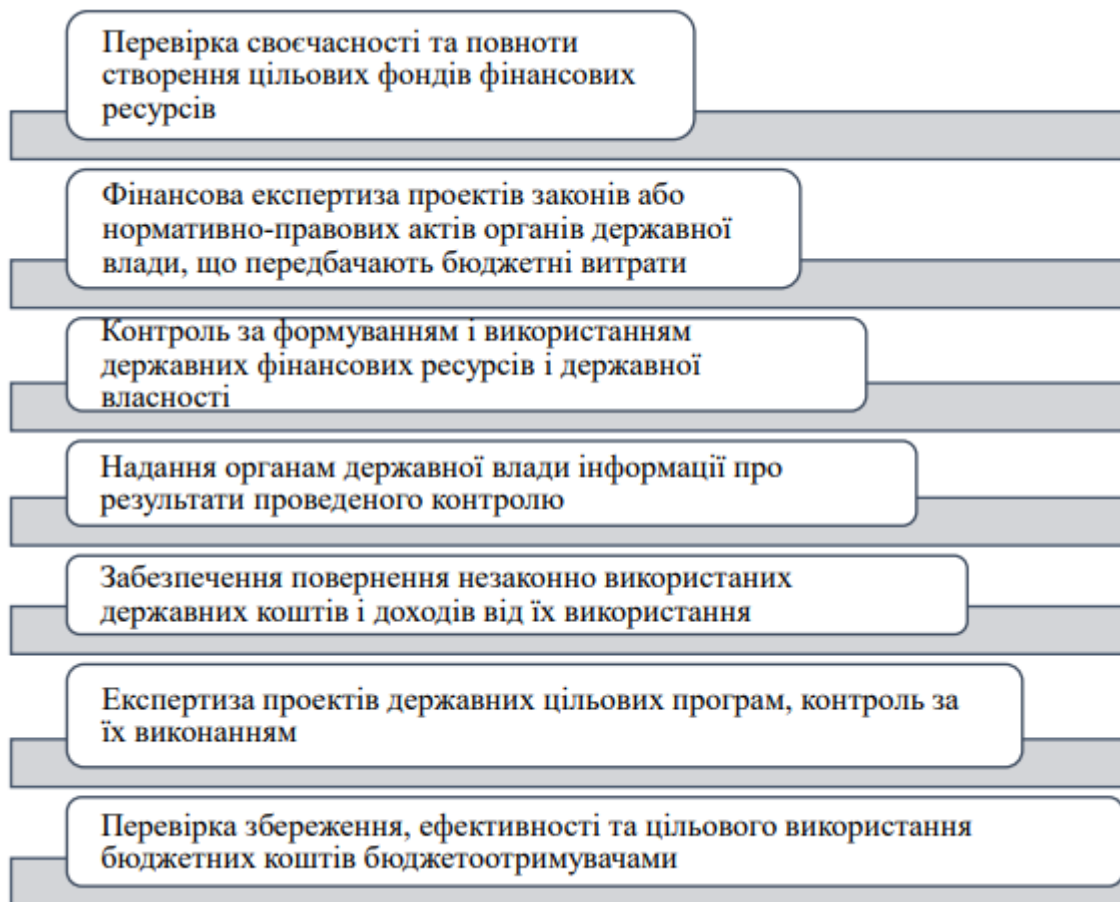


Рис. 1.2. Функціонал державного фінансового контролю в Україні

Джерело: сформовано автором

Важливим з теоретичної точки зору є визначення місця державного фінансового контролю у загальній системі фінансів, враховуючи саме функціональну компоненту та архітектуру державних фінансових відносин (додаток А). У широкому трактуванні спрямованість реалізації державного фінансового контролю полягає у максимальному зростанні темпів розвитку економіки держави, збільшенні доходної бази бюджетів усіх рівнів, забезпеченні спроможності фінансової системи держави в умовах війни, економія бюджетних коштів та видатків на утриманні державних інституцій.



Рис. 1.3. Джерела забезпечення державного фінансового контролю в Україні

Джерело: [20]

Відмітимо, що одним із базових нормативно-правових актів, які регламентують функціонування досліджуваної дефініції є Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні". Однак навіть такий профільний закон не містить на належному теоретичному та методологічному рівні нормативне окреслення поняття «державний фінансовий контроль».

Саме цей нормативно-правовий акт визначає «державний фінансовий контроль як урядовий фінансовий контроль, що здійснюється органами державного фінансового контролю щодо забезпечення законного, ефективного, економного та результативного формування, розподілу, управління та використання державних ресурсів суб'єктами контролю та спрямований на попередження, виявлення та усунення порушень фінансово-бюджетної дисципліни» [21].

Оскільки Держмитслужба в контексті реалізації державного фінансового контролю є складовою частиною урядового механізму контролю, то потрібно робити наголос на тому, що митні інституції володіють іманентною функціональною ознакою контролю, який в тому числі реалізується через інститут «митного контролю».

1.1. Правові аспекти здійснення фінансового контролю діяльності митних органів

Відповідно до норм чинного законодавства, а саме статті 26 Бюджетного кодексу України, а також Положення «Про Міністерство фінансів України» ключовою державною інституцією, що є відповідальною за формування та реалізацію державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, а також за організаційно-методологічні основи контролю є Міністерство фінансів України.

Розпорядниками бюджетних коштів, якими відповідно до українського законодавства є Державна митна служба та її територіальні підрозділи на чолі з їх керівниками проводиться організація основних засад внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також забезпечується здійснення контрольних процедур в тих митних установах і на підприємствах в сфері митної справи, якими вони керують в системі митних органів та які безпосередньо підпорядковані таким розпорядникам бюджетних коштів в Україні.

Таким чином, основною метою оцінки ефективності організації та проведення державного фінансового контролю в Україні визначено базовий індикатор, що характеризує ступінь наближеності досягнутих результатів (а даному випадку щодо ефективного митного адміністрування) наміченим цілям із одночасним врахуванням понесених витрат на таке адміністрування (час, бюджетні асигнування, матеріальні і грошові кошти, трудові ресурси тощо).

Наголосимо, що параметр ефективності державного фінансового контролю може бути забезпечений тільки за умови дотримання і встановлення чіткої відповідальності в площині наступних аспектів:

- ✓ Повна відповідальність органів державного фінансового контролю, що реалізується в таких областях як фінансова, організаційна та соціальна;
- ✓ Беззастережна відповідальність усіх об'єктів контролю (а саме відповідальність за повне і неухильне дотримання бюджетного, податкового і митного законодавства при здійсненні фінансово-господарської діяльності митних інституцій, яку несуть такі види відповідальності як кримінальну, майнову, фінансову, дисциплінарну, адміністративну тощо).

Потрібно зробити акцент, що відповідно до прийнятої Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки, а також плану заходів з реалізації такої стратегії у частині щодо зовнішнього фінансового контролю, визначено та окреслено посилення ролі та ефективності роботи Рахункової Палати України, до повноважень якої в тому числі відноситься і здійснення державного фінансового контролю митних органів держави.

Отже, державний фінансовий контроль в сфері діяльності митних органів України здійснюються і безпосередньо проводиться на основі ст. 98 Конституції України, де окреслено, що «контроль за надходженням коштів до державного бюджету і за їх використанням від імені Верховної Ради здійснює Рахункова палата, діяльність якої визначається окремим законом». Крім Конституції, іншими нормативно-правовими актами, на яких базується держфінконтроль митних органів є Бюджетний кодекс України та Закон України «Про Рахункову палату України».

Як правило функція державного фінансового контролю Рахункової палати реалізується через організацію та проведення аудитів, а також представлення звітів про такі аудити. Загальний алгоритм та основні етапи аудиту Рахункової палати України при оцінці та аналізі виконання Держмитслужбою України своїх функціональних повноважень представлено на рис.1.4

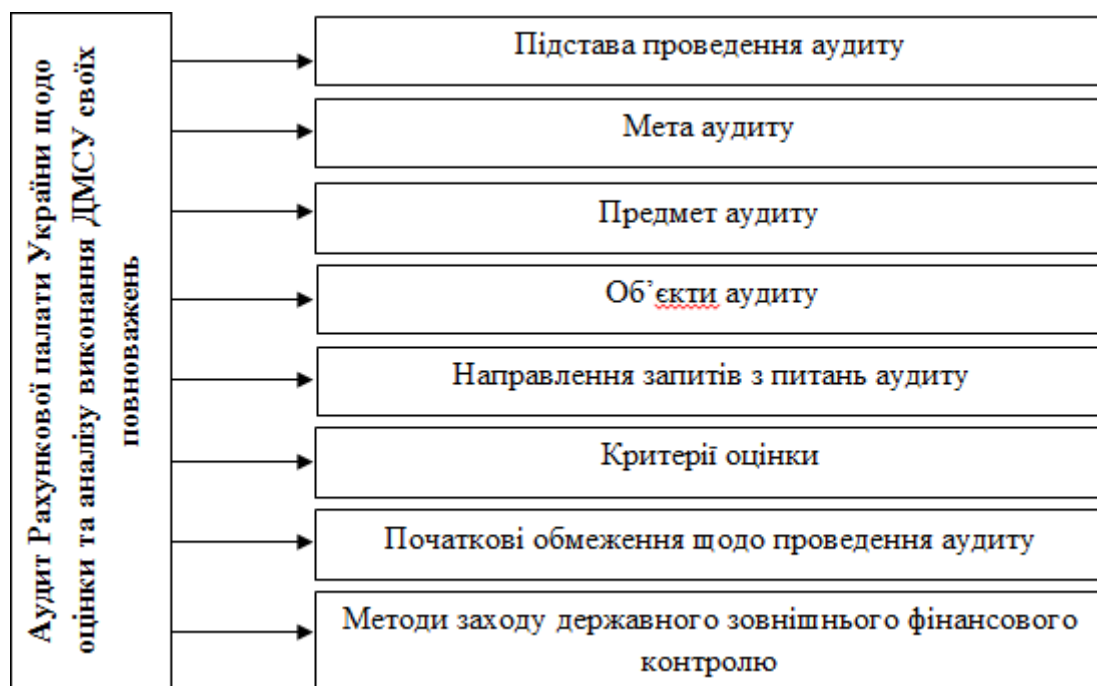


Рис. 1.4. Схема аудиту та його етапи при здійсненні контролю митних органів в Україні

Джерело: сформовано автором

За результатами здійснення державного фінансового контролю митних органів Рахункова палата складає відповідні звіти, у яких представляються результати аудиту, а також наводиться детальний аналіз із зафіксованими недоліками. Однією із найбільш конструктивних елементів таких звітів Рахункової палати є система рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків, зокрема щодо діяльності митних органів в окремих сферах.

До цікавих та важливих документів Рахункової палати в митній сфері, можна віднести наступні:

1. Звіт про результати аналізу фактичного стану та оцінка впливу законодавства на повноту і своєчасність сплати непрямих податків до державного бюджету;
2. Звіт про результати аналізу стану планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходження акцизного податку з транспортних засобів;

3. Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходження податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції.

Специфікою аудиту Рахункової палати України є те, що результати таких аудитів не завжди є для публічного представлення. Так, зокрема «24 вересня 2004 року Рахункова палата затвердила Звіт за результатами аудиту ефективності на тему «Забезпечення реалізації державної митної політики в умовах воєнного стану». Звіт містить інформацію з обмеженим доступом, а отже, Рахункова палата не може публічно повідомити про окремі обставини» [22].

Представлений аудит охоплює період повновасштабної війни 2022–2023 років. Зокрема, в рамках державного фінансового контролю досліджувалися особливості забезпечення митних інституцій технічними засобами митного контролю, програмного забезпечення, висліди розбудови та вдосконалення ефективної автоматизованої системи управління митними ризиками, а також фактори, які дозволяють здійснити і забезпечити якісний та ефективний митний контроль, митне оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення, інших предметів при перетині митного кордону держави.

«Військова агресія РФ проти України призвела не лише до масштабної міграції людей, а й до кардинальної зміни ланцюгів постачання товарів і транспортних засобів в Україну. Однак дієва реалізація Держмитслужбою державної митної політики відіграла значну роль у забезпеченні митної безпеки та захисту митних інтересів України, а також у наповненні державного бюджету.

Держмитслужба на початку воєнного стану своєчасно перемістила необхідні ресурси з небезпечних територій та, відповідно, перерозподілила кошти між митними органами, що дало змогу продовжити її належне функціонування. Встановлено, що Типові норми оснащення підрозділів митних органів технічними засобами митного контролю не переглядались понад 13 років і значною мірою втратили актуальність. План заходів з облаштування пріоритетних пунктів пропуску на 2021–2023 роки, затверджений Урядом, не був профінансований у достатньому обсязі, тож Держмитслужба виконала лише три з 110 запланованих

заходів. Це створює значні перешкоди для ефективного забезпечення заходів митного контролю, адже більше половини технічних засобів митного контролю вичерпали свій експлуатаційний ресурс, а понад чверть – підлягають списанню» [22].

За підсумками проведеного аудиту та державного фінансового контролю Рахункова палата України надала уряду безпосередньо, а також Міністерству фінансів України та об'єктам проведеного контролю сукупно 43 рекомендації щодо наступних питань:

- забезпечити врегулювання технічних та програмних питань покращення забезпечення митних інституцій засобами митного контролю, а також підвищення ефективності використання таких технічних засобів, що є в наявності в Держмитслужбі сьогодні;

- забезпечення підвищення якості усіх видів та галузей митного контролю;
- здійснити розроблення нового плану заходів (який підлягає реальному виконанню) з облаштування основних пріоритетних пунктів пропуску в західній частині України для проїзду автомобільного, залізничного транспорту, транспорту морського сполучення;

- організувати проведення заходів, спрямованих на покращення кіберзахисту ЄАІС митних органів, забезпечення максимально повної інтеграції інформаційних ресурсів ЄС та митниць України, продовження автоматизації та повної верифікації процесів інформаційної діяльності митних інституцій;

- здійснити максимальне доопрацювання форм реєстрів ризиків та нормативно-правових документів, які врегульовують та забезпечують функціонування системи управління ризиками митних органів держави;

- організацій запровадження ефективного внутрішнього фінансового контролю та підвищення рівня підвищення кваліфікації працівників митної служби.

РОЗДІЛ 2.

ПРАГМАТИЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В МИТНІЙ СФЕРІ УКРАЇНИ

2.1. Аналіз фактичного стану справляння митних платежів в Україні

Державна митна служба України протягом 2022– 2023 років в умовах повномасштабного вторгнення росії та введення правового режиму воєнного стану в Україні здійснювала виконання своїх безпосередніх повноважень, навіть незважаючи на те, що 2/3 митного кордону супроводжувалась призупиненням роботи окремих підрозділів митних органів.

Характерною особливістю діяльності ДМСУ в умовах воєнного стану стало своєчасне і виправдане переміщення необхідних кадрових ресурсів митних органів з територій, на яких велися або ведуться бойові дії або які тимчасово окуповані росією. В рамках проведення аудиту Рахунковою палатою, остання виявила відповідний перерозподіл коштів державного бюджету в зв'язку і з цим між митними органами держави. Саме такий підхід забезпечив виконання необхідного обсягу митних процедур на тих митних постах, які продовжували діяльність, незважаючи на те, що спострігалось суттєве збільшення товаропотоків, гуманітарних вантажів, транспортних засобів і це безпосередньо відбилося на індикативних показниках адміністрування митних платежів.

Загалом проведений Рахунковою палатою України державний фінансовий контроль в сфері адміністрування митних платежів стосувався виключно основних із них, а саме ПДВ, акцизу та мита (додаток Б).

При цьому «аудитом встановлені випадки скасування виконання митних формальностей, що були визначені посадовою особою митних органів: на певному етапі митного контролю товарів та транспортних засобів комерційного призначення посадова особа митного органу, застосовуючи СУР, визначала до виконання певні митні формальності, а потім їх скасовувала, а отже, існує ймовірність корупційних ризиків.

Водночас результативність заходів митного контролю та митного оформлення, проведених за рішенням посадових осіб митних органів, перевищувала результативність заходів, визначених АСУР: результативність виконання митних формальностей, визначених посадовими особами митних органів, у 2022 році становила 10,6 відс. кількості митних декларацій, до яких визначались такі формальності, проти 4,8 відс., за якими спрацювала АСУР; у 2023 році – 10,4 відс. проти 4,3 відсотка» [23].

Проаналізуємо основні тенденції адміністрування митних платежів в контексті здійсненого аудиту Рахунковою палатою України.

Динаміка надходження ПДВ із ввезених на митну територію України товарів в довоєнний період, а саме у 2020 році склали 274,1 мільярди гривень, що у порівнянні з відповідним 2019 роком зменшилися на 5,4 проценти (або на 15,7 мільярди гривень). Виконання індикативного показника ДМСУ, а саме 303,8 мільярдів гривень становило 90,2 проценти (відповідне недовиконання плану склало 29,7 мільярди грн).

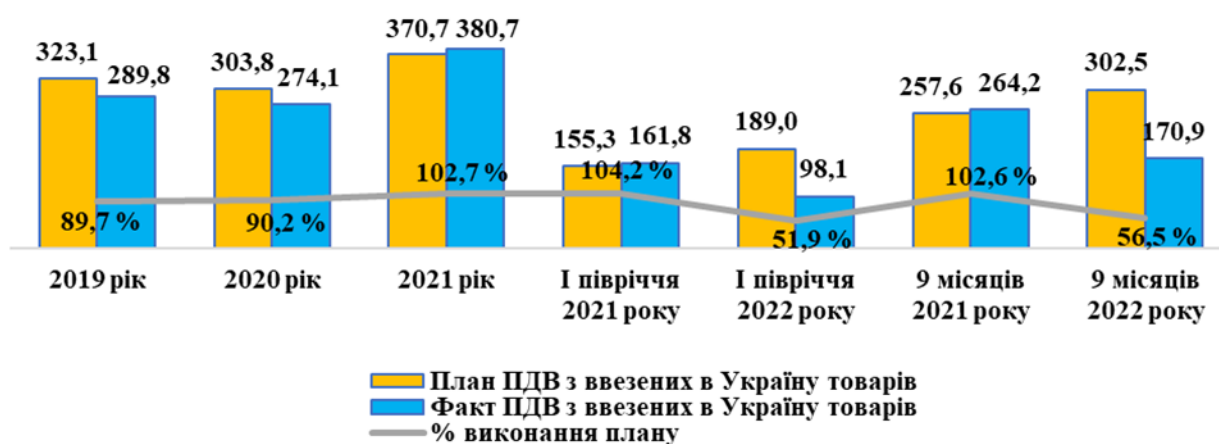


Рис. 2.1. Динаміка надходжень ПДВ при імпорті в Україну

Джерело: [23]

Потрібно наголосити, що ключовими факторами, що несприятливо вплинули на податок на додану вартість при імпорті товарів стало: відсутність відповідного планової динаміки зростання імпорту товарів, транспортних засобів, невідповідність обмінного курсу гривні/американського долара тим очікуваним показникам, які закладав при плануванні Національний банк України, відповідне

зменшення фізичних обсягів та динаміки світових цін на окремі види товарних груп, що викликане пандемією Ковід-19.

Однак позиція Держмитслужби дещо відрізняється із загальними висновками аудиту Рахункової палати, яка поміж іншим стверджує, що домінінтним впливом на динаміку ПДВ мали зміни у законодавстві з питань адміністрування ПДВ, що запроваджені з 02.04.2020 Законом № 530 звільнення від оподаткування ПДВ операцій із ввезення на митну територію України сукупності лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, які необхідні для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню пандемії.

Однак ключовим фактором різкого зменшення виконання планових показників по ПДВ з імпорту все ж вважаємо війну росії. Це можна спостерігати на прикладі помісячного адміністрування ПДВ в 2021-2022 рр.

Таблиця 2.1

Помісячна динаміка адміністрування ПДВ при імпорті в Україну

Період	2021 рік	2022 рік	2022 до 2021	
			(+, -)	(%)
Січень	20 487,6	29 998,0	9 510,4	146,4
Лютий	24 851,4	32 461,3	7 609,9	130,6
Березень	31 776,5	7 018,0	-24 758,5	22,1
Квітень	28 383,9	7 867,3	-20 516,6	27,7
Травень	27 296,5	8 858,1	-18 438,4	32,5
Червень	28 962,4	11 936,2	-17 026,2	41,2
Разом I півріччя	161 758,3	98 138,9	-63 619,4	60,7
Липень	30 533,5	20 234,7	-10 298,8	66,3
Серпень	34 008,9	26 215,7	-7 793,2	77,1
Вересень	37 850,6	26 336,0	-11 514,6	69,6
Разом 9 місяців	264 151,3	170 925,3	-93 226,0	64,7

Джерело: [23]

При цьому також потрібно врахувати, що «аналіз даних Держмитслужби і Мінфіну засвідчив такі фактори, що вплинули на стан надходжень ПДВ із ввезених на митну територію України товарів у I півріччі 2022 року, зокрема:

- тимчасове, з 01.04.2022, звільнення від оподаткування ПДВ операцій із ввезення товарів на митну територію України у митному режимі імпорту СГ, які зареєстровані платниками єдиного податку першої, другої і третьої груп, крім фізичних та юридичних осіб, які обрали ставку єдиного податку, визначену підпунктом 1 пункту 293.3 статті 293 цього Кодексу,

запроваджене Законом № 2142 шляхом доповнення підрозділу 10 Розділу XX Податкового кодексу підпунктом 69.23 пункту 69. Умовно нарахована сума ПДВ при імпорті товарів в Україну вказаними СГ за кодами податкової пільги "224" становила 10,4 млрд грн;

- тимчасове, з 01.04.2022, звільнення від оподаткування ПДВ операцій з ввезення фізичними особами на митну територію України автомобілів у митному режимі імпорту, запроваджене Законом № 2142 шляхом доповнення підрозділу 10 розділу XX цього Кодексу підпунктом 69.24 пункту 69. Умовно нарахована сума ПДВ при імпорті вказаних товарів в Україну за кодом податкової пільги "311" становила 9,8 млрд грн;
- звільнення від оподаткування операцій із ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту товарів оборонного призначення, передбачене пунктом 197.23 статті 197 Податкового кодексу (у редакції Закону № 2120). Умовно нарахована сума ПДВ за кодом податкової пільги "164" (додаток 12) становила 4,7 млрд грн тощо» [21-23].

Доволі схожу картину можна було спостерігати в контексті адміністрування акцизного податку при імпорті товарів в Україну.

Внаслідок військового вторгнення росії в Україну, були запроваджені відповідні заборони на продаж алкогольних напоїв протягом березня–квітня 2022 року та проведення спеціальних вимушених заходів зі стримання тренду падіння економіки України. Як наслідок у I півріччі 2022 року надходження акцизного податку загалом по Україні зменшилися порівняно з відповідним періодом 2021 року на 39,6 проценти, а планові індикативні показники було виконано на 60,9 проценти. За результатами 9 місяців 2022 року відповідні надходження акцизного податку порівняно з відповідним періодом довоєнного 2021 року зменшились на 40,9 проценти, а планові показники виконано тільки на 58,5 проценти.

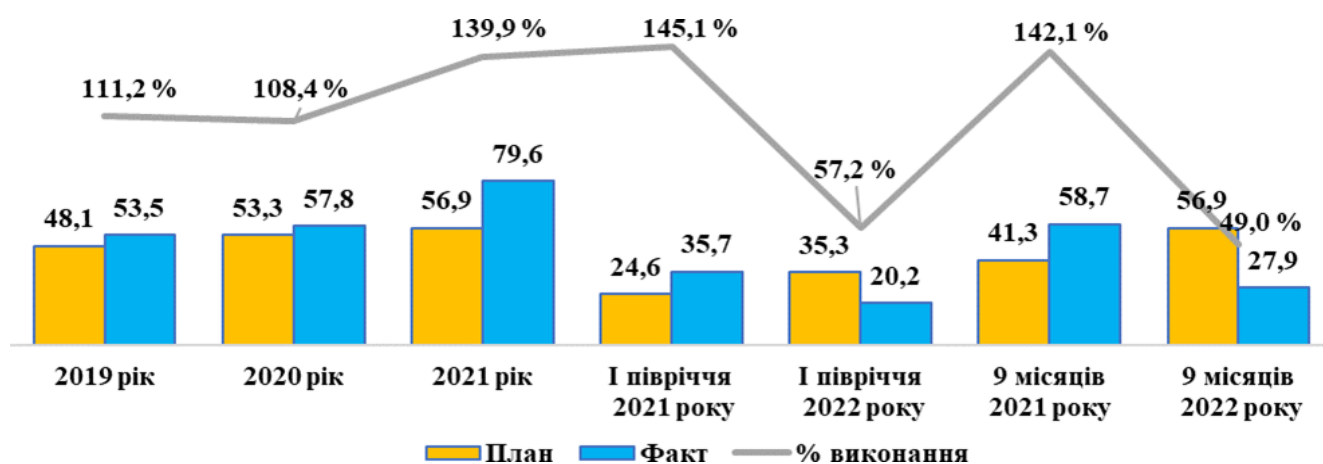


Рис. 2.2. Динаміка надходжень акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)

Джерело: [23]

Один із найбільш чутливих факторів, який вплинув на динаміку акцизу при імпорті в Україну - це акциз із ввезених транспортних засобів. Так протягом 2021 року в Україну ввезено 906,9 тисяч транспортних засобів (без кузовів), що на 25 проценти більше, ніж у відповідному періоді 2020 році (725,9 тисяч одиниць), з них 85,7 тисяч одиниць в умовах запровадженого Законом № 1402 з 15.06.2021 тимчасового (протягом 180 днів) пільгового оподаткування.

При цьому загальні індикативні показники надходжень акцизу з транспортних засобів, імпортованих на митну територію України у 2021 році (7,1 мільярд гривень), перевиконано в 2,3 раза (16,4 мільярд гривень), додатково до Державного бюджету України було надійшло 9,3 мільярд гривень, з них планові показники – в 2,4 раза (план – 5,96 мільярд гривент, факт – 14,5 мільярд гривень); відповідно по коду 14031300 – в 1,7 рази (план – 1,1 млрд грн, факт – 1,9 млрд гривень).

При цьому Рахункова палата в процесі аудиту виявила, що недонадходження акцизного податку від запровадження Закону № 1402 та відповідне зниження ставок акцизного податку з транспортних засобів Держмитслужбою не обраховувалися. Водночас за розрахунками Рахункової палати, ці акумульовані суми могли загалом становити близько 3,7 мільярдів грн.

У подальші місяці повномасштабної війни з росією динаміка надходжень акцизну з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) також не була стабільною.

Таблиця 2.2

Динаміка надходжень акцизу з імпортованих на митну територію України підакцизних товарів (продукції) в перші місяці війни з росією

Період	2021 рік	2022 рік	2022 до 2021	
			(+, -)	(%)
Січень	4 894,9	4 660,5	-234,4	95,2
Лютий	5 339,3	5 400,4	61,1	101,1
Березень	5 970,5	453,8	-5 516,7	7,6
Квітень	6 082,4	4 245,0	-1 837,4	69,8
Травень	6 633,0	3 968,6	-2 664,4	59,8
Червень	6 759,9	1 521,3	-5 238,6	22,5
Разом I півріччя	35 680,0	20 249,6	-15 430,4	56,8
Липень	6 955,7	3 062,0	-3 893,7	44,0
Серпень	7 834,7	2 374,2	-5 460,5	30,3
Вересень	8 243,6	2 222,8	-6 020,8	27,0
Разом 9 місяців	58 714,0	27 908,6	-30 805,4	47,5

Джерело: [23]

Разом з тим, в умовах війни з росією в Україні були запроваджені у 2022 році законодавчі зміни, які були виключно спрямовані на підтримку життєдіяльності економіки держави, запобігання динаміці зростанню безробіття, які водночас негативно вплинули на надходження акцизу до Державного бюджету України. Зокрема, зміни в оподаткуванні акцизним податком паливо-мастильних матеріалів та імпортованих транспортних засобів (кульове розмитнення) за умов скорочення загальних обсягів реалізації пального призвели до загальної динаміки зменшення надходжень цього податку до Державного бюджету України на суму близько 15 мільярдів грн.

«У I півріччі 2022 року надходження ввізного мита становили 38,7 відс. порівняно з аналогічним періодом 2021 року, плановий показник виконано на 39,8 відсотка, проте вже за 9 місяців 2022 року надходження ввізного мита зросли у 2,2 раза порівняно з I півріччям цього року, а плановий показник виконано на 55,3 відсотка. Планові показники особливих видів мита в ці періоди виконано на 75,5 і 74,8 відс. відповідно. Така ситуація з надходженнями ввізного мита у 2022 році переважно пов'язана з військовою агресією Російської Федерації проти України,

яка негативно вплинула на обсяги імпорту в Україну товарів (продукції). Крім того, у I півріччі 2022 року у зв'язку із запровадженням в Україні воєнного стану, набрали чинності ряд законів України, норми яких спрямовувались на підвищення обороноздатності країни, підтримку СГ та населення, зокрема, шляхом звільнення від сплати ввізного мита на ввезення необхідних для цього товарів» [23].

В умовах війни Верховна Рада разом з урядом приймала безпрецедентні закони для втримання економіки, однак це в тому числі позначалось на надходженнях в казну. Так За результатами дії преференційних норм Закону №2142 в період з 05.04.2022 до 01.07.2022 Державний бюджет України недоотримав надходжень ввізного мита в сумі майже 9 млрд грн, з них за кодом пільги "223" – 2,6 млрд грн, "224" – 2,9 млрд грн, "311" – 3,2 млрд гривень.

Після припинення з 01.07.2022 року дії цього Закону щодо тимчасових звільнень від сплати митних платежів при імпорті товарів та транспортних засобів, у липні 2022 року надходження ввізного мита зросли більше ніж у 13 разів порівняно з червнем цього року.

Таблиця 2.3

Помісячна сплата мита в ДБУ в перші місяці війни

Показник	2021 рік			2022 рік		2022 до 2021 ввізне мито		2022 до 2021 особливі види мита	
	15010000, з них	ввізне мито	особливі види мита	ввізне мито	особливі види мита,	+/-	%	+/-	%
Січень	2 110,8	2 041,8	69,0	2 645,5	67,9	603,7	129,6	-1,1	98,4
Лютий	2 585,5	2 550,4	35,1	2 934,1	65,3	383,7	115,0	30,2	186,0
Березень	3 437,0	3 369,6	67,4	409,9	14,1	-2 959,7	12,2	-53,3	20,9
Квітень	2785	2 729,5	55,5	222,1	18,0	-2 507,4	8,1	-37,5	32,5
Травень	2 940,6	2 891,4	49,2	157,0	27,9	-2 734,4	5,4	-21,3	56,8
Червень	2 994,0	2 936,0	58,0	153,8	52,1	-2 782,2	5,2	-5,9	89,8
Разом за I півріч.	16 852,9	16 518,7	334,2	6 522,4	245,3	-9996,3	39,5	-88,9	73,4
Липень	3 137,8	3 081,8	56,0	2 032,9	45,2	-1 048,9	66,0	-10,8	80,7
Серпень	3 297,8	3 210,4	87,3	2 950,7	69,6	-259,7	91,9	-17,7	79,8
Вересень	3 399,5	3 305,2	94,3	2 895,6	69,3	-409,6	87,6	-25,0	73,5
Разом за 9 міс.	26 688,0	26 116,1	571,9	14 401,6	429,4	-11 714,5	55,1	-142,4	75,0

Джерело: [23]

Ще більш вражаючою є інформація Рахункової палати України щодо умовно нарахованої суми ввізного мита відповідно до наданих тарифних пільг (тарифних преференцій) при імпортуванні товарів і транспортних засобів в Україну протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року, яка загалом становила 64,6 мільярди гривень, або майже 90 процентів від загальних надходжень цього податку до ДБУ.

2.2. Оцінка фінансування митних органів в Україні та їх діяльності

Важливе місце у функціонуванні митних органів України останніх років посідає вплив сукупності об'єктивних факторів, що в тому числі визначають особливості реалізації завдань митних інституцій в тому числі на результативність та ефективність їх діяльності.

Серед ключових факторів віднесемо введені Урядом у 2020 р. карантинні обмеження, що пов'язані зі глобальною пандемією гострої респіраторної хвороби COVID-19. В ті чи інші форми такі обмеження є характерними і для 2024 року, адже вирішення проблеми пандемії актуально і сьогодні. І звичайно ж коючим фактором, який визначатиме життєдіяльність держави спродовж багатьох наступних років – це розпочата в 2022 році повномасштабна війна на території України через вторгнення росії, які в тому числі негативно вплинула на митну політику держави, розвиток зовнішньоекономічної діяльності та міжнародної торгівлі.

Переходячи на результатів діяльності та фінансування митних органів України в останні роки, варто на наш погляд проаналізувати також кількісний та якісний склад кадрового забезпечення Державної митної служби. Так зокрема, гранична чисельність працівників Держмитслужби, яка була затверджена Постановою Кабінету міністрів України від 05.04.2014 р. № 85, складає 11 308 працівників - державних службовців. Серед зазначеної кількості 571 - працівники центрального апарату Держмитслужби та 10 737 - територіальних органів митниць.

Аналіз кадрового забезпечення митниць в Україні подано на рис.2. 3.

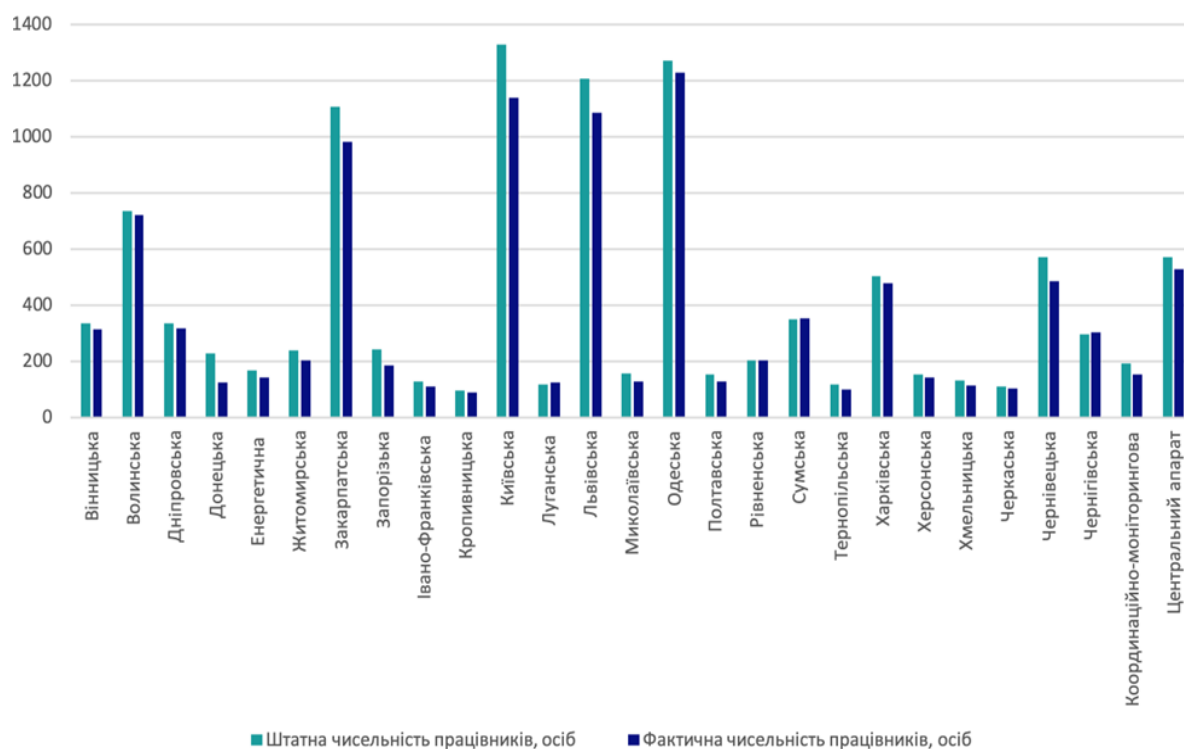


Рис. 2.3. Динаміка штатної та фактичної чисельності працівників територіальних підрозділів ДМСУ в 2022 році

Джерело: складено за даними ДМСУ

Проводячи аудит Рахункова палата України також до зауважень віднесла неповну забезпеченість кадровими ресурсами окремих ділянок роботи митниць. Особливо це стосується проведення митного контролю з використанням технічних засобів. Так «Держмитслужбою не забезпечено укомплектування митних постів митниць кваліфікованим персоналом для використання скануючих систем. Додаткова потреба у кваліфікованих фахівцях, які мають необхідні дозволи і достатні навички для роботи з іонізуючими приладами, на 01.01.2022 становила 164 фахівці; на 01.01.2023 – 239 фахівців; на 01.01.2024 – 150 фахівців. Як наслідок, митними органами допускалося недотримання вимог пункту 3 розділу II Порядку застосування СКС № 552.

Митний контроль товарів та транспортних засобів з використанням ВСКС здійснювався здебільшого одним оператором скануючих систем, чим не дотримано абзацу першого пункту 3 розділу III Порядку застосування СКС № 552» [23].

Цікавим видається аналіз вікової структури працівників митних органів

України в 2022 році.

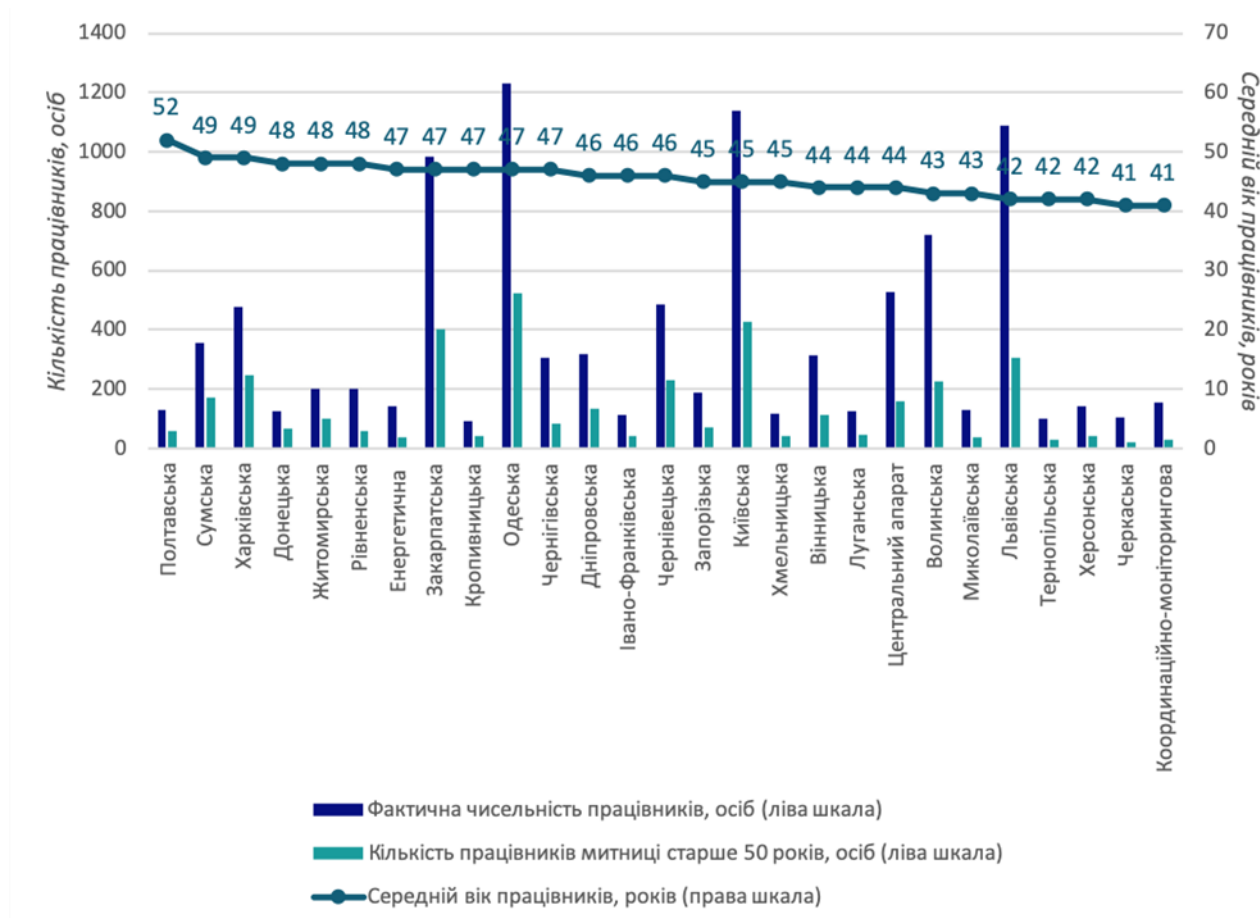


Рис. 2.4. Аналіз вікової структури працівників територіальних підрозділів ДМСУ в 2022 році

Джерело: складено за даними ДМСУ

Як бачимо із представлених даних рисунка, середній вік митників в Україні коливається в діапазоні 41-52 роки. Причому, найстарші за віком митника працюють в Полтавській митниці (52 роки), а наймолодші – на Черкаській (41 рік). Станом на 2022 рік 37% всіх працівників митних органів старші 50 років.

На жаль після початку війни Держмитслужба України виявилася не зовсім спроможною реалізувати масштабні міжнародні проєкти з облаштування нових та існуючих пунктів пропуску через державний кордон. Зокрема, означені проблеми Державної митної служби України із залученням та освоєнням міжнародної фінансової та технічної допомоги

яскраво відображаються за її бюджетними програмами спеціального фонду ДБУ впродовж 2020-2022 рр.:

- «КПКВК 3506090 «Реалізація заходів, передбачених Угодою про фінансування програми «Підтримка секторальної політики управління кордоном в Україні» була виконана у 2020 р. і не виконувалась у зв'язку з недостатністю фінансування у 2021 р. З 2022 р. бюджетна програма у Державному бюджеті не передбачалася.

- КПКВК 3506610 «Реалізація проекту з розбудови прикордонної дорожньої інфраструктури та облаштування пунктів пропуску» була виконана лише на 10-14 % впродовж 2020-2022 рр.» [25].

Таблиця 2.4

Додаткове фінансування митних органів через міжнародні проекти

	Назва проекту	Термін реалізації	Виконавець	Бюджет проекту
1.	Програма підтримки управління державними фінансами України (EU4PFM): компоненти 3 і 4	12.2018 - 12.2022	Центральне агентство з управління проектами (CPMA)	29,5 млн євро
2.	Продовження інституційної підтримки у межах проекту архітектури реформ в Україні (RST)	04.2020 - 08.2022	Громадська спілка «Фонд архітектури реформ в Україні» (Фонд АРУ)	11,7 млн євро
3.	Проект «Підтримка ЄС у зміцненні інтегрованого управління кордонами в Україні (EU4IBM)»	12.2019 - 06.2022	Міжнародний Центр Розвитку Міграційної Політики (ICMPD)	5 млн євро
4.	Проект «Підтримка Громадської ініціативи «За чесну та прозору митницю»	01.2020 - 12.2022	Громадська організація «Інститут економічних досліджень та політичних консультацій»	834,32 тис.євро
5.	Проект «Разом з ЄС до безпеки кордонів»	01.01.2020 – 31.12.2022	Представництво Міжнародної організації з міграції в Україні	3,552 млн євро (для України та Молдови)
6.	Проект «Надання технічної допомоги з метою посилення системи експортного контролю України та протидії розповсюдження зброї масового знищення»	червень 2013 – вересень 2023	Програма з експортного контролю та безпеки кордонів в Україні (EXBS) Посольства США в Україні	38,3 млн дол. США
7.	Проект «Нова митниця»	жовтень 2019 – червень 2022	Відділ з правоохоронних питань посольства США в Україні, Міжнародна організація з міграції	2,5 млн дол. США

Джерело: [25].

Аналізуючи особливості бюджетного фінансування системи митних

органів в Україні, відзначимо його строкатість в рамках бюджетних програм.

Таблиця 2.5

**Бюджетне фінансування Держмитслужби в рамках
бюджетних програм**

КПКВК	Назва бюджетної програми	Початковий річний план	Уточнений річний план	Виконано за період	Виконання уточненого річного плану, %
2021 рік					
3506000	Державна митна служба України	4 657,8	4 642,9	4 157,1	89,5
3506010	Керівництво та управління у сфері митної політики	4 582,8	4 617,4	4 154,3	90,0
3506090	Реалізація заходів, передбачених Угодою про фінансування програми «Підтримка секторальної політики управління кордоном в Україні»	5,0	5,0	0,0	0,0
3506610	Реалізація проекту з розбудови прикордонної дорожньої інфраструктури та облаштування пунктів пропуску	70,0	20,5	2,9	13,9
2022 рік					
3506000	Державна митна служба України	5 295,4	4 105,0	4 013,4	97,8
3506010	Керівництво та управління у сфері митної політики	5 225,4	4 035,0	4 006,3	99,3
3506610	Реалізація проекту з розбудови прикордонної дорожньої інфраструктури та облаштування пунктів пропуску	70,0	70,0	7,1	10,2
2023 рік					
3506000	Державна митна служба України	4 507,6	...	...	...
3506010	Керівництво та управління у сфері митної політики	3 938,7	...	...	...
3506610	Реалізація проекту з розбудови прикордонної дорожньої інфраструктури та облаштування пунктів пропуску	568,8	...	...	...

Джерело: [25].

Звичайно, що в рамках здійснення державного фінансового контролю контролюючі інституції, в тому числі Рахункова палата Україна, проводять аналіз дотримання певних показників та індикаторів, які мають досягти митні інституції

провадячи свою діяльність. Для прикладу розглянемо особливості такого аналізу на прикладі даних таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Аналіз окремих показників якості роботи за результативними показниками бюджетної програми щодо керівництва ДМСУ в 2020-2023 рр., %

Результативний показник якості	Роки	План	Факт	Відхилення, відсоткові пункти
Частка постанов в справах про порушення митних правил, за результатами перевірки законності та обґрунтованості яких Держмитслужбою прийнято рішення про залишення постанови митниці про притягнення осіб до відповідальності в силі (не менше затвердженого цільового показника)	2020	50	52	+2
	2021	40	52	+12
	2022	40	81	+41
	2023	40	...	...
Частка справ про порушення митних правил, за результатами яких прийнято рішення на користь держави від загальної кількості справ, направлених до суду (не менше затвердженого цільового показника)	2020	н/д	н/д	н/д
	2021	50	79,6	+29,6
	2022	50	89,2	+39,2
	2023	50	...	...
Частка узгоджених грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок дотримання законодавства України з питань митної справи, у загальній сумі грошових зобов'язань, донарахованих за результатами цих перевірок	2020	30	29,8	-0,2
	2021	25	46	+21
	2022	30	49,8	+19,8
	2023	30	...	...

Джерело: [25].

Таким чином, представлений в табличному форматі аналіз досягнення певних показників діяльності Держмитслужби засвідчив факт того, що впродовж 2020-2023 років мало місце не повне виконання повноважень, особливо в сегменті протидії митним правопорушенням та розгляду справ в судах.

РОЗДІЛ 3

ВЕКТОРИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

Зважаючи на труднощі у виконанні функціональних обов'язків та повноважень в умовах війни, Держмитслужбою в цілому вдалось втримати інституційно спроможною службу. Проте проведений Рахунковою палатою аудит як форма державного фінансового контролю засвідчив деякі тривожні маркери, які слід удосконалити впродовж наступних років. Перш за все це впорядкування діяльності Держмитслужби щодо належного внутрішнього контролю за здійсненням публічних закупівель, що за результатами перевірки призвело до окремих порушень норм Закону України від 25 грудня 2015 р. № 922-VIII "Про публічні закупівлі". В документах Рахункової палати констатуємо, що встановлено деякі факти недостатньої кваліфікації уповноважених осіб з боку митних органів, присутні невідповідності при оформленні тендерної документації в проєкті виділення бюджетних коштів для ДМСУ, а також придбання будівельних матеріалів підрядниками за завищеними цінами при здійсненні ремонтних та монтажних робіт в пунктах пропуску через державний кордон України.

Інший важливий аспект, що виявлено в рамках проведеного аудиту РПУ стосується проблем внутрішнього контролю та проведенні антикорупційних заходів, які здійснювались Держмитслужбою. Аудитори зафіксували, що в системі митних органів не забезпечено належного контролю за виконанням посадовими особами цих органів дискреційних (особливих, на свій розсуд) повноважень під час проведення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів комерційного призначення на деяких митних переходах.

Зокрема, Держмитслужбою не виконано заходів, передбачених Порядком організації та здійснення внутрішнього контролю, затвердженим наказом Держмитслужби від 02.06.2022 № 228, в частині:

- «не забезпечено складання і затвердження адміністративних регламентів, які встановлюють порядок виконання визначених законодавством функцій в

апараті Держмитслужби та митних органах, в тому числі при здійсненні митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів комерційного призначення;

- не ідентифіковано та не оцінено ризиків у самостійних структурних підрозділах Держмитслужби та митних органах.

Крім того, Держмитслужбою не дотримано положень Методології управління корупційними ризиками, затвердженої наказом Національного агентства з питань запобігання корупції від 28 грудня 2021 р. № 830/21 "Про вдосконалення процесу управління корупційними ризиками", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 17 лютого 2022 р. за № 219/37555, зокрема:

- не здійснено опису потенційно вразливих до корупції функцій, процесів (підпроцесів) у діяльності організації;

- при визначенні рівня наслідків від реалізації корупційного ризику не встановлено потенційних втрат організації» [25].

Акцент аудиторів РПУ на антикорупційних заходах ДМСУ є не випадковим, адже він співпадає із трендами здійснення державного фінансового контролю в країнах Заходу. Можна констатувати, що формування, виховання та контроль за доброчесністю поведінки посадових осіб є пріоритетним завданням діяльності митних адміністрацій європейських країн. Впровадження міжнародних стандартів моральної поведінки митників є невід'ємною складовою системи заходів щодо всебічної модернізації діяльності митних органів, механізмом реалізації яких має стати концепція реформування, розроблена з урахуванням митних прообразів Всесвітньої митної організації.

Основні принципи митної етики базуються на рекомендаціях ВМО, орієнтованих на реалізацію верховенства права, підвищення якості митних послуг, професіоналізму та високих моральних якостей персоналу. Сподіваємося, що розробки зарубіжних та вітчизняних науковців, рекомендації міжнародних організацій та провідних фахових не лише стануть каталізатором організації протидії корупції на митниці, а й допоможуть сформувати практичні рекомендації щодо подолання цього явища.

Сьогодні, як ніколи, актуальним залишається пошук збалансованих важелів впливу на поведінку посадових осіб митних органів, у тому числі шляхом удосконалення мотиваційної системи оплати праці, здатної забезпечити незалежне виконання службових обов'язків. Однак, враховуючи, що завдання формування внутрішнього переконання митника щодо неприпустимості використання наданих посадою можливостей у особистих цілях є дуже складним, його вирішення потребує часу, фінансування та консолідації зусиль не лише антикорупційних органів, а й суспільства та бізнес-структур та громадян.

Розвиток сучасних методів протидії корупції, у тому числі серед працівників митної справи, потребує подальшого вдосконалення та потребує злагодженого застосування профілактичних, попереджувальних та правових заходів, комплексною метою яких має бути неухильне дотримання норм чинного антикорупційного законодавства, а також усунення причин та умов, що створюють передумови для вчинення корупційних правопорушень.

Що стосується інших векторів удосконалення державного фінансового контролю в Україні, то вважаємо, що у його розвитку повинне бути оптимальне поєднання як зовнішнього парламентського контролю, який в Україні проводиться Рахунковою палатою України за допомогою таких контрольних заходів як фінансовий аудит, так і через роботу тимчасових слідчих комісій Верховної Ради України, що можуть ініціювати комплексні експертизи, аналіз з посиленням аналітичної функції і контролю, що матиме фіскальну спрямованість, тобто централізованого контролю, який координується урядовими структурами такими як Міністерство фінансів України, а безпосередніми виконавцями виступають Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України і інші контролюючі органами в системі органів виконавчої влади і які мають відношення до формування бюджету. Це інституційний пласт потрібно доповнити і представниками громадянського суспільства, зокрема громадські організації, які здійснюють свою діяльність в цій сфері, викривачі, розслідувачі, аналітичні центри і компанії, які на основі грантових ресурсів можуть забезпечувати повноцінну аналітичну базу для проведення перевірок державного фінансового контролю.

Подібна запропонована модель є доволі ефективною в деяких країнах Європейського Союзу.

Таблиця 3.1

**Особливості фінансового контролю в деяких країнах
Європейського Союзу**

Країна	Особливості організації контрольної діяльності
Болгарія	У Болгарії державний фінансовий контроль здійснюється міністерством фінансів через Головне управління фінансового контролю і територіальні управління. Штат визначається Радою Міністрів. Фінансові ревізори призначаються та звільняються наказами міністра фінансів. План роботи затверджується міністром фінансів. Предметом контролю є законність фінансово-господарських операцій, достовірність звітності, бюджетної та валютної дисципліни, приватизаційні операції
Румунія	У Румунії основу контролю складають такі його різновиди, як парламентський, урядовий та відомчий. Парламентський контроль здійснюється Рахунковою палатою, яка має свої дирекції в усіх регіонах (Румунія адміністративно розділена на 41 повіт). Урядовий фінансовий контроль здійснюється Міністерством фінансів, яке у своїй структурі має Генеральну дирекцію фіскального контролю та генеральні управління державних фінансів у кожному повіті, які також мають дирекції фіскального контролю. Відомчий фінансовий контроль здійснюється Управлінням контролю і внутрішнього аудиту, які є в складі галузевих міністерств. Водночас рахункова палата Румунії є незалежним органом, підпорядкованим і підзвітним тільки парламенту, її низові дирекції підпорядковані тільки центральному апарату палати

Джерело: [42]

Специфічними ознаками європейської практики функціонування державного фінансового контролю є також присутність зовнішнього незалежного контролю і державного внутрішнього контролю, які за своїми практичним втіленнями характеризуються як централізована та децентралізована (асиметрична) форми контролю.

Що стосується інших країн євроспільноти, то наприклад організація державного фінансового контролю у Великобританії здійснюється відповідно до їх діючого законодавства. Базовим нормативним документом в цій сфері виступає

Закону про фінансовий контроль. Інституційне забезпечення покладене на державну інституцію Національне контрольно-ревізійне управління.

Для удосконалення вітчизняного фінансового контролю корисним буде і досвід інших країн. Наприклад, особливістю США є широке інституційне представництво.

Таблиця 3.2

Архітектура організації контрольної діяльності в деяких країнах світу

Країна	Особливості організації контрольної діяльності
США	Класичним прикладом щодо організації фінансового контролю в президентській республіці є Сполучені Штати Америки. Незважаючи на те, що <u>законослухняність</u> у США піднесена до рівня культу, окрім казначейства, державний контроль у галузі фінансів тут здійснюють ще Головне контрольно-фінансове управління (ГКФУ) Конгресу, Адміністративно бюджетне управління (АБУ) при Президентові США, Управління з добору і розстановки кадрів, Президентська рада з боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах ("Рада честі й ефективності"), інспектори Федеральної резервної системи, служба внутрішніх доходів (податкова служба) та ін.
Великобританія	У Великобританії контроль фінансово-господарської діяльності державного сектора економіки здійснює Національне контрольно-ревізійне управління, яке є урядовим органом і функціонує відповідно до Закону про фінансовий контроль. Управлінню надано право проводити перевірки рахунків усіх урядових установ і широкого кола державних органів, через які проходить більше 60 % витрат, а також контролювати субсидії, що надаються місцевими органами влади системи охорони здоров'я, галузям промисловості і державним корпораціям
Бахрейн	Зразком найоптимальнішого підходу до питання використання функцій вищого органу контролю є досвід Бахрейну. Професійними складниками організаційної структури органу Державного фінансового аудиту цієї країни є секції: фінансового аудиту (аналіз загального фінансового стану підприємств та установ; перевірка дотримання положень нормативно-регулювальних документів); аудиту адміністративної діяльності (визначення економічності й ефективності, оцінювання якості й кількості наданих послуг; аналіз досягнення об'єктом контролю поставленої мети); аудиту комп'ютерних та бухгалтерських систем

Джерело: [42]

Зазначимо, що в процесі здійснення державного фінансового контролю інституції перелічених країн беруть в тому числі до уваги рейтинги та оцінки незалежних організацій та агенцій саме в частині ідентифікації проблем здійснення діяльності митних та прикордонних органів.

В Україні, на нашу думку, також варто прислухатись до результатів досліджень таких організацій. Наприклад, «для ідентифікування нагальних проблем у митній сфері України скористаємось результатами проведених рейтингувань авторитетними міжнародними організаціями. Так, відповідно до даних Індексу легкості ведення бізнесу (Doing Business) за параметром міжнародної торгівлі у 2020 р. України посіла 74 місце у переліку із 190 держав, піднявшись на 4 сходинки порівняно із попереднім 2019 роком.

Якщо вдатись до структурного аналізування вказаного вище параметру, то слід зазначити, що більше проблем простежується у процесі здійснення імпортої діяльності на фоні експортних операцій. Так, відповідно до даних рейтингу Doing Business у 2020 р. все ще надто затяжними є процедури, пов'язані із проходженням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності прикордонного та митного контролю. Адже в Україні час на виконання зазначених процедур становив 32 години, тоді як у європейських та центральноазійських країнах – 20,5 годин, а у державах, котрі належать до ОЕСР, з високим рівнем розвитку – 8,5 годин.

Ще однією нагальною проблемою є високі затрати часу для підприємств на підготовку, отримання та представлення імпортої документації, що становили в Україні 48 годин. Своєю чергою, у країнах Європи та Центральної Азії суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності доведеться в середньому затратити вдвічі менше часу (23,4 години), а у державах ОЕСР з високим рівнем доходу – у 14 разів менше, ніж в Україні (лише 3,4 години). Варто зазначити й про фінансові перешкоди для здійснення імпортої діяльності, що відображають високий рівень грошових витрат для документального забезпечення імпортних операцій.

Так, в Україні суб'єкту господарювання доведеться витрати близько 162 дол. США для підготовки, отримання та представлення імпортої документації, тоді як у європейських та центральноазійських країнах державах – майже вдвічі менше (85,9 дол. США), а у країнах групи ОЕСР з високим рівнем доходу – практично в 7 разів менше (лише 23,5 дол. США) [43].

Таким чином, кожна країна, яка розглядалась в цьому розділі кваліфікаційної роботи має свої специфічні особливості організації державного фінансового

контролю в митній сфері, свою систему нормативно-правового забезпечення, власну організацію проведення перевірок та аудитів, які полягають у підпорядкування контролюючого органу, особливих масштабах перевірок об'єктів контролю тощо.

Вважаємо, що крім того в системі удосконалення державного фінансового контролю необхідно враховувати і вітчизняні особливості щодо податкової самосвідомості, дисципліни платників податків, особливостях культури, менталітету населення країни, форс-мажорних факторів, які визначають рівень розвитку економіки України, міжнаціональних мультикультурних зв'язків тощо. Водночас існує універсальна єдина методична база - Декларація керівних принципів контролю (так звана Лімська декларація), яка кристалізує та визначає обов'язковість інституту державного фінансового контролю як базового елемента управління фінансовими коштами держави та забезпечення ефективності такого управління.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження теоретичних, нормативно-правових та практичних аспектів реалізації державного фінансового контролю в митній сфері України, маємо можливість зробити наступні висновки та узагальнення. Під дефініцією «державний фінансовий контроль» розуміють процес ідентифікації правильності руху бюджетних коштів, який здійснюється державою в особі уповноважених органів на основі встановленої нормативно-правової бази та за допомогою спеціальних інструментів аудиту та аналізу, і безпосередньо полягає у встановленні фактів нецільового використання бюджетних коштів та їх усунення.

Державний фінансовий контроль володіє особливим предметом, об'єктом, суб'єктами та спеціальними методами здійснення. Нормативно-правовою базою реалізації державного фінансового контролю у митній справі є сукупність актів, до яких потрібно віднести Конституцію України, Бюджетний кодекс України, Митний кодекс України, Податковий кодекс України та інші профільні закони, які регулюють діяльність того чи іншого контролюючого органу.

Суб'єктами, що реалізують державний фінансовий контроль в митній сфері України є Рахункова палата України, Державна аудиторська служба України, в частині внутрішньовідомчого фінансового контролю – Міністерство фінансів України, спеціальні підрозділи Державної митної служби України тощо.

До основних проблемних напрямків діяльності Держмитслужби, на які скеровували свою увагу державні контролюючі інстанції, зокрема Рахункова палата України є:

- порушення вимог та норм бюджетного законодавства з питань використання бюджетних коштів на утримання митної інфраструктури, а також в розрізі виконання відповідних бюджетних програм;
- порушення та неефективне використання коштів спеціального фонду та міжнародної грантової допомоги, яка надавалась Держмитслужбі в 2020-2024 роках;
- виявлення фактів неефективного використання рухомого та нерухомого майна, що знаходиться на балансі митних органів, особливо технічних

засобів митного контролю, скануючих систем тощо;

- суттєве зниження ефективності та результативності заходів Держмитслужби щодо забезпечення повноти і своєчасності сплати митних платежів до Державного бюджету України;
- виявлення фактів неналежного супроводу справ про митні делікти при їх розгляді в судових органах, а також неналежний рівень проведення превенції та діяльності митних органів на місцях щодо виявлення та притягнення до відповідальності суб'єктів ЗЕД, які були без відповідної реєстрації;
- виявлення фактів щодо необґрунтованого збільшення (коригування) митної вартості товарів, що призводило до втрат надходжень до державної казни внаслідок програшу справ в судах різних інстанцій;
- неефективні дії митних органів щодо реалізації процедур адміністративного і судового оскарження дій митних органів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності;
- виявлення фактів суттєвих недонадходжень митних платежів внаслідок неналежного обліку і застосування наданих митних преференцій, особливо в 2022 році;
- відсутність належного контролю з боку митних органів України за цільовим використанням товарів, предметів, транспортних засобів, які були звільнені від митного оподаткування;
- фактична відсутність результатів щодо використання такої форми митного контролю як документальні виїзні перевірки;
- неналежна організація і проведення внутрішнього аудиту, особливо у сфері протидії корупційним ризикам і проявам.

Як наслідок, проаналізований нами Звіт про результати аудиту ефективності на тему "Забезпечення реалізації державної митної політики в умовах воєнного стану", який підготовлений за результатами аудиту Рахункової палати України було затверджено і надіслано Верховній Раді України для відповідного реагування на рівні профільних комісій та груп парламенту.

Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати аудиту

ефективності на тему "Забезпечення реалізації державної митної політики в умовах воєнного стану" також було скеровано Кабінетові Міністрів України, так зокрема Міністерству розвитку громад та територій України, Міністерству фінансів України разом з Держмитслужбою та Державним агентством відновлення та розвитку інфраструктури України та запропоновано розробити План заходів з облаштування пріоритетних пунктів пропуску для автомобільного, залізничного, морського сполучення в межах чинних нормативно-правових актів стратегічного значення.

Що стосується напрямків удосконалення державного фінансового контролю в митній сфері, то ми вважаємо, що слід імплементувати у вітчизняну практику кращі зарубіжні прототипи, а зокрема врегулювати питання ідентифікації державного фінансового контролю і його як цілісної та комплексної системи у одному профільному законодавчому акті. Варто також забезпечити участь громадськості та аналітичних центрів в підготовці та проведення аудитів Держмитслужби.

В частині використання досвіду деяких країн заслуговують на увагу питання забезпечення координації та розмежування повноважень численних державних контролюючих органів, які займаються питання фінансового контролю (рахункової палати, тимчасових слідчих комісій парламенту та ін.), а також усунення дублювання їх контролюючих функцій.

Державі загалом варто переосмислити первинну роль Рахункової палати України у здійсненні державного фінансового контролю в митній сфері. Крім цього, на основі британського та бельгійського досвіду варто створити ефективну платформу фінансового контролю, яка забезпечувати превенцію, попередження зловживань у царині використання бюджетних коштів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гуцаленко Л.В. Дерій В. А., Коцупатрий М. М.. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури. 2009. 424 с.
2. Дікань Л.В., Шевченко І.О. Дейнеко Є.В., Калінкін Д.В. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник у схемах і таблицях. Харків: ХНЕУ ім.. С.Кузнеця, 2019.275 с.
3. Дмитренко Г.В. Фінансовий контроль в Україні: проблеми і шляхи розвитку: монографія. К.: "К. І. С.", 2010. 374 с.
4. Сучасна митна енциклопедія / за заг. ред. Д.В. Приймаченка, В.В. Ченцова. Дніпро : УМСФ, 2024. 620 с. (Серія : «Митна політика»).
5. Митний кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 2012. № 44-45, № 46-47, № 48, ст.552. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
6. Герчаківський С.Д. Митна справа. Навчальний посібник. Тернопіль: Вектор, 2020. 316 с.
7. Герчаківський С.Д. Митне адміністрування. Навчально-метод. посібник. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ЗУНУ», 2020. 352 с.
8. Герчаківський С.Д., Сідляр В.В. Фіскальне регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Навчальний посібник. Тернопіль: Вектор, 2020. 280 с.
9. Колпакова А. Державний фінансовий контроль на сучасному етапі: огляд концептуальних засад. International Science Journal of Management, Economics & Finance. Vol.2, No. 1, 2023, pp. 9-18.
10. Кучер, Г. (2018) Державні фінансові ресурси. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 608 doi: <https://knute.edu.ua/file/MjIxNw==/128a3d3e5284d3be2fb2604f9a67f543.pdf>.
11. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні (2022). Закон України № 2939-XII. 19. 02. 2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>.
12. Деякі питання здійснення державного фінансового контролю в умовах воєнного стану (2022). Постанова КМУ № 561. 07.05.2022. URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/561-2022-п#Text>.
13. Марченко О. (2020). Фінансова безпека держави. Львів, 356. doi: http://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/2964/1/FinansovaBezpeka_30-04_2020.pdf.
 14. Русін В., Шулюк, Б., (2018). Державний фінансовий контроль у публічному управлінні. Тернопіль: ТНЕУ, 214. doi: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/34552/1/Посібник%20з%20ДФК.pdf>.
 15. Дікань Л., Кожушко О., Кривцова Т. (2015). Реформування фінансового контролю в Україні : проблемні питання та напрями їх вирішення. Харків: ХНЕУ, 220. doi: <http://kafacco.hneu.edu.ua/index.php/ nauka/vydannia /publikatsii-vykladachiv/345-pratsi-dikan-l-v>
 16. Правові основи фінансового контролю в Україні (2019). URL: https://arm.naiau.kiev.ua/books/finansove_pravo/lekcia3.html.
 17. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022—2025 роки та плану заходів з її реалізації (2021). Розпорядження № 1805-р.29.12.2021. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/proshvalennya-strategiyi-reformuvannya-sistemi-upravlinnya-derzhavnimi-finansami-na-20222025-roki-ta-planu-zahodiv-z-yiyi-realizaciyi-i291221-1805>.
 18. Шевченко Н., Шевченко О. (2009). Реформування системи державного фінансового контролю в умовах євроінтеграції. URL: <http://www.repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/21805/1/4Шевченко.%20Остаття.pdf>.
 19. Про окремі заходи щодо забезпечення державного фінансового контролю (2022). Постанова №1119-2022-п. 27.09.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1119-2022-п#Text>
 20. Терещенко, М. (2019). Державний контроль: сутність, основні підходи та концепції. Тернопіль: ТНУ імені В.І. Вернадського, 121. doi: <https://doi.org/10.32838/2663-6468/2019.4/21>
 21. Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю.

- Проект Закону України. URL: <https://www.dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1327>
22. Митниця упоралася з викликами воєнного стану, але її технічне забезпечення потребує радикального оновлення. URL: <https://rp.gov.ua/News/?id=2146>
 23. Звіт про результати аналізу фактичного стану та оцінка впливу законодавства на повноту і своєчасність сплати непрямих податків до державного бюджету. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/26-10_2022/Zvit_26-10_2022.pdf
 24. Звіт про результати аналізу стану планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходження акцизного податку з транспортних засобів. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/13-1_2022/Zvit_13-1_2022.pdf
 25. Оцінка ефективності роботи Державної митної служби України у 2021-2022 роках в рамках Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України з питань економічної безпеки. URL: <https://www.researchgate.net/publication/371378749>
 26. Система органів виконавчої влади України: правові проблеми вдосконалення організації та діяльності (2013): монографія / колектив авторів: О. Андрійко, В. Нагребельний, Л. Кусіль та ін. Харків: Планета-Принт, 384 с.
 27. Розум О. В., Шкуренко Н. (2015) Особливості протидії корупції в органах ДФС в контексті євроінтеграції. Євроінтеграційні процеси в Україні: економіко-правовий аспект: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 8 вересня 2015 р.). Ірпінь: Науково-дослідний інститут фінансового права, с. 98–100.
 28. Пундей Сар.Дж. (1997) Боротьба з корупцією. Критичний огляд з аналізом міжнародного досвіду. Проблеми економічного зростання: питання доброчесності: матеріали Українсько-американського семінару (Львів, Україна, травень, 1997). Львів. С. 84–87.
 29. Бусол О. (2015) Антикорупційна злочинність в Україні в контексті сучасної антикорупційної стратегії: короткий зміст. Дисертація на здобуття наукового

- ступеня доктора юридичних наук. Київ, 36 с.
30. Сухонос В. (2015) Правові заходи протидії корупції в Україні в сучасних умовах: науково-теоретичні аспекти: монографія. Суми: Університетська книга, 74 с.
 31. Угода про асоціацію між Україною, з одного боку, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншого. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011.
 32. Ільченко О., Денисенко С. (2021), Міжнародно-правові аспекти протидії корупції в митних органах: досвід Сінгапуру. *Правовий науковий електронний журнал*. No 5. Р. 68-72.
 33. Хома В., Молдован Є. В. (2013) Сінгапурська модель запобігання та протидії корупції: досвід для України. *Митна безпека*. No 2. Р. 94–99.
 34. Сінгапур: «дракон» корупції переможений. URL: <http://hakira.info/253.html>
 35. Чепелюк В. Досвід зарубіжних країн у боротьбі з корупцією. URL: <http://www.uspishnaukraina.com.ua/uk/strategy/69/244.html>.
 36. Капітанець С.В. Запобігання та протидія митним правопорушенням: аналіз закордонного досвіду. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. № 26. Ч.І. С. 55-58.
 37. Кодекс етики [запроваджений Міжнародною організацією вищих контрольних органів (INTOSAI)] від 16 груд. 2004 р. Рахункова палата України. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/-control/main/uk/publish/printable_article/232293.
 38. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254_k/96-vr.
 39. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
 40. Лисяк Л. Качула С. Державний фінансовий контроль: сучасні питання удосконалення та підвищення ефективності. *Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії*. 2015. № 1. С. 111–120.
 41. Лімська Декларація керівних принципів контролю: прийнята IX Конгресом

- Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у 1977 році.
URL:http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/604_001.
- 42.Максімова В.Ф. Організація державного фінансового контролю: Навч. посіб.
Одеса: ОНБУ, 2012. 276 с.
- 43.Офіційний сайт Міжнародного рейтингу Світового банку «Doing Business».
URL: <http://www.doingbusiness.org/>
- 44.Офіційний сайт Міжнародного рейтингу Світового банку «Logistics Performance Index». URL: <https://lpi.worldbank.org/>
- 45.Звіт Світового Економічного Форуму та Глобального Альянсу «The Global Enabling Trade Report 2016». URL: <http://reports.weforum.org/global-enabling-trade-report-2016/#topic=data> (дата звернення 15.03.2021).

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів і обліку
Кафедра фінансів ім. С. І. Юрія

Джердж Віталій Іванович

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ У МИТНІЙ СПРАВІ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Спеціальність «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок»

Освітньо-професійна програма «Митна справа»

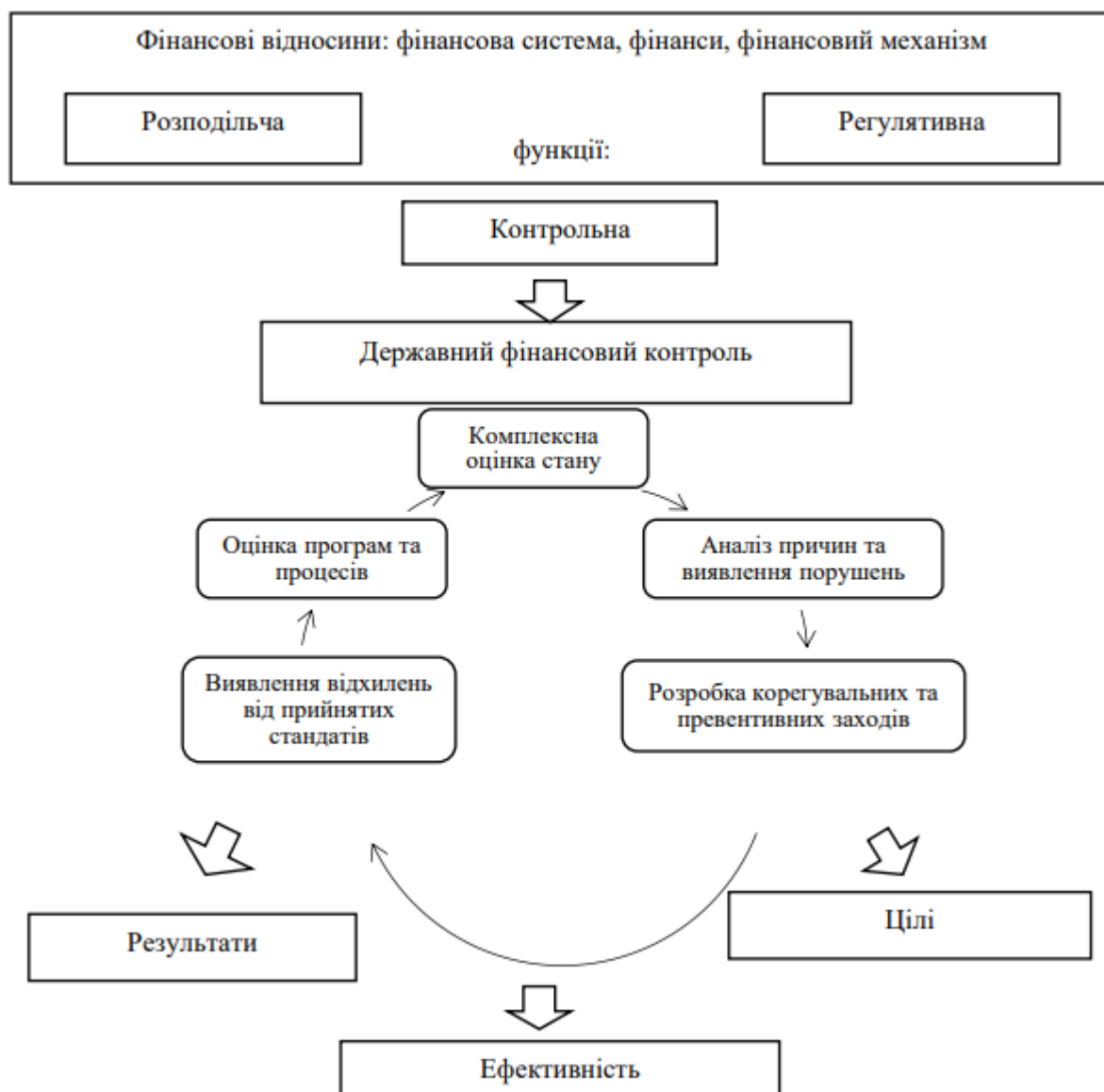
Кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Частина 2

ДОДАТКИ

Тернопіль – 2024

Місце державного фінансового контролю в системі фінансових відносин держави



Джерело: [9]

Додаток Б

**Витяг з Класифікації доходів бюджету щодо ККДБ в частині
адміністрування митних платежів**

14020000	Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)
14020100	Спирт
14020200	Лікero-горілчана продукція
14020300	Виноробна продукція, для виробництва якої не використовується спиртеттиловий
14020400	Пиво
14020600	Тютюн та тютюнові вироби, рідини, що використовуються в електронних сигаретах
14020800	Транспортні засоби
14021000	Кузови для моторних транспортних засобів
14021300	Електрична енергія
14021900	Пальне
14022000	Інші підакцизні товари вітчизняного виробництва
14022300	Виноробна продукція, для виробництва якої використовується спирт етиловий
14030000	Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)
14030100	Спирт
14030200	Лікero-горілчана продукція
14030300	Виноробна продукція
14030400	Пиво
14030600	Тютюн та тютюнові вироби, рідини, що використовуються в електронних сигаретах
14030800	Транспортні засоби
14031000	Кузови для моторних транспортних засобів
14031400	Електрична енергія
14031900	Пальне
14032000	Інші підакцизні товари іноземного виробництва
14060000	Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування
14060100	Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)
14060200	Бюджетне відшкодування податку на додану вартість
14060300	Реструктурована сума заборгованості податку на додану вартість
14060400	Податок на додану вартість із імпортованих на територію України робіт, послуг
14060500	Надходження від підприємств податку на додану вартість по операціях, пов'язаних з виконанням інноваційних проєктів

14060600	Надходження від погашення податкового боргу, в тому числі реструктуризованого або розстроченого (відстроченого), з податку на додану вартість (з урахуванням штрафних санкцій, пені та процентів, нарахованих на суму цього розстроченого (відстроченого) боргу), що сплачуються підприємствами електроенергетичної, нафтогазової, вугільної галузей, підприємствами, що надають послуги з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії, підприємствами централізованого водопостачання та водовідведення
14060800	Податок на додану вартість від операцій з постачання на митній території України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в