

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

**ДЯЧЕНКО Іванна Володимирівна**

**Діагностика виконання фіскальних завдань митними  
інституціями в умовах війни в Україні /**  
**Diagnosis of the Fulfillment of Fiscal Tasks by Customs  
Institutions in the Context of the War in Ukraine**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок  
освітньо-професійна програма – Митна справа

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ФМСм-21  
І. В. Дяченко

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент, К. В. Крисовата

---

Кваліфікаційну роботу допущено до захисту:

" \_\_\_ " \_\_\_\_\_ 2025 р.

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ А. І. Крисоватий

**ТЕРНОПІЛЬ - 2025**

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ВИКОНАННЯ ФІСКАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ МИТНИМИ ОРГАНАМИ.....</b>	<b>6</b>
1.1. Фіскальна функція митних органів у системі державних фінансів.....	6
1.2. Особливості реалізації фіскальної політики в умовах воєнного стану.....	13
<b>РОЗДІЛ 2. ОЦІНЮВАННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ФІСКАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ МИТНИХ ІНСТИТУЦІЙ УКРАЇНИ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ.....</b>	<b>21</b>
2.1. Результативність діяльності митних органів у контексті адміністрування митних платежів до бюджету.....	21
2.2. Фіскальні ризики та втрати бюджету в діяльності митних органів в умовах війни.....	30
<b>РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ ФІСКАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ МИТНИМИ ІНСТИТУЦІЯМИ В УМОВАХ ВІЙНИ.....</b>	<b>39</b>
ВИСНОВКИ.....	46
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	49

## ВСТУП

Воєнний стан в Україні суттєво трансформував систему державних фінансів, одним із центральних елементів якої є митні інституції як суб'єкти формування значної частки доходів бюджету. Умови війни супроводжуються різким скороченням внутрішньої податкової бази, зростанням бюджетних потреб та зміною структури фінансових пріоритетів держави, що зумовлює посилення ролі митних платежів у забезпеченні фіскальної спроможності України. Водночас порушення логістичних ланцюгів, тимчасове застосування широкого спектра податкових пільг, зниження рівня митного контролю та активізація тіньових схем створюють суттєві ризики недоотримання бюджетних доходів. За таких обставин постає необхідність ґрунтовної наукової оцінки реального стану виконання фіскальних завдань митними органами та обґрунтування шляхів підвищення їхньої ефективності в умовах війни, що визначає актуальність обраної теми.

Ступінь наукового дослідження проблеми. Проблематика митного адміністрування та фіскальної діяльності митних органів ґрунтовно висвітлювалася у працях вітчизняних та зарубіжних учених-економістів. Питання формування доходів бюджету, митної політики та податкового регулювання досліджувалися у роботах В. Андрущенка, Т. Боголіб, В. Геєця, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Луніної, В. Опаріна, О. Тимченка, а також у працях експертів міжнародних фінансових організацій – Міжнародного валютного фонду, Світового банку, Світової митної організації та Європейської Комісії. Водночас питання функціонування митних інституцій саме у контексті воєнної економіки залишаються фрагментарно дослідженими, а наявні аналітичні матеріали переважно мають характер оперативних звітів. Це актуалізує потребу комплексного наукового осмислення фіскальних викликів і перспектив діяльності митної служби в сучасних умовах.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є комплексна оцінка результативності виконання фіскальних завдань митними інституціями

України в умовах воєнного стану та розробка практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності їхньої діяльності.

Для досягнення поставленої мети у роботі передбачено виконання таких завдань:

- розкрити теоретичні засади фіскальної функції митних органів та їх роль у системі державних фінансів;
- охарактеризувати особливості реалізації фіскальної політики в умовах війни;
- проаналізувати динаміку та структуру митних платежів у доходах бюджету України;
- оцінити масштаби фіскальних ризиків і втрат бюджету у діяльності митних органів;
- обґрунтувати напрями підвищення ефективності виконання фіскальних завдань митними інституціями в умовах воєнного стану.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є система фіскальної діяльності митних органів України.

Предметом дослідження є економічні та організаційні відносини, що виникають у процесі виконання фіскальних завдань митними інституціями в умовах воєнного стану.

Методи дослідження. У ході виконання роботи застосовано такі методи наукового пізнання: аналіз і синтез – для теоретичного узагальнення наукових підходів; порівняльний аналіз – для дослідження динаміки митних надходжень; статистичні методи – для оброблення й інтерпретації показників бюджетних доходів; економіко-логічний метод – для формування висновків і пропозицій; графічні методи – для візуалізації отриманих результатів.

Інформаційна база дослідження. Інформаційну основу роботи становлять законодавчі й нормативно-правові акти України, статистичні дані Міністерства фінансів України, Державної митної служби України, матеріали Державної казначейської служби, аналітичні звіти міжнародних організацій, наукові публікації вітчизняних і зарубіжних авторів.

Наукова новизна роботи полягає в поглибленні теоретико-методичних підходів до діагностики виконання фіскальних завдань митними інституціями в умовах воєнного стану, уточненні змісту та структури фіскальної функції митних органів в сучасній системі державних фінансів, а також у систематизації факторів фіскальних ризиків і втрат бюджету, що виникають у діяльності митних органів у період війни. У роботі розвинуто підходи до аналізу результативності митних органів шляхом поєднання показників дохідності бюджету з індикаторами інституційної спроможності митної служби. Обґрунтовано систему напрямів підвищення фіскальної ефективності митних інституцій на основі ризик-орієнтованого контролю, цифрової трансформації та реформування режимів митних пільг. Дістали подальшого розвитку положення щодо ролі митних інституцій у зміцненні фінансової безпеки держави в умовах воєнних загроз.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання сформульованих висновків і рекомендацій у діяльності митних органів, органів державного фінансового управління та в процесі розробки і коригування фіскальної політики в умовах воєнного стану. Запропоновані аналітичні підходи можуть бути використані для удосконалення системи управління митними ризиками, підвищення ефективності адміністрування податку на додану вартість з імпорту та розвитку пост-митного контролю.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ВИКОНАННЯ ФІСКАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ МИТНИМИ ОРГАНАМИ

#### 1.1. Фіскальна функція митних органів у системі державних фінансів

Фіскальна функція держави полягає у формуванні дохідної частини бюджету з метою фінансування загальнодержавних потреб, виконання соціально-економічних програм, функціонування сектору безпеки та оборони, а також забезпечення стабільності фінансової системи. У структурі публічних фінансів митні органи виконують одну з ключових ролей, оскільки забезпечують надходження значної частини непрямих податків, передусім податку на додану вартість із імпортованих товарів, мита та акцизного податку на підакцизні товари [1; 2].

Митні інституції є інтегрованою складовою фіскального механізму держави, виконуючи одночасно функції контролю за зовнішньоекономічними операціями та збору обов'язкових платежів до бюджету. Їх специфічна роль полягає в тому, що фіскальна діяльність митниці реалізується у безпосередньому контакті з зовнішніми ринками, а отже чутлива до коливань зовнішньої торгівлі, валютного курсу, митної політики та міжнародної кон'юнктури [3].

В економічній теорії митні доходи розглядаються як важливий елемент державних фінансів, особливо для країн з відкритою економікою та значною імпортною залежністю. Податок на додану вартість при імпорті виконує не лише фіскальну, а й регулюючу функцію, впливаючи на структуру споживання і конкурентоспроможність національного виробника [4]. На сучасному етапі розвитку митних систем у світі роль митниці дедалі більше виходить за межі суто технічного адміністрування платежів і трансформується у складову комплексної фіскальної політики держави.

В Україні митні органи відіграють системоутворюючу роль у формуванні доходів державного бюджету. За даними Міністерства фінансів, митні надходження традиційно формують один із найбільших сегментів доходної частини бюджету, поступаючи лише надходженням від внутрішнього ПДВ та податку на доходи фізичних осіб [5]. Це підтверджує, що митна служба є не лише контролюючим, а передусім фінансово значущим органом державної влади.

Законодавчо фіскальна функція митних органів в Україні закріплена в положеннях Митного кодексу України, де визначено повноваження митних органів щодо забезпечення правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати митних платежів [6]. Водночас Податковий кодекс України визначає статус митних органів як контролюючих органів у частині адміністрування податків, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон [7]. Таким чином, нормативна база чітко фіксує подвійний статус митниці як інституції податкового контролю і суб'єкта бюджетного наповнення.

Фіскальна ефективність діяльності митниці залежить не лише від обсягів імпорту, а й від якості адміністрування платежів, прозорості митних процедур, рівня автоматизації, протидії ухиленню від оподаткування та митним правопорушенням. WCO (Всесвітня митна організація) у своїх аналітичних документах наголошує, що митні доходи безпосередньо залежать від інституційної спроможності митної адміністрації, якості ризик-менеджменту та диджиталізації процесів контролю [8].

Таким чином, митні інституції в умовах сучасної економіки виконують багатофункціональну роль: вони є одночасно фіскальним агентом держави, регулятором зовнішньої торгівлі та елементом фінансової безпеки країни. У кризових умовах, зокрема під час війни, значення цієї функції зростає, оскільки митні надходження стають одним із небагатьох стабільних каналів наповнення бюджету за зниження внутрішньої податкової бази.

У сучасних теоретичних підходах митні платежі розглядаються як особливий вид фіскальних надходжень, які поєднують у собі податкову та

регуляторну природу. Згідно з положеннями класичної теорії державних фінансів, непрямі податки, зокрема податок на додану вартість на імпорт і акцизний податок, виконують стабілізаційну функцію в періоди економічних коливань за рахунок відносної стійкості надходжень у короткостроковій перспективі [2, с.312]. На відміну від прямих податків, митні надходження частково залежать не від рівня внутрішнього доходу, а від структури імпорту, що дозволяє пом'якшувати фіскальні наслідки економічних спадів.

В економічній літературі фіскальна роль митниці тлумачиться не лише як функція стягнення платежів, а як складова фіскального адміністрування держави. В. Оутс доводить, що ефективність податкової системи залежить від здатності інститутів забезпечувати рівномірний та стабільний збір податків незалежно від територіальної структурованості економіки [3, с. 78]. У цьому контексті митна служба виступає своєрідним «централізованим фіскальним вузлом», який акумулює дохід незалежно від територіальної приналежності суб'єкта господарювання.

В українських наукових дослідженнях митні органи розглядаються як один із ключових фіскальних агентів держави. Так, В. Опарін зазначає, що фіскальна функція держави в митній сфері реалізується через систему обов'язкових платежів, які мають не тільки джерельну, а й перерозподільну роль у бюджетному процесі [4, с. 222]. Аналогічної позиції дотримується І. Лютий, який наголошує, що ефективність митної служби напряму впливає на бюджетну збалансованість та фіскальну стійкість держави [5, с. 150].

В умовах воєнної економіки фіскальна роль митних органів трансформується з допоміжної у критично важливу. За оцінками Міжнародного валютного фонду, після початку повномасштабної агресії України податкове навантаження на митну систему різко зросло через зменшення бази внутрішнього оподаткування та економічне сповільнення виробництва [6]. Водночас митні платежі стали відносно стабільним джерелом наповнення бюджету за рахунок гуманітарних поставок, імпорту пального, військових вантажів і товарів першої необхідності.

Світовий банк у спеціальних звітах для України підкреслює, що митне адміністрування в кризових умовах виконує подвійне завдання: з одного боку – забезпечує фіскальні надходження, з іншого – гарантує безпечне, оперативне та контрольоване переміщення товарів через кордон [7]. Це означає, що фіскальна функція митних інституцій у воєнний період не може розглядатися ізольовано від питань безпеки, логістики та міжнародної координації.

Всесвітня митна організація (WCO) наголошує, що митниці в кризових і воєнних умовах повинні дотримуватися балансу між швидкістю митного оформлення та фіскальною результативністю [8]. Надмірна фіскалізація митних процедур призводить до затримок товарів критичного імпорту, тоді як занадто ліберальні режими створюють ризики бюджетних втрат. Таким чином, ефективна митна служба повинна діяти як елемент фіскальної стабільності, а не лише як орган стягнення.

Вітчизняні дослідники також підкреслюють, що війна актуалізувала проблему фіскальної безпеки, у центрі якої знаходиться митна служба як «фіскальний буфер» для економіки [9]. Митні інституції фактично виконують роль стабілізатора бюджетної системи, особливо в умовах, коли звужуються внутрішні джерела оподаткування.

Отже, у фіскальному вимірі митна служба в умовах війни перестає бути «звичайним контролюючим органом» і перетворюється на елемент фінансової безпеки держави. Її ефективність визначається не тільки обсягом стягнутих платежів, а здатністю працювати в умовах ризику, нестабільності та високих логістичних навантажень.

Нормативно-правове закріплення фіскальної ролі митних органів в Україні має комплексний характер і ґрунтується на взаємодії конституційних положень, бюджетного, податкового та митного законодавства. Конституція України визначає загальний принцип обов'язковості сплати податків і зборів як основу формування державних фінансів, що створює первинну правову рамку для діяльності митних органів як інститутів фіскального примусу [10].

Ключовим галузевим актом є Митний кодекс України, який прямо відносить до повноважень митних органів адміністрування митних платежів і контроль за правильністю визначення податкових зобов'язань при переміщенні товарів через митний кордон [6]. У статті, що визначає завдання митних органів, фіксується їхня відповідальність за забезпечення повноти та своєчасності справляння митних платежів, що фактично інституціоналізує митницю як суб'єкта наповнення бюджету [6, ст. 544].

Податковий кодекс України доповнює ці норми, закріплюючи статус митних органів як контролюючих органів щодо податків, які справляються при імпорті товарів, насамперед ПДВ та акцизного податку [10, с. 41]. Таким чином, митна служба виконує функції податкового агента держави у сфері зовнішньоекономічних операцій, забезпечуючи надходження податків до бюджету ще на стадії переміщення товарів через кордон.

Бюджетний кодекс України визначає місце митних доходів у структурі доходів державного бюджету, відносячи їх до загальнодержавних податкових надходжень [3, с. 29]. Це означає, що кошти, зібрані митницею, одразу інтегруються у централізований фінансовий ресурс держави і використовуються для фінансування загальнонаціональних функцій, зокрема сектору безпеки й оборони, що в умовах війни надає фіскальній ролі митних органів особливого значення.

З огляду на бюджетну архітектуру, митні органи фактично виступають першою ланкою бюджетного процесу на стадії формування доходів. Вони ініціюють рух коштів у систему державних фінансів, тоді як Міністерство фінансів, Державна казначейська служба та Верховна Рада забезпечують подальше планування, розподіл і контроль використання бюджетних ресурсів [5]. Це дозволяє розглядати митні інституції як елемент первинного бюджетного адміністрування.

В умовах воєнного стану правове поле діяльності митних органів зазнало змін. Законодавець запровадив низку тимчасових податкових і митних пільг для критичного імпорту, гуманітарних товарів та обладнання для оборонних

потреб, що безпосередньо вплинуло на обсяги митних надходжень [11]. За даними Мінфіну, ці рішення мали на меті не збільшення доходів бюджету, а підтримку економіки й безперебійне постачання критично необхідних товарів [4].

Разом з тим міжнародні організації наголошують, що навіть у кризових умовах митні адміністрації повинні зберігати контроль за фіскальними ризиками. У спеціальному воєнному звіті МВФ щодо України зазначається, що митні доходи стали одним із небагатьох стабільних джерел наповнення бюджету у перші місяці повномасштабної війни, що підкреслює їх системне значення для фінансової виживаності держави [6]. Світовий банк, зі свого боку, підкреслює необхідність одночасного спрощення процедур і збереження фіскальної дисципліни, щоб пільгові режими не трансформувалися в масові втрати доходів [7].

У науковому дискурсі фіскальна роль митних органів дедалі частіше розглядається крізь призму фінансової безпеки держави. Стабільність митних надходжень прямо впливає на бюджетну збалансованість і здатність уряду виконувати пріоритетні функції в умовах обмежених ресурсів. В. Дем'янишин пов'язує ефективність митного адміністрування з рівнем бюджетної стійкості, наголошуючи, що митні платежі виконують роль «буферного доходу» в періоди зниження внутрішньої податкової бази [9, с. 102].

Ефективність реалізації фіскальної функції митницею залежить від сукупності організаційних, процедурних і технологічних чинників. Всесвітня митна організація (WCO) підкреслює, що ключовими передумовами результативного митного адміністрування є автоматизація процесів, ризик-орієнтований контроль і прозорість митних процедур [8, с. 15]. Саме ці елементи забезпечують одночасно фіскальну результативність і мінімізацію втручання держави у законний товарообіг.

У межах теорії публічних фінансів митні платежі трактуються як інструмент антициклічної фіскальної політики. Р. Масгрейв і П. Масгрейв вказують, що непрямі податки, зокрема ті, що справляються на кордоні,

демонструють вищу стабільність порівняно з податками на доходи в умовах економічних шоків [2, с. 314]. Це зумовлює їх вагому роль у бюджетному забезпеченні кризових періодів.

У працях українських учених фіскальну роль митних органів також розглянуто як частину системи фінансового управління державою. Так, В. Опарін підкреслює, що митні доходи не лише формують бюджет, а й забезпечують перерозподіл фінансових ресурсів на користь загальнонаціональних пріоритетів [4, с. 223]. Аналогічної позиції дотримується І. Лютий, який розглядає митні органи як елемент загального податкового механізму, вплив якого на бюджет є системним, а не ситуативним [5, с. 147].

В умовах воєнної економіки фіскальна функція митниці зазнає інституційного «уцільнення»: окрім стандартного адміністрування платежів, митні органи вимушені одночасно виконувати функції логістичного регулятора і фіскального стабілізатора. МВФ у спеціальному звіті щодо України наголосив, що митні доходи стали одним із небагатьох стійких каналів мобілізації бюджетних ресурсів у перші місяці повномасштабної агресії, компенсуючи падіння внутрішніх податкових надходжень [6, с. 9]. Світовий банк підкреслює, що в таких умовах митниці мають забезпечити баланс між спрощенням процедур і збереженням контролю за фіскальними ризиками [7, с. 21]. Це означає, що в сучасних умовах митна служба перестає бути лише технічним оператором оподаткування зовнішньої торгівлі й трансформується у ключовий елемент фінансової стабільності держави з ознаками інституту антикризового управління.

Отже, фіскальна функція митних органів має системний характер і реалізується як складова загальнодержавного механізму мобілізації фінансових ресурсів. Митні платежі виконують не лише бюджетонаповнювальну, а й стабілізаційну функцію, пом'якшуючи вплив економічних шоків на доходну частину бюджету. У наукових працях доведено, що ефективність митного адміністрування прямо корелює з рівнем фінансової безпеки держави [2, с. 314; 9, с. 102]. Умови воєнної економіки підвищили навантаження на митну

систему, перетворивши її на фіскальний «якір» державних фінансів [6, с. 9]. З огляду на це, митні інституції слід розглядати не лише як контролюючі органи, а як елементи механізму фінансової стабілізації. Подальше підвищення фіскальної результативності митних органів потребує удосконалення адміністрування, цифровізації процесів та посилення ризик-орієнтованого контролю [8, с. 15].

Сформована теоретична характеристика фіскальної функції митних органів дозволяє перейти до аналізу особливостей її реалізації в умовах воєнного стану. Війна докорінно змінила логіку бюджетної політики та режим функціонування митних інституцій, які опинилися в умовах одночасного зростання фіскальних потреб держави та обмеження традиційних джерел доходів. У цих умовах митна служба змушена адаптувати інструменти адміністрування, балансувати між пільговими режимами та забезпеченням надходжень, а також протидіяти новим фіскальним ризикам.

## **1.2. Особливості реалізації фіскальної політики в умовах воєнного стану**

Воєнний стан радикально змінює архітектуру фіскальної політики держави, оскільки відбувається різка переорієнтація бюджетних пріоритетів у бік фінансування сектору безпеки і оборони, гуманітарних потреб та підтримки критичної інфраструктури. Для України це означало необхідність термінового коригування як доходної, так і видаткової частини бюджету, що безпосередньо вплинуло на механізми митного адміністрування [6, с. 8].

Однією з ключових особливостей фіскальної політики в умовах війни є превалювання стабілізаційної функції над регуляторною. Якщо в мирний час держава балансувала між стимулюванням економічної активності та наповненням бюджету, то в умовах воєнної економіки основним завданням стає

забезпечення безперервності надходжень до бюджету за одночасного зниження податкового тиску на бізнес і населення [2, с. 316]. У цьому контексті митні органи опинилися в ситуації протиріччя між потребою у швидкому пропуску критичного імпорту та необхідністю контролю за повнотою сплати митних платежів.

Фіскальна політика України в період воєнного стану набула виразно компенсаційного характеру. З одного боку, держава змушена була обмежити або скасувати окремі податкові платежі з метою підтримки бізнесу, з іншого — шукала альтернативні джерела наповнення бюджету, у тому числі за рахунок митних доходів. За оцінками МВФ, внутрішні податкові надходження в Україні у 2022 році знизилися стрімкіше, ніж доходи від зовнішньоекономічних операцій, що об'єктивно посилило роль митної служби у фіскальній системі [6, с. 9].

Зміна логістичних маршрутів, блокування портів і втрата контролю над частиною митної території суттєво вплинули на географію та структуру митних надходжень. Світовий банк констатує, що у 2022 році трансформація логістики призвела не лише до фізичного скорочення імпорту окремих товарних груп, а й до ускладнення митного контролю через перевантаження західного кордону та необхідність оперативної перебудови митної інфраструктури [7, с. 12].

Особливої ваги набуло питання пільгового оподаткування імпорту товарів військового, гуманітарного та медичного призначення. Законодавчо встановлені податкові звільнення з ПДВ та мита мали на меті стимулювати імпорт критичних товарів, проте водночас створювали ризики втрат бюджету та зловживань у сфері класифікації товарів [11, с. 2]. Це суттєво ускладнило реалізацію фіскальної функції митних органів, адже пріоритетом стала швидкість оформлення, а не повнота оподаткування.

Згідно з позицією Всесвітньої митної організації, в умовах воєнних і гуманітарних криз ключовою задачею митниці є організація «контрольованого спрощення» — поєднання мінімального адміністративного тиску з базовим

фіскальним контролем [8, с. 14]. Такий підхід дозволяє уникнути зупинки критичних ланцюгів постачання, не руйнуючи водночас податкову дисципліну.

Крім того, у воєнний період зростає значення аналітичної складової роботи митних органів. Контрольні функції дедалі більше зміщуються у площину пост-аудиту, ризик-менеджменту та інформаційного аналізу, що відповідає загальносвітовій тенденції розвитку митних адміністрацій [3, с. 87]. Це свідчить про поступову еволюцію митної служби з «касового» органу у фіскально-аналітичну інституцію.

Важливою ознакою фіскальної політики в умовах воєнного стану стало масове запровадження тимчасових податкових і митних пільг. Уже в перші тижні повномасштабної агресії були введені звільнення від сплати ввізного мита та податку на додану вартість при імпорті товарів оборонного, гуманітарного й критичного призначення [11, с. 1]. Метою таких заходів було не фіскальне нарощення доходів, а забезпечення оперативного ввезення товарів, необхідних для функціонування економіки та оборони.

Податковий кодекс України у період дії воєнного стану був суттєво модифікований. Зокрема, було розширено перелік операцій, які звільнюються від оподаткування ПДВ при ввезенні, а також спрощено податкове адміністрування для підприємств-імпортерів [7, ст. 197]. Це призвело до тимчасового звуження податкової бази, що безпосередньо позначилось на обсягах митних надходжень у 2022 році.

За оцінками Міністерства фінансів України, у перші місяці війни держава свідомо пішла на скорочення податкових надходжень заради забезпечення критичного імпорту та недопущення зупинки економічної активності [5, с. 4]. Водночас така модель мала короткостроковий характер, оскільки різке зменшення доходів бюджету створювало загрозу фінансуванню оборонних і соціальних видатків.

Особливістю митної політики у 2022–2023 рр. стало поступове «згортання» надмірних пільг. Уже з другої половини 2022 року окремі податкові звільнення були скасовані, що свідчить про намагання відновити

фіскальний баланс між інтересами бюджету і логістичними потребами економіки [12, с. 2]. Таким чином, фіскальна політика перейшла з режиму екстреного реагування до режиму адаптивного регулювання.

Водночас воєнні умови зумовили підвищення ризиків фіскальних втрат. Світовий банк зазначає, що ослаблення митного контролю у періоди криз часто супроводжується зростанням зловживань пільговими режимами, недостовірним декларуванням товарів і тіншовими схемами імпорту [7, с. 23]. Це означає, що фіскальні втрати не обмежуються лише формальними податковими звільненнями, а мають латентний характер.

З огляду на зазначене, митні органи в умовах війни змушені були змістити акцент із суто фіскального контролю на інтелектуальні інструменти адміністрування. Пріоритет надавався системам управління ризиками, автоматизованому аналізу декларацій та митному пост-аудиту як менш затратним і більш ефективним у кризових умовах [8, с. 16].

МВФ підкреслює, що в умовах воєнної економіки держава змушена застосовувати так звану модель «компромісної фіскальної політики», коли втрата окремих доходів компенсується інституційною стійкістю фіскальних органів і зовнішнім фінансовим ресурсом [6, с. 11]. Це означає, що ефективність митної служби оцінюється не лише сумами надходжень, а й здатністю швидко адаптуватися до змін.

У підсумку воєнний період продемонстрував, що митна фіскальна політика в Україні набула характеру постійного балансування між дохідною функцією та завданням забезпечення життєдіяльності економіки. Така трансформація є якісною зміною в логіці державного фінансового управління та засвідчує перехід від жорсткого фіскалізму до антикризового фіскального менеджменту.

Воєнний стан супроводжується різким зростанням інституційних ризиків у діяльності митних органів, що безпосередньо відбивається на виконанні фіскальних завдань. До таких ризиків насамперед належать втрата контролю над частиною митної території, фізичне знищення або пошкодження

інфраструктури, дефіцит кадрів і підвищена вразливість цифрових систем адміністрування [6, с. 10]. У сукупності це ускладнює повноцінну реалізацію митного контролю і створює передумови для фіскальних втрат.

Окрему загрозу становлять ризики порушення митної дисципліни в умовах надзвичайного правового режиму. Ослаблення процедур контролю, викликане необхідністю прискорення митного оформлення, створює можливості для недостовірного декларування, неправильного визначення митної вартості та зловживань пільговими режимами. Світовий банк наголошує, що в умовах війни саме митні пільги стають одним із ключових каналів фіскальних втрат через їх неправомірне використання [7, с. 24].

Кадровий аспект також істотно впливає на фіскальну результативність митної служби. Часткова мобілізація, внутрішня міграція працівників і психологічне навантаження призвели до зниження інституційної стійкості митних органів. Як зазначає МВФ, дефіцит кваліфікованих кадрів у фіскальних органах у воєнний період є одним із найбільших ризиків для бюджетної стабільності держави [6, с. 12].

Не менш важливими є цифрові виклики. Кібератаки на державні інформаційні системи значно зросли в період війни, що створює загрозу не лише втрат даних, а й порушення цілісності митної інформації. У рекомендаціях WCO зазначається, що кібервразливість у сфері митного адміністрування здатна призводити до серйозних фіскальних наслідків, зокрема у формі проникнення в бази даних, маніпулювання деклараціями та блокування митних процедур [8, с. 17].

Проблемою воєнної фіскальної політики є також асиметрія регіонального навантаження на митну систему. Значне перевантаження західних пунктів пропуску та одночасна втрата контролю над східними і південними напрямками призвели до дисбалансу в адмініструванні митних платежів. У звітах Світового банку зазначається, що логістична деформація митної системи України в 2022 році стала одним з основних чинників нестабільності митних надходжень [7, с. 19].

З огляду на це, реалізація фіскальної політики через митні інституції у воєнний період набуває ознак антикризового управління. Вона вимагає постійного перегляду інструментів адміністрування, адаптації нормативної бази та розвитку аналітичних і цифрових можливостей митної служби. МВФ підкреслює, що без інституційного укріплення фіскальних органів жодні податкові або митні реформи не матимуть стабільного ефекту [6, с. 13].

Отже, митна служба в умовах війни діє в режимі підвищеного фіскального ризику, де будь-які послаблення контролю або управлінські помилки мають непропорційно великі наслідки для бюджетної системи. Це обумовлює необхідність зосередження не тільки на тимчасових фіскальних рішеннях, а й на довгостроковому інституційному посиленні митних органів.

Фіскальна політика України в умовах воєнного стану розвивалася у межах двох протилежних тенденцій: з одного боку — звуження податкової бази внаслідок пільг та воєнних втрат, з іншого — формування компенсаторних механізмів для підтримки бюджетної стабільності. До фіскальних обмежень насамперед слід віднести скорочення імпорتنих потоків у перші місяці повномасштабної війни, пільгове оподаткування критичного імпорту та логістичні розриви, що негативно вплинуло на обсяги митних надходжень [6, с. 9; 7, с. 12].

Водночас держава активно запроваджувала компенсаторні інструменти фіскальної політики. Серед них — поступове відновлення оподаткування імпорتنих операцій у другій половині 2022 року, посилення митного контролю щодо неправомірного використання пільг, а також інституційне укріплення адміністрування митних платежів [12, с. 2]. Такі заходи дозволили частково стабілізувати дохідну частину бюджету без створення надмірного тиску на економіку.

Окрему роль у збереженні фіскальної рівноваги відіграла міжнародна фінансова підтримка. МВФ та Світовий банк у своїх аналітичних матеріалах наголошують, що зовнішнє фінансування в умовах війни стало критично необхідним фактором макрофінансової стабільності України, проте не може

розглядатися як заміна внутрішньої дохідної бази [6, с. 5; 7, с. 7]. Це означає, що митні доходи, попри зниження, залишаються одним із базових внутрішніх джерел фінансової спроможності держави.

В умовах воєнного стану фіскальна політика дедалі більше концентрувалась на забезпеченні керованості доходів. Міністерство фінансів України в офіційних звітах визначає митні надходження як один із найстабільніших компонентів доходної частини бюджету у 2022–2023 роках, що підтверджує стратегічну роль митної служби у фінансовій архітектурі держави [5, с. 4]. Водночас їхня динаміка залишалась нестійкою через залежність від зовнішньоторговельної кон'юнктури та умов перетину кордону.

Загалом фіскальна політика України в умовах війни набула рис операційної гнучкості та антикризового управління. Вона характеризується швидкими законодавчими корекціями, адаптацією органів доходів і зборів до нестандартних умов та пошуком балансу між фіскальними інтересами держави й потребами економіки [8, с. 14]. Такий режим функціонування фіскальної системи суттєво відрізняється від «мирної» моделі бюджетного управління та потребує принципово інших управлінських інструментів.

Отже, фіскальна політика в умовах воєнного стану в Україні трансформувалася у модель кризового бюджетного управління, де пріоритет отримало фінансування сектору безпеки та життєдіяльності економіки [6, с. 8]. Запровадження масштабних митних і податкових пільг сприяло підтримці імпорту критичних товарів, але водночас призвело до скорочення фіскальних надходжень [11, с. 1]. Воєнні умови актуалізували проблему фіскальних ризиків, пов'язаних із логістичними втратами, кадровим дефіцитом та цифровою вразливістю митної системи [7, с. 24; 8, с. 17]. Компенсаторні механізми, зокрема поступове відновлення оподаткування імпорту та підвищення аналітичної спроможності митних органів, частково стабілізували доходну базу бюджету [12, с. 2]. Зовнішнє фінансування відіграло критично важливу роль, проте не усунуло значення внутрішніх джерел доходів [6, с. 5]. У результаті фіскальна політика в умовах війни набула рис мобілізаційної,

адаптивної та компромісної моделі управління фінансами. Це зумовлює необхідність поглибленої кількісної діагностики ролі митних органів у формуванні доходної частини бюджету.

## РОЗДІЛ 2

### ОЦІНЮВАННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ФІСКАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ МИТНИХ ІНСТИТУЦІЙ УКРАЇНИ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ

#### 2.1. Результативність діяльності митних органів в контексті адміністрування митних платежів до бюджету

Результативність діяльності митних органів у контексті адміністрування митних платежів до бюджету є однією з ключових характеристик ефективності функціонування фіскальної системи держави. На відміну від суто організаційних чи процедурних аспектів митної справи, результативність відображає фактичну здатність митних інституцій забезпечувати стабільне та передбачуване надходження доходів до бюджету, а також їхню роль у підтриманні макрофінансової рівноваги. У науковій літературі результативність митних органів пропонується розглядати як комплексний показник, що поєднує фіскальну, регуляторну та контрольну складові, проте саме фіскальний компонент традиційно домінує в оцінках діяльності митниці.

Результативність адміністрування митних платежів проявляється передусім через обсяги та структуру надходжень до державного бюджету. Вітчизняні дослідники підкреслюють, що митні платежі – податок на додану вартість з ввезених товарів, акцизний податок із ввезених підакцизних товарів, ввізне та вивізне мито – формують один із найвагоміших сегментів податкових надходжень, а тому рівень їх мобілізації безпосередньо впливає на фінансову спроможність держави [3, с. 112; 4, с. 89]. При цьому йдеться не лише про абсолютні суми, а й про їхню частку у загальній структурі доходів бюджету, що дозволяє оцінити ступінь фіскальної залежності держави від зовнішньоекономічних операцій.

У сучасних умовах результативність митних органів доцільно оцінювати за кількома групами показників. По-перше, це кількісні фіскальні індикатори: динаміка митних надходжень у часі, їхня питома вага у доходах бюджету,

співвідношення митних платежів із валовим внутрішнім продуктом. Такі показники дають змогу охарактеризувати масштаб участі митної системи у формуванні бюджетних ресурсів та її внесок у фінансову стабільність держави [12, с. 63]. По-друге, важливими є структурні характеристики, зокрема співвідношення між ПДВ з імпорту, імпортним акцизом і митом, що відображає податкову модель оподаткування зовнішньоторговельних операцій і дозволяє виявити домінуючі інструменти фіскального впливу.

По-третє, результативність митних органів передбачає оцінювання ефективності адміністрування митних платежів. У цьому контексті важливими є показники повноти нарахування і стягнення податкових зобов'язань, рівень недоїмки, обсяги донарахувань за результатами перевірок, частка ризик-орієнтованих форм контролю в загальному обсязі перевірочних заходів [12, с. 218]. У міжнародних підходах до оцінювання фіскальної ефективності митниці дедалі більше уваги приділяється саме співвідношенню між податковими надходженнями та адміністративними витратами на їх забезпечення, що дає змогу судити про економічну доцільність застосовуваних процедур [13, с. 35].

Окремий вимір результативності пов'язаний із стабільністю та прогнозованістю митних надходжень. Зауважується, що митні доходи традиційно є більш волатильними, ніж внутрішні податки, оскільки залежать від зовнішньоторговельної кон'юнктури, валютного курсу, динаміки імпорту та змін у міжнародному середовищі [14, с. 17]. Тому здатність митних органів забезпечувати прийнятний рівень стабільності надходжень, навіть в умовах шоків, розглядається як важливий критерій їхньої фіскальної ефективності.

Особливістю сучасного етапу розвитку митної справи є трансформація митних органів із виключно контролюючих інституцій у багатофункціональні фіскально-економічні органи, відповідальні за стабільність бюджетних надходжень та захист фінансових інтересів держави. У цьому контексті результативність митних органів не може зводитися лише до показників виконання планових завдань, а повинна розглядатися через вплив на сучасні

бюджетні процеси, забезпечення фінансової стійкості та адаптивність до зовнішніх викликів [13, с. 94].

У структурі державних фінансів митні надходження виконують подвійну роль: з одного боку, вони формують значну частку доходів бюджету, з іншого – виконують регуляторну функцію, впливаючи на структуру зовнішньої торгівлі та економічну безпеку. Податок на додану вартість із імпортованих товарів має особливе значення, оскільки, на відміну від мита, не має захисного характеру, а фактично виступає універсальним податковим інструментом оподаткування споживання незалежно від країни походження товару [12, с. 71]. Водночас акцизний податок з імпорту виконує переважно фіскально-регуляторну функцію, обмежуючи споживання окремих товарних груп та одночасно формуючи стійке джерело бюджетних надходжень.

Феномен домінування ПДВ у структурі митних надходжень зумовлює особливості оцінювання результативності митних органів. Фактично фінансова спроможність митної системи України безпосередньо залежить від обсягів імпорту, рівня митної вартості та ефективності адміністрування саме ПДВ. Це об'єктивно підвищує чутливість бюджетної системи до зовнішньоторговельних шоків та курсових коливань, а також створює підвищені ризики фіскальної нестабільності в кризові періоди [14, с. 21].

У міжнародній практиці ефективність митних органів дедалі частіше оцінюється не за обсягами надходжень як такими, а за здатністю забезпечувати баланс між фіскальними інтересами та сприянням міжнародній торгівлі. Представники Світової митної організації зазначають, що надмірне фіскальне навантаження на імпорتنі операції може мати зворотній ефект, знижуючи обсяги легальної торгівлі та стимулюючи використання тіньових схем [15, с. 21]. Відтак, митні органи мають діяти не як інструмент «механічного стягнення», а як елемент комплексної державної політики економічної стабілізації.

Окремої уваги заслуговує вплив надзвичайних обставин, зокрема воєнного стану, на фіскальну результативність митної системи. В умовах

воєнних загроз пріоритети фіскальної політики суттєво змінюються: на перший план виходять завдання безперебійного забезпечення критичного імпорту, гуманітарних поставок та військових вантажів, тоді як фіскальна складова частково відступає на другий план [12, с. 224]. Водночас така трансформація не скасовує потреби в забезпеченні наповнення бюджету, а лише змінює інструментарій досягнення цієї мети.

Саме тому в умовах війни критерій результативності митних органів слід розширювати, включаючи до нього не лише обсяги фактичних надходжень, а й здатність швидко адаптуватися до змін нормативного середовища, впроваджувати нові технологічні рішення та зберігати інституційну стабільність. Дослідження засвідчують, що держава, яка не здатна підтримувати ефективну роботу митниці у кризових умовах, швидко втрачає фінансову автономію та залежить від зовнішнього фінансування.

У контексті нашого дослідження доцільно зосередити увагу на кількісній оцінці результативності діяльності митних органів через аналіз обсягів і структури митних платежів до Державного бюджету України. Такий підхід дає змогу не лише виявити тенденції в адмініструванні податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, а й оцінити реальну фіскальну спроможність митної системи в умовах воєнного стану. Особливий інтерес становить динаміка надходжень податку на додану вартість із ввезених товарів, акцизного податку з імпортованих підакцизних товарів, а також ввізного й вивізного мита, оскільки саме ці платежі формують основний обсяг доходів, адміністрованих митними органами.

Для проведення аналізу використано офіційні дані порталу Open Budget Міністерства фінансів України щодо виконання державного бюджету у 2020–2025 роках. Застосовано методи динамічного, структурного та порівняльного аналізу, які дозволяють встановити не лише абсолютні обсяги надходжень, а й зміну їх фіскальної ролі в системі державних фінансів.

Динаміка митних платежів у 2020–2025 роках свідчить про істотні коливання фіскальної результативності митних органів, що зумовлені

поєднанням економічних, політичних та безпекових чинників (табл.2.1). Найвищі темпи зростання митних надходжень спостерігалися протягом 2020–2021 років, коли загальна сума платежів зросла більш ніж на третину. Ключовим чинником такого зростання стало збільшення надходжень ПДВ з імпорту, що прямо корелювало з розширенням зовнішньоторговельних операцій та стабілізацією внутрішнього попиту.

Таблиця 2.1

**Динаміка митних платежів до Державного бюджету України впродовж  
2020–2025 рр.**

(млн грн)

Роки	ПДВ з імпорту	Акциз з імпорту	Ввізне мито	Вивізне мито	Разом
2020	274 113,5	57 846,8	30 203,2	257,2	<b>362 420,7</b>
2021	380 714,3	79 592,8	36 854,8	1 322,2	<b>498 484,1</b>
2022	253 052,9	41 653,7	23 311,3	2 335,7	<b>320 353,6</b>
2023	366 158,0	74 762,6	39 628,0	559,1	<b>481 107,7</b>
2024	468 127,5	105 200,8	47 592,4	308,1	<b>621 228,8</b>
2025 (10 міс.)	—	—	44 336,1	1 007,2	<b>≈ 45 777,4</b>

\*Складено автором на основі [17, 18].

У 2022 році відбулося різке скорочення митних надходжень, яке стало безпосереднім наслідком повномасштабної збройної агресії. Зниження імпорту, руйнування логістичних маршрутів, звільнення окремих категорій товарів від оподаткування та пільговий режим оподаткування критично важливих ресурсів призвели до падіння обсягів адміністрованих митними органами доходів майже на 180 млрд грн порівняно з попереднім роком. Особливо відчутним виявилось скорочення податку на додану вартість із імпорту та акцизного податку з підакцизних товарів, що свідчить про високу залежність митної системи від обсягів фізичного переміщення товарів через митний кордон.

Починаючи з 2023 року спостерігається відновлення фіскальної результативності митних органів, яке у 2024 році набуло системного характеру. Надходження від митних платежів досягли історичного максимуму, що

свідчить про адаптацію митної служби до роботи в умовах воєнного стану та поступове відновлення імпорتنих операцій. Водночас варто зауважити, що таке зростання відбувалося на тлі значного збільшення загального обсягу доходів бюджету, що зумовило відносне зменшення питомої ваги митних платежів у доходній частині бюджету порівняно з довоєнними роками [17].

Подані в табл.2.1 дані свідчать, що динаміка митних платежів у 2020–2024 роках має виражений циклічний характер, зумовлений зовнішніми шоками та трансформацією фіскальної політики в умовах війни. Зростання митних надходжень у 2021 році порівняно з 2020 роком відбулося на тлі поживлення імпорتنих операцій та підвищення споживчої активності, що зумовило приріст ПДВ з ввезених товарів більш ніж на 100 млрд грн, а також істотне зростання надходжень акцизного податку з імпортованих підакцизних товарів [17].

Різде скорочення митних надходжень у 2022 році відбулося насамперед унаслідок повномасштабної агресії Російської Федерації проти України, що спричинило логістичний колапс, фізичні втрати транспортної інфраструктури, блокування морських портів та зниження платоспроможного попиту. Запровадження масштабних податкових пільг на критично важливий імпорт, гуманітарні вантажі та товари оборонного призначення призвело до тимчасового звуження податкової бази для ПДВ при ввезенні та акцизного податку, що підтверджується зменшенням сум надходжень цих платежів у 2022 році більш ніж на третину порівняно з попереднім роком [17].

Водночас з 2023 року простежується поступове відновлення фіскальної ролі митних органів. Загальний обсяг митних надходжень за результатами 2023 року майже досяг довоєнного рівня, а за підсумками 2024 року перевищив його більш ніж на 120 млрд грн. Це свідчить про адаптацію митної системи до функціонування в умовах воєнного стану, стабілізацію логістичних маршрутів та зростання обсягів імпорту енергоносіїв, обладнання й товарів промислового споживання.

Окремого аналізу потребує структура митних надходжень (табл.2.2).

*Таблиця.2.2*

**Питома вага окремих митних платежів в зальних платежах що адмініструються митними органами впродовж 2020-2024 рр (% до загальної суми)\***

<b>Рік</b>	<b>ПДВ з імпорту</b>	<b>Акциз з імпорту</b>	<b>Мито (ввізне+вивізне)</b>
2020	75,6	15,9	8,5
2021	76,4	16,0	7,6
2022	79,0	13,0	8,0
2023	76,1	15,5	8,4
2024	75,4	16,9	7,7

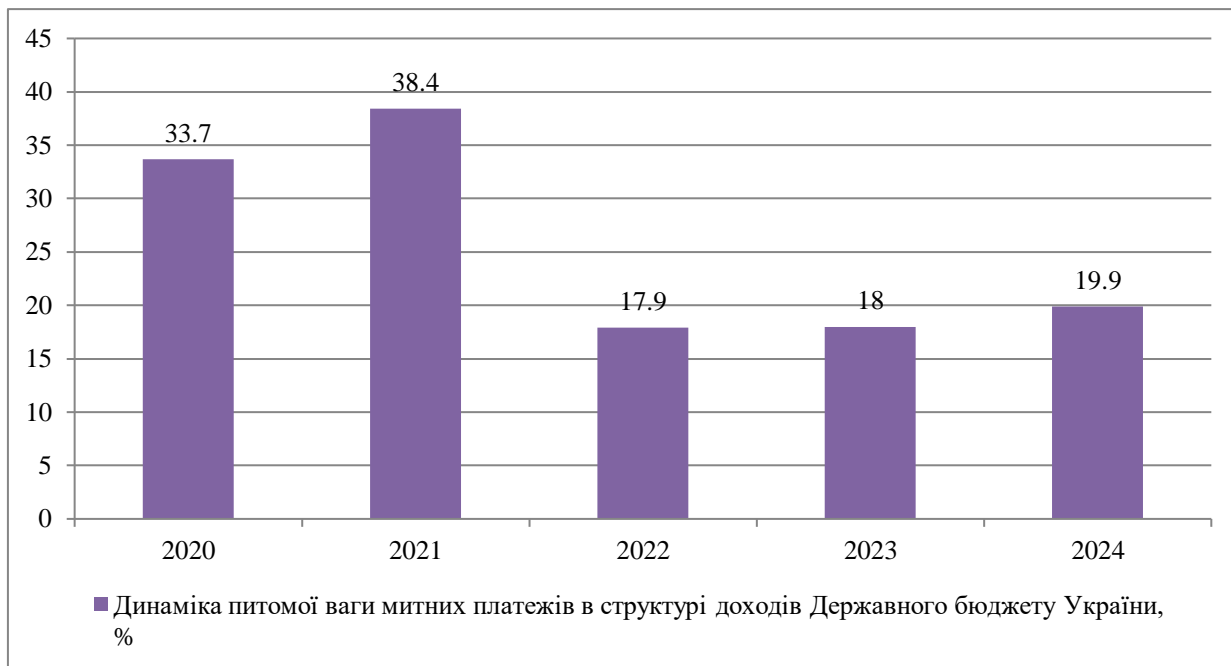
\*Розраховано та складено автором на основі [17, 18].

Дані зведених розрахунків демонструють, що податок на додану вартість з імпортованих товарів стабільно формує близько трьох чвертей усіх доходів, адміністрованих митними органами. У 2020–2024 роках частка ПДВ у загальному обсязі митних платежів коливалася в межах 75–79 %, що об’єктивно підтверджує його домінуючу фіскальну роль [17]. Така концентрація фіскального ресурсу в одному податковому інструменті формує структурну вразливість бюджетної системи та посилює залежність державних фінансів від кон’юнктури імпорту.

Імпортний акциз виконує водночас фіскальну і регуляторну функції, обмежуючи споживання соціально шкідливої продукції та наповнюючи бюджет. Проте його частка у структурі митних платежів залишається порівняно стабільною на рівні 14–17 %, що свідчить про обмежений потенціал цього податку для нарощування доходів бюджету в короткостроковій перспективі. Надходження від мита мають ще менш системне значення та демонструють тенденцію до поступового зменшення ролі в умовах лібералізації зовнішньої торгівлі та застосування режимів вільної торгівлі [17].

Аналіз питомої ваги митних платежів у доходах державного бюджету дозволяє виявити суттєву зміну фіскальної ролі митних органів у воєнний період (табл.2.3). У 2020–2021 роках митні надходження формували понад

третину доходів бюджету, що свідчило про значну залежність державних фінансів від імпорتنих потоків.



**Рис.2.1 Динаміка частки митних платежів у доходах Державного бюджету України впродовж 2020-2024 рр.\***

\*Розраховано та складено автором на основі [17, 18].

Починаючи з 2022 року їхня частка скоротилася до менш ніж 20 %, що було зумовлено зростанням грантової та кредитної міжнародної допомоги, збільшенням неподаткових надходжень і воєнних трансфертів [17]. Таким чином, фіскальна модель України набула ознак бюджетної архітектури воєнного типу, де митні надходження зберігають важливу, але не домінуючу роль.

Аналіз питомої ваги митних платежів у доходах державного бюджету дозволяє виявити суттєву зміну фіскальної ролі митних органів у воєнний період. У 2020–2021 роках митні надходження формували понад третину доходів бюджету, що свідчило про значну залежність державних фінансів від імпорتنих потоків. Починаючи з 2022 року їхня частка скоротилася до менш ніж 20 %, що було зумовлено зростанням грантової та кредитної міжнародної допомоги, збільшенням неподаткових надходжень і воєнних трансфертів [2, с.

48]. Таким чином, фіскальна модель України набула ознак бюджетної архітектури воєнного типу, де митні надходження зберігають важливу, але не домінуючу роль.

Таким чином, отримані результати кількісного аналізу підтверджують, що митні органи України у 2020–2024 роках виконували ключову стабілізаційну функцію у системі державних фінансів, тоді як у 2022 році їхня фіскальна результативність зазнала різкого падіння внаслідок воєнних чинників. Проте у 2023–2024 роках простежується відновлення не лише абсолютних обсягів митних надходжень, а й інституційної спроможності митної системи діяти в умовах високої невизначеності.

Проведений аналіз засвідчив, що митні органи України у 2020–2024 роках відігравали одну з ключових ролей у формуванні доходної частини державного бюджету, забезпечуючи від 18 до 38 % усіх бюджетних надходжень залежно від періоду. Найрезультативнішим довоєнним роком виявився 2021 рік, у якому обсяг митних платежів досяг пікового для мирного періоду значення, насамперед за рахунок приросту податку на додану вартість з імпортованих товарів. У 2022 році внаслідок повномасштабної воєнної агресії відбулося суттєве падіння фіскальної результативності митної системи, що було зумовлено руйнуванням логістичної інфраструктури, зменшенням імпорту, а також запровадженням масштабних податкових пілг для критичного та гуманітарного ввезення.

Разом із тим уже у 2023–2024 роках фіксується поступове відновлення митних надходжень, яке у 2024 році трансформувалося у стійке зростання з досягненням історичного максимуму, що підтверджує адаптивну спроможність митних органів до функціонування в екстремальних умовах. Структурний аналіз показав, що понад три чверті митних надходжень стабільно формує податок на додану вартість з імпорту, що свідчить про моноконцентровану модель митного оподаткування та високу залежність бюджетної системи від динаміки імпорتنих потоків. Водночас акцизний податок з імпорту та мито

виступають допоміжними джерелами наповнення бюджету і не компенсують потенційні втрати у разі падіння імпорту.

Отримані результати кількісного аналізу не дають підстав обмежувати оцінювання діяльності митних органів лише показниками виконання дохідної частини бюджету. Навпаки, виявлена волатильність митних надходжень, залежність від імпортних потоків та моноконцентрація доходів у ПДВ при ввезенні товарів актуалізують проблему фіскальних ризиків, які супроводжують діяльність митних органів в умовах воєнного стану. За таких обставин доцільно перейти до аналізу причин бюджетних втрат, масштабів податкових звільнень, ризиків ухилення від оподаткування та інституційних обмежень функціонування митної системи України.

## **2.2. Фіскальні ризики та втрати бюджету в діяльності митних органів в умовах війни**

Фіскальні ризики в діяльності митних органів у воєнний період становлять одну з ключових загроз бюджетній стабільності держави, оскільки митні платежі належать до найчутливіших джерел доходів, що безпосередньо залежать від зовнішньоекономічної активності та стану логістичної інфраструктури. У науковій літературі фіскальні ризики визначаються як імовірність недоотримання планових доходів бюджету внаслідок зовнішніх шоків, інституційних збоїв або недоліків у механізмах адміністрування податків і зборів [21, с. 22]. Для митної системи такі ризики мають особливо виражений характер у кризових умовах, коли обсяги імпорту скорочуються, а державна політика переходить у режим антикризового управління.

Особливість фіскальних ризиків у сфері митної діяльності полягає в їхній багатофакторності. Вони формуються під впливом економічних, військових, політичних та організаційних чинників, що зумовлює їх складну структуру і

високу динамічність. МВФ відзначає, що в умовах воєнних конфліктів бюджетні ризики різко зростають через одночасне зменшення податкової бази, зростання бюджетних потреб та ускладнення механізмів адміністрування доходів [22, с. 6]. Для митних органів це означає, що навіть за збереження формальних процедур контролю реальна результативність фіскальної функції істотно знижується.

У міжнародній практиці для оцінювання фіскальних ризиків активно застосовується підхід, що базується на аналізі вразливості доходної частини бюджету до змін у макроекономічному середовищі. Світовий банк наголошує, що у країнах, де значна частка доходів формується за рахунок митних платежів, особливо вразливими є періоди збройних конфліктів, оскільки порушення торговельних потоків призводить до негайного зниження бюджетних надходжень [22, с. 14]. В Україні ця проблема загострилася після 2022 року, коли блокування морських портів і руйнування транспортних коридорів істотно скоротили фізичні обсяги імпорту.

Законодавчі зміни, ухвалені для підтримки економічної діяльності під час війни, також виступають джерелом фіскальних ризиків. Масове запровадження податкових пільг на імпорт окремих категорій товарів, у тому числі пального, військової продукції та гуманітарної допомоги, хоча й було обґрунтованим з позиції економічної безпеки, водночас спричинило масштабні втрати бюджету [23]. У звітах Міністерства фінансів підкреслюється, що у 2022 році тимчасові податкові звільнення істотно вплинули на рівень виконання планових дохідних показників державного бюджету [23].

Водночас воєнний період виявив структурні слабкості системи управління митними ризиками. Ослаблення фізичного контролю на окремих ділянках державного кордону, кадрові втрати в митних органах, перевантаження пунктів пропуску та спрощення процедур митного оформлення створили передумови для зростання порушень митного законодавства [25, с. 18]. Світова митна організація наголошує, що саме в кризових умовах різко

зростає ймовірність зловживань пільговими режимами, недекларування товарів та маніпуляцій з митною вартістю [25, с. 17].

Окрему групу фіскальних ризиків становлять цифрові загрози та вразливість інформаційних систем. Кібератаки на державні інформаційні ресурси в умовах війни не лише ускладнюють здійснення митного контролю, а й створюють ризик втрати або спотворення фіскальної інформації, що безпосередньо впливає на достовірність обліку надходжень та планування бюджету [28, с. 9]. Таким чином, фіскальні ризики у митній сфері мають не лише фінансову, а й технологічну природу.

Подальший аналіз доцільно зосередити на конкретизації втрат бюджету, які виникають у діяльності митних органів в умовах війни. На відміну від загальних фіскальних ризиків, втрати бюджету мають вимірюваний характер і проявляються у вигляді недоотриманих доходів, відстрочених податкових зобов'язань або прямих фінансових втрат, спричинених порушенням митного законодавства. В умовах воєнного стану механізм виникнення таких втрат істотно змінюється, оскільки держава вимушено спрощує процедури митного контролю та запроваджує широкий спектр податкових пільг [24].

Систематизація фіскальних втрат дає змогу виділити три основні напрями негативного впливу на бюджет: нормативно зумовлені втрати, інституційно спричинені втрати та втрати криміногенного характеру. Перші формуються внаслідок рішень держави щодо податкового стимулювання імпорту товарів критичного призначення та гуманітарних вантажів. Другі пов'язані з організаційними обмеженнями діяльності митних органів у прифронтових регіонах і на перевантажених пунктах пропуску. Треті – з активізацією тіньових схем у сфері зовнішньоекономічної діяльності, зокрема контрабанди та маніпулювання митною вартістю [26, 27, с. 18].

*Таблиця 2.3*

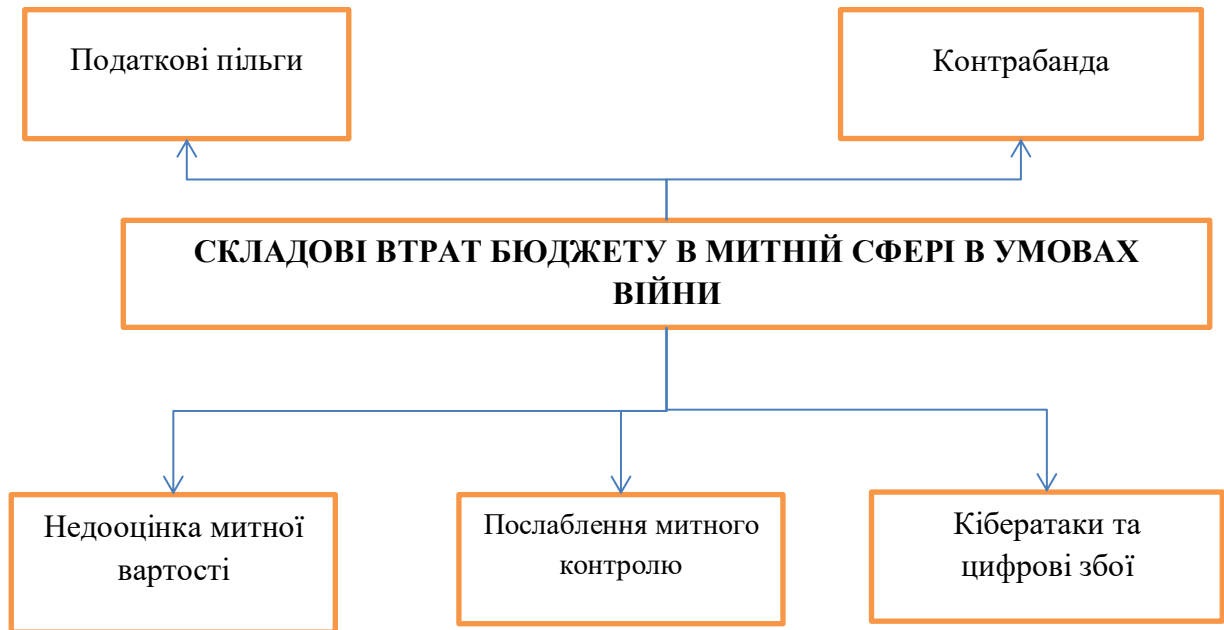
**Основні види бюджетних втрат у діяльності митних органів в умовах  
війни\***

Група втрат	Характеристика	Джерело виникнення	Фіскальний ефект
Нормативні	Тимчасове звільнення від ПДВ та мита	Законодавчі пільги під час війни	Прямі втрати доходів бюджету
Організаційні	Затримки оформлення, фізичні обмеження	Руйнування інфраструктури, дефіцит персоналу	Відстрочка надходжень
Контрольні	Зниження митної вартості	Недостатність післяконтролю	Зменшення податкової бази
Кримінальні	Контрабанда	Ослаблення контролю	Безповоротні втрати

\*Систематизовано та складено автором на основі [29, 30, 31, 32, 33].

У структурі втрат домінують нормативні втрати, пов'язані з наданням податкових пільг. Однак на середньостроковому горизонті значно небезпечнішими є контрабанда та зниження митної вартості, оскільки вони формують стійкі канали фіскальних витоків і підривають довіру до податкової системи. В умовах обмеженого кадрового ресурсу митних органів війна фактично змістила акценти з контрольної функції на пропускну, що закономірно призвело до зменшення глибини перевірок та зростання ризику недекларування [29]. Особливу загрозу для бюджету становить маніпулювання митною вартістю, яке, за оцінками міжнародних експертів, є одним із найпоширеніших способів ухилення від сплати ПДВ та мита при імпорті [29]. У воєнний період ефективність виявлення таких порушень знижується через обмежений доступ до міжнародних інформаційних баз і скорочення інструментів пост-митного аудиту.

Крім того, воєнний стан створив підґрунтя для виникнення інституційних ризиків, пов'язаних зі звуженням аналітичної функції митних органів. Системи управління ризиками, які в довоєнний період базувалися на профілюванні імпортерів та аналізі товарних потоків, у ряді випадків були переведені в ручний режим або застосовувалися вибірково [30]. На основі проведено дослідження втрати бюджету в митній сфері в умовах війни систематизувати наступним чином рис.2.2



**Рис.2.2 СКЛАДОВІ ВТРАТ БЮДЖЕТУ В МИТНІЙ СФЕРІ В УМОВАХ ВІЙНИ\***

\*Систематизовано та складено автором самостійно

Схема демонструє замкнений цикл фінансової уразливості: інституційні обмеження і нормативні рішення породжують втрати бюджету, які, у свою чергу, підвищують залежність держави від зовнішньої допомоги та поглиблюють кризові явища у сфері фінансів. Окремо слід наголосити на ризиках, пов'язаних із цифровими загрозами. Кібератаки на державні реєстри та електронні системи митного оформлення не лише ускладнюють оформлення товарів, а й створюють ризик втрати фіскальних даних, що прямо впливає на бюджетне планування та облік доходів [28].

Подальший аналіз свідчить, що фіскальні втрати в діяльності митних органів у воєнний період мають не лише поточний, а й накопичувальний характер. У короткостроковій перспективі вони проявляються у вигляді недоотриманих бюджетних доходів, проте в середньо- та довгостроковому періоді формують системні ризики для платоспроможності держави. МВФ

зазначає, що країни, які перебувають у стані збройного конфлікту, зазнають фіскальних втрат не лише через зменшення податкових надходжень, а й через зростання потреб у фінансуванні оборонних та соціальних видатків, що поглиблює бюджетні дисбаланси.

У структурі втрат бюджету особливе місце займають податкові пільги на імпорт. Вони були запроваджені як антикризовий інструмент забезпечення безперервного ввезення пального, медикаментів, обладнання оборонного призначення та гуманітарних товарів. Проте їх масовий і пролонгований характер призвів до істотного зменшення потенціалу ПДВ при імпорті як базового бюджетоформуючого податку. За оцінками Міністерства фінансів, у 2022 році частина податкових звільнень значно ускладнила виконання планових показників доходів бюджету [23]. Отже, нормативні послаблення, будучи необхідними у кризовій фазі, водночас сформували проблему структурних втрат, які не компенсуються автоматично після скасування пільг.

Не менш значущими є втрати, спричинені зміною логістичних маршрутів та перерозподілом потоків імпорту. Закриття морських портів зумовило перенесення значної частини вантажів на західний кордон, що призвело до перевантаження пунктів пропуску, зростання часу митного оформлення та зниження інтенсивності контролю. Світова митна організація наголошує, що перехід до режиму «пріоритетного пропуску» в умовах кризи часто супроводжується послабленням ризик-менеджменту, що збільшує ймовірність порушень митного законодавства. В Україні ця проблема набула особливої гостроти через обмеженість кадрових ресурсів і складні умови функціонування митниць у прифронтових регіонах.

Окремим фактором посилення втрат бюджету стала активізація тіньових операцій. У воєнних умовах зростає мотивація до ухилення від оподаткування через високу невизначеність, інфляційний тиск та падіння прибутковості бізнесу. Найпоширенішими механізмами фіскальних зловживань залишаються заниження митної вартості, подрібнення партій товарів, використання

фіктивних контрактів та неправомірне застосування пільгових режимів [6, с. 22]. Усе це безпосередньо скорочує базу оподаткування ПДВ та мита, породжуючи хронічні бюджетні втрати.

Вагомою складовою фіскальних ризиків виступає і інституційна вразливість митної служби. Зміна структури персоналу, мобілізація працівників, міграційні процеси та перевантаження окремих підрозділів негативно впливають на стабільність управлінських процесів. За оцінками експертів Світового банку, ослаблення інституційної спроможності фіскальних органів у країнах, що перебувають у конфлікті, супроводжується зростанням непрямих втрат бюджету через погіршення якості адміністрування [3, с. 18]. Для України це означає, що навіть за збереження номінальних обсягів імпорту фактичні надходження можуть залишатися нижчими від потенційно можливих. Додатковим елементом ризикового середовища є залежність митних органів від цифрової інфраструктури, що в умовах війни опинилася під постійною загрозою кібератак. Порушення роботи інформаційних систем митниці ускладнює контроль митної вартості, облік платежів і обмін даними з іншими державними органами, що підриває довіру до фіскальної інформації та збільшує ризик помилкових нарахувань або втрати даних.

Таким чином, фіскальні ризики у діяльності митних органів в умовах війни мають системний характер і формуються під впливом комплексу факторів: нормативних, організаційних, економічних та технологічних. Їхня спільна дія призводить до зменшення бюджетних доходів, підвищення дефіциту та посилення залежності держави від зовнішніх фінансових ресурсів, що у довгостроковій перспективі може обмежити фінансовий суверенітет України. Відтак доцільно виокремити найбільші імовірнісні втрати бюджету України в діяльності митних органів

*Таблиця 2.4*

**Оціночні втрати бюджету України в діяльності митних органів у період війни (вибірка підтверджених фактів та експертних оцінок)**

Канал втрат	Період	Оцінка/факт	Коментар
Податкові пільги при імпорті (місячний зріз)	09.2025	<b>26,3 млрд грн</b> пільг; ≈ <b>39,4%</b> митних надходжень місяця	Офіційно зафіксований обсяг наданих пільг у конкретному місяці
Пільги на імпорт електромобілів	2022–2025	≈ <b>36 млрд грн</b> втрат	Накопичена оцінка за період дії пільг
Контрабанда та ухилення (загальна оцінка)	довоєнні/воєнні роки (річно)	<b>4–5 млрд USD</b>	Експертна оцінка масштабу «сірої» торгівлі
Виявлені схеми ухилення (кейс)	2023	<b>16 млн грн</b>	Окрема справа про заниження митної вартості
Ризики тіньового імпорту (регіональні маршрути)	2022–2024	н/д	Аналітичний огляд із підтвердженням активізації нелегальних потоків

\*Систематизовано та складено автором на основі [29, 30, 31, 32, 33].

Проведений аналіз фіскальних ризиків і втрат бюджету в діяльності митних органів в умовах війни дає змогу зробити кілька важливих висновків. По-перше, фіскальні ризики у митній сфері в умовах війни мають комплексний та системний характер. Вони поєднують нормативні (пов'язані з податковими пільгами), інституційні (обмеження в роботі митних органів) та криміногенні (контрабанда, ухилення від сплати митних платежів) складові. Це створює постійний тиск на дохідну частину бюджету, особливо в періоди підвищеної економічної та безпекової невизначеності. По-друге, виявлені нами дані свідчать про те, що значна частина втрат бюджету обумовлена саме нормативними рішеннями щодо пільгового режиму імпорту. Це підтверджують як офіційні статистичні дані, так і експертні оцінки. Пільги на імпорт, хоча й були необхідними в кризовий період, у сукупності сформували серйозний фіскальний розрив. По-третє, інституційні обмеження, зокрема ослаблення митного контролю та кадрові втрати, посилюють ризики контрабанди та ухилення від оподаткування. Як наслідок, тіньові схеми продовжують завдавати бюджету суттєвих втрат, які важко оцінити з високою точністю, але які є суттєвими за своїм масштабом.

### РОЗДІЛ 3

## НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ ФІСКАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ МИТНИМИ ІНСТИТУЦІЯМИ В УМОВАХ ВІЙНИ

Підвищення ефективності виконання фіскальних завдань митними інституціями в умовах воєнного стану є передумовою фінансової стійкості держави та одним із чинників забезпечення її обороноздатності. Митні органи в умовах війни трансформуються з інструмента регулювання зовнішньоекономічної діяльності у ключового суб'єкта формування частини бюджетних доходів, що обумовлює необхідність адаптації механізмів адміністрування митних платежів до кризового середовища [23]. За оцінками МВФ, країни, що перебувають у стані воєнного конфлікту, зазнають значного скорочення податкової бази та одночасного зростання фіскального навантаження, що вимагає суттєвого підвищення ефективності податкових і митних інституцій [34, с. 4].

У контексті результатів, отриманих у попередніх розділах дослідження, актуалізується потреба переходу від ситуативних управлінських рішень до формування системної моделі фіскального управління в митній сфері. Така модель має поєднувати інструменти ризик-орієнтованого контролю, цифрові технології адміністрування та міжвідомчу взаємодію. Світова митна організація наголошує, що в умовах надзвичайних ситуацій митні служби повинні забезпечувати баланс між спрощенням процедур і збереженням фіскальної ефективності, що є складним управлінським завданням [35].

Одним із пріоритетних напрямів підвищення ефективності митної діяльності є вдосконалення системи управління митними ризиками. Сучасні підходи до ризик-менеджменту в митній справі базуються на використанні інформаційно-аналітичних систем, що забезпечують автоматизований відбір ризикових операцій та профілювання суб'єктів зовнішньоекономічної

діяльності. За даними Європейської Комісії, впровадження централізованих систем аналізу ризиків у митних службах країн ЄС дозволило підвищити результативність митного контролю та скоротити рівень порушень митного законодавства без зменшення товарообігу [36, с. 12]. Для України в умовах війни модернізація системи управління ризиками має розглядатися як стратегічний інструмент мінімізації втрат бюджету та посилення фіскальної дисципліни.

Наступним напрямом є відновлення інституту пост-митного контролю як елемента фіскального нагляду. У воєнний період значна частина митних процедур спрощується, а ресурси митниць спрямовуються на забезпечення пропускнуої спроможності кордону. За цих умов пост-митний аудит набуває вирішального значення як компенсаторний механізм. Міжнародні дослідження засвідчують, що до 30 % порушень митного законодавства можуть бути виявлені лише на етапі перевірок після випуску товарів у вільний обіг [5, с. 19]. В Україні відновлення системної практики післявипускного контролю дозволить не лише виявляти податкові правопорушення, а й забезпечити повернення недоотриманих бюджетних ресурсів.

Особливе місце серед фіскальних інструментів посідає адміністрування податку на додану вартість при імпорті, оскільки саме цей платіж формує основну частку митних надходжень бюджету. Як наголошує МВФ, ефективність справляння ПДВ при імпорті суттєво залежить від системи контролю митної вартості та достовірності документального підтвердження походження товарів [2, с. 23]. Удосконалення механізмів перевірки митної вартості через використання міжнародних цінових баз та електронного аналізу контрактних умов є необхідною умовою зменшення обсягів заниження податкової бази.

Принциповим напрямом підвищення фіскальної ефективності є врегулювання системи податкових пільг на імпорт. Результати аналізу у п.2.2 показали, що саме неконтрольоване застосування пільг стало одним із

найбільших каналів втрат бюджету в умовах війни. За рекомендаціями МВФ, у кризових умовах податкові стимули мають бути тимчасовими, адресними та підлягати постійній фіскальній оцінці з боку міністерства фінансів та податкових адміністраторів [34, с. 27]. Для України це означає необхідність переходу від загальних звільнень від ПДВ і мита до вибіркового механізму підтримки стратегічного імпорту із збереженням контролю за фіскальними наслідками таких рішень.

Дієвим інструментом обмеження втрат бюджету є інституційне посилення митних органів, зокрема в частині незалежності аналітичних підрозділів та внутрішнього аудиту. За оцінками Світового банку, у країнах із підвищеними фіскальними ризиками наявність ефективного внутрішнього контролю здатна скоротити втрати бюджету на 8–12 % у середньостроковій перспективі [38, с. 41]. В Україні інституційне зміцнення митних органів повинно супроводжуватися переходом до управління за показниками результативності, де ключовими індикаторами мають бути не швидкість оформлення, а показники донарахувань, виявлених ризиків та ефективність пост-аудиту.

Важливу роль у підвищенні фіскальної спроможності митної служби відіграє цифровізація митного адміністрування. Застосування електронних декларацій, єдиних вікон, інтеграції баз даних та систем управління ризиками суттєво зменшує можливості для ручного втручання та корупційних зловживань. За даними Світової митної організації, цифровізація митних процедур дозволяє підвищити рівень добровільної податкової дисципліни та скоротити обсяги порушень на 15–25 % протягом перших років після впровадження [35]. У воєнних умовах значення цифрових рішень зростає ще більше, оскільки вони забезпечують сталість процесів попри фізичні ризики.

Окремої уваги потребує людський фактор у роботі митних інституцій. Зменшення кадрового потенціалу через мобілізацію, вимушену міграцію та перевантаження персоналу негативно відображається на якості митного

контролю. ВМО підкреслює, що кризові умови вимагають не скорочення, а навпаки – інвестування в кадрову спроможність митної служби, зокрема через підготовку ризик-аналітиків, фахівців з митної вартості та ІТ-персоналу [35]. Таким чином, підвищення ефективності митниці неможливе без стійкої кадрової політики.

Потужним важелем підвищення фіскальної ефективності є поглиблення міжнародної кооперації. Інтеграція України до митних інформаційних систем Європейського Союзу, зокрема системи NCTS та механізмів обміну даними, значно посилює можливості верифікації даних імпорту та боротьби з транскордонним шахрайством. За оцінками Європейської Комісії, впровадження таких рішень суттєво зменшує частку фіктивних операцій та підвищує прозорість митних процесів [39, с. 18]. Для України гармонізація митного адміністрування з нормами ЄС має безпосередній фіскальний ефект поряд із геополітичними перевагами.

Важливим елементом підвищення ефективності є запровадження фіскального прогнозування у митній сфері. Сценарне моделювання надходжень залежно від темпів відновлення логістики, динаміки імпорту та змін валютного курсу дозволяє органам бюджетного планування отримувати реалістичні оцінки доходів. Такий підхід відповідає рекомендаціям ОЕСР щодо управління державними фінансами в умовах високої невизначеності [39, с. 33].

Таким чином, напрями підвищення ефективності виконання фіскальних завдань митними інституціями в умовах війни мають системний характер і мають реалізовуватися комплексно – через цифрову трансформацію, реінжиніринг процедур, кадрову стабілізацію, реформу режиму пільг та євроінтеграцію митного адміністрування. Фрагментарні рішення не здатні вирішити проблему фіскальної нестабільності, тоді як цілісна модель розвитку митної служби може стати основою відновлення бюджетної самодостатності держави.

Додатковим напрямом підвищення ефективності виконання фіскальних завдань митними інституціями є впровадження фіскального комплаєнсу у сфері митних відносин. У міжнародній практиці комплаєнс-орієнтовані підходи забезпечують перехід від репресивної моделі адміністрування до партнерської взаємодії між митними органами та бізнесом, що сприяє зростанню добровільного виконання податкових зобов'язань. За даними ОЕСР, податкові системи, що ґрунтуються на принципах прозорості та передбачуваності, забезпечують стабільніші та вищі надходження навіть у періоди економічної нестабільності [38, с. 30].

У контексті України формування митного комплаєнсу в умовах війни має особливу значущість, адже економічні суб'єкти вимушені працювати в умовах підвищених ризиків і мінливої регуляторної політики. У таких обставинах держава повинна мінімізувати правову невизначеність, забезпечуючи чіткість тлумачення митних норм і уникнення неоднозначної практики правозастосування. Світова митна організація наголошує, що ефективність митного адміністрування прямо залежить від рівня довіри бізнесу до митних інституцій, а війна безпосередньо посилює потребу у прогнозованому регуляторному середовищі [36].

Водночас посилення системи комплаєнсу неможливе без прозорості фінансової комунікації з платниками митних платежів. Публікація агрегованої інформації щодо методик оцінювання митної вартості, пояснювальних матеріалів щодо застосування пільг, алгоритмів ризик-аналізу (без шкоди для безпеки) створює ефект превенції порушень. За висновками Світового банку, саме підвищення прозорості процедур у митних органах дозволяє скоротити частку операцій з високим ризиком ухилення від оподаткування [37, с. 37].

Ще одним актуальним напрямом є запровадження диференційованої моделі фіскального стимулювання сумлінних імпортерів. Практика інституту авторизованих економічних операторів (АЕО) в Європейському Союзі довела, що надання процедурних спрощень суб'єктам із високим рівнем фіскальної

дисципліни дозволяє митним органам перерозподілити ресурси на контроль ризикових операцій без збільшення адміністративного навантаження [39]. Для України розвиток АЕО у воєнний час має додатковий ефект стабілізації імпорتنих потоків і зменшення тиску на пункти пропуску.

Особливу актуальність має розширення аналітичної функції митних органів. У воєнний період митна служба повинна не лише фіксувати порушення, але й прогнозувати тенденції ризиків. Застосування сценарного аналізу, інтеграції митних та податкових даних, використання Big Data дозволяє виявляти не лише індивідуальні порушення, а й системні ризики для бюджету. МВФ визначає аналітичну спроможність фіскальних органів як один із ключових чинників фінансової стійкості у кризових економіках [35, с. 21].

Не менш важливим є поєднання митної політики з бюджетною стратегією держави. Ефективна митна служба не може функціонувати ізольовано від загальної фіскальної архітектури. Впровадження середньострокового бюджетного планування, оцінювання митних надходжень за сценаріями та узгодження митної політики з пріоритетами державних видатків дозволяє забезпечити узгодженість між доходною та видатковою частиною бюджету [23].

У результаті дослідження обґрунтовано, що ефективне виконання фіскальних завдань митними інституціями в умовах війни можливе лише за умови комплексної трансформації управління митною сферою на засадах ризик-орієнтованості, цифровізації та інституційної стійкості. Встановлено, що ключовим джерелом фіскальної стабілізації є не розширення податкового навантаження, а зростання результативності адміністрування митних платежів, зокрема шляхом удосконалення контролю за митною вартістю та пост-митного аудиту. Доведено, що перегляд механізмів застосування податкових пільг дозволяє мінімізувати бюджетні втрати без згортання економічної активності в критичних галузях. Виявлено, що формування системи митного комплаєнсу сприяє підвищенню рівня добровільної сплати податків та зменшенню

порушень у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Аргументовано, що кадрова стабілізація митної служби та розвиток аналітичної спроможності є безпосередніми умовами зміцнення фінансової безпеки держави. Підкреслено, що гармонізація митної політики України з практиками ЄС забезпечує не лише адаптацію нормативної бази, а й реальне посилення фіскальної ефективності митних процедур. Узагальнено, що реалізація запропонованих напрямів формує підґрунтя для переходу від кризового функціонування митниці до моделі стійкого бюджетного розвитку навіть в умовах воєнних загроз.

## ВИСНОВКИ

У процесі дослідження встановлено, що митні інституції в умовах воєнного стану перетворилися на один із ключових інструментів фінансової стабілізації держави, оскільки митні платежі забезпечують вагому частку доходів бюджету в умовах звуження внутрішньої податкової бази. Фіскальна функція митних органів у період війни набула системоутворюючого значення, що обумовлює підвищені вимоги до якості адміністрування митних платежів та ефективності організаційних механізмів.

Аналітична оцінка митних надходжень у 2020–2024 роках засвідчила наявність чітких фаз: докризове зростання, різке падіння у 2022 році та поступове відновлення у 2023–2024 роках. У структурі митних доходів домінує податок на додану вартість з імпорту, що підкреслює високу залежність бюджету від імпортних потоків і валютних факторів, а також формує системні фіскальні ризики у разі перебоїв зовнішньоекономічної діяльності.

Виявлено, що основні втрати бюджету у митній сфері формують нормативні пільги, послаблення митного контролю, кадрові обмеження та активізація тіньових схем. Фіскальні ризики мають комплексний характер і охоплюють правові, інституційні, криміногенні та цифрові чинники, що ускладнює їх локалізацію простими адміністративними заходами й потребує системних управлінських рішень.

Обґрунтовано, що підвищення ефективності виконання фіскальних завдань митними інституціями повинно ґрунтуватися на розвитку ризик-орієнтованого митного контролю, відновленні постмитного аудиту, цифровізації процедур і кадровому зміцненні митної служби. Особливе значення має перегляд системи митних пільг з орієнтацією на адресність і строковість, а також посилення контролю за визначенням митної вартості задля розширення податкової бази імпорту.

Узагальнено, що подальший розвиток митної системи України в умовах війни повинен відбуватися у тісному зв'язку з європейськими стандартами

митного адміністрування, експертними рекомендаціями міжнародних фінансових організацій та стратегічними цілями бюджетної політики держави. Реалізація запропонованих напрямів дозволить мінімізувати бюджетні втрати, стабілізувати митні надходження та закласти підґрунтя для післявоєнного відновлення фінансової системи України.

В роботі обґрунтовано, що ключовими напрямами підвищення фіскальної ефективності митних органів в умовах війни мають стати цифровізація митних процедур, розвиток аналітичних інструментів, посилення ризик-орієнтованого контролю та розгортання систем пост-аудиту. Поряд із тим доведено доцільність поступового переходу від фіскального адміністрування «на кордоні» до моделі контрольованого постмитного аудиту, що дозволяє одночасно зберігати фіскальну результативність та не паралізувати логістичні процеси. Окрім того в дослідженні запропоновано посилити інституційну роль митних органів шляхом кадрового укріплення, удосконалення системи професійної підготовки та формування аналітичних підрозділів з фіскального моніторингу. Аргументовано необхідність створення системи постійного фіскального стрес-тестування митної служби для оцінювання стабільності доходів бюджету залежно від зовнішньоторговельної динаміки.

У ході дослідження доведено, що в умовах воєнного стану митні органи України функціонують як один із ключових стабілізаторів державних фінансів, забезпечуючи значну частку доходів бюджету в умовах скорочення внутрішньої податкової бази. Встановлено, що ефективність митної системи безпосередньо залежить від якості адміністрування ПДВ з імпорту та рівня контролю митної вартості, що формує основні бюджетні ризики у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Аналітичні матеріали свідчать, що надмірне застосування пільгових режимів імпорту поряд із логістичними обмеженнями 2022 року призвели до істотних фінансових втрат бюджету. Доведено, що недосконалість інституційних механізмів контролю сприяла активізації тіньових схем та контрабандних ризиків. Обґрунтовано, що перехід до ризик-орієнтованого, цифрового та аналітичного митного адміністрування є

визначальним напрямом підвищення фіскальної ефективності. Підкреслено необхідність інституційної модернізації митної служби, зокрема в частині кадрової стабілізації та розвитку пост-митного контролю. Зроблено висновок, що реалізація запропонованих у роботі заходів може забезпечити не лише стабілізацію бюджету в умовах війни, а й сформувати основу фінансової безпеки України в повоєнний період.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змін.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Musgrave R. A., Musgrave P. B. Public Finance in Theory and Practice. 5th ed. New York : McGraw-Hill, 1989. — p. 314.
3. Oates W. E. Fiscal Federalism. New York : Harcourt Brace Jovanovich, 1972. — p. 87.
4. Опарін В. М. Фінанси (загальна теорія) : навч. посіб. — Київ : КНЕУ, 2002. — с. 223.
5. Лютий І. О. Державні фінанси : підручник. — Київ : Центр учбової літератури, 2012. — с. 147.
6. International Monetary Fund. Ukraine: Requests for Extended Fund Facility Arrangement and Financing Assurances Review. IMF Country Report, 2023. — p. 9. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2023>
7. World Bank. Ukraine Public Expenditure Review in Times of War. Washington, DC, 2022. — p. 24. URL: <https://www.worldbank.org/en/country/ukraine/publication>
8. World Customs Organization. WCO Guidelines on Customs in Time of Crisis. Brussels, 2021. — p. 17. URL: <https://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/guidelines-on-customs-in-time-of-crisis.aspx>
9. Дем'янишин В. Г. Фінансова безпека держави. — Тернопіль : ТНЕУ, 2010. — с. 102.
10. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період воєнного стану» від 15.03.2022 № 2120-IX. — с. 1. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20>
11. Міністерство фінансів України. Інформація щодо змін у митному та податковому регулюванні в умовах воєнного стану, 2022. — с. 2. URL: <https://mof.gov.ua/uk/news>

12. Опарін В. М. Фінанси (загальна теорія) : підручник. – Київ : КНЕУ, 2012. – с. 220–235.(Теоретичні основи фіскальної функції та податкових надходжень)
13. Дем'янишин В. Г. Податкові фінанси держави. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – с. 95–108.
14. Крисоватий А. І., Длугопольський О. В. Фіскальна політика та податкова система України. – Київ : Центр учбової літератури, 2019. – с. 174–182.
15. World Customs Organization. *WCO Guidelines on Customs in Times of Crisis*. – Brussels, 2021. – р. 14–21.URL: <https://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/guidelines-on-customs-in-time-of-crisis.aspx>
16. Open Budget Ukraine. Доходи Державного бюджету України за кодами бюджетної класифікації (14070000, 14030000, 15010000, 15020000) за 2020–2025 роки. URL: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes>
17. Міністерство фінансів України. Звіти про виконання Державного бюджету України за 2020–2024 роки (офіційна звітність).URL: <https://www.mof.gov.ua/>
18. Державна служба статистики України. Валовой внутрішній продукт України (річні та попередні оцінки за 2020–2024 рр.). URL: <https://ukrstat.gov.ua/>
19. International Monetary Fund. *Ukraine: Staff Reports and Selected Issues Papers* (аналітика щодо доходів бюджету та зовнішніх шоків). – Washington, D.C., відповідні роки. – р. 8–15.URL: <https://www.imf.org/en/Countries/UKR>
20. Musgrave R. A., Musgrave P. B. *Public Finance in Theory and Practice*. – New York : McGraw-Hill, 5th ed., 1989. – р. 312–318.
21. IMF. *Ukraine: Fiscal Risks in Wartime*. – 2024. – р. 6–22.
22. World Bank. *Managing Revenue Risks in Conflict-Affected Economies: The Ukrainian Case*. – 2023. – р. 6–18.

23. Міністерство фінансів України. Офіційний звіт щодо виконання бюджету у 2022 році. – URL: <https://www.mof.gov.ua/reports2022>
24. Державна митна служба України. Аналітичний звіт про обсяги податкових пільг під час війни. – URL: <https://customs.gov.ua/analytics2023>
25. Світова митна організація. Guidelines on Customs Management in Crisis. – Brussels, 2023. – p. 16–23.
26. Economic Security Bureau of Ukraine. Duty Evasion Cases Analysis, 2023. – URL: <https://esbu.gov.ua/reports/dutyevasion2023>
27. Global Initiative Against Transnational Organized Crime. Illicit Trade Routes and Fiscal Impact: Ukraine Report, 2024. – p. 17–19.
28. НАЗК України. Аналітична довідка про кіберзагрози для фіскальних органів. – URL: <https://nazk.gov.ua/cybersecurity2024>
29. ДМСУ (пільги): <https://customs.gov.ua/news> (відповідна новина за 09.2025)
30. Пільги на Е-авто: <https://sud.ua/uk/news/ukraine/345585-ukraina-poteryala-36-mlrd-grn-iz-za-nalogovykh-lgot-na-import-elektromobiley-tamozhnya>
31. Контрабанда (оцінка): <https://icps.com.ua/en/studies-icps/internal-policy/ukraines-customs-service-vs-smuggling-shadowboxing/>
32. Кейс БЕБ: <https://esbu.gov.ua/en/news/esbu-exposed-duty-evasion-of-uah-16-million-when-importing-special-equipment>
33. Регіональний огляд: <https://globalinitiative.net/analysis/illicit-trade-between-ukraines-transcarpathia-and-the-eu/>
34. International Monetary Fund. Ukraine: Selected Issues. IMF Country Report No. 23/237. – Washington, DC, 2023. – p. 4–27. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2023/07/07/Ukraine-Selected-Issues-537057>
35. World Customs Organization. WCO Guidelines on Customs in Time of Crisis. – Brussels, 2021. – p. 5–24. URL: <https://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/guidelines-on-customs-in-time-of-crisis.aspx>

36. European Commission. Communication from the Commission: Taking the Customs Union to the Next Level. – Brussels, 2020. – p. 10–18. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52020DC0581>

37. World Bank. Revenue Administration in Fragile and Conflict-Affected Situations. – Washington, DC, 2022. – p. 14–41. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/37852>

38. OECD. Public Financial Management and Budget Transparency in Times of Crisis. – Paris, 2021. – p. 29–36. <https://www.oecd.org/governance/budgeting/public-financial-management-and-budget-transparency-in-times-of-crisis.pdf>

39. European Union. Union Customs Code (Regulation (EU) No 952/2013). – Official Journal of the EU. – актуальна редакція. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32013R0952>

40. World Customs Organization. Post-Clearance Audit Guidelines. – Brussels, 2018. – p. 15–28. URL: <https://www.wcoomd.org/en/topics/compliance-and-facilitation/instruments-and-tools/tools/pca-guidelines.aspx>

41. European Court of Auditors. Special Report No 04/2021: Effectiveness of EU Customs Controls. – Luxembourg, 2021. – p. 22–35. URL: <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=58328>