

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Західноукраїнський національний університет

Факультет фінансів та обліку

Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія

Голядинець Володимир Петрович

Селекція митних ризиків: вітчизняна та зарубіжна практика

/ Selection of Customs Risks: Domestic and Foreign Practice

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий

ринок

освітня програма - Митна справа

Кваліфікаційна робота

Виконав: студент групи ФМСм-21

Голядинець Володимир Петрович

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Є.П. Бондаренко

Кваліфікаційну роботу допущено до захисту:

" " 2024р.

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

**ТЕРНОПІЛЬ - 2024**

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
РОЗДІЛ 1 Теоретико – концептуальні засади митних ризиків .....	6
1.1. Митні ризики: сутність, фактори та джерела виникнення .....	6
1.2. Система управління ризиками як ефективний інструмент митного контролю .....	13
Висновки до розділу 1 .....	19
РОЗДІЛ 2 Прагматика митного контролю в Україні .....	20
2.1. Аналіз ефективності заходів митного контролю .....	20
2.2. Аналіз ризиків під час контролю імпорتنих операцій суб'єктів бізнесу ..	24
Висновки до розділу 2 .....	30
РОЗДІЛ 3 Основні вектори удосконалення управління митними ризиками в Україні у контексті світового досвіду .....	32
Висновки до розділу 3 .....	37
ВИСНОВКИ .....	39
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	42

## ВСТУП

**Актуальність дослідження.** Ризики присутні у повсякденному нашому житті і вимагають до себе підвищеної уваги, тому що вони несуть невизначеність, неможливість передбачити точно ту чи іншу подію, невпевненість у кінцевому результаті. А якщо їх екстраполювати на митну сферу, то вони призводять до таких негативних явищ як контрабанда, порушення митних правил і внаслідок цього як один з негативних проявів функціонування митних ризиків – це недонадходження митних платежів до бюджету для фінансування видаткової частини бюджету а сьогодні в умовах повномасштабної війни, це впливає на обороноздатність країни.

Існування митних ризиків викликане ще й тим що митна сфера є складною по своїй структурі, широким зв'язкам суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності з закордонними партнерами, різноманітністю кордонів, асортиментом товарів, які перетинають кордон.

У зв'язку з цим на перший план виступає процес ефективного попередження і боротьби з митними ризиками не за допомогою традиційного, стопроцентного охоплення контрольними діями митних органів зовнішньоекономічних операцій суб'єктів бізнесу, а з використанням у митному контролі принципу вибірковості, що проявляється на практиці у функціонування системи управління ризиками (далі - СУР).

Невід'ємною частиною СУР виступає селекція митних ризиків, тобто застосування форм і методів митного контролю щодо тієї частки об'єктів контролю, які вибрані системою управління ризиками. Це дозволяє зменшити обсяг ресурсів, які витрачаються працівниками митних органів як матеріально – технічних, так і інтелектуальних, побороти корупцію як зі сторони митних органів, так і бізнесу, підвищити ефективність митного контролю і відповідати кращим взірцям світових практик митного контролю.

Даною тематикою, а саме селекцією митних ризиків, займається ряд українських вчених, а саме: І. Бережнюк, Є. Бондаренко, Ю. Бугель, С. Герчаківський, О. Гребельник, Л. Гуцаленко, О. Десятнюк, Є. Додін, М. Ковальова, А. Крисоватий, П. Пашко, Г. Разумей, М. Разумей, В. Фабіянська, Л. Федоришина, О. Фрадинський, Г. Чекаловська, та ін.

Але зважаючи на актуальність теми митних ризиків, особливо у період війни, яка накладає на них ряд специфічних рис, існує нагальна потреба у подальшому дослідженні цієї тематики і вибір певної системи управління ними, застосовуючи кращі світові практики.

**Мета роботи.** Полягає у визначенні місця і ролі селекції митних ризиків у системі управління ризиками як у відображенні її у нормативно – правових актах, які регулюють митну справу, так і ефективність застосування на практиці.

Завдання, які ставились при написанні роботи були:

- дослідити теоретичний зміст поняття «ризик» і як його різновидності «митний ризик»;
- розглянути зміст діючої в Україні системи управління ризиками;
- проаналізувати ефективність застосування принципу селективності у митному контролі;
- за результатами розгляду кращих світових практик управління ризиками сформулювати пропозиції щодо вдосконалення вітчизняної системи управління ризиками.

**Об'єктом дослідження** є митні ризики.

**Предметом дослідження** науково - теоретичні та прагматичні засади селекції митних ризиків в Україні та за кордоном.

**Методи дослідження.** У роботі було використано методи системного аналізу та синтезу, абстрактно – логічний, теоретичного узагальнення, порівняння, графічного аналізу.

**Інформаційну базу** роботи складають нормативно – правові документи, які регулюють митну діяльність в Україні, матеріали та практичні дані Державної митної служби України, Рахункової палати України, Державної служби статистики України, статті вітчизняних та закордонних вчених.

**Практична значущість:** висновки і пропозиції, зроблені на основі аналіз існуючої практики селективності митних ризиків, кращих світових практик, пропонується використати у практичній діяльності митних органів України.

**Наукова новизна** полягає у обґрунтуванні положень щодо важливості селективності у визначення об'єктів для митного контролю і визначенні системи управління та аналізу ризиками, як найбільш прогресивної і ефективної його форми на практиці.

**Апробація.** Результати кваліфікаційної роботи на XX Всеукраїнських наукових читаннях пам'яті С.І. Юрія (м. Тернопіль, 12 листопада 2024 року).

**Структура роботи.** Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Основний текст роботи викладений на 41 сторінці, у тому числі робота містить 11 таблиць, 3 рисунки. Список використаних джерел налічує 40 найменування.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО – КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ МИТНИХ РИЗИКІВ

#### 1.1. Митні ризики: сутність, фактори та джерела виникнення

Категорія «ризик» завжди існувала у людській діяльності і на всіх етапах розвитку суспільства. Вона завжди викликала підвищений інтерес як у дослідників, так і у простих громадян, внаслідок її широкого трактування і того факту, що з ризиком люди стикаються практично завжди у своїй як буденній, так і професійній діяльності. Зазвичай розуміння ризику зводиться до невизначеності, відхилення від встановлених правил, непередбачуваності, можливості втрат.

Одне з визначень ризику полягає у тому, що «категорію «ризик» можна визначити як небезпеку втрати ресурсів чи недоодержанням доходів порівняно з варіантом, розрахованим на раціональне використання ресурсів» [8, с. 7]. Аналогічне визначення зустрічається і у [20].

Ризики (табл.1.1) можуть бути як об'єктивними, тобто які не залежать від волі і дій суб'єкта, так і суб'єктивним, який виникає якраз внаслідок дій (правильних чи неправильних) людини. Щодо можливостей вирішити проблему ризику, то дії суб'єкта можуть виникнути як на етапі прийняття управлінського рішення, що на наш погляд є більш ефективним, так і вже на стадії реалізації, що є не завжди ефективним, внаслідок більшої можливості настання негативних ефектів по причині запізнених рішень, втрати дорогоцінного часу на вирішення тої чи іншої проблеми.

Якщо оцінювати розміри впливу ризику, то він може варіюватися від локальних масштабів до міжнародних, зрозуміло, що масштаби негативу будуть відповідно від найменших (локальні) до найбільших (міжнародних). У цьому контексті близьким до цього виду класифікації є і поділ ризиків на внутрішні і зовнішні.

Важливим у класифікації ризиків є і можливість впливу і зменшення його негативних наслідків, тобто ризики від яких ми можемо застрахуватись і ті, які не підлягають страхуванню. Так само, по своїм масштабам, вони бувають від мінімальних до неприпустимих, відповідно суб'єкт, а це може бути і держава, більшу увагу приділяє критичним і неприпустимим, бо вони по мають більші об'єми відповідних втрат, як матеріальних, так і моральних тощо.

Таблиця 1.1

## Класифікація ризиків [31, с. 18-19]

Види ризиків						
Природа виникнення						
Суб'єктивний			Об'єктивний			
Залежно від етапу розв'язання проблеми						
На етапі прийняття рішення			На етапі реалізації рішення			
За масштабами						
Локальний	Галузевий	Регіональний	Національний	Міжнародний		
За сферою виникнення						
Зовнішній			Внутрішній			
Залежно від можливості страхування						
Той, що страхується			Той, що не страхується			
За видами підприємницької діяльності						
Фінансовий	Юридичний	Виробничий	Комерційний	Інвестиційний	Страховий	Інноваційний
За можливістю диверсифікованості						
Систематичний			Специфічний			
За ступенем допустимості						
Мінімальний		Підвищений		Критичний	Неприпустимий	

Крім того, є можливість більше впливати на систематичні ризики, тому що вони повторюються і мають якісь визначені тенденції, чим на специфічні, на

які можливо і немає ефективних методів впливу зі сторони зацікавленої сторони. Виникати ризики можуть у будь яких сферах як людської життєдіяльності так і підприємницькій діяльності (табл.1.1).

Ризики існують у всіх сферах життєдіяльності у тому числі і в економічних процесах, особливо у період війни, коли вже до традиційних ризиків, додаються ризики спричинені впливом воєнних дій.

Що стосується ризиків у митній сфері, як однієї зі сфер економіки, то доцільно зупинитись на його основних визначеннях. Існує велика кількість визначень вітчизняних вчених і це цілком логічно внаслідок складності даної категорії.

Автори монографії «Система управління ризиками в державній митній справі України» при визначенні митного ризику виходять з того, що вся митна діяльність в Україні має характер ризиковості, а митний ризик є якраз і основним індикатором цього процесу, відповідно зі своїми суб'єктами, об'єктами, різними проявами на практиці тощо [33, с. 31].

Відштовхуючись від цієї тези, а ми вважаємо, що вона є вірною, доцільно і розглядати зміст даного поняття. Так, деякі автори при розгляді суті митних ризиків, виходять з їх особливостей, а саме :

- «наявність негативних наслідків;
- стабільний або прогресуючий характер наслідків;
- мінімальний поріг настання ймовірності порушення митного законодавства;
- мінливість;
- суб'єктивно – об'єктивна природа оцінювання» [39, с. 128].

Безперечно науково – теоретичні положення щодо суті митних ризиків більш розлогі, ніж визначення його в основному документі, який регламентує митну діяльність у країні, а саме Митному кодексі, де вказано, що митний ризик – це «ймовірність недотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи» [16].

Якщо ж наводити визначення митного ризику з офіційних документів і у порядку відображення їх по мірі впровадження даного поняття у практику митної діяльності в Україні, то у наказі Державної митної служби України «Про затвердження Порядку розроблення профілів ризику» від 22.12.2010 р. № 1514 [28] митний ризик розглядався як «кількісна величина митного виклику у вигляді визначеної оцінки або ймовірності реалізації діючої або потенційної митної загрози в зовнішньоекономічній діяльності, митних співвідношеннях та в галузі митної справи з погляду усвідомленої можливості виникнення митної шкоди» [28]. У цьому ж документі застосовувались також такі терміни, які пов'язані з митними ризиками як митна загроза, митна небезпека, митна шкода, митний вплив, митний виклик.

Але у наказі Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю» від 31.07.2015 р. № 684, поняття митних ризиків було замінене поняттям «фіскальні ризики»: «це ризики, виявлення яких спрямоване на недопущення мінімізації сплати податків і зборів, митних та інших платежів під час здійснення зовнішньоекономічних операцій» [26].

Ще в одному документі [35] поряд з фіскальними ризиками, розглядались і ризики безпеки.

Цієї ж лінії у термінології дотримуються офіційні органи, а у нашому випадку Міністерство фінансів України, притримувалось і далі: «нефіскальні ризики (ризики безпеки) – ризики, виявлення яких спрямовано на забезпечення в межах компетенції митних органів захисту національної безпеки, життя та здоров'я людей, тварин, рослин, довкілля, інтересів споживачів», а «фіскальні ризики – ризики, виявлення яких спрямовано на недопущення мінімізації сплати податків і зборів, митних та інших платежів під час здійснення зовнішньоекономічних операцій або переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України» [24].

У нормативному документі Міністерства фінансів України [23] зустрічається термінологія «ризик безпеки та надійності», але основний зміст цих ризиків полягає у тому, що вони можуть становити загрозу національній безпеці України, внаслідок існування негативних проявів у митній політиці країни.

У цьому контексті цікавою є думка авторів, що саме цією класифікацією і доцільно користуватись «адже фіскальні ризики пов'язані із недоотриманням митних платежів (не наповненням держбюджету), а безпекові ризики – із ймовірністю переміщення через митний кордон України заборонених товарів, порушенням митних правил» [33, с. 31].

Відмітимо, що визначення фіскальних ризиків, а не митних, зустрічається і у наступних нормативно – правових актах: «фіскальні ризики – ймовірність і наслідки настання події, що може призвести до неправомірного звільнення чи ухилення від сплати митних платежів або зменшення їх розміру» [23].

Таким чином, можемо констатувати те, що митні ризики як поняття частіше зустрічається на теоретичному рівні у працях вітчизняних вчених, а на офіційному рівні поняття більш часто зустрічається поняття фіскальні ризики, але дуже часто вони мають обмежене трактування, зводячись до проблеми недонадходження митних платежів.

Якщо ж розглядати фактори і джерела митного ризику (табл.1.2 і табл.1.3), то бачимо, що це поняття дійсно є більш ширшим за офіційне його трактування.

До основних зовнішніх причин існування митних ризиків, ми віднесемо наявність самих суб'єктів правовідносин у митній сфері і ризиків, які виникають у зв'язку з їхньою діяльністю у зовнішньоекономічній сфері, наприклад несплату повної суми митних платежів; об'єктів їхньої діяльності, наприклад товарів, які переміщуються через кордон і порушення, які пов'язані з цим процесом – невідповідність ціни, асортименту, неправильна класифікація тощо; неякісне законодавство у митній сфері, внаслідок його суперечливості, нестабільності тощо.

Таблиця 1.2

## Фактори і джерела митного ризику [31,с. 54]

Основні фактори ризику	Джерела ризику
<b>Зовнішні фактори</b>	
Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності	Повнота сплати митних платежів, достовірність даних у декларуванні, час існування на ринку, відповідність транспортних засобів перевізників чинним вимогам, маршрут перевезення за транспортними документами
Товар (вантаж)	Цінові показники товару, кількісно-вагові показники, класифікація товарів відповідно до УКТ ЗЕД, країна походження товарів, митний режим поміщення товарів, якість товарів, інтелектуальна власність, товари «групи ризику» і товари «групи прикриття», неритмічність товаропотоку
Митне законодавство	Суперечливі положення окремих законодавчих актів, відсутність чіткої системи контролю/відповідальності за певні порушення законодавства, нестабільність митного законодавства, неузгодженість вітчизняного митного законодавства з митним законодавством інших країн та міжнародними конвенціями

Більш простими у вирішенні проблеми існування митних ризиків, є внутрішні фактори і їх джерела (табл.1.3), тому що держава в особі своїх органів управління митними відносинами, а саме Державної митної служби, має змогу впливати і зменшувати їх негативний вплив на митні процеси у країні (розділ третій кваліфікаційної роботи).

Таблиця 1.3

## Фактори і джерела митного ризику [31,с. 55]

Основні фактори ризику	Джерела ризику
<b>Внутрішні фактори</b>	
Працівники митниць	Рівень кваліфікації, недобросовісність, професійні помилки, протиправні дії
Інформаційно-технічне забезпечення	Рівень забезпечення митниць засобами діагностики, надійність функціонування технічної системи, помилки роботи програмного забезпечення
Технології митного контролю	Порядок виконання митних формальностей, система управління ризиками, митний пост-аудит
Взаємодія органів митного контролю з правоохоронними і контролюючими органами	Ввезення заборонених, неякісних та шкідливих товарів

Зокрема, щодо працівників митних органів, то основними джерелами ризику виступає корупція, непрофесійність, недбале ставлення до обов'язків тощо; недостатнє матеріально – технічне забезпечення, особливо у сфері ІТ; недоліки у певних прогресивних технологіях митного контролю, як основного інструменту боротьби з митними ризиками, а саме автоматизованій системі управління і аналізу ризиками (параграф 2 першого розділу роботи); відсутність належної координації між митними та правоохоронними органами.

## **1.2. Система управління ризиками як ефективний інструмент митного контролю**

Зрозуміло, що якщо існують ризики, то повинне бути і ефективне управління ними, зокрема це стосується об'єкта нашого дослідження, а саме митних ризиків. Відмітимо, що застосування системи управління та аналізу ризиків, є основою ефективного митного контролю і застосовується в Україні з 2005 року, а з 2006 року почалось застосування окремого модуля автоматизованої системи управління та аналізу ризиків в автоматизованій системі митного оформлення. Це дало змогу у режимі реального часу проводити автоматизований аналіз та оцінку ризиків під час оформлення митних декларацій, а у 2012-2013 роках ці модулі були впроваджені у наземних пунктах пропуску.

Згідно нормативних документів «автоматизована система управління ризиками – сукупність програмно – інформаційних комплексів, які забезпечують функціонування системи управління ризиками під час митного контролю та/або митного оформлення товарів, транспортних засобів» [24].

У розвиток цього визначення існує ще розуміння того, що «автоматизована система управління ризиками – складова функціональних систем Єдиної автоматизованої інформаційної системи митних органів (далі – ЄАІС), що забезпечує застосування автоматизованого контролю із застосуванням автоматизованої системи управління ризиками (далі - АСУР) для визначення форм та обсягів митного контролю» [23].

Необхідною передумовою і основою для майбутнього ефективного функціонування АСУР, була інтеграція митних і податкових баз даних, що дозволило надати процесу таргетингу (спеціальний механізм аналізу і оцінки існуючих ризиків зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів бізнесу, відповідно до якого при наявності доступних джерел інформації, деякі зовнішньоекономічні операції підлягають додатковій оцінці щодо присутності

у них певних ризиків) нової якості щодо тих операцій суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які підлягають митному контролю.

На основі визначень наведених у нормативних актах, зміст цієї системи аналізу та управління ризиками, було розглянуто багатьма вітчизняними вченими і основне її розуміння зводиться до наступного.

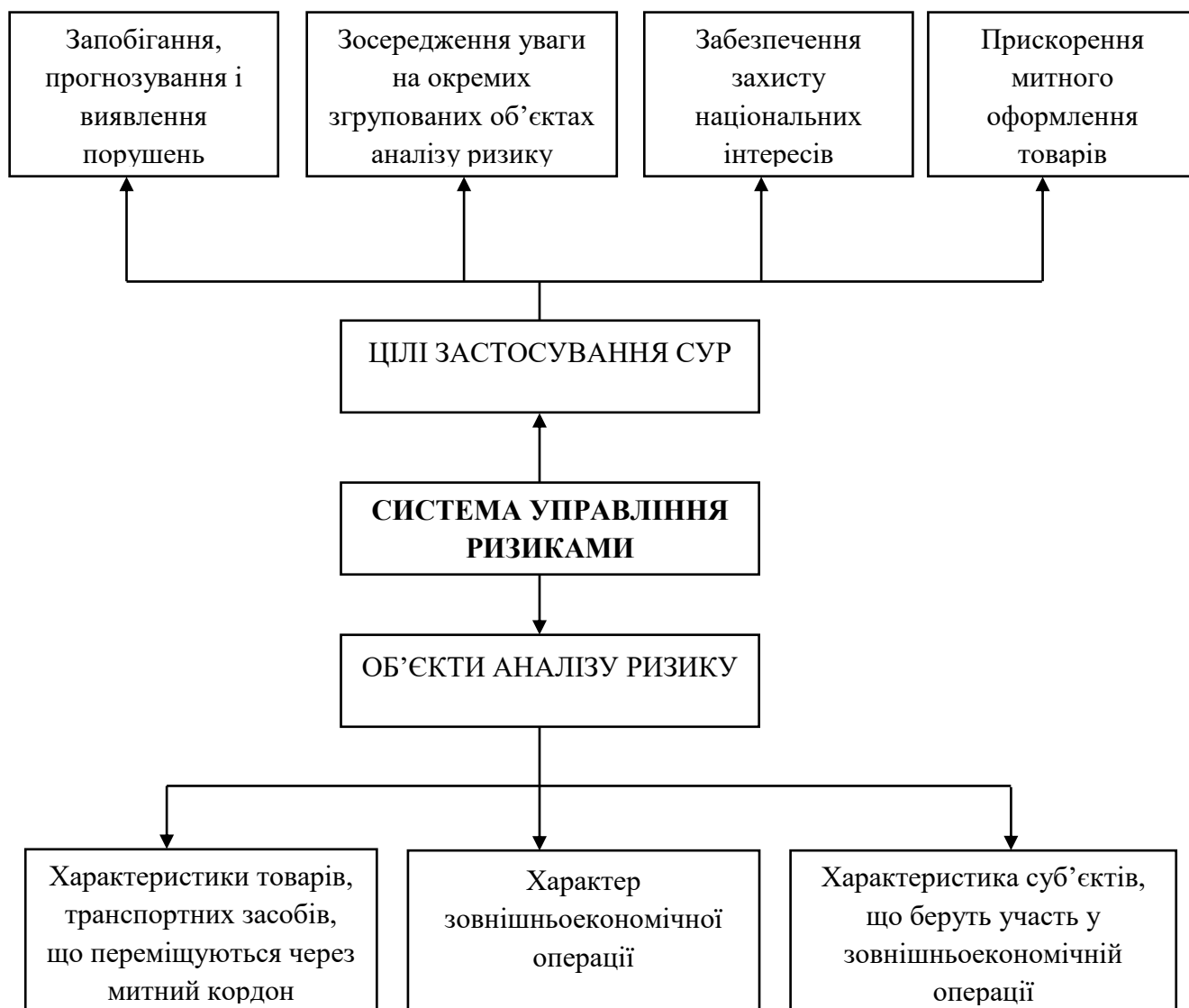
Систему управління ризиками «доцільно розглядати як методи контролю і сукупність інструментів, які ґрунтуються на принципі вибіркової, що дасть змогу органам контролю задовольнятися тільки такими формами контролю, які забезпечують дотримання законодавства» [4, с. 112].

Головний висновок щодо необхідності існування системи управління ризиками полягає у тому, що вона «базується на принципі вибіркової митного контролю та достатності його форм і обсягів для забезпечення додержання вимог законодавства з питань державної митної справи, приходить на зміну тотальному стовідсотковому контролю при переміщенні товарів і транспортних засобів через митний кордон. Вибірковий контроль на основі управління ризиками дозволяє оптимізувати і перерозподілити ресурси митниці та водночас мінімізувати адміністративний тиск» [33 с. 47 - 48].

Ми погоджуємося з вищенаведеним твердженням і вважаємо, застосування принципу вибіркової у митному контролі, є основоположним, крім того, застосування саме цього принципу є в основі зарубіжного митного контролю і наш напрямок у ЄС ще більше вимагає від вітчизняних митних органів застосування саме вибіркового контролю, при якому увага митних органів буде сконцентрована на певних, відповідним чином згрупованих об'єктах аналізу митних ризиків (рис.1.1).

У цьому контексті важливим є поняття селективності, тобто показника «що характеризує частку відібраних об'єктів, щодо яких за результатами застосування СУР обрано форми та обсяги митного контролю» [23].

При розгляді суті системи управління ризиками в Україні, зустрічаються твердження, що «фіскальна складова застосування АСАУР при переміщенні через митний кордон не є найголовнішою» [ 33, с.121].



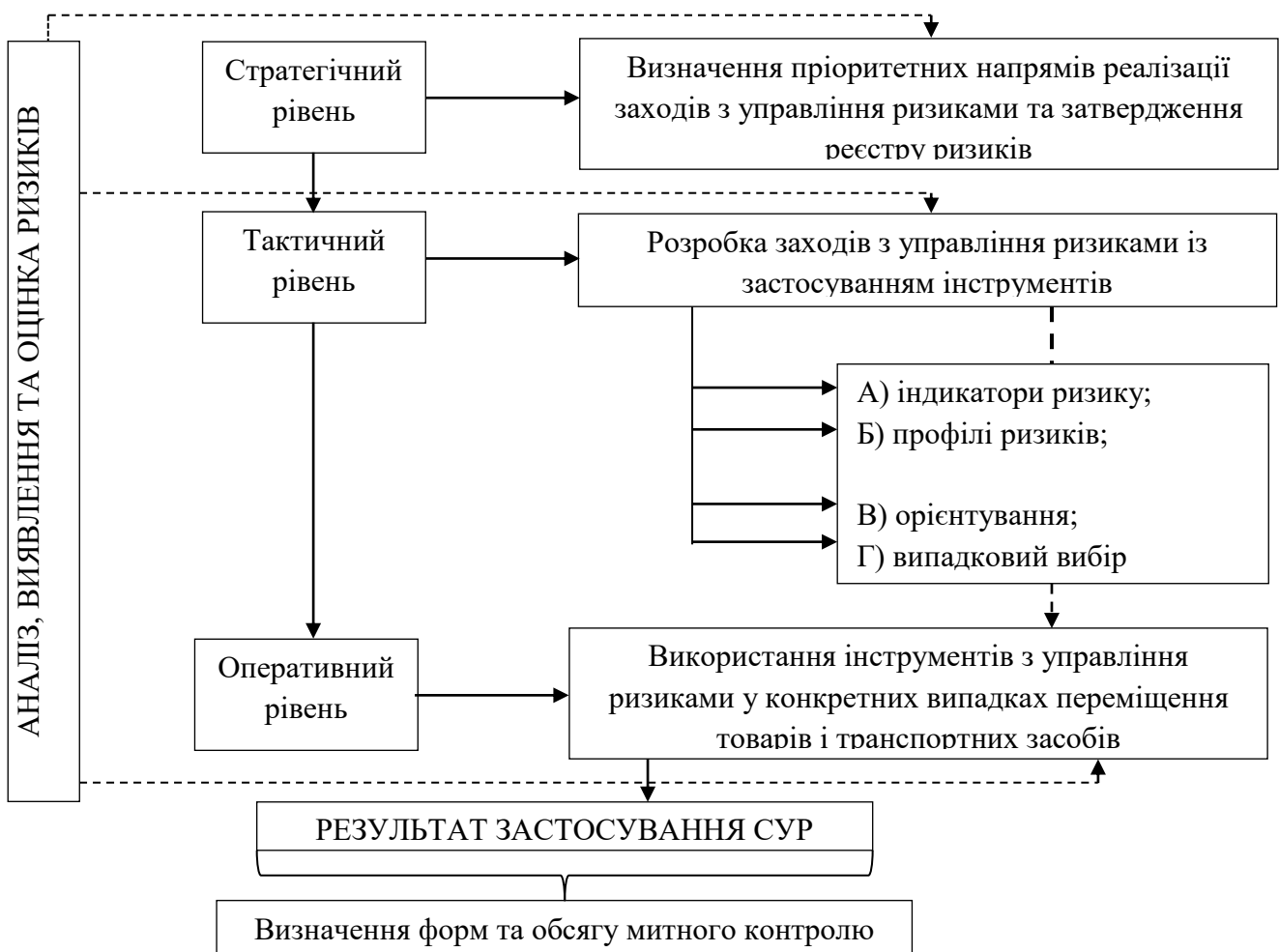
**Рис.1.1 Цілі застосування СУР і об'єкти аналізу ризику [5, с. 226]**

На наш погляд, ця теза є суперечливою, оскільки в Україні фіскальна складова митної системи завжди була на перших ролях, а у період війни, вона набула особливої актуальності у зв'язку з гострим дефіцитом фінансових ресурсів і важливість митних платежів як джерела формування дохідної частини бюджету і відповідно підвищення обороноздатності країни за рахунок фінансування видатків на оборону, тільки зростає.

До суб'єктів митного ризику ми віднесемо як представників державних органів управління у митній сфері і головним з них визначена Державна митна служба, а з другої сторони – суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, на якого і буде спрямована існуюча система управління митними ризиками.

До об'єктів митного ризику доцільно віднести всю фінансово – господарську діяльність суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, а якщо деталізувати, то товари та транспортні засоби, які переміщуються через митний кордон України (рис.1.1).

Позитивним моментом діючої практики є те, що за ефективність системи управління ризиками відповідають митні органи як основний суб'єкт митної роботи в Україні, безумовно не виходячи за межі своїх повноважень і компетенцій і управління ризиками здійснюється на трьох рівнях: стратегічному (експертна комісія, яка утворюється Держмитслужбою), тактичному (структурні підрозділи митних органів на місцях) та оперативному (працівники відповідних підрозділів митних органів) (рис.1.2).



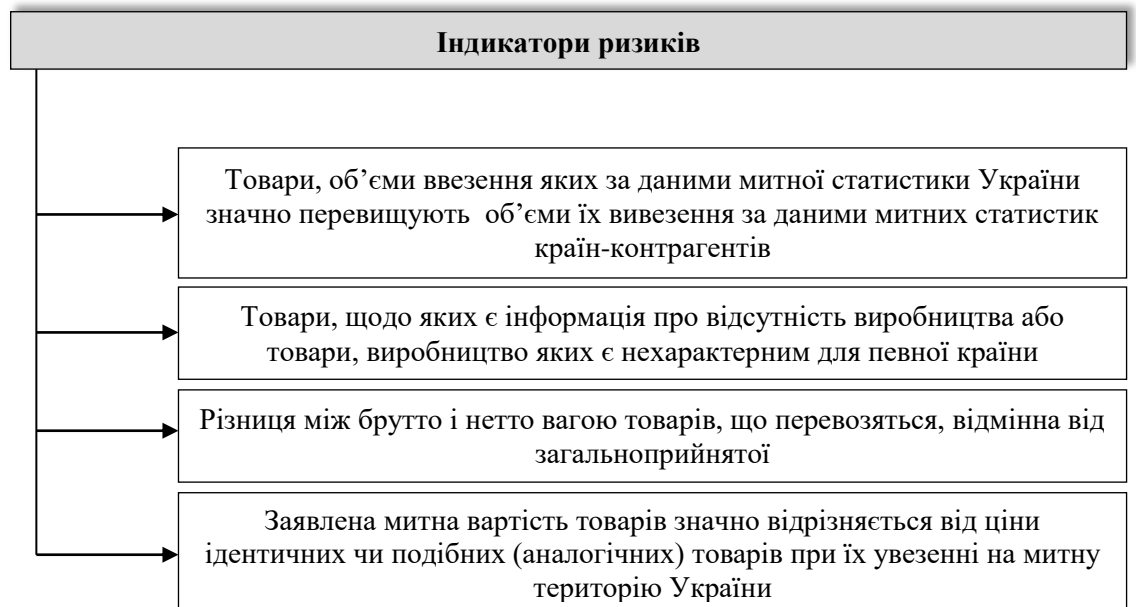
**Рис. 1.2. Рівні управління ризиками в митних органах [36, с. 374]**

Сам процес управління митними ризиками включає у себе на початковому етапі вияснення причин виникнення ризиків, умов та факторів, які

сприяють їх виникненню; відповідно формуються області та індикатори ризику; оцінюється як імовірність їх виникнення, так і можливість отримання шкоди у випадку їх існування.

Обов'язковою умовою роботи з ризиками є їх оцінка та аналіз і розрахунок щодо того, які необхідно задіяти ресурси (матеріальні та людські) і ефект (результат) від впровадження намічених заходів щодо митних ризиків.

Важливим є використання певного набору інструментів, які дозволяють на практиці ефективно застосовувати СУР і вони включають у себе відповідні профілі ризику; орієнтування; набір індикаторів ризику (рис.1.3); відповідні методичні рекомендації щодо застосування СУР працівниками митних органів.



**Рис.1.3. Індикатори ризиків, що пов'язані зі здійсненням окремих зовнішньоекономічних операцій [7, с. 166]**

Відмітимо, що митний контроль, який застосовує основні елементи СУР на сьогодні представлений в автоматизованому (АСУР) і неавтоматизованому вигляді.

Що стосується АСУР, то до позитивних сторін можна віднести те, що її основою виступає випадковий відбір. У кожному конкретному випадку при митному оформленні чи інших випадках застосування митного контролю, необхідною умовою виступає визначення рівня ризику: низького, середнього та високого.

Необхідним елементом системи є формування профілів ризику, які класифікуються у залежності від можливості їх автоматизації, на документальні та електронні. З метою систематизації даних профіля ризику, формується його паспорт як для електронного (з програмним його кодом), так і для документального профілей ризику, але за різними встановленими формами і характерною його особливістю є те, що інформація, яка відображена у паспорті призначена для службового користування виключно у митних органах. Важливим аспектом формування профілів ризику, є те, що у них формуються індикатори ризику, причому із врахуванням особливостей тієї чи іншої місцевості і визначається необхідний обсяг та форми митного контролю. Крім того, на практиці виникає необхідність у застосуванні так званих фонових профілей ризику – це у випадку якщо є потреба у додатковому дослідженні відповідних об'єктів ризику.

Всі рішення щодо застосування профілей ризику, а саме їх схвалення, внесення змін і доповнень, припинення (поновлення) дії, приймається Експертною комісією і це рішення, яке оформляється протоколом є обов'язковим для виконання митними органами на місцях. У майбутньому здійснюється обов'язків контроль ефективності застосування того чи іншого профілю ризику.

Щодо ефективності АСУР «у середньому щомісяця модулі автоматизованої системи аналізу та управління ризиками забезпечують проведення автоматизованої оцінки ризиків близько 200 тис. митних декларацій, 290 тис. переміщень комерційних та 1,26 млн. переміщень пасажирських транспортних засобів у наземних пунктах пропуску через державний кордон» [35].

Таким чином, результатом застосування АСУР є визначення обсягу і форм митного контролю з відповідним переліком необхідних для цього митних формальностей, при певних умовах з можливістю скасування тієї чи іншої митної формальності. У випадку неможливості при застосуванні тих чи інших форм і обсягів митного контролю в АСУР з різних причин, наприклад відсутністю електронного зв'язку, здійснюється неавтоматизований контроль

СУР, але вже із застосуванням документальних профілей ризику, визначених індикаторів.

### **Висновки до 1 розділу**

Ризики зустрічаються у нашому повсякденному житті у різних сферах людського буття, у багатьох сферах економіки тощо. Вони характеризуються невизначеністю, можливістю втрат, недоодержанням доходів тощо. Вони по своїй суті можуть бути як об'єктивними, тобто не залежати від дій і бажання суб'єкта відносин, так і суб'єктивними, які виникають внаслідок якихось дій людини відповідно існує зворотній процес, що суб'єкт може впливати на розмір (мінімізацію) ризику.

У зв'язку з тим, що митна сфера є надзвичайно складною, зокрема щодо суб'єктів – держава в особі Державної митної служби і учасники зовнішньоекономічної діяльності та об'єктів – фінансово – господарська діяльність суб'єктів бізнесу і зокрема їх зовнішньоекономічна діяльність, а на мікрорівні - це товари і транспортні засоби, які перетинають митний кордон України, то і проблема ризиків є актуальною і складною у своєму вирішенні, особливо зараз у період війни.

Вважається, що митні ризики у більшості своїй пов'язані з порушенням митного законодавства, яке проявляється у порушенні встановлених митних правил, контрабанді і головною проблемою у період коли триває війна і гостро відчувається брак фінансових ресурсів, призводять до втрати митних надходжень, які формують дохідну частину бюджету.

Важливим є ефективне управління митними ризиками з метою зменшення (мінімізації) їх впливу на економіку України у частині митної діяльності. Цьому сприяє існування у країні системи управління і аналізу ризиками (автоматизована та неавтоматизована), яка здійснюється за допомогою визначених нормативно – правовими актами інструментами: профілями ризику; таргетингом; орієнтуванням; індикаторами ризику.

## РОЗДІЛ 2

### ПРАГМАТИКА МИТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

#### 2.1. Аналіз ефективності заходів митного контролю

Ефективність селекції митних ризиків можна наглядно продемонструвати на прикладі аналізу ефективності митного контролю, зрозуміло, що чим ретельніше буде відібрана частка правопорушень, які підлягають митному контролю внаслідок підходу до них з точки зору ризиковості, то тим більш результативним буде він.

У табл.2. 1 відображено кількісні показники щодо показників митного контролю за 2022 – 2024 рр. Як видно, прослідковується тенденція до збільшення порушень з 11 098 у 2022 році до 11 935 у 2023 році, що стосується цього показника у 2024 році, то дані за перше півріччя, а саме 5078 випадків, дозволяють прогнозувати їх кількість на рівні попередніх років.

Щодо справ, які були безпосередньо розглянуті митницями, то у 2023 році відбулось їх різке зниження у порівнянні з 2022 роком на 6332 (64,5%) або у 2,8 рази. Така ж тенденція збережеться і у 2024 році, оскільки за перше півріччя 2024 року розглянуто 1679 справ.

На наш погляд, перші два розглянуті нами показники і констатація факту про зменшення їх абсолютної суми, аж ніяк не може свідчити про зниження ефективності контролю, оскільки третій показник у табл.2. 1, а саме кількість справ яка передана до суду, має тенденцію до збільшення: 6912 у 2023 році і 5721 у 2022 році, це зростання на 1191 справу або 20,8%. У 2024 році скоріше всього показник буде нижчий або на рівні попереднього року, тому що за перше півріччя він склав 2543 справи.

Але відмітимо, що навіть той факт, що справа передана до суду, ще не є гарантією, щодо того, що будуть накладені якісь санкції на порушника. Якраз дані наступної таблиці 2.2 і будуть свідчити про ефективність митного контролю у контексті його результатів у матеріальному вираженні.

Таблиця 2.1.

**Аналіз діяльності Держмитслужби щодо виявлення порушень митних правил у 2022-2024 (перше півріччя) 21р., справ [18]**

<b>Показники</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>I півріччя 2024</b>
Виявлено порушень	11098	11935	5078
Розглянуто справ про порушення митних правил митницями	9825	3493	1679
Передано до суду	5721	6912	2543

Дані табл.2.2 показують, що з року в рік відбувається збільшення сум виявлених порушень: 2,9 млрд грн. у 2022 році, 8,9 млрд грн. у 2023 році і тільки за перше півріччя 2024 року 13,4 млрд грн., що є безумовно позитивним фактом, але якщо дивитись на подальший процес розгляду цих справ, то вже до суду було передано відповідно справ на 3,0 млрд грн., 6,4 млрд грн. і 11,0 млрд грн., тобто бачимо зменшення абсолютних сум, окрім 2022 року.

Ще менші суми фіксуються щодо накладених санкцій у результаті розгляду справ у судах: 1,8 млрд грн. у 2022 році, 2,0 у 2023 році і 1,0 млрд грн. у першому півріччі 2024 року, тобто зменшення сум виявлених порушень і тих, по яких реально були накладені санкції відрізняються у: 1,6 рази, 4,5 рази і 13,4 рази відповідно по роках.

Розглядаючи такі показники митного контролю, як виявлено порушень, суми накладених санкцій, необхідно відмітити, що це є показники вже контролю процесів, які вже відбулись, зокрема проведених зовнішньоекономічних операцій, тобто це вже репресивні методи щодо суб'єктів бізнесу. На наш погляд, поряд з такими методами, велика увага повинна приділятися попереджувальним методам, тобто роз'яснювальній роботі у середовищі бізнесу, різноманітним опитуванням митними органами, і не тільки, підприємців щодо того, які проблеми у них із можливістю дотримання митного законодавства.

Таблиця 2.2.

**Аналіз діяльності Держмитслужби щодо виявлення порушень митних правил у 2022 (наростаючим підсумком) - 2024 рр. (перше півріччя), млрд. грн. [18]**

<b>Показники</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>I півріччя 2024</b>
Виявлено порушень	2,9	8,9	13,4
Накладено штрафів митницями	0,77	0,11	0,39
Передано на розгляд до суду	3,0	6,4	11,0
Накладено стягнень (конфіскація товарів та штрафи) за результатами розгляду справ судами	1,8	2,0	1,0

Важливим з позиції селективності, тобто визначення тієї частки операцій які підлягають контролю, є аналіз переліку предметів правопорушень, які найбільш часто зустрічаються на практиці.

Дані табл.2. 3 нам цікаві навіть не з позиції сум на які були вилучені предмети правопорушень, а їх перелік, що має прямий вплив на відбір об'єктів контролю рід час митного контролю.

Таблиця 2.3.

**Аналіз вилучених предметів порушення митних правил Держмитслужбою у 2022(наростаючим підсумком) - 2024 рр. (перше півріччя), млн грн [18]**

<b>Показники</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>I півріччя 2024</b>
Вилучено предметів правопорушення митних правил	697,5	938,0	217,0
Промислових товарів	457,5	716,0	148,0
Продовольчих товарів	49,0	88,0	32,0
Валюти	147,3	73,0	1,6
Транспортних засобів	43,0	61,0	35,0

Як видно з даних табл.2. 3 найбільша частка припадає на промислові товари: їх вилучено наприклад у 2022 році на 457,5 млн грн., а валюти, яка є наступною по сумах вилучення – на 147,3 млн грн.; у 2023 році цифри виглядали наступним чином: 716,0 і 73,0 млн грн. відповідно. Відзначимо, що є тенденція до збільшення у 2023 році у порівнянні з 2022 роком сум вилучених предметів по всіх наведених показниках у таблиці, окрім валюти: промислові товари на 258,5 млн грн.; продовольчих товарів – на 39,0 млн грн.; транспортних засобів – 18 млн грн., а по валюті у 2023 році відбулось зменшення суми на 74,3 млн грн. На наш погляд, можна засумніватись у тенденції зменшення останнього показника, оскільки валюту легше приховати від офіційного декларування, а у період війни випадки її незаконного перевезення навпаки почастишали, про що не раз повідомлялось у пресі та у офіційних джерелах митної служби.

Підсумовуючи розгляд даного питання доцільно визначити основні форми здійснення митного контролю (табл.2.4.).

**Таблиця 2.4.**

**Форми митного контролю [5, с.211]**

<b>Форми митного контролю</b>	
<b>Форми документального контролю</b>	<b>Форми фактичного (фізичного) контролю</b>
Перевірка документів і відомостей	Митний огляд:
Облік товарів і транспортних засобів комерційного призначення	Огляд товарів і транспортних засобів; Перегляд товарів і транспортних засобів;
Усне опитування громадян і посадових осіб	Особистий огляд громадян.
Перевірка обліку товарів, що переміщуються або перебувають під митним контролем	
Проведення документальних перевірок	Огляд територій і приміщень
	Інші форми митного контролю

На практиці вони існують у формі документального та фактичного контролю і на наш погляд не можна віддавати якійсь формі контролю більшу перевагу, вони повинні існувати у взаємодії і взаємодоповненості, хоча

вважається, що така форма контролю як документальні перевірки є найбільш дієвими.

Позитивною стороною процесу здійснення митного контролю на сучасному етапі, є широке застосування системи управління ризиками, яка існує, як в автоматизованому, так і неавтоматизованому режимі. Саме її застосування дозволяє втілити на практиці принцип вибіркості, який дозволяє його зробити більш гнучким, оперативним, таким, який більше задовольняє бізнес, ніж традиційний стопроцентного охоплення операцій, зекономити людські та матеріальні ресурси.

Саме завдяки існуючим формам митного контролю і є можливість здійснення ефективного митного контролю, про що свідчить аналіз проведений у даному параграфі кваліфікаційної роботи.

## **2.2. Аналіз ризиків під час контролю імпорتنих операцій суб'єктів бізнесу**

У попередньому параграфі роботи, ми провели аналіз загальних показників митного контролю, що дозволило нам оцінити загальну його ефективність. З метою деталізації проведення митними органами контрольних дій щодо суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, у цьому параграфі роботи ми розглянемо митний контроль щодо такої специфічного виду діяльності як імпорт лікарських засобів та медичних засобів, зокрема щодо податку на додану вартість, який є бюджетоутворюючим у країні і проблеми з його сплатою мають прямий вплив на формування дохідної частини бюджету. Нагальність розгляду цього питання обумовлена проблемами, які існують при ввезенні такої специфічної продукції як у мирний час, так і особливо у період війни.

Перш за все відмітимо, що цей вид діяльності є ліцензованим і дані табл.2. 5 свідчать про дотримання дисципліни суб'єктами бізнесу ліцензійних вимог.

Якщо ж розглядати тенденції у цій сфері діяльності, зокрема щодо кількості суб'єктів господарювання, які займалися ввезенням лікарських засобів в Україну, то присутня тенденція до їх зменшення: у 2021 році – 638, у 2022 – 506 і за 9 місяців 2023 року – 429. Що стосується кількості суб'єктів, які мали ліцензію, то навпаки, їх кількість збільшується: з 200 у 2021 році до 212 у 2023 році (9 місяців), але попри це менше половини суб'єктів господарювання, мали діючі ліцензії: у 2021 році – 30,3 %; у 2022 році – 41,3% і за 9 місяців 2-23 року – 49,4%. даних табл.2. 5.

**Таблиця 2. 5**

**Інформація про суб'єктів господарювання, які здійснювали імпорт лікарських засобів без наявності відповідної ліцензії [9, с. 48]**

Показник	2021	2022	9 місяців 2023
Кількість СГ, які ввозили лікарські засоби на митну територію України	638	506	429
Кількість СГ, які мали ліцензію на імпорт лікарських засобів	200	209	212
Питома вага СГ, які мали діючу ліцензію (відс.)	30,3	41,3	49,4

Про масштаби операцій у цій сфері і відповідно про важливість контролю за діями суб'єктів бізнесу за допомогою інструментів митного контролю, свідчать наступні дані: «в частині дотримання імпортерами вимог ліцензійного законодавства виявлено 6 суб'єктів господарювання, які не внесено до Єдиного ліцензійного реєстру, проте протягом періоду, що досліджувався, ввозили 449,2 тонн лікарських засобів із задекларованою митною вартістю 8 311,2 млн грн (264,3 млн дол. США), з яких до державного бюджету сплачено 13,8 млн грн ПДВ, сума умовно-нарахованого ПДВ (пільги) становила 571,5 млн грн» [9, с. 48].

Таблиця 2.6

**Результативність митного контролю щодо операцій ввезення на митну територію України лікарських засобів та медичних виробів у 2021–2023 [9, с. 51]**

		2021	2022	9 місяців 2023	Всього
Складено протоколів про ПМП	кількість	36	16	11	63
	на суму, тис. грн	18 651,6	31 265,3	23 110,5	73 027,4
Розглянуто митницями справ про ПМП		18	8	5	31
Застосовано митницями адміністративне стягнення у вигляді штрафу, на суму тис. грн		457,0	47,2	0	504,2
Сума штрафів, сплачених до держбюджету, тис. грн		295,7	0	0	295,7
% сплати		64,7	0	0	58,6
Передано справ про ПМП до суду	кількість	18	9	6	33
	на суму, тис. грн	15 735,4	29 925,8	22 558,7	68 219,9
Прийнято рішення судом	конфіскація предметів правопорушень, на суму	5 566,1	24 061,8	0	29 628,0
	накладено штрафів, на суму, тис. грн	5 704,8	24 223,9	0	29 928,7
Сума штрафів, сплачених до держбюджету, тис. грн		54,7	5,7	0	60,4
% сплати		1,0	0	0	0,2

Ефективність митного контролю можна відслідкувати по їх загальних показниках (табл.2. 6). Так, за період, який аналізується (2021 – 9 місяців 2023 року), було складено 63 протоколи про порушення митних правил – тенденція присутня до зменшення по роках – з 36 у 2021 році до 11 за 9 місяців 2023 року; на суму 73 027,4 тис грн.. з тенденцією до збільшення: від 18 651,6 тис грн. у

2021 році до 31 265,3 тис грн. у 2022 році і 23 110,5 тис грн.. за 9 місяців 2023 року; з цієї кількості справ 31 була розглянута митницями із накладенням штрафів на суму 504, 2 тис грн. (по роках тенденція до зменшення: з 457, 0 тис грн. у 2021 році, 47,2 тис грн. до 0,0 тис грн. за 9 місяців 2023 року); до суду було передано 33 справи (зменшення з 18 справ у 2021 році до 6 за 9 місяців 2023 року) на суму 68 219,9 тис грн.(вартісна оцінка порушення збільшилась: якщо у 2021 році по 18 справах сума склала 15 735,4 тис грн., то за 6 справ 9 місяців 2023 року сума склала 22 558,7 тис грн.).

Що стосується ситуації із розглядом справ у судах, то було накладено штрафів на суму 29 928,7 тис грн. із збільшенням сум по роках з 5 704,8 тис грн.. до 24 223,9 тис грн.. у 2022 році і прийняті були рішення стосовно конфіскації відповідних предметів правопорушень на суму 29 628,0 тис грн.. також із тенденцією до збільшення сум від 5 566,1 тис грн. у 2021 році до 24 061,8 тис грн. у 2022 році.

Сума штрафів сплачених до бюджету склала 60,4 тис грн., рівень сплати 0,2%, що виглядає набагато зовсім непорівнянним з порівнянні з рівнем сплати штрафів за рішеннями митних органів - 58,6%.

На наш погляд, про ефективність митного контролю свідчить саме рівень сплати штрафів суб'єктами бізнесу до бюджету, як кінцевий і реальний результат контрольної роботи, а він, виходячи з даних табл.2. 5 знаходиться на дуже низькому рівні, що ставить під сумнів взагалі всю ефективність митного контролю щодо цієї сфери підприємницької діяльності.

Однією з найбільш поширених схем ухилення від сплати податків, а у нашому випадку податку на додану вартість від операцій по ввезенню лікарських засобів та медичних виробів, є маніпуляції з митною вартістю, яка виступає базою оподаткування.

Зазвичай це проявляється у її заниженні, що відповідно призводить до недонадходження податку на додану вартість у дохідну частину бюджету, яка є основою фінансування витрат, зокрема і на підтримання обороноздатності країни.

Таблиця 2.7

## Результати контролю правильності декларування митної вартості [9, с. 44]

Показник	Період		
	2021	2022	9 місяців 2023
Кількість випадків збільшення митної вартості	4 166	2 856	1 925
Сума, на яку збільшено задекларовану митну вартість (тис грн)	652 512,0	162 466,0	134 548,0
Додатково донараховано ПДВ (тис грн)	45 676,0	11 373,0	9 418,0
% донарахувань	7,0	7,0	7,0
Сплачено донарахованого ПДВ (тис грн)	9 614,0	2 578,0	1 694,0
% сплати	21,0	22,7	18,0

Така ситуація із втратою податку у період гострої фінансової кризи, недофінансування армії, і пояснює ту особливу увагу з боку митних органів до правильності формування митної вартості товарів.

Як видно з даних таблиці 2.7, чітко прослідковується тенденція до зменшення по роках всіх показників, які характеризують контрольний процес щодо митної вартості: по кількості випадків її збільшення – з 4 166 у 2021 році до 2 856 у 2022 році і 1 925 за 9 місяців 2023 року; по сумах збільшення митної вартості – з 652 512,0 тис грн., 162 466,0 тис грн. до 134 548,0 тис грн. відповідно; донарахованих сум податку - 45 676,0 тис грн., 11 373,0 тис грн. і 9 418,0 тис грн. відповідно; процент донарахувань залишається незмінним по роках на рівні 7%. З однієї сторони, це може свідчити про те, що покращилась робота суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності щодо правильності обґрунтування і відображення митної вартості, а з іншої – про слабкий рівень

працівників митних органів або навіть про факти корупції з їх сторони щодо прийняття рішень по коригуванні митної вартості.

Таблиця 2.8

## Результати проведення заходів митного контролю [9, с. 44]

Показник	Період		
	2021	2022	9 місяців 2023
<b>Контроль правильності визначення імпортерами кодів УКТ ЗЕД</b>			
Кількість випадків корегування УКТ ЗЕД	8	17	17
Додатково донараховано ПДВ (тис грн)	1,7	7,8	547,2
Сплачено донарахованого ПДВ (тис грн)	1,7	7,8	547,2
% сплати	100,0	100,0	100,0
<b>Контроль дотримання умов задекларованих митних режимів</b>			
Кількість встановлених випадків порушення умов задекларованих митних режимів	7	24	3
Додатково донараховано ПДВ (тис грн)	212,6	1 191,8	1 209,0
Сплачено донарахованого ПДВ (тис грн)	212,6	1 191,8	1 209,0
% сплати	100,0	100,0	100,0

Найбільш негативним моментом є те, що навіть з донарахованих сум, не всі сплачуються: рівень сплати у 2021 році склав 21,0% (9 614,0 тис грн.), у 2022 - 22,7% (2 578,0 тис грн.) і за 9 місяців 2023 року - 18,0% (1 694,0 тис грн.). Це свідчить про рівень податкової дисципліни серед суб'єктів бізнесу і про слабкий контроль зі сторони держави за цим процесом.

У контексті нашого дослідження доцільно ще розглянути існуючі митні делікти (табл. 2. 8). Внаслідок проведених контрольних дій щодо правильності визначення суб'єктами бізнесу – імпортерами кодів УКТ ЗЕД, а саме їх коригування, у 2021 році було 8 випадків, у 2022 році - 17, 9 місяців 2023 року – 17, було донараховано податку: 1,7 тис грн. у 2021 році, 7,8 тис грн. у 2022 році, 547,2 тис грн. за 9 місяців 2023 року і у повній сумі всі донараховані суми було сплачено. Наведені дані свідчать про ефективність проведених даних як з збільшенням сум по роках, так і те, що вони були сплачені без втрату для бюджету.

Цікаві тенденції спостерігаються щодо контролю дотримання суб'єктами бізнесу вибраних існуючих митних режимів: при зменшенні кількості випадків порушення встановлених умов митних режимів, які були задекларовані – 7 випадків у 2021 році, 24 у 2022 році і 2 за 9 місяців 2023 році, суми додатково нарахованих і сплачених податку на додану вартість зросли і становили: 212,6 тис грн., 1 191, 8 тис грн.. і 1 209,0 тис грн. відповідно.

Таким чином, розглянуті нами у даному параграфі, показники, що характеризують ефективність контрольних заходів щодо визначених операцій суб'єктів бізнесу, а саме імпорт лікарських засобів, дозволяє зробити висновок щодо того, що його ефективність різна у залежності від об'єктів контролю, особливо вона низька щодо контролю митної вартості.

## **ВИСНОВКИ ДО 2 РОЗДІЛУ**

У даному параграфі роботи нами розглянуто показники митного контролю як найбільш ефективної форми впливу на податкову дисципліну суб'єктів бізнесу.

Аналіз ефективності митного контролю, який в ідеалі повинен базуватися на принципі вибіркової і селективності, дозволяє констатувати наявність даного процесу на практиці і характеризується такими показниками, як кількість виявлених порушень, кількість справ переданих до суду, суми

накладених штрафів митницями і прийняті рішення судами – конфіскацій та штрафи, сплачено штрафів суб'єктами до бюджету.

У результаті проведеного аналізу чітко вимальовується ситуація, коли не всі суми донарахованого податку сплачуються до бюджету що може свідчити про низьку якість митного контролю внаслідок різних причин: низька кваліфікація кадрів, корупція у країні, яка стосується всіх учасників митного процесу, а саме і у митних органах, у судах, у бізнесовому середовищі.

## РОЗДІЛ 3

### ОСНОВНІ ВЕКТОРИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ МИТНИМИ РИЗИКАМИ В УКРАЇНІ У КОНТЕКСТІ СВІТОВОГО ДОСВІДУ

Розглядаючи питання про вдосконалення процесу управління митними ризиками у контексті світового досвіду, перш за все зазначимо, що вітчизняна система управління та аналізу ризиками, базується якраз на кращих світових методиках із застосуванням тих самих інструментів та принципах побудови. Необхідно зазначити, що нормативними документами ВМО (Всесвітньої митної організації) «процес управління ризиками визначено як систематичне застосування політик, процедур та практик управління до процесу документування, комунікації, консультування, визначення умов, а також виявлення аналізу, оцінки, обробки, моніторингу та аналізу ризиків» [33, с. 89].

У США на відміну від України, де робиться наголос у роботі СУР на фіскальні ризики, основна робота здійснюється щодо знаходження підозрілих осіб, товарів та транспортних засобів. Ще однією відмінністю від української і характерною особливістю американської системи управління ризиками, є велика увага до підсилення інформаційної складової підтримки саме правоохоронної сторони діяльності митної служби і доступ до баз даних інших державних органів, таких як казначейство, структури, які займаються авіаперевезеннями, від самих декларантів товарів, правоохоронних органів.

Що стосується кількісних характеристик діяльності митної служби США, то вона «налічує близько 19 тис. співробітників, із яких 8 тис. – інспектори-оперативники, в обов'язок яких входить відслідковування, збір та обробка інформації, в тому числі конфіденційної, про товари та особи, їх переміщення через митний кордон» [33, с. 97 - 98].

Що стосується функціонування системи управління ризиками у Німеччині, то вона якраз головним завданням має попередження та протидію ризикам недонадходження митних податків і зборів і здійснюється цей процес

на централізованому (Riskoanalyse Zoll – ZORA), у якому розробляються профілі ризиків і децентралізованому рівнях. При цьому сама система управління ризиками функціонує на трьох рівнях: центральному, регіональному і місцевому.

У Великобританії система управління ризиками працює в автоматизованому режимі з використанням таких інструментів як індикатори ризику, спеціальних коефіцієнтів рівня ризику (шкала від 1 до 100 з трьома секторами - зелений, жовтий і червоний), який отримується за допомогою певного математичного алгоритму, рівнів ризику - високий, середній, низький.

В Ірландії весь процес митного контролю починається з реєстрації суб'єкта бізнесу і присвоєння йому ідентифікаційного коду, а сам вже відбір суб'єктів бізнесу у залежності від ризикованості їхньої діяльності здійснюється через спеціальну систему аналізу митних ризиків IRAC на основі даних про обсяги зовнішньоторгових операцій (імпортно – експортні операції), формування профілів ризиків, які деталізовані за митними тарифами у відповідності до кодів товарів, причому цей процес відбувається як на центральному, так і на регіональному рівні.

Особливістю управління ризиками у Нідерландах є те, що воно здійснюється на основі щорічного правоохоронного плану і на основі цього документу розробляють тактичний та оперативний план з управління ризиками. Цікавим організаційним моментом, є те що суб'єкт бізнесу попередньо інформує про свої майбутні експортно – імпорتنі операції митну службу, що дає змогу митникам ще до перетину кордону визначити можливий ризик цих операцій і відповідні форми та обсяг митного контролю. Це також знижує трудомісткість контрольного процесу як для митної служби, так і для суб'єкта бізнесу. Весь процес контролю здійснюється в автоматизованій формі за допомогою спеціальної програми (PRIZMA), до якої занесені відповідні профілі ризику і з їх допомогою, використовуючи інформацію з профілів ризику (вони бувають фіскальні та нефіскальні) і відповідно від рівня ризику, декларації заносять до червоного, жовтого або білого списку. Внесення до червоного і

жовтого спису, вимагає від митного органу певних контрольних дій, а ось внесення до білого списку цього не передбачає.

У Данії всі інформація щодо митного контролю відображається у спеціалізованій інформаційній системі ЕСКОРТ з використанням відповідних профілів ризику. Цікавим є те що вони існують в актуальній формі на протязі невеликого терміну часу (години, дні, тижні), що потребує великої роботи з боку митних органів щодо їх оновлення відповідно до нових умов. Весь процес управління ризиками включає у себе їх попередження, сам аналіз ризиків і так звані статистичні дослідження, які виступають у даному випадку як елемент впливу на якість контролю щодо митних ризиків.

Таким чином, на основі розгляду характеристик систем управління і аналізу ризиками в деяких закордонних країнах, нам вдалося сформуванати ряд загальних і спільних тенденцій у їх функціонуванні, а саме: принцип вибірковості, широке використання сучасних інформаційних технологій, автоматизація існуючих митних процедур, широка співпраця з правоохоронними органами, тобто ухил на правоохоронну діяльність, а не на фіскальну.

Говорячи про вдосконалення селективності ризиків, на сьогоднішній день ми повинні відштовхуватись від реалій війни і визнати, що більшу увагу необхідно приділяти таким ризикам як ризик контрабанди, яка історично присутній у митній системі країни, але яка загострюється у періоди хаосу в управлінській системі держави; ризик неповної сплати митних платежів до бюджету, за рахунок як наприклад заниження митної вартості товарів, так і більшої кількості митних пільг, наприклад для потреб ЗСУ; ризик корумпованості, завжди був присутній, але особливо загострюється у період невизначеності; ризик, пов'язаний із знищенням митної інфраструктури у деяких регіонах України і збільшенням навантаження і перенесенням наголосу у митній діяльності на існуючі митні ресурси держави; ризики знищення товару, яке викликається воєнними діями, наприклад бомбардуваннями.

Крім факту наявності даних ризиків, ще необхідно враховувати, що розмір небезпеки від їх існування може коливатись у залежності від часового періоду; розмірів митниць, їх можливостей по оформленню товарів та транспортних засобів, матеріально – технічного забезпечення, якості митного персоналу; місця розташування, наприклад близькість до кордону, стосунки із митницями митниць, розташованих по іншу сторону кордону.

На наш погляд, саме якісна робота по формування профілів ризику, є магістральним напрямом вдосконалення процесу селективності ризиків і це особливо стає актуальним саме у період війни, тому як ми вже вказували, ризик недонадходжень митних платежів веде не тільки до проблем у формуванні доходів бюджету, але і прямо впливає на обороноздатність країни за рахунок зменшення можливості фінансувати видатки на оборону.

Одним із важливим фактором підвищення ефективності СУР є відображення в індикаторах ризику регіональних та місцевих особливостей здійснення суб'єктами бізнесу зовнішньоекономічної діяльності, що дозволить врахувати специфіку діяльності у тому чи іншому регіоні, які можуть бути достатньо значними, враховуючи масштаби нашої країни. Крім того, повинен бути постійний перегляд профілів ризику на предмет їх ефективності і чи були досягнуті ті чи інші цілі щодо впровадження того чи іншого профілю, у випадку негативного результату, проблемні (неефективні) профілі ризику повинні оперативно скасовуватися, тобто процес перегляду ризиків має бути весь час у відповідності до реальних умов.

Ще одним напрямком покращення процесу управління ризиками, є застосування інформації про об'єкти можливих митних правопорушень від різноманітних органів управління у державі, правоохоронних, митних та податкових органів інших країн, міжнародних організацій. Це може сприяти як виявленню так і попередженню (запобіганню) виникнення митних ризиків, що на наш погляд є дієвим інструментом у митному контролі, поряд вже з діями, які приймаються митними органами по факту здійснення митного злочину.

Важливим є можливість у випадку до вже визначених обсягів і форм митного контролю за результатами АСУР, вносити зміни (додати) у перелік митних формальностей і проведення повторного проведення контролю, при необхідності з залученням засобів фото, відео фіксації на будь якому етапі здійснення контролю, що буде сприяти підвищенню ефективності процесу.

Коли ми говоримо про використання зарубіжного досвіду, то і як Нідерландах, в Україні є практика і ми вважаємо, що вона повинна розвиватися і вдосконалюватися, щодо попереднього аналізу ризиків, який відбувається ще до перетину товарів та транспортних засобів митного кордону, на підставі різноманітної попередньої інформації, що дозволяє пришвидшити виконання ряду митних формальностей вже безпосередньо у пунктах пропуску.

Вже як підсумковий етап управління ризиками можна розглядати ефективне застосування митного пост – аудиту, тобто контролю який здійснюється після випуску товарів і роль АСУР у цьому процесі важко переоцінити, оскільки саме з її допомогою визначається обсяги пост – аудиту і формується список митних формальностей. Відмітимо, що митний пост – аудит базується на найкращих західних методиках, де він широко застосовується.

Важливим для бізнесу є продовження практики митних органів щодо використання в АСУР суб'єктоорієнтованих підходів, тобто у залежності від характеристики того чи іншого суб'єкта бізнесу, а зрозуміло, що вони відрізняються між собою по багатьох критеріях і нема абсолютно однакових, здійснюється автоматизований їх розподіл і відповідно до цього вже визначається обсяг та форми митного контролю того чи іншого суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.

Можна погодитись з думкою вчених, щодо того, що у середньо – та довгостроковій перспективі, всі заходи щодо підвищення ефективності роботи системи управління ризиками, яка включає у себе як складову і селективність ризиків, мають за мету «оптимізувати роботу посадових осіб митних органів з індикаторами і профілями ризику; підвищити ефективність здійснюваних заходів з мінімізації виявлених ризиків і профілактиці правопорушень,

здійснюваних посадовими особами митних органів; організувати аналітичну роботу в митних органах на якісно новому рівні; контролювати застосування елементів СУР з метою досягнення прогнозованих результатів; оперативно реагувати на негативні тенденції у сфері ЗЕД, а також на відхилення результатів діяльності митних органів, в рамках СУР, від прогнозних; створити баланс між сприянням розвитку міжнародній торгівлі та забезпеченням ефективності митного контролю; створить умови по стимулюванню і підтримці добросовісних і законослухняних учасників ЗЕД, скоротивши тим самим їх матеріальні та часові витрати» [33, с.114 - 115].

Таким чином, розгляд основних світових практик функціонування систем управління ризиками і врахування їх основних позитивних моментів у діяльності вітчизняних митних органів щодо застосування як системи управління ризиками, так і автоматизованої системи управління ризиками, дозволяє зробити висновок про те що, вони є основою митного контролю в Україні, його основним інструментом і принцип вибірковості, який є основою системи управління ризиками, дозволяє досягти балансу інтересів між державою і суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

## **ВИСНОВКИ ДО 3 РОЗДІЛУ**

Світовий досвід селекції митних ризиків свідчить про те, що вона є складовою системи управління ризиками, яка у свою чергу є основою ефективного митного контролю, який базується на принципі вибірковості. Незважаючи на деякі відмінності в організації системи управління ризиками, все ж є багато спільних рис, які характеризують цей процес, а саме: наявність спеціальної структури; профілі ризиків; індикатори ризиків; рівні ризиків; максимальна автоматизація; три (дво) рівнева система; попередження ризиків; нефіскальне спрямування.

Ці ж самі структурні елементи присутні і у вітчизняній системі управління ризиками, але у процесі для успішного її функціонування необхідно приділяти увагу таким напрямкам: попередження виникнення ризиків на основі різноманітної інформації від органів управління митними та податковими відносинами, включаючи і зарубіжні, правоохоронних органів, міжнародних організацій; вдосконалення індикаторів ризику, особлива увага повинна приділятися врахуванню регіональних аспектів і реаліям воєнного часу; можливість оперативного внесення змін у профілі ризиків; суб'єктоорієнтований підхід; попередній аналіз ризиків ще до перетину митного кордону товарів і транспортних засобів; необхідність митного пост – аудиту.

## ВИСНОВКИ

1. Ризики є категорією, яка складна у розумінні внаслідок своєї масштабності та розмаїтості: ризики присутні у всіх сферах людської діяльності і характеризуються невизначеністю, невпевненістю, можливістю втрат, недоодержанням доходів тощо. Вони можуть бути як об'єктивними (не залежать від волі і бажання суб'єкта), так і суб'єктивними (є можливість впливу на ризик з метою зменшення його негативного впливу); виникати як на етапі прийняття якогось управлінського рішення, так і на етапі його реалізації; за масштабами – від локальних до міжнародних; внутрішніми і зовнішніми; систематичними і специфічними, які є більш складними внаслідок нетипових характеристик; мінімально допустимими і до неприпустимих, у залежності від важливості тих чи інших сфер виникнення і реагування на них держави; у підприємницькій діяльності – фінансові, юридичні, комерційні тощо.
2. У зв'язку з тим, що ризики мають вплив на всі сфери суспільства, то одними з найбільш складних як по масштабах розповсюдження, так і проблемах щодо їх вирішення, є митні ризики, які як прийнято вважати виникають внаслідок порушення митного законодавства. Саме великі об'єми зовнішньоекономічних операцій суб'єктів бізнесу, велика географія зв'язків із закордонними партнерами, специфіка перетину кордону товарами і транспортними засобами, які є об'єктами ризиків, втрата митних надходжень, і спричиняє ту особливу увагу, яка приділяється попередженню та протидії митними ризикам. Важливим є ефективне управління ними, на що спрямована діюча у країні система управління і аналізу ризиками, яка існує як в автоматизованій (АСУР), так і у неавтоматизованій формі і головним суб'єктом виступає Державна митна служба України, як на центральному, так і на місцевому рівнях. Саме за допомогою цієї системи, яка існує на трьох рівнях, а саме центральному, тактичному і оперативному, визначається обсяг та форми

митного контролю і здійснюється це на основі випадкового відбору, що дозволяє не застосовувати стовідсотковий контроль на кордоні і в свою чергу це сприяє зниженню трудомісткості контрольних процесів, їх мінімізації, зменшенню впливу людського фактору. Основними інструментами, які застосовуються у системі управління та аналізу ризиками є профілі та індикатори ризику, таргетинг, орієнтування, перелік митних формальностей, методичні рекомендації щодо її застосування

3. Система управління ризиками, яка є основою побудови митного контролю за кордоном, побудована на врахуванні принципу вибірковості. Незважаючи на відмінності у митних системах країн, зазвичай інструментами, які найбільш часто використовують при функціонуванні системи управління ризиками є: індикатори ризиків; профілі ризиків; коефіцієнти рівня ризиків, митний пост - аудит. Часто зустрічається практика попереднього аналізу інформації про ті чи інші операції суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності ще до перетину митного кордону, що дозволяє визначити можливі ризики, форми і методи митного контролю, скоротити час і людські ресурси на вже безпосереднє проведення контролю під час перетину кордону товарами та транспортними засобами. Характерною особливістю є застосування автоматизація всіх контрольних процесів, застосування сучасних ІТ – технологій, використання інформації від всіх зацікавлених структур, у тому числі від правоохоронних органів. Саме нефіскальне спрямування зарубіжних систем управління ризиками і відрізняє їх від української практики, де саме фіскальна складова є головною.

4. Вітчизняна система управління ризиками базується як і закордоном на принципі вибірковості, що дозволяє не застосовувати стопроцентне охоплення контрольними діями операцій суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Це сприяє встановленню більш партнерських відносин між державою і платниками податків, зменшити трудоємність митного

контролю, його обсяги. Система управління ризиками в Україні функціонує як в автоматизованому (АСУР), так і неавтоматизованому режимі (СУР) і основною її рисою є все таки фіскальна спрямованість, що в умовах тотального дефіциту фінансових ресурсів в умовах війни є виправданим, на відміну від нефіскальної спрямованості митного контролю за кордоном. Основними складовими є індикатори ризиків; встановлення рівнів ризиків; профілі ризиків; опитування; суб'єктоспрямованість; попередній аналіз операцій суб'єктів бізнесу; можливість внесення змін до індикаторів та профілів ризику із врахуванням регіональних особливостей; формування аналітичної бази на основі обміну інформацією з різноманітними державними органами, причому не обов'язково контролюючими, міжнародними організаціями тощо.

5. В Україні чітко прослідковується спрямованість митного контролю на проведення заходів репресивних заходів у вигляді різноманітних перевірок щодо суб'єктів бізнесу, не приділяючи великої уваги щодо превентивних заходів (консультації, опитування бізнесу тощо), тому результати такого контролю видно наглядно у донарахованих і сплачених сумах. Про низьку якість митного контролю свідчить той факт, що існує велика різниця між сумами донарахованих і сплачених до бюджету податків і яка може бути викликана такими чинниками як низька кваліфікація працівників митних органів, корупція як на митниці, так і у судах і зрозуміло що і у середовищі бізнесу. Саме показник сплачених штрафів до бюджету донарахованих податків суб'єктам бізнесу за результатами митного контролю і є основним його показником ефективності, а не кількість виявлених порушень, переданих справ до суду тощо. При застосуванні принципу селективності, необхідно виходити з якісного відбору об'єктів контролю, під чим розуміється глибокий аналіз того чи іншого виду діяльності, значення для економіки, можливість реально вплинути на його діяльність у випадку митного правопорушення тощо.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

## REFERENCES

- 1.
2. Бондаренко Є., Угрин В., Шевчук А. Ефективність роботи митних органів України в умовах воєнного стану. *Економічний аналіз*. 2022. Том.32.№3.С.171-182. URL: <http://dx.doi.org/10/35774/econa2022.03/171>
3. Бондаренко Є.П, Угрин В.В., Кекіш І.П. Пріоритети забезпечення митної безпеки держави у період воєнного часу та післявоєнного відновлення України. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип.45. URL: <http://economyandsociaty.in.ua/index.php/journal/article/view/2000>
4. Брехов С. Розвиток системи управління митними ризиками в контексті підвищення ефективності постмитного аудиту в Україні. *Економічний вісник. Серія фінанси, облік, оподаткування*. 2017. Вип.1. с.37 - 42.
5. Бугель Ю.В., Чекаловська Г.З. Управління ризиками в митній справі:сутність та теоретичні засади. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2020. Том 31 (70). № 4. С.109 – 118
6. Герчаківський С.Д. Митна справа. Навч. посіб. Тернопіль: Вектор. 2020. 316 с.
7. Годованець О.В., Кекіш І. П. Митний контроль та митне оформлення. Навч. посібник. Тернопіль: Вектор, 2016.776 с.
8. Гуцаленко Л. В., Марчук У. О., Фабіянська В. Ю. Митний пост-аудит: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2018. 388 с.
9. Донець Л.І. Економічні ризики та методи їх вимірювання: Навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури. 2006. 312 с.
- 10.Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних

- виробів. Затверджено рішенням Рахункової палати від 19.12.2023 № 30-2. URL: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2023/30-2\\_2023/Zvit\\_30-2\\_2023.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2023/30-2_2023/Zvit_30-2_2023.pdf)
- 11.Капітанець С.В. Запобігання та протидія митним правопорушенням: аналіз закордонного досвіду. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. № 26. Ч.І. С. 55-58.
- 12.Квеліашвілі І.М. Конвергенція митних принципів і стандартів в умовах євроінтеграції України: державноуправлінський аспект. *Публічне адміністрування: теорія та практика*. Вип. 1(21). 2019. С. 1-14.
- 13.Ковальова М. Л. Особливості системи управління митними ризиками: світовий та український досвід. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2021. Вип. 35. с.42 – 46.
- 14.Комаров О.В. Митний ризик як ключовий елемент механізму державного ризик-менеджменту в митній галузі. URL: [http://elib.bsu.by/bitstream/123456789/35594/1/savunova\\_2010\\_1\\_CA\\_issues](http://elib.bsu.by/bitstream/123456789/35594/1/savunova_2010_1_CA_issues).
- 15.Митна справа : підруч. / Крисоватий А. І., Герчаківський С. Д., Дем'янюк О. Б. та ін.; за ред. А. І. Крисоватого. Тернопіль: ВПЦ «Екон. думка ТНЕУ», 2014. 540 с.
- 16.Митний кодекс Європейського Співтовариства : Регламент, затверджений Європейським Парламентом і Радою (ЄС) від 23.04.2008 № 450. URL: <http://logisticsinfo.ru/wp-content/uploads/2012/11/EUcustoms Regulation.pdf>.
- 17.Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
- 18.Неліпович О.В. Нормативно-правове забезпечення управління митними ризиками в Україні. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics»*. №10. (2018). С.129-134. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua>
- 19.Офіційний сайт Державної митної служби України. URL: <https://customs.gov.ua/>

- 20.Петрук О.М., Костишин Ю.С. Механізм митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави. *Облік і фінанси*. 2020. № 2 (88). С. 93-102.
- 21.Подра О. П., Петришин Н. Я. Особливості управління ризиками у митній сфері. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку*. № 1 (7), 2022.  
[URL:https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2022/jun/28229/220373menedzhment-32-39.pdf](https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2022/jun/28229/220373menedzhment-32-39.pdf)
- 22.Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю. Наказ Міністерства фінансів України від 31 липня 2015 року № 684, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 серпня 2015 року за № 1021/27466 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 22 січня 2021 року № 32). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1021-15#Text>
- 23.Порядок розроблення профілів ризиків : Наказ Державної митної служби України № 1514 від 22.12.2010 (із відповідними змінами Наказу Держмитслужби № 22 від 11.01.2012). URL: [https://ips.ligazakon.net/document/view/МК120030?an=4&ed=2012\\_01\\_11](https://ips.ligazakon.net/document/view/МК120030?an=4&ed=2012_01_11).
- 24.Про внесення змін до Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю. Наказ Міністерства фінансів України від 24.06.2024. №305. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 26 червня 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0964-24#Text> за № 964/42309
- 25.Про внесення змін до Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю. Наказ Міністерства фінансів України від 22.01.2021.№32.Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 23

березня 2021 р. за №378/36000.

URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0378-21#Text>

- 26.Про затвердження Концепції створення, запровадження і розвитку системи аналізу та управління ризиками та Положення про систему аналізу й селекції факторів ризику при визначенні окремих форм митного контролю : Наказ Держмитслужби України від 27.05.2005 № 435. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0435342-05>.
- 27.Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю. Наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015 р. № 684. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1021-15#Text>
- 28.Про затвердження Порядку розроблення профілів ризику : Наказ Державної митної служби України від 24.05.2012 № 597. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v1514342-10>.
- 29.Про затвердження Порядку розроблення профілів ризику. Наказ Держмитслужби від 22.12.2010 р. № 1514 (у редакції наказу Держмитслужби від 11.01.2012 р. № 22.) URL: [https://zakononline.com.ua/documents/show/398880\\_722735](https://zakononline.com.ua/documents/show/398880_722735)
- 30.Про Митний тариф України. Закон України № 674 – IX від 01.07.2021 року URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584-18#Text>
- 31.Про розвиток системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 року. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 року №978 – р. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/978-2017-%D1%80#Text>
- 32.Разумей Г. Ю., Разумей М. М. Аналіз ризиків у митній справі : навчальний посібник. Дніпро : Університет митної справи та фінансів. 2017. 245 с.

- 33.Разумей Г.А. Розвиток механізмів електронного управління митними ризиками. Публічне управління та митне адміністрування. 2019. № 3 (22). С.267 – 277.
- 34.Система управління ризиками в державній митній справі України : монографія / за заг. ред. О.А. Фрадинського. Хмельницький : НДІ ФП УДФСУ, 2019. 228 с.
- 35.Система управління ризиками в державній митній справі України: монографія / за заг. ред. О. А. Фрадинського. Хмельницький: Науково-дослідний центр митної справи НДІ ФП УДФСУ. 2019. 228 с. URL:<https://irlykhuml.univer.km.ua/server/api/core/bitstreams/db359e6d-99e6-4094-b1a7-77df8997ef9c/content>
- 36.Стратегія розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 978-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/978-2017-%D1%80>.
- 37.Сучасні виклики забезпечення митної безпеки в Україні: монографія/за заг. наук. ред. А.І.Крисоватого. Тернопіль: Університетська думка, 2020.414 с.
- 38.Товт В.М. Сутність та особливості здійснення митного контролю. Ефективність державного управління. вип. 1 (58). ч. 1.2019. С.133-142
- 39.Управління ризиками в митній справі: зарубіжний досвід та вітчизняна практика : монографія / за заг. ред. І.Г. Бережнюка. Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2014. 288 с.
- 40.Федоришина Л.М. Митні ризики: підходи до трактування та класифікації. Східна Європа; економіка,бізнес та управління. 2019. Вип. 3 (20). С.127-135.
- 41.Хома В.О., Царенко В.І. Актуальні проблеми удосконалення системи протидії митним правопорушенням: монографія. Хмельницький: Науково-дослідний центр митної справи Науково-дослідного інституту

фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України.  
ФОП Мельник А.А., 2018. 194 с.

---