

УДК 339.543:338.2

№ держреєстрації 0118U003628

Інв. № _____

Міністерство фінансів України
Університет державної фіскальної служби України
вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська обл., 08205
тел. +38 (04597) 60294,
e-mail: 11.02@nusta.edu.ua

ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з наукової роботи
Університету ДФС України
докт. юрид. наук, доцент

_____ О. В. Драган

«__» _____ 2021 р.

М.П.

ЗВІТ ПРО НАУКОВО-ДОСЛІДНУ РОБОТУ

**РОЗВИТОК МИТНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ
ЕКОНОМІЧНОЇ ФУНКЦІЇ ДЕРЖАВИ**
(остаточний)

Науковий керівник,
Завідувач кафедри митної справи,
докт. екон. наук, професор

_____ О. П. Гребельник

«__» _____ 2021 р.

2021

Рукопис закінчено 21 травня 2021 р.

Результати роботи розглянуто Вченою радою Університету ДФС
України, протокол від «__» _____ 2021 р.

Учений секретар _____ О. А. Ярова

СПИСОК АВТОРІВ

Керівник ННТР, завідувач кафедри митної справи, докт. екон. наук, професор	_____ 2021 «__»_____	О. П. Гребельник (вступ; підрозділи 1.1, 1.2; 1.3, 1.4; висновки; заг. ред.)
Відповідальний виконавець ННТР, доцент кафедри митної справи, канд. екон. наук, доцент	_____ 2021 «__»_____	О. Є. Сушкова (реферат; вступ; підрозділи 4.1, 4.2; висновки)
Виконавці: професор кафедри митної справи, докт. екон. наук, професор	_____ 2021 «__»_____	П. В. Пашко (підрозділ 2.1; 2.2; 2.3; висновки)
в.о. директора ННІ економіки, оподаткування та митної справи, професор кафедри митної справи, докт. екон. наук, професор	_____ 2021 «__»_____	С. В. Шевчук (підрозділ 2.1; 2.2; 2.3; висновки)
доцент кафедри митної справи, канд. екон. наук, доцент	_____ 2021 «__»_____	Т. В. Микитенко (підрозділи 6.1; 6.2, 6.3; висновки)
доцент кафедри митної справи, канд. екон. наук, доцент	_____ 2021 «__»_____	О. В. Сторожук (підрозділи 5.1; 5.2; висновки)
доцент кафедри митної справи, канд. екон. наук	_____ 2021 «__»_____	А. В. Ємець (підрозділ 3.1; 3.2; 4.1; 4.2; висновки)
старший викладач кафедри митної справи	_____ 2021 «__»_____	В. В. Борса (підрозділ 3.3; висновки)
старший викладач кафедри митної справи	_____ 2021 «__»_____	М. О. Лепеха (підрозділ 5.3; висновки)
завідувач навчальної лабораторії	_____ 2021 «__»_____	М.А. Іщук (підрозділ 6.4; висновки)

Співвиконавці: здобувач вищої освіти за другим (магістерським) рівнем Бондаренко І. В.; здобувач вищої освіти за другим (магістерським) рівнем Курманчук Ю. А.; здобувач вищої освіти за другим (магістерським) рівнем Лещенко Р. О.; здобувач вищої освіти за другим (магістерським) рівнем Могильська М. О.; здобувач вищої освіти за другим (магістерським) рівнем Могульська Т. Ю.; здобувач вищої освіти за другим (магістерським) рівнем Сабелькіна К. Ю.; здобувач вищої освіти за другим (магістерським) рівнем Смокова О. О.; здобувач вищої освіти за другим (магістерським) рівнем Цегольник Ю. О.; здобувач вищої освіти за першим (бакалаврським) рівнем Мельник Л. В.

РЕФЕРАТ

Звіт про НДР: осн. текст 317 с.; 15 табл.; 19 рис.; 169 літ. джерел.
МИТНА ПОЛІТИКА, МИТНА СПРАВА, МИТНИЙ КОНТРОЛЬ, МИТНІ ОРГАНИ, МИТНЕ ОПОДАТКУВАННЯ, МИТНИЙ ПОСТ-АУДИТ

Об'єкт дослідження – митна політика України як вагомий чинник становлення й стабілізації та структурної перебудови економіки, забезпечення захисту національних інтересів країни та створення належних умов для реалізації економічного потенціалу України на європейському та світовому ринках.

Мета дослідження – дослідити теоретичні та організаційно-методичні аспекти формування митної політики України в контексті інтеграційних процесів та розробити науково-практичні рекомендації трансформації методів її реалізації з метою забезпечення захисту національних інтересів країни та створення належних умов для реалізації економічного потенціалу України на європейському та світовому ринках.

Методи дослідження – історико-логічного (для проведення оцінки та узагальнення існуючої міжнародної практики у митній справі та підходів до здійснення митного контролю); екстраполяції (при визначенні можливості імплементації наявного світового досвіду у вітчизняну практику здійснення митної справи); систематизації (при узагальненні нормативної бази, наукової літератури за темою дослідження); логічного узагальнення (при формуванні висновків та рекомендацій щодо трансформації методів реалізації митної політики України з метою забезпечення захисту національних інтересів країни); формально-логічного (для виявлення особливостей та недоліків законодавства, що регулює суспільні відносини у сфері митної справи в Україні з метою внесення змін, що сприятимуть підвищенню її ефективності); економіко-статистичного та сценарного (при оцінці очікуваних ефектів від реалізації запропонованих під час здійснення наукового пошуку новацій); графічного й табличного методів візуалізації.

Проаналізовано міжнародні стандарти у сфері митної справи та визначено основні тенденції розвитку підходів до здійснення митного контролю та оформлення. Сформовано пропозиції щодо удосконалення процедур митного контролю в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Окреслено ключові засади та напрями розвитку діяльності спеціальних підрозділів митних органів, що забезпечують здійснення митного контролю та оформлення в Україні. Запропоновано заходи щодо вдосконалення митного оподаткування операцій зовнішньоекономічної діяльності та адміністрування митних платежів в Україні як одного з ключових важелів впливу держави на розвиток економіки країни. Надано пропозиції щодо підвищенню ефективності організації та проведення митного пост-аудиту в Україні, що нададуть можливість зосередитися на найбільш ризикованих операціях, досягти спрощення та пришвидшення митного оформлення для сумлінних суб'єктів ЗЕД.

Упровадження результатів НДР в практичну діяльність Державної митної служби України сприятиме наближенню процедур здійснення митного контролю та оформлення, системи адміністрування митних платежів до міжнародних стандартів та сталого зарубіжного досвіду.

ЗМІСТ

Перелік скорочень, умовних позначок	6
Вступ	7
1. МИТНА ПОЛІТИКА В КОНТЕКСТІ СТАНОВЛЕННЯ УКРАЇНСЬКОЇ ДЕРЖАВНОСТІ.....	14
1.1 Формування організаційно-правових основ митних відносин в Україні	14
1.2 Протекціоністська направленість митної політики на другому етапі розвитку.....	26
1.3 Уніфікація системи митно-тарифного регулювання відповідно до вимог міжнародного законодавства	14
1.4 Фіскалізація митних відносин в умовах політичної нестабільності.....	26
2. СУЧАСНА ПАРАДИГМА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МИТНОЇ БЕЗПЕКИ ТА МИТНИХ ІНТЕРЕСІВ В РАМКАХ ПРОВАДЖЕННЯ МИТНОЇ ПОЛІТИКИ	48
2.1 Митна безпека та митні інтереси: понятійно-категоріальний вимір та сутнісно-цільова ідентифікації	48
2.2 Інструменти, важелі та механізми державного регулювання забезпечення митної безпеки та митних інтересів	58
2.3 Концептуалізація підходів забезпечення митної безпеки та митних інтересів з позицій регулятивного впливу держави	69
3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МИТНОГО КОНТРОЛЮ З УРАХУВАННЯМ ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ.....	78
3.1 Рамкові стандарти безпеки та полегшення торгівлі ВМО як основний інструментарій розвитку митного контролю	78
3.2 Концепції АЕО та ЄВ – складові інформаційної форми митного контролю в контексті покращення стану митної безпеки держави.....	100
3.3 Особливості проведення митного контролю об’єктів інтелектуальної власності з урахуванням регламентів та практики ЄСО Ошибка! Закладка не определена.	
4. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СПЕЦІАЛЬНИХ ПІДРОЗДІЛІВ МИТНИХ ОРГАНІВ, ЩО ЗАБЕЗПЕЧУЮТЬ ЗДІЙСНЕННЯ МИТНОГО КОНТРОЛЮ ТА ОФОРМЛЕННЯ В УКРАЇНІ.....	48
4.1 Оцінка сучасного стану і практики проведення митних експертиз в Україні	48
4.2 Напрями вдосконалення порядку проведення митних експертиз в Україні у світлі пріоритетів держави та передового міжнародного	

досвіду	58
5. МИТНЕ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ЗОВНІШНЬО-ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ЯК ВАЖІЛЬ ВПЛИВУ ДЕРЖАВИ НА РОЗВИТОК ЕКОНОМІКИ КРАЇНИ	48
5.1 Проблеми адміністрування митних платежів в Україні	48
5.2 Модернізація системи адміністрування митних платежів в умовах інтеграційних процесів	58
5.3 Впровадження механізму регулювання вуглецевого кордону, як інструменту вирівнювання цін на викиди двоокису вуглецю.....	69
6. РОЗВИТОК ПОСТ-МИТНОГО АУДИТУ ЯК ІНСТРУМЕНТУ РЕАЛІЗАЦІЇ МИТНОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ	48
6.1 Теоретико-методологічні засади формування пост-митного аудиту ...	48
6.2 Метод і форма митного контролю: проблеми категорій	258
6.3 Моделювання методичних підходів до здійснення пост-митного аудиту за діяльністю господарюючих суб'єктів зовнішньо-економічної діяльності	69
6.4 Роль пост-митного аудиту в детінізації економіки країни	269
Висновки.....	146
Перелік джерел посилання.....	299

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ, УМОВНИХ ПОЗНАК

- АЕО** – авторизований економічний оператор
- ВМО** – Всесвітня Митна Організація
- ДМС України** – Державна митна служба України;
- ДФС України** – Державна фіскальна служба України;
- ЗЕД** – зовнішньоекономічна діяльність
- ЗУ** – Закон України;
- КМ України** – Кабінет Міністрів України;
- МК України** – Митний кодекс України;
- НДР** – науково-дослідна робота
- ПДВ** – податок на додану вартість
- ПІВ** – право інтелектуальної власності
- ПМА** – пост-митний аудит
- РС ВМО** – Рамкові стандарти Всесвітньої Митної Організації
- СЛЕД** – Спеціалізована лабораторія з питань досліджень та експертиз
- СОТ** – Світова Організація Торгівлі
- УКТ ЗЕД** – Український класифікатор товарів зовнішньоекономічної діяльності

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Глобальна економічна інтеграція змінила характер міжнародних економічних відносин, який виявляється насамперед у зростанні взаємодії економічних політик окремих держав та їх взаємозалежності. При формуванні ефективної економічної системи господарювання особливу роль відіграють зовнішньоекономічні відносини – вони стають одним з визначальних факторів економічного зростання. Акценти зовнішньоторговельної політики зміщуються у бік національних економік, що потребує докорінного реформування внутрішньої економіки з урахуванням тенденцій світогосподарського розвитку.

Сучасний етап ринкової трансформації економіки України передбачає, насамперед, розбудову таких елементів економічної системи, які, з одного боку, здатні забезпечувати рівні умови для здійснення господарської діяльності для усіх суб'єктів підприємницької діяльності, а з іншого – слугують інструментами державного впливу на загальну ситуацію в країні.

Це повною мірою стосується формування митної політики держави. Для України теоретичне дослідження проблем становлення митної політики має особливу актуальність. Це, по-перше, пояснюється тим, що даний процес переплітається з докорінним реформуванням відносин власності у економічній системі, а по-друге, це формування відбувається на тлі загальної довготривалої економічної кризи.

Обраний стратегічний курс України на євроінтеграцію вимагає обумовлює основні завдання та методи митної політики України. Так, підписання Угоди про асоціацію між Євросоюзом і Україною наряду з практичними питаннями інтеграції актуалізує питання запровадження європейських стандартів та принципів у митній сфері. Але при цьому важливими аспектами залишається захист інтересів і забезпечення національної безпеки країни та створення належних умов для реалізації економічного потенціалу України на європейському та світовому ринках.

Митна справа є складовою діяльності держави у зовнішньополітичній та економічній сферах, а митна політика повинна визначати напрями цієї діяльності. Ця державна діяльність здійснюється шляхом цілеспрямованого впливу на суспільні відносини в митній сфері і спрямована на виконання покладених на державу конкретних завдань або функцій з метою забезпечення динамічного соціального-економічного розвитку країни. Отже, визначальне місце у подоланні внутрішніх дисбалансів європейської інтеграції України займає побудова адекватної митної політики держави, яка б дозволила мінімізувати ризики у сфері зовнішньоекономічних відносин. Все це змінює цілі і завдання митної політики України в сучасних умовах.

Тому визначення концепції трансформації сучасної митної політики України відповідно до таких викликів сьогодення є актуальним, а, відповідно, формування сучасної системи митного контролю та оформлення із застосуванням новітніх інформаційних технологій, побудова ефективної системи митного оподаткування та адміністрування, розвиток пост-митного аудиту буде сприяти збільшенню загального рівня зовнішньоекономічної активності в Україні та реалізації переваг міжнародного поділу праці, що є важливим в умовах сучасного глобалізованого світу.

Стан та рівень розробки наукової проблеми. Практичні проблеми регулювання міжнародних економічних відносин за допомогою митно-тарифної політики знайшли відображення у світовій економічній теорії. Перші спроби осмислення та обґрунтування доцільності застосування митно-тарифних регуляторів як заходів впливу на зовнішньоекономічні зв'язки були здійснені у працях меркантилістів, засновників класичної економічної теорії А.Сміта та Д. Рікардо, представників неокласичної теорії міжнародної торгівлі Дж.Ст.Мілля, А.Маршалла, Ф.Еджворта та дослідників державної економічної політики Дж. Кейнса, В. Ойкена, Я.Тінбергена. Вагомий внесок у дослідження ролі митної системи та її використання в зовнішньоекономічній політиці держави зробили відомі вчені Е.Хекшер, Б.Олін, В.Столпер, П.Самуелсон,

В.Леонт'єв, Р.Болдвін, Б.Джагдіш, П.Ліндерт, П.Кругман, М.Обстфельд, М.Корден, Дж.Вінер, А.Гамільтон, Ф.Ліст, Ф.Рут, Г.Флемм.

Окремі аспекти щодо використання інструментів митно-тарифної політики в умовах трансформування економічної системи розглядаються у наукових працях українських авторів: В.Андрійчука, В.Будкіна, І.Бережнюка, А.Гальчинського, В.Гейця, Б.Кормич, С.Ківалова, Д.Лук'яненка, В.Мартинюка, В.Науменка, В.Сіденка, К.Сандровського, С.Терещенка, П.Пашка, О.Поручника, А.Румянцева, В.Рокочої, О.Рогача, А.Філіпенка, О.Шниркова, та ін.

Проте зазначена проблема у вітчизняній економічній теорії залишається недостатньо розробленою. В українській економічній літературі практично відсутні роботи, в яких би досліджувалася митно-тарифні відносини як інтегрована система економічного регулювання орієнтована на загальноцивілізаційні параметри, критерії та детермінанти.

Відсутність теоретичного підґрунтя функціонування митно-тарифної політики країни зумовлює виникнення на практиці цілого ряду суперечностей, які гальмують даний процес. Традиційний підхід до регулювання зовнішньоекономічної діяльності як до проблеми захисту власного товаровиробника вже не відповідає сучасним вимогам. Інша проблема, яка негативно впливає на функціонування митно-тарифної системи, полягає у невизначеності та нечіткості окремих економічних категорій у сфері митно-тарифних відносин.

Метою дослідження визначено дослідити теоретичні та організаційно-методичні аспекти формування митної політики України в контексті інтеграційних процесів та розробити науково-практичні рекомендації трансформації методів її реалізації з метою забезпечення захисту національних інтересів країни та створення належних умов для реалізації економічного потенціалу України на європейському та світовому ринках.

Досягнення даної мети супроводжується вирішенням наступних завдань:

– визначити особливості реалізації митної політики у вітчизняній та зарубіжній практиці, зокрема в країнах ЄС;

- сформуувати теоретико-методологічні основи реалізації митної політики країни за умов активізації інтеграційних процесів;
- розробити оптимальну модель митно-тарифної політики в контексті економічної безпеки України;
- підготувати пропозиції щодо впровадження сучасних методів та інструментів митного контролю та оформлення в національну практику;
- сформуувати ефективну систему митного оподаткування операцій ЗЕД та адміністрування митних платежів в Україні в контексті євроінтеграційних процесів;
- розробити науково-практичні рекомендації щодо розвитку системи здійснення пост-митного аудиту в Україні.

Об'єктом дослідження є митна політика України як вагомий чинник становлення й стабілізації та структурної перебудови економіки, забезпечення захисту національних інтересів країни та створення належних умов для реалізації економічного потенціалу України на європейському та світовому ринках.

Предметом дослідження є теоретичні та організаційно-методичні аспекти формування митної політики України в контексті реалізації економічної функції держави.

Методи наукового дослідження. Методологічною основою виконання дослідження стало використання сукупності загальнонаукових та спеціальних методів дослідження: історико-логічного (для проведення оцінки та узагальнення існуючої міжнародної практики у митній справі та підходів до здійснення митного контролю); екстраполяції (при визначенні можливості імплементації наявного світового досвіду у вітчизняну практику здійснення митної справи); систематизації (при узагальненні нормативної бази, наукової літератури за темою дослідження); логічного узагальнення (при формуванні висновків та рекомендацій щодо трансформації методів реалізації митної політики України з метою забезпечення захисту національних інтересів країни); формально-логічного (для виявлення особливостей та недоліків законодавства,

що регулює суспільні відносини у сфері митної справи в Україні з метою внесення змін, що сприятимуть підвищенню її ефективності); економіко-статистичного та сценарного (при оцінці очікуваних ефектів від реалізації запропонованих під час здійснення наукового пошуку новацій); графічного й табличного методів візуалізації.

Дослідження виконувалося шляхом поєднання та вивчення міжнародної практики у визначеній предметній сфері, узагальнення та систематизації законодавчих норм та існуючих проблем реалізації митної політики в Україні, формування концептуальних основ здійснення митного контролю та оформлення, а також формування алгоритму митного пост-аудиту із визначенням окремих заходів, що забезпечують належний рівень митної безпеки країни. Така структура дослідження є перспективною, про що свідчить досвід попередніх досліджень. У свою чергу, запропонована логіка проведення дослідження надає змогу формувати результати, які матимуть як наукову, так і практичну цінність для ДМС України.

Інформаційною базою наукового дослідження є монографічні видання, статті, аналітичні матеріали вітчизняних і зарубіжних науковців та практиків, законодавчі та підзаконні нормативно-правові акти з питань митної справи, формування та реалізації митної політики.

Наукова новизна та значимість отриманих наукових результатів. Наукова новизна даного дослідження вбачається в узагальненні нових теоретичних поглядів щодо визначення принципів і засад реалізації митної політики України та розробці методичних рекомендацій щодо запровадження сучасних практик здійснення митного контролю. Обраний стратегічний курс України на євроінтеграцію обумовлює основні завдання та методи митної політики України, зокрема, запровадження європейських стандартів та принципів у митній сфері, забезпечення захисту інтересів і національної безпеки країни, побудова адекватної митної політики держави, яка б дозволила мінімізувати ризики у сфері зовнішньоекономічних відносин, створення належних умов для реалізації економічного потенціалу України на

європейському та світовому ринках. Тому теоретичні розробки, спрямовані на вирішення проблем розбудови системи інструментарію реалізації митної політики держави, формування сучасної системи митного контролю та оформлення із застосуванням новітніх інформаційних технологій, побудови ефективної системи митного оподаткування та адміністрування митних платежів в Україні, розвитку системи пост-митного аудиту в контексті забезпечення економічної безпеки країни.

Практична значущість теми дослідження та можливі напрями впровадження його результатів. Практичне значення теми дослідження полягає у тому, що на підставі вивчення кращої світової та національної практики реалізації митної політики країни сформовано пропозиції (зміни і доповнення) до діючого митного законодавства щодо вдосконалення організації та проведення митного контролю та оформлення з урахуванням вимог міжнародних стандартів, побудови системи митного оподаткування та адміністрування. Зазначені результати досліджень впроваджені в навчальному процесі кафедри митної справи Університету державної фіскальної служби України. Результати НДР можуть бути застосовані в діяльності Державної митної служби України при здійсненні митної справи, зокрема з метою вдосконалення процедур митного контролю та оформлення, системи адміністрування митних платежів з урахуванням міжнародних стандартів та сталого зарубіжного досвіду.

Використання результатів роботи в освітньому процесі. Теоретичні положення й окремі практичні напрацювання дослідження впровадженні у навчальний процес, зокрема при викладанні курсів «Митна справа», «Митна політика», «Митний контроль», «Управління митними ризиками», «Міжнародний митний постаудит», «Митна логістика» тощо, а також при проведенні тематичних науково-комунікативних заходів. Таке поєднання науки й навчального процесу сприятиме підвищенню якості підготовки фахівців, дозволить студентам отримувати якісно нові знання у сфері митної справи та ефективно реалізовувати їх на практиці в митних органах.

Апробація результатів дослідження. Результати НДР пройшли апробацію на науково-комунікативних заходах за тематикою дослідження.

Основні наукові публікації за тематикою ННТР. За результатами проведеної роботи авторським колективом опубліковано 91 наукову працю із загальних питань, що пов'язані із формування та реалізації митної політики України, зокрема: 2 монографії (Шевчук С.В.; колективна кафедри митної справи), прийнято участь у 10 колективних монографіях (Шевчук С.В., Сушкова О.Є., Ємець А.В., Лепеха М.О.), 2 підручника (Гребельник О.П.; Пашко П.В., Сушкова О.Є., Ємець А.В.), 3 навчальних посібника (Сушкова О.Є.; Гребельник О.П., Сторожук О.В.; Лепеха М.О.), 1 навчальний практикум (колектив кафедри митної справи); 6 статей в наукових журналах, що індексуються в Scopus (Пашко П.В., Сушкова О.Є.), 2 статті в наукових журналах, що індексуються в Web of Science (Пашко П.В., Шевчук С.В.), 29 статей у фахових виданнях, 36 статті в інших виданнях, 62 тези доповідей за результатами участі в роботі науково-комунікативних заходів.

РОЗДІЛ 1

МИТНА ПОЛІТИКА В КОНТЕКСТІ СТАНОВЛЕННЯ УКРАЇНСЬКОЇ ДЕРЖАВНОСТІ

1.1 Формування організаційно-правових основ митних відносин в Україні

На нашу думку, еволюцію митної політики України з моменту становлення держави можна розділити на п'ять етапів: перший етап (1991-1996) – формування організаційно-правових основ митно-тарифної політики України; другий етап (1997-2002) протекціоністський — це захист національного товаровиробника від іноземної конкуренції; третій етап (2002 – 2012 р.р.) уніфікація системи митно-тарифного регулювання відповідно до вимог міжнародного законодавства; четвертий етап (2013 — 2020) фіскальний, тобто наповнення державного бюджету за рахунок оподаткування зовнішньоекономічної діяльності та п'ятий етап (2021 — сьогодні) діджеталізація, створення цифрової митниці з метою автоматизації проходження митних процедур [1].

На першому етапі (1991-1996 р.р.) пріоритетною задачею стало закладення організаційно-правових основ митно-тарифної політики України. На наш погляд, це проявилось в першу чергу у закладенні підвалин законодавчої бази функціонування країни у сфері світогосподарських зв'язків. 3 серпня 1990 року Верховна Рада УРСР прийняла Закон УРСР "Про економічну самостійність Української РСР", в якому було задекларовано, поряд з набуттям суверенітету й економічної незалежності, намір розбулови власної фінансово-бюджетної, кредитної, банківської, грошової та митної системи.

24 травня 1991 р. постановою Кабінету Міністрів УРСР Управління державного митного контролю при Раді Міністрів УРСР було реорганізовано в Державний комітет митного контролю України. На той час уже функціонував Закон УРСР «Про зовнішньоекономічну діяльність», що передбачав

¹ Гребельник О.П. Митна справа. Підручник. – К: Центр учбової літератури. – 2017. – 400с.

положення самостійного здійснення Українською РСР митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності на своїй території та визначення митної політики Верховною Радою Української РСР. Крім цього в ньому знайшли своє відображення основні, загальні правові норми регулювання зовнішньоекономічних відносин.

Першим системним нормативним документом який визначив основні правові засади функціонування митно-тарифних відносин в Україні став Закон України “Про митну справу в Українській РСР” (25 червня, 1991 р.) – в ньому було зафіксовано нормативно-законодавчу основу організації митної справи в Україні та органи, що здійснюють загальне та безпосереднє управління митною справою, їх права та обов’язки.

В подальшому з прийняттям Закону України “Про державний кордон України” (4 листопада 1991 р.), Митного кодексу України (12 грудня 1991 р.), Закону України “Про Єдиний митний тариф” (5 лютого 1992 р.) було створено законодавчу платформу функціонування митної системи в державі [2].

Крім того, в зв’язку з виведенням митних органів з системи підпорядкування союзним управлінським структурам до інституціональної системи регулювання новоствореною державою Президентом України було підписано Указ №1 про утворення 11 грудня 1991 р. Державного митного комітету України.

На Комітет було покладено відповідальність за реалізацію митної політики України, забезпечення дотримання законодавства про митну справу, ефективне функціонування митної служби. Того ж року Митний комітет України налагодив службові контакти з усіма суміжними митними адміністраціями, а у листопаді 1992 р. Україну було прийнято до Всесвітньої митної організації на правах повноправного члена.

Приорітетним завданням Державного митного комітету України стало забезпечення в межах своєї компетенції економічної безпеки України. Комітет

² Мартинюк В.П. Фінансові аспекти розбудови митної системи в інтересах економічної безпеки України: монографія / В.П. Мартинюк – К. «Жондор», 2011. – 326 с.

став вищим органом єдиної державної митної системи, що включав у себе митниці та підпорядковані Комітету підприємства й організації.

Однією з головних проблем функціонування митної системи України стала наявність суттєвої диспропорції територіального розміщення митних органів у південно-західному та північно-східному регіонах. Якщо в першому випадку, близько 1402 км. Державного кордону забезпечувалось розгалуженою системою пунктів митного контролю та оформлення, хоча їх пропускна спроможність була розрахована на функціонування автархічної моделі економіки, то 4650 км. кордону з Росією, Білоруссю та Молдовою залишались відкритими з погляду митної безпеки.

В умовах значного збільшення чисельності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, підвищення обсягів як товаропотоку, так і пасажиропотоку однією з головних задач для держави стало формування ефективної митної політики країни. Її реалізація була можлива тільки за умови створення оптимально структуризованої, з чітким визначенням функціональних завдань митних органів ефективної митної системи (після розпаду Радянського Союзу митна система України отримала у спадок 25 митниць, 49 митних постів та особовий склад близько 2 тисяч осіб станом на 1991 рік).

Тому для реалізації поставлених завдань Держмитком у відповідності з наказом №73 від 08.04.92 р. реорганізував митні пости, які залишилися від СРСР, в митниці, а також створив 15 нових митниць (Луганська, Сумська, Харківська, Івано-Франківська, Краснолиманська, Рава-Руська, Рівненська, Рухівська, Бердянська та ін.) і 53 митні пости. Штатна чисельність митниць була встановлена від 30 (Бердянська і Краснолиманська митниці) до 190 одиниць (Рава-Руська митниця).

Крім того суттєвою проблемою стала не розвинутість внутрішньої митної інфраструктури, в першу чергу відсутність мережі внутрішніх митниць, що значною мірою стримувало процес активізації зовнішньоекономічної діяльності в країні. Тому, фактично за рік (з 1 січня 1992 р. до 1 січня 1993 р.) кількість митниць зросла з 26 до 52, митних постів – зі 111 до 225, а

чисельність працюючих у митних органах – з 3 997 до 6 131 осіб [³].

В наступному році додатково було створено ще 13 нових митниць та 20 митних постів, а чисельність штатних працівників митної служби зросла до 13 126 чоловік. Крім того в 1993 р. Указом Президента України було затверджено «Комплексну програму розбудови державного кордону України», якою було передбачено комплекс організаційних, правових і матеріально-технічних заходів з розвитку мережі пунктів перепуску через державний кордон.

В подальшому відповідно до Постанови КМУ від 08.07.94 р. були створені територіальні митні управління, які здійснювали безпосереднє керівництво митними установами, що знаходились на підконтрольній території: Дніпровська, Західна, Карпатська, Кримська, Південна, Південно-Східна, Східна, Центральна.

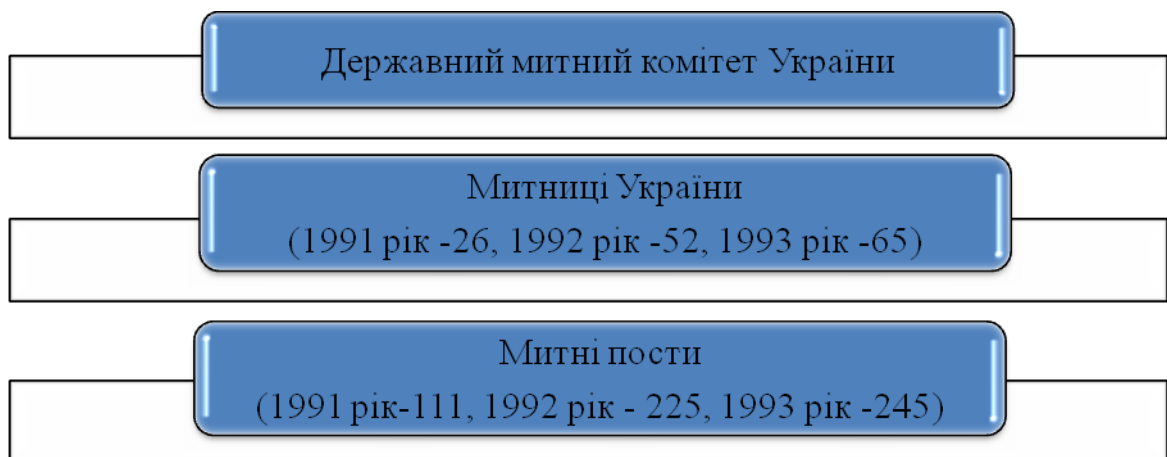


Рисунок 1.1 – Трьохрівнева структура на першому етапі формування митної системи України

Джерело: авторська розробка

Починаючи з 1994 р. у системі менеджменту митною справою відбулися суттєві зміни: постановою КМУ було створено 8 територіальних митних управлінь, кожному з яких підпорядковувалися від 5 до 15 митниць:

- Дніпровське – (об'єднувало митні установи Запорізької, Дніпропетровської та Кіровоградської областей);

³ Коцан Н. Н. Територіальна організація митної діяльності України : монографія / Н. Н. Коцан. – Луцьк : Вежа, 2005. – 384 с.

- Західне – (Волинська, Львівська, Рівненська та Тернопільська області);
- Карпатське – (Закарпатська, Івано-Франківська та Чернівецька області);
- Кримське – (Республіка Крим);
- Південне – (Миколаївська, Одеська й Херсонська області);
- Південно-Східне – (Донецька та Луганська області);
- Східне – (Сумська й Харківська області);
- Центральне – (Вінницька, Житомирська, Київська, Полтавська, Хмельницька, Черкаська й Чернігівська області та м. Київ) [4].

Було встановлено, що територіальні митні управління здійснюють безпосереднє керівництво митними установами, розташованими на відповідній території, є юридичними особами, мають самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку із зображенням Державного герба України і своїм найменуванням.

Відповідно до Типового Положення «Про Територіальне митне управління ДМК України», затвердженого наказом Держмиткому від 26.09.94 р. № 282, Територіальне митне управління здійснює комплексний контроль за дотриманням законодавства про митну справу і, у межах своєї компетенції, на території закріпленого за ним регіону забезпечує керівництво та координацію діяльності митниць, митних постів та інших митних установ.

Система управління митними органами через територіальні митні управління мала свою специфіку, на наш погляд, це була суто адміністративна надбудова яка безпосередньо не здійснювало митний контроль та оформлення. Окремі митниці залишалися митницями прямого підпорядкування та підпорядковувалися не територіальним митним управлінням, а безпосередньо Державному митному комітету України (Бориспільська).

Дана структура управління митною справою в Україні проіснувала трохи більше 2 років. За цей час кількість митниць зросла до 71, митних постів – до

⁴ Митна енциклопедія: У 3-х томах. Бережнюк І.Г., Гребельник О.П., Пашко П.В. та ін. - Наукове видання. Державний науково-дослідний інститут митної справи. Хмельницький. 2014. – 592 с.

269, а чисельність працюючих у митній системі збільшилася до 17 256 чоловік [5].

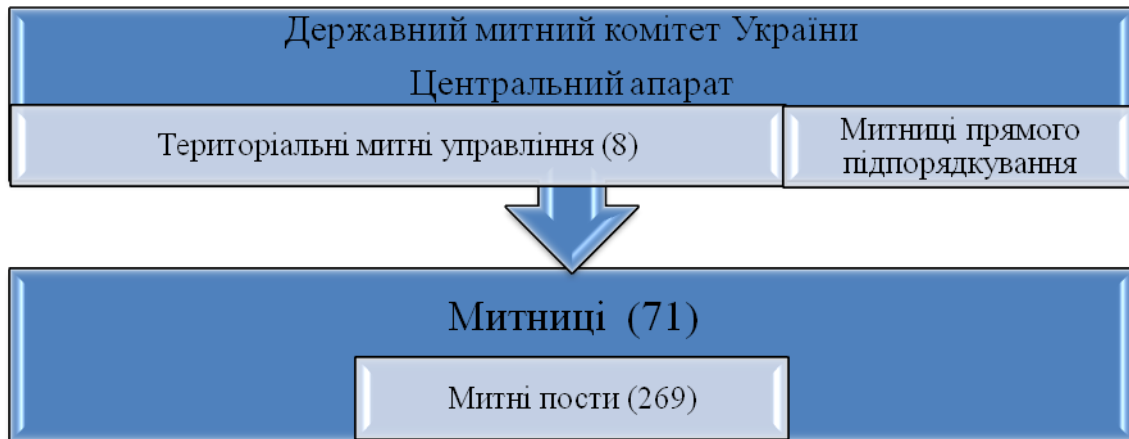


Рисунок 1.2 – Організаційна структура митної системи України (1994–1996 роки)

Джерело: авторська розробка

Слід зауважити, що з точки зору системи державного регулювання зовнішньоекономічних відносин в Україні, особливо в частині застосування митних регуляторів, відбулася зміна пріоритетів - головним став контроль держави за зовнішньоторговельною діяльністю, а не за переміщенням фізичних осіб, як було при централізовано-плановій системі господарювання.

І це дало свої результати - суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у 1992 році було спрямовано до державного бюджету близько 40 млрд. купоно-карбованців і 12,1 млн. інвалютних карбованців. Крім цього митними органами було порушено 262 кримінальні справи про контрабанду, за якими було вилучено 25 кг наркотиків, а також товари, валюту та цінності на загальну суму понад 12 млн. купоно-карбованців.

Було запроваджено досить жорсткий експортний і ліберальний імпорتنний режими, тобто відносно імпорту домінувала преференційна функція, тоді як справляння експортного мита мало суто фіскальну та протекціоністську спрямованість, що пов'язано з цілим рядом причин, але основною стала відсутність загальної концепції трансформування економічної системи з

⁵ Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти : монографія / І. Г. Бережнюк. – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2009. – 543 с.

командно-адміністративної моделі на ринкову.

Домінуючими причинами застосування лібералізації імпорту були наступні: по-перше, насичення споживчого ринку країни в умовах його незбалансованості; по-друге, досить широкий тиск з боку міжнародних фінансових та економічних організацій, які завжди зацікавлені в лібералізації особливо імпорту; по-третє, конкурентний фактор, сподівання на те, що продукція іноземного виробництва заставить національного виробника підвищити ефективність власного виробництва.

В Україні до початку 1993 року стосовно до ввезених на її територію товарів формально діяв Митний тариф СРСР, затверджений Постановою Ради Міністрів СРСР від 27 квітня 1981 року № 394. Митний тариф мав таку особливість: сировина, устаткування та обладнання не оподатковувались імпортним митом, тоді як продукти харчування та товари широкого вжитку попадали під дію мита.

Єдиний митний тариф України від 11 січня 1993 року у більшості тарифних позицій передбачав ставки від 0 до 10%. Незначна частина товарних позицій була об'єктом вищих ставок — 15-30%, і максимальний рівень митного оподаткування передбачався для алкогольних і тютюнових виробів — 50%. Для товарів з країн, які користувались режимом найбільшого сприяння, використовувалися тарифи 2-5% [6].

Позитивом політики лібералізації відносно імпорту стало зменшення дисбалансу між попитом і пропозицією на внутрішньому ринку, але при цьому спостерігалась негативна тенденція яка виявилась в неготовності більшості національних підприємств конкурувати з іноземними. Внаслідок чого ускладнювалась реалізація продукції, а отже втрата ринків збуту, в тому числі і внутрішнього, мав місце спад виробництва.

Основною причиною вибору жорсткої митно-тарифної політики відносно експорту стали диспропорції між внутрішніми та світовими цінами.

⁶ Пашко П.В., Бережнюк І.Г., Гребельник О.П. Митна політика та митна безпека. Монографія. Хмельницький: ПП Мельник А.А.2013.С.106-139.

Адміністративне регулювання цін привело до збереження значно нижчого їх рівня у порівнянні зі світовими, що стимулювало вивіз товарів з України і загострення проблеми дефіциту. Таким чином, цінова вилка давала змогу отримувати значні прибутки від продажу товарів на експорт.

Наповнення державного бюджету за рахунок валютної виручки та експортного мита привело до того, що практично більшість потенційних експортованих товарів попадали під дію вивізного мита, або нетарифних методів регулювання.

Впровадження даної системи митно-тарифного регулювання експорту було безперечно доцільним, але вкрай неефективним виявилось функціонування механізму нетарифного регулювання, особливо в частині розподілу квот, ліцензій, дозволів при експорті товарів. Створення складної процедурної системи отримання права на експорт товарів не тільки заклало основи тінізації економіки України, але й практично знищило початки конкурентного середовища, без якого не можливе функціонування ринку, як системи господарювання.

Оскільки співвідношення між цінами було на користь світових, то відбулася переорієнтація експортних поставок з ринку СНД на західні ринки.

Основним здобутком даного періоду стала кардинальна зміна ролі зовнішньоекономічного фактора в національній економіці. На відміну від пасивної ролі у централізовано-плановій моделі господарювання, він став активною рушійною силою стимулювання ринкових трансформаційних процесів.

Значними темпами зростали основні показники діяльності митної системи: сума сплаченого до бюджету мита та податку на додану вартість, кількість оформлених вантажних митних декларацій, кількість пропущених через кордон транспортних засобів (у 1995 р. їх число становило 15,5 млн.), в тому числі тих, що ввозилися громадянами на територію України.

Таким чином, радикально змінився і сам характер зовнішньоекономічної діяльності. З ліквідацією монополії держави на здійснення

зовнішньоекономічних операцій для більшості суб'єктів господарювання зовнішньоекономічна діяльність стала одним із видів господарської практики. При цьому реалізація економічних інтересів суб'єктів господарювання стала вирішальним фактором, який визначав стан у сфері зовнішньоекономічних відносин, оскільки основна частина доходів від даного виду діяльності почала концентруватися в розпорядженні не держави, а суб'єктів господарювання.

За умов посилення кризових явищ в економіці України, зовнішньоекономічні зв'язки сприяли вирішенню деяких поточних господарських завдань. Так, наприклад, для підприємств металургійного комплексу, хімічної та легкої промисловості зовнішньоекономічні зв'язки стали головним джерелом «виживання», яке забезпечило реалізацію незатребуваної внутрішнім ринком продукції. Крім цього, за рахунок імпорту стало можливе наповнення внутрішнього ринку товарами, які до цього вважалися дефіцитними.

Лібералізація зовнішньоекономічної діяльності створила потенційні можливості для подолання автаркічних перешкод і реальної інтеграції країни до світового економічного простору. Кон'юнктура і вимоги світових ринків стали важливим фактором, який став визначати цілі і пропорції відтворення, загальноекономічну ситуацію в країні.

В зв'язку із лібералізацією зовнішньоторговельного режиму створюється механізм тарифного та нетарифного регулювання, який спрямований на отримання податкових надходжень, тобто забезпечення в першу чергу суто фіскальної функції, а далі — на захист національного товаровиробника.

Це проявилось у підвищенні середніх ставок мита до 20% за пільговими ставками, а за повними до 30%, у скасуванні пільгового мита при імпортуванні продукції з країн СНД, підвищенні максимальних ставок до 300-350% (лікеро-горілчані вироби).

В зв'язку з тим, що ставки імпортного мита були в основному підвищені на товари споживання, тобто під дію митного тарифу попала незначна кількість номенклатури товарів, то середньозважена величина мита становила 11,9%, а

для країн, з якими Україна уклала угоди про вільну торгівлю — 6,3%. Але при цьому слід зауважити, що ступінь фактичного захисту певних товарів суттєво підвищували досить високі ставки акцизного збору на імпорتنу продукцію.

В той же час було закладено основи щодо проведення узгодженої митно-тарифної політики — це створення в 1994 році Митно-тарифної ради при Кабінеті Міністрів України і прийняття у 1994 році першої постанови щодо зміни ставок ввізного мита, яка на той час носила більше фіскальний характер, хоча й мала елементи протекціонізму.

З 1994 р. в Україні вперше почали діяти кількісні обмеження щодо імпорту. Було чітко визначено товари, які підлягають регулюванню нетарифними методами, а саме:

- товари, експорт яких підлягає і квотуванню, і ліцензуванню;
- товари, експорт яких підлягає тільки квотуванню;
- товари, імпорт яких підлягає і квотуванню, і ліцензуванню;
- товари, імпорт яких підлягає тільки ліцензуванню.

У травні 1994 р. було прийнято Указ Президента України "Про заходи щодо лібералізації експортної політики в Україні", відповідно до якого значно скоротився перелік товарів, що експортувались у режимі застосування нетарифних методів регулювання. Так, перелік товарів що підпадали під систему квотування, ліцензування було скорочено на 104 позиції. Даний нормативний документ (п.3) скасував інститут уповноважених організацій на експорт вугілля, аміаку, етилену, метанолу, мінеральних добрив, бензину і чорних металів, при цьому Міністерство зовнішньоекономічних зв'язків дістало можливість проводити аукціони щодо реалізації квот через Українську фондову біржу.

У 1995 р. було знято перелік товарів, імпорт яких попадав під режим квотування і ліцензування. Режим ліцензування товарів на імпорт поширювався на такі товарні групи, як шлак, хімічні засоби захисту рослин, фармацевтичні продукти, ветеринарні препарати, мінеральні добрива, косметичні препарати та засоби особистої гігієни. Було знято також і перелік товарів, експорт яких підлягає ліцензуванню, а кількість товарних позицій, що попали під режим

квотування і ліцензування, було значно скорочено. Даний режим залишився тільки на зернові культури, руди й концентрати дорогоцінних металів, дорогоцінне та напівдорогоцінне каміння, відходи та брухт чорних, кольорових та дорогоцінних металів [7].

Суттєве скорочення нетарифних заходів регулювання експортно-імпортних операцій було пов'язане з тим, що Україна почала активно залучати до своєї економіки кредити міжнародних економічних організацій (МВФ, Світовий банк, ЄБРР), а однією із умов отримання таких кредитів було звуження дії нетарифних інструментів регулювання зовнішньоторговельних операцій.

З метою подолання інфляції, стабілізації витрат на оплату критичного імпорту (зокрема нафти та газу) 12 серпня 1993 р. НБУ було прийняте рішення щодо фіксації обмінного курсу українського карбованця до долара США, німецької марки та російського рубля. Фіксація курсу супроводжувалася новими, жорсткішими умовами використання валютної виручки. А саме, рішенням від січня 1994 року 40 % надходжень іноземної валюти мали передаватися уряду через валютний тендер за офіційним курсом 12610 крб. за 1 дол. США, 10% - НБУ за курсом 25000 крб. за долар. Решта 50% експортних валютних надходжень могли зберігатися на валютних рахунках або продаватися винятково НБУ. Діяльність валютної біржі було призупинено. Таким чином на даному етапі відбулося відновлення державної валютної монополії .

Скасування експортних податків у даний період практично не змінило ситуацію в кращу сторону, оскільки основною перешкодою на шляху експорту стало впровадження політики «двох курсів»: високого (офіційного) та низького (ринкового). Встановлений для експортерів обов'язковий продаж половини їхньої валютної виручки за офіційним курсом зробив експорт товарів не вигідним.

⁷ Гребельник О.П. Основи зовнішньоекономічної діяльності. Підручник. 5-те вид., перероб. та допов. – Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. – 410 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 128). С.168.

Разом з тим слід зауважити, що протягом 1993-1996 років відбулася певна позитивна деформація у сфері зовнішньоекономічних відносин. Це проявилось в першу чергу у нарощуванні обсягів зовнішньоторговельних операцій, про що свідчать дані динаміки експортно-імпортних операцій протягом відповідного часу. Під впливом здійснюваної відносно ліберальної митно-тарифної політики зовнішньоторговельний оборот України стабільно зростав протягом 1993-1996 років у середньому на 17,3 відсотка щорічно і у 1996 році досяг свого найвищого рівня — майже 38 млрд. дол. США.

Крім цього, протягом зазначеного періоду спостерігається ще одна позитивна і дуже важлива для економіки України тенденція, а саме: випереджаючі темпи зростання експорту товарів і послуг над їх імпортом. Так протягом 1993-1996 року середньорічні темпи зростання експорту склали 20,7 відсотка, або 2,75 млрд. дол. США, у той час, як середньорічні темпи зростання імпорту становили лише 14,1 відсотка, або 2,05 млрд. дол. США. Тобто у середньому обсяг експорту щорічно зростав на 6,7 відсотка, або на 0,70 млрд. дол. США, більше ніж обсяг імпорту. Такий розвиток подій дозволив Україні у 1996 році вперше за роки незалежності досягти позитивного сальдо торгового балансу у розмірі 249,2 млн. дол. США.

Посилення протекціонізму в митно-тарифній політиці поєднувалося із заходами щодо приведення даної системи до вимог ГАТТ/СОТ у зв'язку з переговорним процесом щодо приєднання України до цих міжнародних організацій – була розроблена та прийнята Концепція трансформації митного тарифу України на 1996 – 2005 роки. Це призвело до того, що перевага у регулюванні експортно-імпортних операцій була віддана адміністративним та технічним заходам.

Але разом з тим була значно розширена база митного оподаткування за рахунок ліквідації пільг, наданих окремим суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності, що істотно впливало на ефективність митної політики. Так, у 1995 р. державними і комерційними структурами, які користувались пільгами при митному оподаткуванні імпортних товарів, було ввезено без оплати податків

74% алкогольних напоїв і 98% тютюнових виробів. А протягом січня-серпня 1996 р. близько 80% усього обсягу імпорту було здійснено з декларуванням тих чи інших податкових пільг.

У листопаді 1996 р. внесено зміни до статті 2 Декрету Кабінету Міністрів України від 11.01.1993 р. «Про Єдиний митний тариф України», якими передбачено право Кабінету Міністрів змінювати ставки мита лише стосовно об'єктів митного оподаткування і заборонено зменшувати ставки мита для окремих юридичних і фізичних осіб та за конкретними зовнішньоекономічними контрактами або звільняти їх від сплати мита чи переносити терміни його сплати. З 1997 року набули чинності закони, згідно з якими скасовано всі види пільг, які надавалися юридичним і фізичним особам при ввезенні практично всіх підакцизних і більшості непідакцизних товарів, а також пільги при отриманні організаціями гуманітарної і технічної допомоги у вигляді товарів, що ввозяться в Україну.

1.2 Протекціоністська направленість митної політики на другому етапі розвитку

Другий етап (1997-2002) можна охарактеризувати як протекціоністський. Основна мета — це захист національного товаровиробника від іноземної конкуренції. У цей період спостерігались наступні тенденції: підвищення ставок імпортного мита, (середньозважена ставка ввізного мита збільшилась з 4,67% у 1997 р., до 5-6% у 1999р.); було запроваджено експортні мита; почалося застосування комбінованого мита; практично урівняно пільгові ставки з повними; встановлено мінімальну митну вартість; введено попередню сплату імпортного мита. Усі перераховані заходи, і особливо справляння податків на кордоні, тобто до моменту фактичної реалізації товарів, поставили імпортні товари в нерівні умови відносно товарів вітчизняного виробництва.

Апофіозом протекціоністської направленості митної політики України

даного періоду став Закон України «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції» (17.07.1997 р.). В даному законодавчому акті було легалізовано застосування досить широкого комплексу захисних заходів з метою протидії імпорту сільськогосподарської продукції на ринок України. Це підвищення розміру ставок ввізного мита на дану продукцію, заборона відстрочення сплати мита та ПДВ, квотування окремих видів с/г продукції в межах 10% від обсягу виробництва аналогічної продукції в Україні, складна система сертифікації. Крім того, статтею 2 даного законодавчого акту було легалізовано застосування сезонних ввізних (імпортних) мит, які запроваджувались щорічно у подвійному розмірі до розміру пільгових ставок при ввезенні сільськогосподарської продукції протягом строку збору і закладення на зберігання аналогічної продукції українського виробництва.

Фіскальні надходження від мита відбувались переважно за рахунок підвищення ставок на імпорт рентабельної на українському ринку іноземної продукції (підакцизної, високоліквідної), та за рахунок заходів, пов'язаних із визначенням митної вартості, тарифної позиції та країни походження товару. При цьому, постачання сировини для українських підприємств оподатковувалось за мінімальними митними ставками.

На експорт окремих видів продукції було введено вивізне (експортне) мито. З метою захисту споживчого ринку України, інтересів вітчизняного виробника та подальшого поліпшення структури експорту з травня 1996 р. стало діяти мито відносно експорту живої худоби і шкіряної сировини у розмірі від 27% до 75% митної вартості товару, але існувала пільга сільгоспвиробникам у вигляді експорту без сплати вивізного мита (за винятком молодняка великої рогатої худоби масою не більше 350 кг і шкірсировини), якщо ці товари є продукцією власного виробництва. Основною метою даного законодавчого акта стала не фіскальна функція, так як у 1998 році було стягнуто всього 1,4 млн. грн. та нараховано умовно 2,5 млн. грн. (61,2% від загальної суми нарахування експортного мита), а реалізація захисної функції, тобто усунення з українського ринку основних іноземних експортерів великої

рогатої худоби, а саме: посередників-конкурентів з Лівану та Сирії.

У 1999 р. було введено експортне мито при вивезенні насіння соняшника, льону в розмірі 17% митної вартості. Основна причина введення експортного мита — це надприбутки, які отримують посередники на даному сегменті ринку. Слід зауважити, що це був один із найбільш результативних та ефективних випадків застосування державою даного інструменту регулювання. Позитивним наслідком стала «не тільки стабілізація на внутрішньому ринку олії, відбулося зростання товарної пропозиції за рахунок будівництва нових олійно-екстрактних заводів, але й позиціонування України як одного з основних експортерів олії на світовому ринку» [8].

У 1998 році в Україні прийнято Антидемпінговий кодекс, який чітко визначив принципи проведення антидемпінгових та спеціальних розслідувань і відповідно застосування антидемпінгових та спеціальних заходів захисту національного ринку. Крім даних інструментів регулювання, до Антидемпінгового кодексу були включені заходи щодо захисту вітчизняного виробника від субсидованого імпорту товарів з інших країн.

Посилення протекціоністської направленості митно-тарифної політики України, особливо відносно імпорту, швидко відбилось на обсягах зовнішньоторговельних операцій. Так, якщо у 1997 році зменшення зовнішньоторговельного обороту відносно попереднього року становило лише 1 відсоток, то у 1998 році це зменшення становило вже 13,7 відсотка. У 1999 році зовнішньоторговельний оборот скоротився відносно 1998 року на 14,3 відсотка або на 5,34 млрд. дол. США. Протягом цього періоду Україна змогла зберегти додатне сальдо балансу поточних операцій лише за рахунок того, що імпорт товарів та послуг скорочувався швидше, ніж експорт. Так середньорічні темпи скорочення імпорту склали 7,5 відсотка, а відповідний показник для експорту становив лише 7,1 відсотка, тобто щорічно імпорт скорочувався на 0,4% або на 51 млн. дол. США, більше ніж експорт.

⁸ Мазаракі А.А., Юхименко В.В., Гребельник О.П. Управління експортним потенціалом України. Монографія. – К.: КНТЕУ, 2007. С.138-156

Характерно, що нарощування в Україні тенденції протекціонізму відбувалося паралельно з розвитком тіньового зовнішньоторговельного обороту, контрабанди товарів, що призвело до масового ухилення від сплати мита, митних зборів, акцизу і податку на додану вартість.

Парадокс полягав у тому, що підвищення податків на імпорт у вигляді зростання митних ставок, дискримінаційних процедур спричинив неадекватне функціонування тарифної системи України, що призвело до незначної частки митних надходжень до державного бюджету і як наслідок — зниження захисту національного товаровиробника. Так, діюча в 1995 р. митно-тарифна система, при всебічному підвищенні ставок мита на товари забезпечувала 2,99% доходів державного бюджету, в 1996 році — 1,53%, в 1997 році — 9,72%, в 1998 році — 10,5%, 1999 році — 10,72%, 2000 році — 10,5%, 2001 році — 12,04%.

Варто зауважити, що аналіз вищенаведених показників показав, що підвищення ставок мита насправді зумовило скорочення обсягів зовнішньої торгівлі, а їх зменшення, у свою чергу, привело до збільшення її обсягів. Тобто існує досить вагома від'ємна кореляція між рівнем протекціонізму та обсягами зовнішньоторговельного обороту.

Але митно-тарифна політика — не єдиний чинник, який впливає на зовнішню торгівлю і визначає динаміку зовнішньоторговельного обороту України. Необхідно зазначити, що «існував цілий ряд як зовнішніх так і внутрішніх чинників сприяли розвитку негативних тенденцій» ^[9].

Основними зовнішніми факторами були:

- загострення світової фінансової кризи і, як наслідок, скорочення світової торгівлі;
- зменшення торговельних операцій з Російською Федерацією;
- погіршення кон'юнктури основних товарних ринків для традиційного українського експорту;
- зменшення ціни на російський газ, отриманий в рахунок за транзит;

⁹ Гребельник О.П., Стебляк М.Д. Порівняльний аналіз теоретичних підходів до нетарифного регулювання. Митна безпека. Серія «Економіка» №1 Державний науково-дослідний інститут митної справи.2010 С.24-34

- зниження тарифів за транзит російського газу через територію України [¹⁰].

Внутрішніми чинниками, які негативно впливали на зовнішньоторговельний оборот стали: спад виробництва, посилення платіжної кризи, важкий фінансовий стан підприємств, висока собівартість української продукції при її низькій якості, нестабільність гривні.

Отже, у цей період екстенсивний розвиток зовнішньої торгівлі практично був вичерпаний, стало зрозуміло, що механічне підняття ставок ввізного мита не робить митну систему регулювання зовнішньоекономічної діяльності ефективною. Крім того, без здійснення структурних змін у експортоорієнтованих та інших галузях виробництва було неможливе нарощування обсягів зовнішньоторговельного обороту.

Слід зазначити, що в даному періоді відбулося завершення формування митної системи України, з точки зору оптимальності організаційної структури. 29 листопада 1996 року Указом Президента України на базі Державного митного комітету України було створено Державну митну службу України з чітко структуризованою системою: регіональні митниці, митниці прямого підпорядкування, митниці, митні пости, водночас створювалися спеціалізовані митні установи та організації.

Головною відмінністю регіональної митниці від територіального митного управління стало те, що вона, як і підпорядковані їй митниці, у встановленому порядку отримала функцію безпосереднього здійснення митного контролю та митного оформлення у відповідній зоні діяльності.

При цьому структура Державної митної служби України передбачала у своєму складі 10 регіональних митниць, 41 підпорядковану їм митницю та 6 митниць прямого підпорядкування. В подальшому кількість митниць та їх підпорядкованість досить часто змінювалися, а управлінська вертикаль «центральный апарат – регіональна митниця – митниця – митний пост» проіснувала до 2005 р.

¹⁰ Гребельник О.П. Концептуальні основи формування митно-тарифної політики держави. Зовнішньоекономічна політика України: європейський та російський вектор. Монографія. Київ. КНТЕУ. 2005. С.19-40.

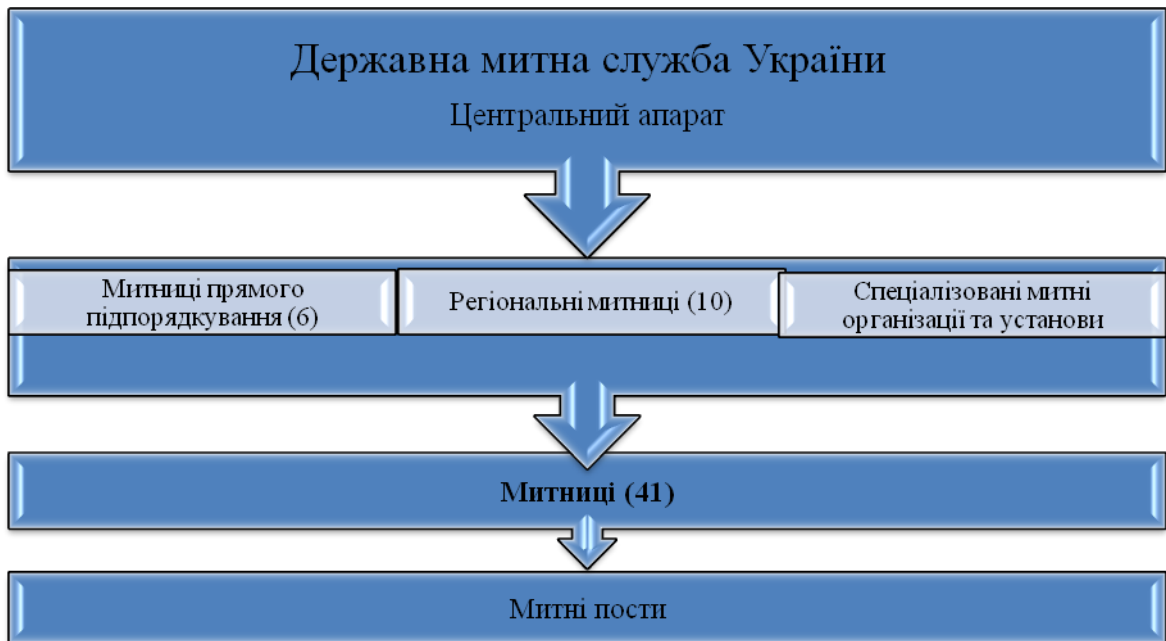


Рисунок 1.3 – Чотирьохрівнева структура управління митною системою України (1996-2005 роки)

Джерело: авторська розробка

Крім цього, наказом Держмитслужби від 02 березня 1999 року № 12613 була створена Оперативна митниця, яка у своїй діяльності запровадила використання перших прототипів елементів системи управління ризиками та здійснення систематичної інформаційно-аналітичної роботи.

Окрім завдань, характерних для інших митниць, на Оперативну митницю було також покладено виявлення порушень з боку працівників митниць, припинення таких порушень, проведення повторного митного контролю з митним оформленням товарів і предметів відповідно до чинного законодавства.

Працівники Оперативної митниці мали доступ до Єдиної автоматизованої інформаційної системи Держмитслужби України для здійснення інформаційно-аналітичної роботи та проведення порівняльного аналізу митних оформлень товарів на всіх митницях ^[11].

Такі можливості дозволяли ефективно використовувати наявні ресурси для виявлення порушень митного законодавства. Але результати такої роботи залежали від рівня професійної підготовки кадрів, а також фізичних

¹¹ [50] Карамбович І.М. Митна система та її роль в регулюванні зовнішньої торгівлі України монографія / – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2009. – 281 с.

можливостей кадрового ресурсу адекватно та своєчасно реагувати на потенційні загрози щодо порушень митного законодавства. Тому, на наш погляд, такий підхід на жаль не став системним, а був скоріше точково-вибірковим і стосувався окремих випадків процедури митного оформлення.

Тому, наказом Держмитслужби України від 07 жовтня 2003 року № 660 Оперативну митницю було ліквідовано, а на її базі створено Центральне бюро аналізу ризиків та аудиту Держмитслужби.

Відповідно до Положення про Центральне бюро аналізу ризиків та аудиту, затвердженого наказом Держмитслужби України від 02 грудня 2003 року № 82015, основними завданнями Бюро стало:

- сприяння суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності в отриманні права діяти за спрощеними принципами й правилами митного контролю та митного оформлення зі звільненням від окремих процедур;

- контроль за дотриманням митного законодавства суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та митними органами, у тому числі методами аудиту, із застосуванням інформаційних технологій та проведенням організаційно-контрольних заходів на митній території України;

- розробка рекомендацій та методики зі спрощення та посилення процедур митного контролю й митного оформлення за результатами застосування методів аналізу ризиків й аудиту;

- забезпечення «прозорості» процедур контролю та контрольованості його результатів.

1.3. Уніфікація системи митно-тарифного регулювання відповідно до вимог міжнародного законодавства

Головним пріоритетом третього етапу (2002 – 2012 р.р.) стала уніфікація системи митно-тарифного регулювання відповідно до вимог міжнародного законодавства. При цьому основною метою відпрацювання ефективного

механізму реалізації міжнародних норм в сфері митно-тарифних відносин стало створення державою умов для отримання максимального виграшу від участі в міжнародному поділі праці через ефективне використання її конкурентних переваг у світовому розподілі ресурсів. Рух у даному напрямі простежується через трансформування всієї сукупності суспільно-економічних відносин держави – політичних, правових, економічних.

Інтегрування країни до світової системи господарювання, потребує відпрацювання оптимального механізму функціонування зовнішньоекономічних відносин. Тому основним завдання даного періоду стало відпрацювання «єдиних правил гри» для господарюючих суб'єктів при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності відповідно до вимог міжнародного законодавства.

Головними факторами які вплинули на трансформацію митно-тарифних відносин даного періоду були наступні: намагання України вступити до СОТ, що дозволило б покращити позицію країни на зовнішніх ринках і отримати можливість рівноправної участі у врегулюванні торгових суперечок між державами та інтегрування до ЄС, шляхом створення зони вільної торгівлі з даними країнами, що сприятиме збільшенню українського експорту до Європейських країн, а також підвищенню інвестиційної привабливості галузей національної економіки.

В той же час, незважаючи на визнання керівництвом держави цих завдань пріоритетом зовнішньоекономічної політики, їх виконання не було чітко послідовним. Тому даний етап розвитку митно-тарифних відносин можна поділити на три періоди. Перший (2002 – 2004 роки), зв'язаний з підготовкою та прийняттям основного нормативно-правового документу, який регулює митно-тарифні відносини – Митного кодексу України 2002 року. Другий (з 2005 р. до 2008 р.) - це трансформація економічної системи в сторону побудови ліберальної моделі взаємовідносин в сфері зовнішньоекономічних зв'язків, пов'язана зі змінами в політичній структурі суспільства. Третій (з 2009 р. до 2012 р.) структуризація економіки в умовах функціонування країни у СОТ.

Зрозуміло, що реалізація поставлених цілей можлива тільки на основі гармонізації відповідного законодавства України з вимогами СОТ та Угоди про партнерство та співробітництво з ЄС (УПС). Тому надбанням даного етапу в сфері правових відносин стало наступне.

По-перше, з 1 січня 2004 року почав діяти Новий Митний кодекс України який відпрацьований відповідно до основних норм міжнародного законодавства.

По-друге, була досягнута певна передбачуваність у прийнятті рішень щодо зміни ставок ввізного мита. Якщо в 1999 році такі ставки за рішенням Митно-тарифної ради почали прийматися один раз у півроку, то починаючи з 2000 року зміна ставок ввізного мита вже здійснювалась один раз на рік.

По-третє, відбулося створення законодавчої бази для приєднання до Конвенції ГС, при цьому було оптимізовано тарифну номенклатуру за рахунок появи національної деталізації на рівні 9 та 10 знаків опису та кодування товарів.

Відповідно до потреб формування нової парадигми системи державного регулювання відбулася трансформація структури митних органів України. Спочатку у 2005 р. всі митниці виведено з підпорядкування регіональних митниць (в зв'язку з припиненням діяльності регіональних митниць) та безпосередньо підпорядковано центральному апарату ДМСУ, що сприяло керованості митними органами за рахунок перерозподілу працівників на більш важливі ділянки роботи та покращанню якості виконання завдань, поставлених перед митною службою, яка на той час керувалася положеннями Митного кодексу України 2002 року. На кінець 2005 р. всі 49 митниць стали митницями прямого підпорядкування, хоча в назвах Київської та Енергетичної залишилося слово «регіональна».

Починаючи з 2006 р. в структурі митних органів України була створена вертикальна організаційно-управлінська структура «Державна митна служба – регіональні митниці – митниці» функціонувала за територіальним принципом з урахуванням адміністративно-територіального устрою держави. Ключовим елементом такої організаційно-управлінської структури було визначено регіональні митниці, а в регіональних митницях – служби координації та

контролю діяльності підпорядкованих митних органів [12].

Так, Наказом ДМСУ від 15.09.2006 № 785 «Про створення регіональних митниць та ліквідацію деяких митниць» створювалася Західна, Кримська, Південна, Східна, Центральна регіональні митниці. Разом з Київською, Енергетичною та Інформаційною регіональних митниць стало 8. Бориспільська та Севастопольська митниці залишилися митницями прямого підпорядкування. Інші 39 митниць підпорядковувалися регіональним.

Початок 2008 р. – новий етап реформування структури митної системи із урахуванням розподілу та інтенсивності пасажиро- та товаропотоків. В результаті відтворення механізму управління за схемою «центральный апарат ДМСУ – митний орган» було ліквідовано Західну, Кримську, Південну, Східну, Центральну регіональні, Магістральну, Приморську, Керченську, Кучурганську і Вадул-Сіретську митниці та створено Східну, Київську обласну, Київську центральну спеціалізовану, Кримську, Львівську, Південну, Харківську, Ізмаїльську, Дністровську, Чернівецьку митниці з визначенням зон їх діяльності. Київська, Енергетична та Інформаційна митниці рахувалися регіональними.



Рисунок 1.4 – Організаційна структура митної системи України (2008 рік)

Джерело: авторська розробка

¹² Кунєв Ю. Д. Діяльність митної служби: проблеми правової організації : монографія / Ю. Д. Кунєв. – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2009. – 242 с.

В період 2009-2012 рр. продовжувалося реформування системи митних органів України на принципах дотримання балансу між ефективністю митного контролю та сприяння зовнішній торгівлі. В основу змін було покладено Концепцію реформування діяльності митної служби України «Обличчям до людей».

Протягом 2010 р. структуру митних органів України було приведено у відповідність до адміністративно-територіального устрою держави та побудовано ефективну і просту модель діяльності митної служби по лінії «Державна митна служба України (Центральний апарат) – митниці (регіональна митниця, обласні митниці, митниці)». Так у Закарпатській області, до реформування діяло 3 самостійні митниці – Ужгородська, Чопська, Виноградівська, а після – залишилася одна – Чопська. Аналогічна ситуація склалася і в Одеській області де із чотирьох митниць, які діяли до реформування – Південної, Дністровської, Ізмаїльської та Ягорлицької почала діяти одна – Південна. В цілому ж кількість митниць було скорочено із 46 до 27. Водночас було суттєво посилено підрозділи митного оформлення, що сприяло пришвидшенню здійснення митних процедур.

Основними заходами в сфері тарифного регулювання стали:

- скасування вимог про мінімальну митну вартість імпортованих автомобілів, тютюнових виробів, алкогольних напоїв, продукції сільського господарства та легкої промисловості;
- відбулося зниження ставок ввізного мита на значну номенклатуру товарів текстильної промисловості відповідно до зобов'язань України перед ЄС;
- узгодження з більшістю країн-членів СОТ рівня тарифного оподаткування товарів та підписання відповідних угод;
- відміна нарахування та сплати митних зборів після вступу України до СОТ;
- по більшості товарів відбулося зменшення розміру ставок імпортованого мита при їх ввезенні на митну територію;
- забезпечення рівних умов конкуренції через відмову від дискримінаційного протекціонізму, зокрема субсидування експорту та дискримінаційного обмеження імпорту.



Рисунок 1.5 – Організаційна структура митної системи України (2012 рік)

Джерело: авторська розробка

В сфері митного контролю та митного оформлення було запроваджено комплекс заходів направлених на спрощення митних процедур. Це:

- запровадження системи єдиного збору, в першій половині 2000 років, який справлявся в пунктах пропуску через державний кордон України;
- запровадження системи «зелених» коридорів при переміщенні фізичних осіб через митний кордон країни;
- створення «єдиного вікна» при митному оформленні суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вантажів;
- зміни в процедурах стандартизації та сертифікації відповідно до міжнародних стандартів.

Вагомим кроком на шляху до вдосконалення діяльності митної служби України стало прийняття у березні 2012 р. нової редакції МКУ, розробленого відповідно до вимог міжнародних стандартів та конвенцій.

1.4. Фіскалізація митних відносин в умовах політичної нестабільності.

Основна мета четвертого етапу (2013 — 2020) — фіскальна, тобто наповнення державного бюджету за рахунок оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. В першу чергу, про пріоритетність даної направленості митної політики свідчать зміни в організаційній структурі митних органів України – підпорядкованість митної системи фіскальним органам.

Перші паростки фіскалізації митної системи України почали проявлятися вже на початку другого десятиліття XXI століття. Так у рамках Концепції адміністративної реформи в Україні Президентом України був виданий Указ від 09 грудня 2010 року № 1085/201016 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади», відповідно до якого діяльність Державної митної служби України спрямовувалася й координувалася Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів України.

Згідно з Положенням про Державну митну службу України, затвердженим Указом Президента України від 12 травня 2011 року № 582/201117, Держмитслужба України стала центральним органом виконавчої влади в галузі митної справи, який входить до системи органів виконавчої влади та утворений для реалізації державної політики у сфері державної митної справи.

Акцентуємо увагу на тому, що у відповідності до зазначеного Указу Держмитслужба втратила одне із завдань, зокрема брати участь у формуванні та забезпеченні реалізації державної політики в галузі митної справи. Нове формулювання звучало як «внесення пропозицій щодо формування державної політики у сфері державної митної справи».

Крім того, відповідно до адміністративної реформи Держмитслужба України не могла видавати нормативно-правові акти з питань регулювання митної справи, так як нормотворча функція перейшла до Міністерства фінансів.

У цей період також був прийнятий Закон України від 13.04.2012 № 4652-VII18 «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з

прийняттям Кримінального процесуального кодексу України», яким, серед іншого, були внесені зміни до Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» та відповідно надано право підрозділам митних органів, які ведуть боротьбу з контрабандою, здійснювати оперативно-розшукову діяльність.

Зазначений крок наблизив статус Держмитслужби до правоохоронних органів та створив умови для повноцінного обміну оперативною інформацією між митними та правоохоронними органами як України, так і зарубіжних країн.¹³

З урахуванням законодавчих змін, правовий статус митних органів України мав би стати більш збалансованим у розумінні тріади функцій: фіскальна, контрольна, правоохоронна. Однак з того часу норми вказаного Закону залишилися нереалізованими, більшою мірою у зв'язку з реорганізацією Держмитслужби та створенням Міністерства доходів і зборів.

У грудні 2012 р Указом Президента України шляхом реорганізації Державної митної служби та Державної податкової служби було утворено Міністерство доходів і зборів України. При цьому, функції формування та реалізації єдиної державної митної політики було покладено на Міністерство доходів і зборів України.

Основними цільовими завданнями даного реформування (окрім політичних) повинні були стати: збільшення надходжень до державного бюджету; покращення сервісів для платників податків; дерегуляція та спрощення митних процедур для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Але пріоритетним у ході об'єднання податкової та митної служб повинно було стати об'єднання функцій та уникнення їх дублювання.

До складу новоствореного центрального апарату Міністерства доходів і зборів України увійшов центральний апарат ДМСУ на базі якого було створено Департамент митної справи у складі 5 управлінь:

¹³ [21] Гребельник О.П., Сторожук О.В. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. Навчальний посібник. Національний університет державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2018 р., с.460.

- Управління організації митного контролю та оформлення;
- Управління митної вартості, класифікації товарів та заходів регулювання ЗЕД;
- Управління боротьби з контрабандою та митними правопорушеннями;
- Управління кадрової роботи;
- Управління аналізу ризиків та аналітичної роботи.

Частина структурних підрозділів ДМСУ було об'єднано із підрозділами центрального апарату колишньої Державної податкової служби за принципом виконання подібних завдань та функцій. Так було створено департамент податкових та митних платежів, Департамент податкового і митного аудиту, Департамент розвитку інформаційних технологій, електронних сервісів та обліку платників, Департамент методології та формування податкової і митної політики, Координаційно-моніторинговий департамент.

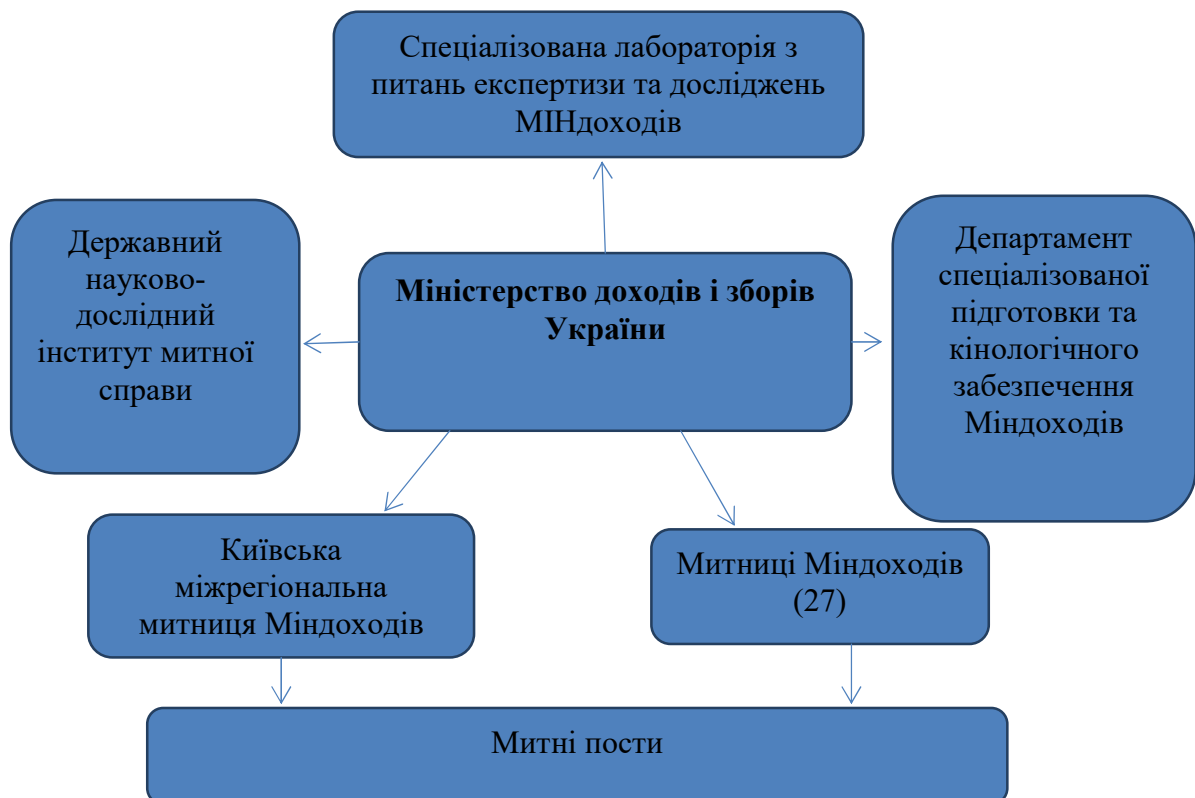


Рисунок 1.6 – Організаційна структура митної системи України (2013 рік)

Джерело: авторська розробка

Митниці були реорганізовані у 27 митниць Міндоходів з відповідним підпорядкуванням центральному апарату Міністерства. Центральне митне

управління лабораторних досліджень та експертної роботи було перейменовано у Спеціалізовану лабораторію з питань експертизи та досліджень Міндоходів, а Центр підвищення кваліфікації, перепідготовки працівників і кінології – у Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення Міндоходів.

Міжнародний досвід мав успішні приклади об'єднання, наприклад, у Грузії. Слід зауважити, що ця країна зробила грандіозний стрибок у реформуванні всіх адміністративних сфер. При цьому цей перехід у них відбувся безболісно, більшою мірою внаслідок завдяки запровадженню тотальної автоматизації процесів і пріоритетного акценту на аналітичний контроль.

На наш погляд, під час об'єднання податкових та митних органів України було допущено цілий ряд системних, методологічних та адміністративних помилок.

По-перше, не було взято до уваги, що митні органи мають магістральний напрям своєї роботи – управління кордонами, до яких фіскальна складова має опосередкований стосунок.

По-друге, як було зазначено вище, з'явилися певні структурні диспропорції. Підтвердженням цього є наступні статистичні дані, під час структурного об'єднання підрозділи колишньої митної служби сформували в Департамент митної справи кількістю близько 130 штатних одиниць (майже вдвічі менше ніж у Центральному апараті ДМСУ). Натомість підрозділи податкової служби було сформовано в понад 20 департаментів загальною кількістю понад 2 тисячі штатних одиниць.

Таким чином, масований акцент на податкову складову було ускладнено тим, що Міндоходів отримав додаткові надвідомчі адміністративні функції. Тому виникла ситуація, коли допоміжні підрозділи Міндоходів мали більший штат ніж Департамент митної справи. Крім того, митниці підпорядковувалися напряму не Департаменту митної справи, а міністру доходів і зборів.

Структурні перетворення і, зокрема, зменшення чисельності підрозділу митного спрямування призвели, на нашу думку, до деградації кадрового та

професійного потенціалу, що, у свою чергу, негативно вплинуло на розвиток митної справи.

По-третє, у ході функціонального об'єднання керівництво Міндоходів пішло шляхом елементарної конвергенції (формування комплексу схожих ознак у неспоріднених груп). Слід зазначити, що наповнення бюджету є похідною функцією. Також необхідно звернути увагу на той факт, що перерахування коштів до бюджету притаманне багатьом органам, зокрема МВС, однак для них ця функція також не основна.

Тобто, за об'єднавчі критерії було взято лише зовнішні ознаки, без урахування змістового наповнення та специфіки. Зокрема, були об'єднані підрозділи аудиту, незважаючи на те, що митний аудит є формою митного контролю, тобто окремим комплексним і цілісним поняттям.

Підрозділи адміністрування митних платежів були підпорядковані профільним підрозділам Міндоходів, без урахування певної специфіки.

Підрозділи з боротьби з контрабандою (кримінальний злочин) були передані до підрозділів податкової міліції. Проте не було взято до уваги, що об'єкт посягання контрабанди – це встановлений порядок переміщення предметів через митний кордон, а не порядок сплати податків. Крім того, ефективна протидія контрабанді може здійснюватися виключно внаслідок запровадження провідних форм митного контролю.

Такий підхід, на наш погляд, призвів до руйнації всієї правоохоронної складової в галузі митної справи, зокрема до:

- значного зниження кількісного, а головне, якісного рівня боротьби з митними правопорушеннями, мінімізації резонансних затримань контрабанди;
- відтоку кваліфікованих співробітників;
- втрати напрацювань і службових контактів із правоохоронними органами зарубіжних країн;
- послаблення уваги до роботи із захисту прав інтелектуальної власності та здійснення експортного контролю;
- занедбання інфраструктури пунктів пропуску через державний кордон.

По-четверте, інформаційне об'єднання звелось виключно до злиття підрозділів статистики, при чому без урахування участі зазначених підрозділів у процесі виконання вимог Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність».

Крім того, ще одним негативним моментом стала фактична абсорбація фіскальним напрямком Міндоходів підрозділу інформаційних митних технологій та монополізація бази даних митних оформлень. Це при тому, що податкова служба, починаючи з 2004 року, мала реплікацію митної бази даних майже в режимі онлайн (15-хвилинні зрізи).

Загалом, такий поверховий підхід до об'єднання податкової та митної служб призвів фактично до руйнації митного напрямку, а саме до:

- спрямування роботи митниці суто у фіскальному напрямку;
- втрати кадрового та інституційного потенціалу для вдосконалення нормативно-правової бази щодо митної справи;
- втрати прямих робочих контактів (на всіх рівнях) із митними адміністраціями інших держав, а також продуктивних контактів із ВМО;
- значного зниження якісного рівня боротьби з митними правопорушеннями;
- втрати напрацювань і службових контактів із правоохоронними органами зарубіжних країн;
- відсутності уваги щодо захисту прав інтелектуальної власності та здійснення експортного контролю;
- занедбання інфраструктури пунктів пропуску через державний кордон.

Що стосується цілей, які ставилися перед новоствореним Міністерством доходів і зборів, то їх однозначно не було досягнуто. На наш погляд, показник надходжень до державного бюджету залежить не тільки від ефективності адміністрування, але й від фактичної бази оподаткування. Проведені нами дослідження показали, що збільшення надходжень відбулося за рахунок девальвації національної валюти та податкового тиску на малий та середній бізнес.

Електронні сервіси для платників податків мали половинчастий характер, а задеклароване Міндоходів зменшення кількості перевірок внаслідок об'єднання двох органів в один не мало жодного підґрунтя, оскільки податкові перевірки й митний постаудит мають різну юридичну природу.

Таким чином, жодного позитивного ефекту від об'єднання податкової та митної служб в єдиний державний орган не було. На нашу думку це сталося через фактичне нерозуміння специфіки кожного з них, гіпертрофії фіскальної складової над регулятивною.

Тому, 1 березня 2014 року Кабінет Міністрів України було прийнято постанову № 6720, згідно з якою було ліквідовано Міністерство доходів і зборів, а вже 21 травня 2014 року Уряд приймає постанову № 16021, якою утворює Державну фіскальну службу як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, реорганізувавши Міністерство доходів і зборів шляхом реформування у Державну фіскальну службу України.

Слід зауважити, що в даний період було запроваджено цілий ряд позитивних новацій в системі функціонування митних відносин. Основними з яких стали:

- запровадження інституту уповноважених економічних операторів;
- спрощення митних процедур;
- скорочення часу митного оформлення із 24 до 4 годин;
- введення поняття «компромісу у митній справі»;
- діяльність митних органів почала орієнтуватись на повноцінне застосування системи аналізу ризиків та використанні методів митного пост-аудиту;
- суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності отримали право здійснювати митне оформлення товарів у будь-якому митному органі із розширеними можливостями електронного декларування.

Аргументом на користь фіскалізації митних відносин, на даному етапі розвитку митної системи, стало запровадження нового податку на митному кордоні України – додаткового імпортного збору. Проведені нами дослідження

статичних та динамічних ефектів, які виникли при запровадженні додаткового імпортного збору як регулятивного заходу зовнішньоторговельної політики країни показали, що «основна причина введення додаткового митного платежу носила виключно фіскальний характер, а задекларована мотивація – стабілізація платіжного балансу, це застосування існуючої процесуальної норми СОТ з метою пом'якшення негативної реакції світової економічної спільноти» [14]. Тобто головною метою його застосування стала не регулятивна функція, а фіскальна, тобто отримання додаткових коштів до Державного бюджету, через диверсифікацію джерел фінансування

Проведений нами аналіз митної інфраструктури на території України у 2016 році показав, що вона характеризувалася наступними показниками:

- пунктів пропуску було 158, які можна структурувати на: повітряні 26; автомобільні 72; морські 20; річкові 4; залізничні 35 та 1 пішохідний. При цьому було 29 пунктів контролю;
- центральних сортувальних станцій міжнародних експрес відправлень 19 та 11 місць міжнародного поштового обміну;
- митних складів 308: при цьому 261 відкритого типу та 47 закритого типу;
- складів тимчасового зберігання 353: відкритого типу 111; закритого типу 242.
- магазинів безмитної торгівлі 47;
- чисельність митних брокерів становила 4 312 особи.

При цьому штатна чисельність митних працівників на 1.12.2015 року становила 11 019 працівників, які працювали на 26 митницях та 161 митному посту.

Але, на нашу думку, дані перетворення кардинально не змінили ситуацію у сфері митних відносин. Головною проблемою стало те, що ліквідація Міндоходів принципово не змінила розстановки сил і баланс функцій всередині Державної фіскальної служби. Основний акцент було зроблено на домінуванні

¹⁴ Гребельник О.П. Аналіз наслідків застосування додаткового митного платежу як регулятивного заходу стабілізації платіжного балансу. Вісник Київського національного університету технологій та дизайну №5 (103) Серія «Економічні науки», 2016р., с.51-61.

фіскальної функції, тобто наповнення державного бюджету, а основні митні функціональні завдання почали адмініструватися за залишковим принципом.

Одним із негативних факторів, який став суттєвою перешкодою до підвищення ефективності діяльності митних органів у системі фіскальної служби стала надмірна бюрократизація процесів, яка, у свою чергу, була спричинена «об'єднанням». На наш погляд дана організаційна структура виявилася абсолютно немобільною і недиверсифікованою особливо в частині управління митними відносинами.

Відсутність автономії/самостійності окремих складових (податкова, митниця, податкова міліція) призвела, на нашу думку, до неможливості сконцентруватися на виконанні власних «унікальних» функцій, а відтак і до відсутності персоніфікованої відповідальності за кожною з них.

Все це призвело до того, що в сфері державного регулювання митними відносинами була втрачена не тільки чітка управлінська вертикаль з визначенням конкретної відповідальності структурних підрозділів, але й фактично ліквідовано єдиний координуючий центр прийняття рішень в сфері розвитку митної справи.

Тому, у кінці 2019 році відбулася чергова реорганізація Державної фіскальної служби шляхом поділу на Державну податкову службу України та Державну митну службу України.

На сьогодні центральним органом виконавчої влади в сфері митної справи є Державна митна служба, діяльність якої спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і яка реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства.

Наступним етапом розвитку митної політики України повинно бути створення цифрової митниці з метою максимальної автоматизації процесу проходження митних процедур.

Тобто, основною задачею п'ятого етапу (2021р. — сьогодні) повинна стати діджиталізація митних відносин. В умовах посилення інтеграційних

процесів «митна система стає цифровими хабом міжнародної торговельної інформації та обробки даних про зовнішньоекономічні операції» [15].

Це реалізується у наступному:

- впровадження загально прийнятих, єдиних рамкових підходів для розвитку Е-митниць;
- автоматичне заповнення та оформлення митних декларацій;
- управління ризиками на основі big data;
- створення блокчейн-платформ митного оформлення, які унеможливають маніпуляцію даних про міжнародний вантаж;
- електронні перевірки, тобто, дистанційний доступ до систем обліку суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;
- створення SMART-митниць задля безперешкодної торгівлі, тобто, максимальна автоматизація процедури митного оформлення;
- застосування сканерів з системами штучного інтелекту;
- запровадження безпілотних дронів митної служби, які запрограмовані на виявлення транспортних засобів, що відхилилися від логістичного маршруту для можливого завантаження нелегальних товарів;
- подальший розвиток щодо обміну інформацією у сфері боротьби з контрабандою наркотиків, зброї та здійснення антитерористичних заходів.

Отже, результатом еволюції митно-тарифної політики в Україні за роки незалежності стало створення законодавчих умов функціонування митно-тарифних відносин, які орієнтовані на загальноприйняті міжнародні норми, стандарти і практику, а також відпрацювання митної підсистеми як складової системи державного регулювання зовнішньоекономічних зв'язків. Практично відбулося формування механізму реалізації митно-тарифної політики. Основною метою наступного етапу стає підняття на якісно новий рівень економічної ефективності функціонування митної системи в умовах діджеталізації системи управління економічними процесами.

¹⁵ Гребельник А. П., Борса В. В. Сучасні виклики контролю державних фінансів в Україні. Митний контроль, як вид державного фінансового контролю (в контексті захисту прав інтелектуальної власності): зб. матеріалів наук.-практ. круглого столу, УДФСУ, м. Ірпінь. 14 листопада 2019 р. Ірпінь, 2019. с. 8-10

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНА ПАРАДИГМА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МИТНОЇ БЕЗПЕКИ ТА МИТНИХ ІНТЕРЕСІВ В РАМКАХ ПРОВАДЖЕННЯ МИТНОЇ ПОЛІТИКИ

2.1 Митна безпека та митні інтереси: понятійно-категоріальний вимір та сутнісно-цільова ідентифікації

Інтеграція України до глобального та європейського політичного, економічного й правового простору – процес складний і неоднозначний, зумовлений як низкою позитивних ефектів, так і рядом різного роду загроз. Для примноження перших та уникнення останніх держава повинна чітко усвідомлювати межу між непідготовленою транспарентністю національних ринків, що руйнує національний промисловий комплекс, знижує експортні можливості вітчизняних товаровиробників, поглиблює диспропорції сальдо зовнішньоторговельного балансу, та поміркованим глобалізаційним поступом в рамках коригування та вдосконалення системи регулювання зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД) для захисту національної безпеки та національних інтересів, підвищення її ефективності, визначення принципів і напрямів коеволюції, застосування передових та новітніх інструментів нарощування регулятивного потенціалу з урахуванням сучасних тенденцій розвитку [16].

У відповідному контексті особливої уваги й гостроти набуває питання оптимізації та підвищення ефективності як загальної функціональності системи державного регулювання, так і нормативно-позитивної дихотомії інституційної переорієнтації органів доходів і зборів у площині забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів як невід’ємних складових загальної ефективно функціонуючої системи національної безпеки. Визначення їх концептуальних

¹⁶ Шевчук С. В. Митні інтереси держави: ідентифікація, регулювання та забезпечення: монографія. Київ. Аграр медіа груп. 2019. 522 с.

принципів функціонування, напрямів розвитку, формування необхідного нормативно-правового регламентування та дієвих інструментів регулювання постає нагальним завданням, що потребує якнайшвидшого вирішення.

З огляду на окреслене, першочерговим та основоположним питанням постає використання окреслених підходів у визначенні вірного теоретико-методологічного інструментарію, що ґрунтується на з'ясуванні сутності понять «митна безпека», «митні інтереси», розкриття їх змісту та ролі, а також відображення співвідношень і взаємозв'язків у розрізі функціональної екліптики митної сфери, що простежується в семантологічному дискурсі їх уживання та співвідношення з такими категоріями як митна політика та митна справа [17].

Різним аспектам, пов'язаним із дослідженням визначення та забезпечення митної безпеки й митних інтересів безпосередньо та опосередковано присвячено праці таких провідних науковців, як І. Бережнюк, В. Ляшенко, К. Новікова, І. Новосад, Н. Осадча, П. Пашко, Д. Приймаченко, А. Стельмащук та ін. Проте, незважаючи на значний внесок згаданих авторів у розкриття питань пов'язаних із забезпеченням митної безпеки та митних інтересів держави, все ж недостатньо вивченими залишаються сутність, природа, місце та їх призначення в системі економічних процесів функціонування держави.

Розгляд семантичного наповнення категорії митна безпека, дозволив звузати її інтерпретацію до трьох основних напрямів. Зокрема, митну безпеку в економічній літературі розглядають з позицій: стану захищеності митних інтересів [18; 19; 20; 21]; комплексу (системи) ефективних економічних, правових,

¹⁷ 126Шевчук С. В. Митні інтереси держави: ідентифікація, регулювання та забезпечення: монографія. Київ. Аграр медіа груп. 2019. 522 с.

¹⁸ Пашко П. В. Пісной П. Я. Митна політика та митна безпека України. Фінанси України. 2006. № 1 С. 74–85

¹⁹ Письменний І. В. Концептуальні засади реформування митної служби України: дис. на здобуття ступеня канд. наук з держ. упр.: 25.00.01 / Дніпропетровський регіональний ін-т держ. управління Національної академії держ. управління при Президенті України. Дніпро., 2005.

²⁰ Новікова К. І. Глобалізаційні виклики митній безпеці держави. Вісник Запорізького національного університету. 2012. № 4(16). 174–180

²¹ Науменко В. П., Пашко П.В., Руссков В.А. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні / 2-ге видання перероб. та доп. К.: Знання. 2006. 394 с.

політичних та інших заходів держави, суспільства й людей [22⁸⁵]; складової фінансової безпеки [23].

Так, на думку М. Губи, митна безпека держави – це стан захищеності митних інтересів України, який забезпечується завдяки ефективній реалізації державної податкової політики та політики в галузі державної митної справи, характеризується надійним функціонуванням митної системи, безпечністю митного простору країни, відкритістю національної економіки та прийнятним рівнем експортно-імпоротної залежності держави й ґрунтується на врахуванні фінансово-регуляторних пріоритетів країни та інтересів платників митних платежів [24].

Цікавим, проте не позбавленим суперечностей є запропонований підхід автора, щодо визначення складових митної безпеки України, серед яких дослідник виокремлює наступні: фінансову (в тому числі податкову) безпеку, митне оподаткування, фінансову політику, експортно-імпорتنу залежність, зовнішньоекономічну безпеку, зовнішньоекономічну політику, митний контроль за порушеннями митних правил. На чому наголошує й сам автор зазначаючи, що «зовнішньоекономічна безпека дуже тісно пов'язана з митною, фінансова – з податковою» а «особливістю митного оподаткування є те, що воно є складовою як зовнішньоекономічної, так і фінансової безпеки держави. Його місце – на перетині забезпечення митної та податкової безпеки» [25]. Проте, на нашу думку, виокремлені компоненти є неспіввимірними та взаємопоглинальними; наприклад додаткового пояснення потребує співвідношення категорій «фінансова політика», «фінансова безпека», «експортно-імпортна залежність», «митне оподаткування (митна вартість)», що

²² Пашко П. В. Реалізація функцій митної політики України в умовах глобалізації. Вісник КНТЕУ. 2009. № 4 С. 5–12

²³ Мартинюк В. П. Аналіз стану митної складової фінансової безпеки України. Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. Том 16. № 1. С. 212-218

²⁴ Губа М. О. Фактори підвищення ефективності здійснення державної митної справи в Україні. Дослідження теоретичних аспектів та розробка системи оцінювання ефективності митних процедур: зб. матеріалів доп. учасн. Наук.-практ. заоч. конф. Хмельницький. 2014 р. С. 80–81.

²⁵ Губа М. О. Місце митної безпеки держави серед основних складових її забезпечення. Бізнес Інформ. 2014. № 11. С. 19–23.

порушує ієрархічну структуру і природу їх взаємозв'язків відображення у представленому форматі.

На різносторонності сентенції наголошує інший дослідник М. Левко, відстоюючи позицію, що категорію «митна безпека» потрібно інтерпретувати як явище, пояснюючи це таким чином: «багатоаспектність митної безпеки як явища, що здійснює вплив не лише на економічну безпеку за її складовими, а й національну та міжнародну, призводить до різноманітності думок щодо її сутності, складових, ролі та значенні у забезпеченні інших видів безпеки. Крім того, відсутність єдиного підходу пояснюється недостатнім висвітленням та закріпленням цієї категорії у нормативно-правових документах та, відповідно, незначним використанням у практичній діяльності митних органів та управлінській діяльності міністерства» [²⁶].

Водночас М. Левко під митною безпекою пропонує розуміти «захищеність митних інтересів суб'єктів господарювання, держави та міжнародної спільноти, за якої забезпечуються сталий розвиток, своєчасне виявлення, запобігання і нейтралізація реальних та потенційних загроз національним інтересам у митній сфері та інших сферах державного управління при виникненні негативних тенденцій до створення потенційних або реальних загроз національним інтересам, нейтралізація яких входить у компетенцію митних органів» [²⁷]. В рамках заданої інтерпретації, коли дослідник характеризує рівні захищеності митних інтересів, на нашу думку, доцільно вести мову й про різновиди митної безпеки, яку варто розглядати з позиції держави, суб'єкта господарювання та міжнародної діяльності.

На думку К. Новік, митна безпека включає в себе забезпечення безпеки торговельного ланцюга постачання та безпеку, що забезпечується боротьбою з контрабандою та порушеннями митних правил і тісно пов'язана із

²⁶ Левко М. М. Системний підхід до визначення ролі та місця митної безпеки у забезпеченні економічної безпеки держави. Науковий вісник НЛТУ України. 2016. Вип. 26.2. С. 95-103. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnlту_2016_26.2_15 (дата звернення: 15.12.2020)

²⁷ Левко М. М. Системний підхід до визначення ролі та місця митної безпеки у забезпеченні економічної безпеки держави. Науковий вісник НЛТУ України. 2016. Вип. 26.2. С. 95-103. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnlту_2016_26.2_15 (дата звернення: 15.12.2020)

зовнішньоторговельною безпекою, яка характеризує стан митних інтересів у сферах експорту та імпорту. З цього дефінієнсу важко скласти цілісну картину інтерпретації сентенції «митна безпека», адже мова йде про три різні безпеки, які рандомним чином взаємопов'язуються та не повноцінно характеризуються [28].

У працях деяких науковців можна помітити певне звуження об'єкту митної безпеки [29; 30], що деформує уявлення та розуміння загального концепту досліджуваної дефініції.

Зокрема вітчизняні дослідники О. Недобега, М. Кулешина, вважають поняття «митна безпека» «невід'ємною складовою економічної безпеки в першу чергу завдяки спрямованості на захист національних економічних інтересів та захист національного виробника» [31], що, на нашу думку, не повною мірою відображає загальний інтерпретаційний концепт досліджуваної категорії. Акцент лише на забезпеченні економічних інтересів і захисті національного виробника звужує спектральний вимір рівня митної безпеки, не розкриваючи його сутнісну природу та потенціал.

Обґрунтованішою видається позиції Н. Гавловської, О. Осадчук та Є. Рудніченко [32], які розглядають дефініцію більш системно, вважаючи, що митна безпека є комплексом ефективних економічних, правових, політичних та інших заходів держави із захисту інтересів народу й держави в митній сфері. Обґрунтовуючи це важливістю ролі, яку відіграє митна безпека в системі економічної безпеки держави в цілому та фінансової безпеки зокрема, тому що орієнтована на гарантування економічних інтересів в зовнішньоекономічній та фінансовій сферах водночас.

²⁸ Новікова К. І. Глобалізаційні виклики митній безпеці держави. Вісник Запорізького національного університету. 2012. № 4(16). 174–180

²⁹ Недобега О. О. Кулешина М.І. Митна безпека як складова економічної безпеки України. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/ejournals/Nvdu/2013_9/ek/13nooebu_ua.pdf

³⁰ Камчатная О. Таможенные интересы и таможенная безопасность как факторы обеспечения национальной безопасности Украины. *Leges et iura*. 2014. № 5. С. 44–48.

³¹ Недобега О. О. Кулешина М.І. Митна безпека як складова економічної безпеки України. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/ejournals/Nvdu/2013_9/ek/13nooebu_ua.pdf

³² Гавловська Н. І. Осадчук О. В., Рудніченко Є. М. Вплив митних органів на економічну безпеку держави. Митна безпека. 2011. № 1–2. С.52–56.

Проте, найбільш виважено до з'ясування природи досліджуваної сентенції підійшов, на нашу думку П. Пашко, який інтерпретує митну безпеку України як стан захищеності національних інтересів України в митній галузі, що дозволяє в різних зовнішніх і внутрішніх умовах, незалежно від будь-яких загроз, забезпечити:

- «а) переміщення через митний кордон товарів і транспортних засобів;
- б) здійснення митного регулювання, пов'язаного із встановленням та справлянням податків і зборів;
- в) застосування процедур митного контролю та митного оформлення із застосуванням заходів із митно-тарифного і нетарифного регулювання;
- г) проведення боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил, а також виконання інших покладених на митні органи завдань шляхом ефективної реалізації митної справи» [33].

У зв'язку з цим вважаємо вірним позиціонування митної безпеки як «комплексу (системи) ефективних економічних, правових, політичних та інших заходів держави, суспільства й людей із захисту інтересів (у тому числі інтересів власності) народу та держави в зовнішньоекономічній сфері і, зокрема, у митній сфері з метою досягнення усталеної та передбачуваної роботи митної служби, достатнього рівня сприяння ЗЕД у нестабільних зовнішніх і внутрішніх умовах, забезпечення зниження ризиків, а також виявлення та нейтралізації ризик-факторів, які безпосередньо впливають на стан реалізації митної справи й опосередковано – на ЗЕД» [34].

Підсумовуючи окреслене, варто констатувати, що відсутність інтегрованого й узагальненого визначення категорій «митна безпека», «митні інтереси», «митна політика», як видно з аналізу різних теоретико-методологічних інтерпретацій, об'єктивно вмотивована, оскільки багатоаспектність і ємність цих понять не дають змоги в лаконічній формі виразити всю повноту й складність, що включають в себе ці категорії.

³³ Пашко П. В. Понятійний апарат системи забезпечення митної безпеки спроможності. Актуальні проблеми економіки. 2009. № 4 (94). С. 62–68.

³⁴ Пашко П. В. Умови та чинники забезпечення митної безпеки. Митна справа. 2010. № 1 (67). С. 5–16.

Також, варто звернути увагу на здебільшого лінійну площину розгляду окреслених дефініцій, що на нашу думку унеможлиблює повноцінне забезпечення митної безпеки та захист митних інтересів. На наше переконання, лише розгляд у трирівневій специфікації з позицій міжнародного, державного та суб'єктного виміру сприятиме встановленню балансу інтересів учасників цих відносин.

Складність інтерпретації поняття «митні інтереси» лежить у площині неоднозначного трактування категорії як «інтерес» так і похідних від нього: «національні інтереси», «економічні інтереси, що зумовлює його певну невизначеність, яка особливо проявляється під час відносин, що виникають між суб'єктами митної справи під час провадження господарської діяльності.

Так, подвійна семантика поняття «митні інтереси» виникає під час забезпечення таких інтересів, у контексті визначення свободи дій і ступеня задоволення інтересів як суб'єкта, так і держави, з урахуванням меж, обставин та обмежень, що виникають у зв'язку з міжнародними правилами, законодавчими нормами, політичною кон'юнктурою, конкуренцією тощо. Ситуаційна дилема полягає у відсутності структурованості в розумінні природи зазначеного поняття з огляду на функціональні обов'язки та мету діяльності суб'єктів, до яких ми відносимо державу, суб'єктів ЗЕД, а також міжнародні інституції з іншими країнами. Це викликає труднощі в процесі забезпечення реалізації митних інтересів у різнорівневому форматі: як на рівні суб'єктів ЗЕД, так і на державному й міжнародному рівнях, що не сприяє налагодженню паритетного компромісу між ними, не враховує повною мірою мети кожного з учасників, що впливає з раціонального розрахунку, логіки та відповідних правил, що ми більш детально розглядали в наступних працях [³⁵; ³⁶; ³⁷; ³⁸; ³⁹].

³⁵ Пашко П. В., Шевчук С. В. Сутність та особливості державного регулювання механізмів забезпечення митних інтересів України. *Економіка та держава*. 2019. № 4. С. 4–10. DOI: 10.32702/2306-6806.2019.4.4

³⁶ Шевчук С. В. Аналіз теоретико-методологічних підходів визначення поняття «митні інтереси». *Економіка та держава*. 2018. № 10. С. 42–48

³⁷ Шевчук С. В. Митні інтереси держави: принципи забезпечення та критерії деталізації. *Формування ринкових відносин України*. 2018. № 6 (205). С. 25–32

³⁸ Шевчук С. В. Митні інтереси держави: ідентифікація, регулювання та забезпечення: монографія. Київ. Аграр медіа груп. 2019. 522 с.

³⁹ Шевчук С. В. Стратегічні підходи та ключові напрями забезпечення митних інтересів держави. *Економічний простір*. 2019. № 142. С. 33-53

Одним із аргументів, що вказує на відсутність у наукових колах об'єктивної дискусії щодо сутності поняття «митні інтереси», як би парадоксально це не звучало, є його законодавча визначеність. На нашу думку, саме цей факт мав би стимулювати обговорення щодо уточнення змісту відповідного поняття та відображення результатів такого діалогу в Митному кодексі України.

Зокрема, Митний кодексу України трактує митні інтереси як національні інтереси України, забезпечення та реалізація яких досягаються шляхом здійснення державної митної справи. На нашу думку, це тлумачення є неоднозначним та не позбавлено дискусійності з огляду на той факт, що митні інтереси практично ототожнюються з національними інтересами. «Це визначення не дає чіткого уявлення про сутність митних інтересів, їх місце у системі національних інтересів. Крім відсутності деталізації митних інтересів держави, у документі не враховано також їх природну специфіку, яка впливає з різновекторності взаємозв'язків, що виникають на стику різних галузей, сфер та напрямів діяльності. Так, економічний спектр митних інтересів держави полягає у своєчасному та повному наповненні державного бюджету, сприяттві конкурентоспроможності суб'єктів господарювання, підтримці вітчизняного товаровиробника; їх екологічний характер простежується у захисті від неконтрольованого ввезення в Україну екологічно небезпечних технологій, речовин, матеріалів і трансгенних рослин, правоохоронний – зумовлено запобіганням учиненню порушень митних правил, захистом митного кордону, забезпеченням митної безпеки держави та суспільства. Існують також і інші аспекти забезпечення митних інтересів, що присутні у площині здійснення інвестиційно-інноваційної, інформаційної, техніко-технологічної та інших видів діяльності» [40].

Варто підкреслити, що визначення поняття «митний інтерес» у прямому сенсі відсутнє як у Митному кодексі ЄС, так і в Митному кодексі митного союзу. Проте опосередковано до митних інтересів відносять фінансові та

⁴⁰ Шевчук С. В. Аналіз теоретико-методологічних підходів визначення поняття «митні інтереси». Економіка та держава. 2018. № 10. С. 42–48.

економічні інтереси держави під час реалізації митної справи. Зокрема, згідно зі статтею 3 Митного кодексу ЄС до функціональних обов'язків митних органів, крім провадження й реалізації загальної торгової політики та іншої суміжної політики Союзу, відносять ужиття заходів, спрямованих на захист фінансових інтересів Союзу та його держав-членів. У Митному кодексі митного союзу йде мова про гарантування саме економічних інтересів країн-учасниць та суб'єктів митних відносин.

У наукових працях, характеризуючи поняття «митні інтереси», ряд авторів [⁴¹; ⁴²; ⁴³; ⁴⁴] стверджує, що митні інтереси є об'єктом митної безпеки та реалізуються шляхом утілення в життя митної політики, з чим ми частково погоджуємося.

Водночас, на нашу думку, у працях зазначених авторів не повною мірою розкрито зміст митних інтересів як у контексті держави, так і суб'єктів господарювання. Дослідники звертаються до цього поняття опосередковано, що зумовлює здебільшого його визначення у широкому сенсі, без конкретизації та чіткої аргументації. Зокрема, це простежується у характеристиці митних інтересів, що лежить у площині загальних нарисів без певних поділу, деталізації та їх виокремлення в розрізі зовнішньоекономічного, митного, економічного, екологічного, інформаційного напрямів, що зумовлює певну фрагментарність у розкритті цього питання у проаналізованих роботах.

Аналіз низки наукових праць, дозволяє резюмувати, що поняття «митні інтереси» є багатовекторним і різнорівневим, що пояснює його діалектичну особливість та інтерпретаційну складність. Цей аспект зумовлює й неоднозначний погляд на поняття «митні інтереси» як науковців, так і практиків. Одні дослідники уникають його визначення взагалі, інші керуються

⁴¹ Новосад І. Роль митної безпеки в захисті національних інтересів держави. Науковий вісник Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. 2014. № 14. С. 20–25.

⁴²] Новікова К. І. Глобалізаційні виклики митній безпеці держави. Вісник Запорізького національного університету. 2012. № 4(16). 174–180

⁴³] Левко М. М. Системний підхід до визначення ролі та місця митної безпеки у забезпеченні економічної безпеки держави. Науковий вісник НЛТУ України. 2016. Вип. 26.2. С. 95-103. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnlту_2016_26.2_15

⁴⁴ Камчатная О. Таможенные интересы и таможенная безопасность как факторы обеспечения национальной безопасности Украины. *Legea și viața*. 2014. № 5. С. 44–48.

позбавленим чіткості трактуванням, що міститься в МК України. Ряд науковців використовує такі видозмінені поняття, як «національні митні інтереси», «інтереси держави у митній сфері», «митний аспект захисту національних економічних інтересів», «економічні інтереси держави у галузі митної справи» тощо, що, на нашу думку, синонімічні поняттю «митні інтереси». Варто зауважити, що досить мало авторів розглядають митні інтереси суб'єктів ЗЕД та практично відсутні інтерпретації поняття «митні інтереси» з огляду на міжнародний вимір.

Сьогодні потрібно чітко розмежувати поняття «митні інтереси держави», «митні інтереси суб'єктів ЗЕД» і «митні інтереси міжнародних організацій та держав», адже їх інтереси здебільшого не збігаються, що свідчить про різні цілі й пріоритети суб'єктів, а також про багатогранність відповідних відносин. Чітке тлумачення зазначених понять сприятиме забезпеченню ефективної співпраці суб'єктів з урахуванням інтересів кожного із них. Цей аспект є важливим для розроблення ефективної митної політики та формування сучасної стратегії забезпечення митних інтересів держави. Зокрема, це стосується вдосконалення механізмів захисту внутрішнього ринку від несумлінної конкуренції з боку імпортерів, організації ефективної боротьби з контрабандою, збільшення транзитної привабливості країни, запровадження й ефективного використання митних режимів, що зрештою сприятиме позитивній динаміці зовнішньоторговельного сальдо, конкурентоспроможності вітчизняного виробництва та забезпеченню вітчизняних економічних інтересів.

Підсумовуючи зазначене вище, вважаємо, що митні інтереси (з позиції країни) – це складова частина системи національних інтересів, яка має специфічну, багаторівневу різногалузеву природу функціонування, відіграє важливу роль у реалізації соціально-економічних, екологічних, політичних, правоохоронних, зовнішньоекономічних, інформаційних, суспільно-культурних аспектів державної політики та забезпечується провадженням митної справи в комплексі з іншими регулятивними заходами впливу.

Під митними інтересами суб'єктів ЗЕД варто розуміти інтереси, які лежать

у площині їх конституційних прав і законодавчих норм, що регламентують їх захист як суб'єктів господарювання під час здійснення зовнішньоекономічної та митної діяльності, а також не суперечать вимогам чинного національного та міжнародного законодавства. Під митними інтересами міжнародних організацій та держав потрібно розглядати спектр специфічних інтересів, що виходять з принципів економічної доцільності, політичної необхідності, міжнародного співробітництва, збалансування міжнародної торгівлі тощо, а також не суперечать міжнародним нормам співпраці.

Дослідження також показало, що категорія «митні інтереси держави» тісно взаємопов'язана з поняттями «митна політика» та «митна безпека». Адже забезпечення митної безпеки та митних інтересів згідно із законодавством є пріоритетним завданням державної митної політики у контексті забезпечення національної безпеки й національних інтересів України, у зв'язку з чим більш глибокого представлення потребують механізми державного регулювання їх забезпечення в рамках провадження митної політики.

2.2 Інструменти, важелі та механізми державного регулювання забезпечення митної безпеки та митних інтересів

Реагування на різного роду загрози та підвищення рівня життя суспільного сектора країни є першочерговими завданнями держави під час виконання своїх функцій. А головними механізмами реалізації поставлених цілей – інструменти та важелі державної політики, серед яких особливе місце займає митна політика, що покликана забезпечувати митні інтереси держави. Специфічний стан останньої обумовлений різновекторністю задач реалізації, які вона виконує у площині зовнішнього та внутрішнього середовища, як у правоохоронному, зовнішньоекономічному, екологічному, інформаційному секторах зокрема, так і в економічному в цілому [45].

⁴⁵ Шевчук С. В. Митні інтереси держави: ідентифікація, регулювання та забезпечення: монографія. Київ. Аграр медіа груп. 2019. 522 с.

Так, на міжнародній арені, до спектра митних інтересів держави можна віднести отримання вигод від лібералізації міжнародних ринків, інтеграцію у світовий економічний простір із відстоюванням конкурентних позицій вітчизняного товаровиробника, покращення системи управління митними ризиками у контексті глобалізації та транспарентності економічних відносин, сприяння дифузії інноваційно-технологічних новацій, вжиття заходів щодо запобігання переміщенню через митний кордон України товарів з порушеннями охоронюваних законом прав інтелектуальної власності, недопущення переміщення через митний кордон України контрафактних товарів, захист митного кордону, сприяння транзитній привабливості, боротьбу з митними правопорушеннями та контрабандою тощо.

Асекурація інтересів внутрішнього середовища полягає у нормалізації чинників, які прямо або опосередковано впливають на рівень митної безпеки, до яких віднесемо виконання індикативних показників наповнення державного бюджету, боротьбу з «тінізацією» економіки, ефективність здійснення митного контролю, техніко-технологічне оснащення митниць, забезпечення в межах повноважень органів митного оформлення заходів із захисту національної безпеки, життя і здоров'я населення, довкілля та інтересів суб'єктів господарювання, громадян, спад виробничої активності, структурні деформації економічної системи, низьку конкурентоспроможність вітчизняного товаровиробника тощо.

Проте одним із головних аспектів оптимізації та ефективного вирішення зазначеного кола питань, крім ведення виваженої державної митної політики та провадження митної справи, є раціональне використання важелів та механізмів регулятивного потенціалу держави, що можуть підсилити ефективність забезпечення митних інтересів держави.

Зокрема, під регулятивним потенціалом держави нами була визначена «сукупність усіх наявних можливостей, засобів, методів, ресурсів, інструментів і механізмів за допомогою яких держава здатна виконувати поставленні

завдання та здійснювати поступальний розвиток» [46]. Тобто використання регулятивного потенціалу держави лежить у площині ефективного застосування регулятивної функції державного регулювання, за допомогою якої наявні засоби, можливості, ресурси економічними механізмами перевтілюються у позитивний результат і забезпечують економічне зростання.

На основі аналізу теоретичних досліджень науковців серед основних складових регулятивного потенціалу держави у митній сфері, що спроможні підсилити ефективність митної політики та мають прямий вплив на забезпечення митної безпеки та митних інтересів держави нами було виокремлено: нормативно-правову, організаційно-управлінську, кадрово-резервну, ресурсно-фінансову та інституційно-функціональну (*стосується взаємоузгодженості функціонування державного апарату*) компоненти, що представлено на рис. 2.1.



Рисунок 2.1 – Основні складові регулятивного потенціалу держави забезпечення митних інтересів України

Джерело: [47]

⁴⁶ 132Шевчук С. В. Теоретико-методологічні засади визначення категорії «регулятивний потенціал держави»: гносеологічний аспект. Проблеми економіки, 2018. №2. С. 128–133

⁴⁷ Шевчук С. В. Митні інтереси держави: ідентифікація, регулювання та забезпечення: монографія. Київ. Аграр медіа груп. 2019. 522 с.

Спробуємо розглянути та деталізувати кожен із складових регулятивного потенціалу держави з позицій комплексності та системності, а також простежити взаємозалежність та казуальність зв'язків, що виникають між зазначеними компонентами під час процесу забезпечення митних інтересів держави.

Одним із найважливіших складових регулятивного потенціалу держави, на нашу думку, є нормативно-правова база, що забезпечує реалізацію державної політики та сприяє суспільному розвитку людства. Законодавче поле є одночасно важелем та індикатором у розрізі сприяння трансформаційним змінам економіки, а також рівня глибинних реформувань демократичного суспільства, що зумовлює його значний регулятивний потенціал.

Сьогодні, нормативно-правове забезпечення у сфері державної митної справи не позбавлено дисбалансів та наявних диспропорцій, головними з яких є: відсутність дієвої та ефективної системи контролю за дотриманням суб'єктами ЗЕД вимог законодавства України з питань державної митної справи; неузгодженість взаємодії між органами ДФС (органами доходів і зборів) і правоохоронними органами, органами державної виконавчої служби, іншими державними органами, а також з митними органами інших країн світу в частині забезпечення дотримання суб'єктами ЗЕД митного законодавства; вади понятійно-термінологічного характеру як з погляду формальної логіки, так і юридичної техніки тощо.

Згідно із законодавчої регламентованості за забезпечення митних інтересів та митної безпеки відповідає митна справа, в рамках якої контролюється виконання та застосування інструментів митно-тарифного та нетарифного регулювання. Так, регулювання зовнішньоекономічної та митної діяльності в Україні здійснюється на основі низки нормативно-правових актів, згідно з якими інструментами їх реалізації є наступні:

- закони України;
- передбачені законами України акти тарифного і нетарифного регулювання, які видаються державними органами України в межах їх компетенції;

- митна справа;
- економічні заходи оперативного регулювання (валютно-фінансового, кредитного та іншого) в межах законів України;
- рішення недержавних органів управління економікою, які приймаються за їх статутними документами в межах законів України;
- угоди, що укладаються між суб'єктами ЗЕД і не суперечать законам України тощо.

Тобто, говорячи про забезпечення митних інтересів, перед усім, варто зважати на ефективність функціонування законодавчої бази країни. Її нормативно-правова функціональність, якісне наповнення та відповідність сучасним тенденціям розвитку є визначальними під час формування пріоритетів та цілей, визначення механізмів та інструментів їх реалізації.

На нашу думку, формування та виокремлення інструментів та важелів регулятивного впливу держави для забезпечення митних інтересів залежить як мінімум від двох складових: якості управлінського функціоналу державного регулювання та правочинної законодавчої бази, про що ми наголошували у попередніх дослідженнях [⁴⁸; ⁴⁹; ⁵⁰].

Отже, важливою складовою регулятивного потенціалу держави забезпечення митних інтересів є ефективність організаційно-управлінського функціоналу. Цей вид діяльності не позбавлено суперечностей в частині понятійно-термінологічної усталеності; методико-методологічної визначеності; інструментальної критеризації та деталізації. Проте нині дана складова являється одним із головних компонентів досягнення бажаного результату.

Виходячи з позицій конвенціоналізму під державним управлінням забезпечення митної безпеки та митних інтересів, ми розуміємо складну, нелінійну та різнорівневу систему упорядкованих, виважених, послідовних та

⁴⁸ Шевчук С. В. Митна безпека та митні інтереси держави: особливості економіко-правового регулювання. Економіка. Фінанси. Право. 2018. № 10/2. С. 36–40.

⁴⁹ Шевчук С. В., Мискін Ю. І. Управління як важлива складова регулятивного потенціалу держави забезпечення митних інтересів. Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України. 2018. № 2. С. 428–437

⁵⁰ Шевчук С. В. Сутність і складові регулятивного потенціалу держави у площині забезпечення митних інтересів. Бізнес Інформ. 2018. № 8. С. 33–37.

економічно доцільних дій, заходів, рішень, спрямованих на вирішення комплексу стратегічно-тактичних завдань, щодо забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів держави в умовах дивергенції та асиметрії економічного розвитку [⁵¹].

Варто зазначити, що на сьогодні, серед науковців відсутня і усталена точка зору на методологію оцінювання ефективності державного управління, а іноді висловлюється думка про неможливість створення такої. Ця позиція, на нашу думку, є не безпідставною, адже лежить в площині об'єктивних та закономірних процесів, які впливають на управлінську діяльність. Зокрема, важко нормативно оцінити та виміряти площину ефективності здійснення регулятивних заходів з позицій інтегрального підходу. Важкою для виміру та прорахунку залишається результативність вчинених заходів, з врахуванням специфіки управлінських рішень, що мають різний часовий лаг реалізації, цілеспрямованість, очікуваний результат, спектр дії, позицію сприйняття тощо.

Особливе місце серед інструментарію забезпечення митних інтересів відводиться механізмам тарифного та нетарифного регулювання, під якими розуміють сукупність організаційних заходів, що визначаються та формуються у встановленому порядку державними органами і спрямовані на адміністративне регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Так, митно-тарифне регулювання прямо впливає на ціну імпортованого товару всередині держави через використання мита, тоді як заходи нетарифного регулювання впливають здебільшого опосередковано. На ціну впливають додаткові витрати під час отримання необхідних для переміщення товарів документів (ліцензій, дозволів, сертифікатів тощо), витрати, що спричинені унаслідок проведення державного контролю чи простогом транспортних засобів.

Митно-тарифні заходи полягають у застосуванні митних платежів до товарів, що переміщується через митний кордон. В загальному форматі митно-тарифні інструменти становлять собою комплекс заходів державного

⁵¹ Шевчук С. В., Мискін Ю. І. Управління як важлива складова регулятивного потенціалу держави забезпечення митних інтересів. Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України. 2018. № 2. С. 428–437

регулювання у розрізі митних тарифів, основою яких є Митний тариф України. Основними засобами є мито, митний тариф; визначення митної вартості, країни походження товару; Український класифікатор товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД); запровадження додаткових митних платежів тощо.

Варто зазначити, що митний тариф на відмінну від кількісних обмежень не перериває зв'язок між світовим ринком та національною економікою, а гнучко регулює ввезення конкретних товарів. Захист інтересів внутрішнього ринку є першорядним завданням під час підписання двосторонніх торговельно-економічних договорів, здійснення інших заходів, що забезпечують інтеграцію до світового господарства [⁵²].

Під нетарифним регулюванням у митній справі розуміють різного роду заходи контролю для регулювання зовнішньої торгівлі, окрім мита. «До цієї категорії зазвичай зараховують різні заходи фінансової, технічної, адміністративної, кредитної й торговельної політики, як свідомо скеровані на регулювання зовнішньої торгівлі (заборони, квотування, ліцензування), так і призначені для інших цілей впливу на зовнішню торгівлю (наприклад, санітарні, ветеринарні й фітосанітарні обмеження)» [⁵³; ⁵⁴; ⁵⁵].

В загальному форматі регулятивний механізм державного впливу у розрізі інструментів та важелів забезпечення митних інтересів структурно-схематично можна представити наступним чином (див. рис. 2.2.).

Державна економічна політика країни формується та провадиться під впливом низки об'єктивних, суб'єктивних та закономірних факторів розвитку.

Серед яких основні чинники впливу можна згрупувати за трьома основними напрямками:

– екзогенні (вплив рамкових стандартів, правил та діяльності міжнародних організацій СОТ/ГАТТ, ВМО, МВФ, Світового банку);

⁵² Ченцов В. В., Мазур А. В. Організаційно-правовий механізм розвитку митної справи в Україні. Правова позиція, № 1 (18). 2017 С. 84–98

⁵³ Єгоров О. Б. Митна економіка (Україна – Сот – ЄС): посібник. Одеса: ПЛАСКЕ ЗАТ, 2005. 226 с.

⁵⁴ Шевчук С. В. Митні інтереси держави: ідентифікація, регулювання та забезпечення: монографія. Київ. Аграр медіа груп. 2019. 522 с.

⁵⁵ Шевчук С. В. Нетарифне регулювання як важливий механізм забезпечення митних інтересів держави. Економіка та держава. 2019. № 3. С. 71–77.

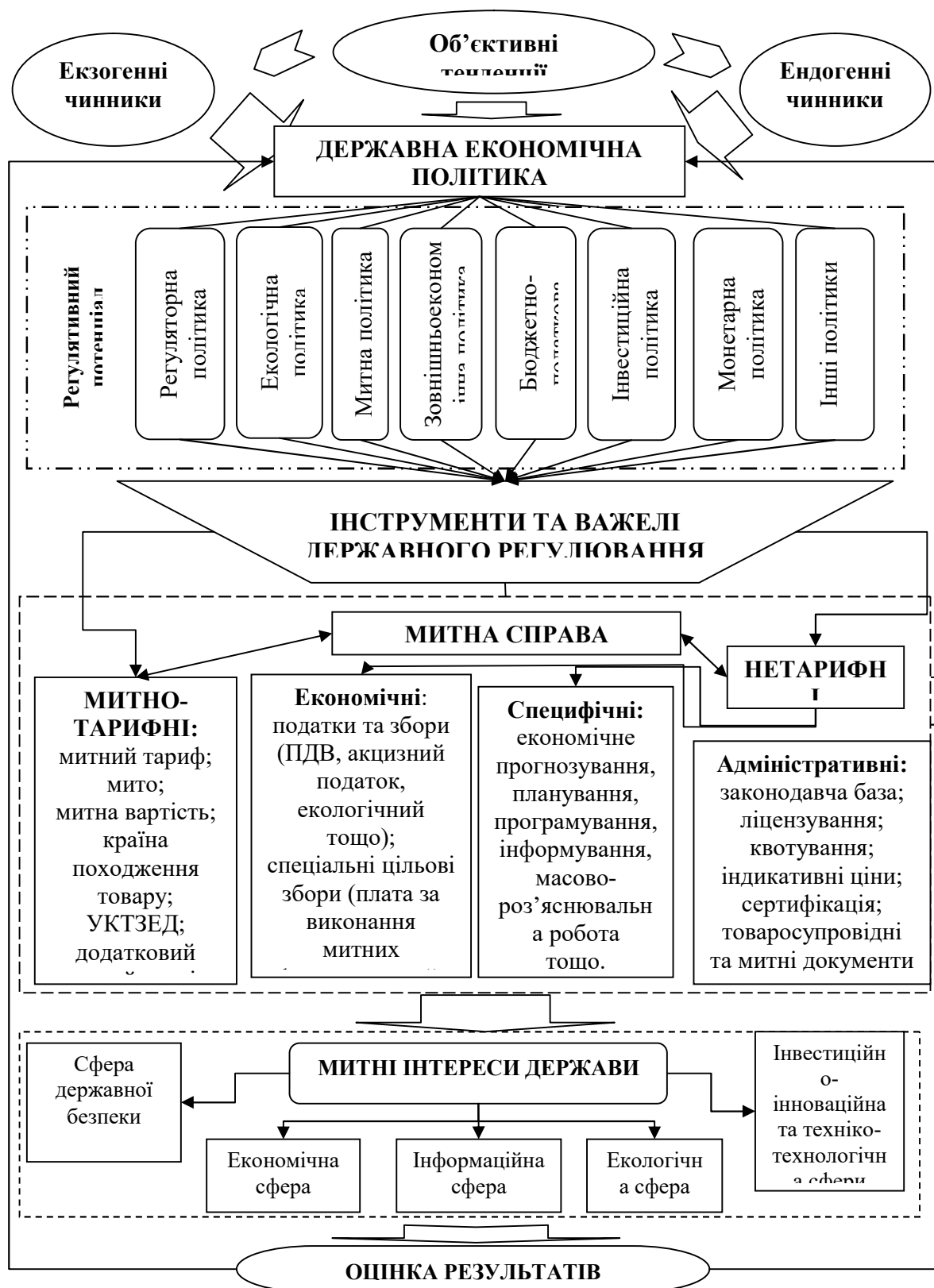


Рисунок 2.2 – Регулятивний механізм державного впливу у розрізі інструментів та важелів забезпечення митних інтересів

Джерело: авторська розробка

- ендогенні (стратегічні пріоритети розвитку; внутрішньо-економічна кон'юнктура ринку; суспільно-політичний стан; рівень життя населення, тощо);
- об'єктивні тенденції розвитку (глобалізація регулювання економічних процесів; лібералізація, гармонізація та уніфікація ведення зовнішньоекономічної діяльності; циклічність та періодичність світових фінансових криз, шоків, дисбалансів тощо).

У зв'язку з чим загальний регулятивний механізм держави забезпечення митних інтересів країни має ґрунтуватися на комплексному, взаємоузгодженому, стратегічному та тактичному плані дій, з чітко сформульованим та окресленим переліком засобів, заходів, інструментів та механізмів низки державних політик, серед яких: митна, податкова, регуляторна, зовнішньоекономічна, інноваційна, інвестиційна, грошово-кредитка, бюджетна, інформаційна, екологічна тощо. Адже саме в рамках зазначених політик формуються заходи тарифного та нетарифного регулювання уповноваженими органами, що дозволяє забезпечувати митні інтереси держави.

Інструменти державного регулювання, агреговані в систему регулятивного потенціалу держави згідно з групою специфічних важелів повинні відповідати за здійснення економічного прогнозування, планування, контролю, програмування, інформування, масово-роз'яснювальної роботи тощо, що посилить синергетичний ефект співпраці державних інституцій і суб'єктів господарювання в рамках синхронізації досягнення поставлених цілей та забезпечення митних інтересів кожного із суб'єктів.

Кадрово-резервна складова є фундаментальною основою та багатограним економічним потенціалом розвитку держави, галузі, підприємства. У нашому дослідженні під кадрово-резервною компонентою ми розуміємо сукупність дій, заходів і важелів, спрямованих на підвищення ефективності провадження кадрової політики, формування якісного інфраструктурного забезпечення та підготовку професійного кадрового резерву, здатного вирішувати поставлені завдання в рамках асекурації митних інтересів держави.

Ми виходимо з позицій гуманістичного підходу, коли на перше місце ефективності реалізації певного виду діяльності завжди ставиться вдосконалення механізму управління людьми комплексними наборами їх динамічних навичок, ноу-хау, що зазнають перманентних змін, з метою активізації їх внутрішньоякісного потенціалу.

Створення фасилітативного, сприятливого та професійного середовища є необхідною умовою злагодженого функціонування не лише органів доходів і зборів, але й системи державних інституцій в цілому, що відповідають за забезпечення митної безпеки та захист митних інтересів держави. Перманентне удосконалення професійності, фаховості та компетентності кадрового потенціалу є фундаментом «ефективного формування кадрового забезпечення органів державної влади, оскільки саме персонал в його суб'єктивізованому прояві є носієм знань, вмінь та навичок, необхідних для ефективного виконання функцій, покладених державою на державних службовців» ^[56], а також багатограним регулятивним потенціалом.

Ресурсно-фінансова складова є важливим доповненням кадрово-резервної компоненти зокрема та підвищення ефективності функціонування системи забезпечення митних інтересів держави в рамках нарощування регулятивного потенціалу в цілому. Відповідна форма посилення регулятивного впливу стосується як матеріального-технічного забезпечення працівників, так і відповідає за інноваційно-технологічне оновлення діяльності структурних підрозділів органів доходів і зборів під час виконання покладених на них функцій. У даному контексті варто вести мову про фінансове забезпечення діяльності органів доходів і зборів в рамках захисту митних інтересів.

Інституційно-функціональна складова регулятивного потенціалу держави має вирішальне значення для забезпечення балансу митних інтересів учасників економічних відносин, здійснює вагомий вплив на взаємоузгодженість дій державних інституцій у процесі забезпечення митних інтересів.

⁵⁶ Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін: монографія / за ред. О. С. Нагорічної. Хмельницький: ФОП Мельник А. А., 2017. 320 с.

Саме взаємоузгодженість функціонування системи державних органів (державного апарату) є одним із ключових параметрів ефективності державного управління забезпеченням митних інтересів, проте потребує, на нашу думку, окремого виокремлення як складова регулятивного потенціалу держави. Дана пропозиція обумовлена однією з ключових проблем адміністративного управління в Україні в цілому та митній системі зокрема, що полягає у її концептуальній статичності.

Органи державної влади закріплюючи у державних програмах розвитку стратегічні орієнтири, цілі та завдання з визначення подальшого вектора функціонування галузі, регіону, країни, не враховують динамічні ознаки впливу зовнішнього та внутрішнього середовища. Поза увагою адміністративної системи залишаються перегляд і коригування короткострокових цілей у розрізі показників та результатів діяльності міністерств та відомчих органів, які відповідають за загальний стан реалізації програм з врахуванням загальної економічної кон'юнктури. Відсутність об'єктивної адаптивності та гнучкості системи державного регулювання ускладнює виконання поставлених завдань та знижує ефективність здійснюваних заходів. Особливо цей аспект статичності адміністративного управління впливає на реалізацію такого важливого напрямку державної політики, як забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів [57].

Когерентність системи державного регулювання забезпечення митних інтересів має свої особливості, які вимагають більш поглибленого дослідження та можуть бути враховані лише в рамках комплексного підходу. Зокрема специфічність обумовленої ситуації полягає як у тонкості нормотворчої техніки та стосується процесу взаємоузгодження процесів реалізації низки державних політик і діяльності ряду державних інституцій, про що ми уже зазначали. Адже сьогодні перелік державних органів, що прямо чи опосередковано приймають участь у забезпеченні митних інтересів держави нараховує не один

⁵⁷ Шевчук С. В. Митні інтереси держави: ідентифікація, регулювання та забезпечення: монографія. Київ. Аграр медіа груп. 2019. 522 с.

десяток, що, в свою чергу, зумовлює труднощі регулятивного, погоджувального та контрольного характеру. Також безліч питань виникає з приводу економічної доцільності впровадження окремих заходів та їх загальної результативності.

На нашу думку, для консолідації зусиль державних інституцій в рамках забезпечення митних інтересів України має бути визначений уповноважений державний орган, який крім формування та реалізації митної політики, відповідатиме за стан митної безпеки та захист митних інтересів і до функціональних обов'язків входить визначення, формування та конкретизація митних інтересів, координація державних інституцій для їх ефективного забезпечення останніх, здійснення контролю за станом митної безпеки та захисту митних інтересів, тощо.

Найбільш прийнятним варіантом для цього є Міністерство фінансів України, яке у співпраці з Міністерством економічного розвитку та торгівлі розроблятиме чіткий перелік митних інтересів на поточний рік. Визначений перелік процедурно погоджуватиметься Кабінетом Міністрів України та затверджуватиметься Верховною Радою України. Крім того, Міністерство фінансів України відповідатиме за контроль за станом рівня митної безпеки та забезпечення митних інтересів через підпорядкований орган (наприклад, правонаступника Державної фіскальної служби України у митній сфері). Удосконалення законодавчої регламентації та чітке визначення інституційної вертикалі управління процесом забезпечення митних інтересів є фундаментальною основою злагодженої роботи усього механізму, інструментів та важелів захисту митних інтересів.

2.3 Концептуалізація підходів забезпечення митної безпеки та митних інтересів з позицій регулятивного впливу держави

На сьогодні, у державі відсутнє як системне бачення, так і цілісний підхід до забезпечення митних інтересів держави з врахуванням їх специфічних

особливостей. Основна частина проблеми, на нашу думку, полягає саме в інституційній площині, яка в свою чергу обумовлена недосконалою політичною та економічною кон'юнктурою, що склалася в державі.

Так, систематична реорганізація центрального державного органу, що відповідає за реалізацію державної митної політики; стратегічна невизначеність його місця в інституційному середовищі держави; постійні політичні звинувачення в корумпованості; колізії законодавства формують негативний імідж усієї митної системи в суспільстві, дискредитують працівників митних органів та не сприяють вирішенню поставлених завдань та повноцінному захисту митних інтересів, а також обумовлюють постійні спроби звузити права митних органів.

Проте, не врахування системних протиріч, що існують в митній сфері та подальша політична реформація інституції без встановлення концептуальної основи є прямим чинником загрози митній та національній безпеці України.

Реформаторські дії по перебудові фіскальної системи через об'єднання та роз'єднання митної та податкової служб продовжують здійснюватися без належно проведеного аналізу відповідності поставлених цілей до отриманих результатів та об'єктивної переоцінки завдань, які не вдалося реалізувати із встановленням конкретних причин. Відсутні, також, чіткі обґрунтування та аргументи подальших трансформацій.

Дана ситуація створює додаткові ризики як для суб'єктів господарювання, так і функціонування економіки в цілому, що, зважаючи на прогностичні показники короткострокового розвитку, поглибить низхідні макроекономічні тенденції.

Проведене дослідження показало, що нагальними питаннями, які потребують вирішення уже сьогодні, для ефективного забезпечення митних інтересів, залишаються:

– нарощування експортного потенціалу, захист митного кордону, економічного суверенітету, економічних та національних інтересів України в рамках діяльності органів доходів і зборів та інших державних інституцій;

- відсутність дієвої та ефективної системи контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог законодавства України;
- проблеми організаційно-управлінського характеру, що простежуються у частих реформаційних змінах та ефективності діяльності фіскальних органів у зв'язку з відсутністю належно визначеної концептуальної основи їх функціонування;
- відсутність системи контролю за рухом товарів від моменту ввезення на територію України до моменту його продажу;
- малопотужність матеріально-технічної та інноваційно-технологічної бази органів доходів та зборів по провадженню митної справи в рамках забезпечення митних інтересів держави;
- низька готовність стану низки державних інституцій, що задіяні в процесі забезпечення митних інтересів держави, до автоматизації та оцифрування інформації в системи обігу та супроводження власної документації, а також представлення її в інтерактивному режимі, що не відповідає вимогам сьогодення;
- відсутність належної взаємодії між податковими, органами доходів і зборів та правоохоронними органами, органами державної виконавчої служби, іншими державними органами, а також митними органами інших країн світу щодо боротьби з митними правопорушеннями, контрабандою та тероризмом тощо [⁵⁸; ⁵⁹; ⁶⁰];
- колізії та казуїстика нормативно-правової бази у частині регламентації інституційної вертикалі органів доходів і зборів, інтерпретації конкретних прав і обов'язків митників, розуміння та відображення митних інтересів, функціональності операторів економічної діяльності та інших державних органів влади.

⁵⁸ Шевчук С. В. Аналіз динаміки здійснення митної справи в Україні. Економіка та держава. 2018. № 8. С. 65–70

⁵⁹ Шевчук С. В. Нетарифне регулювання як важливий механізм забезпечення митних інтересів держави. Економіка та держава. 2019. № 3. С. 71–77.

⁶⁰ Шевчук С. В. Митна безпека та митні інтереси держави: особливості економіко-правового регулювання. Економіка. Фінанси. Право. 2018. № 10/2. С. 36–40.

Передові країни світу усвідомлюючи глобалізаційні виклики, інтенсифікацію міжнародної конкуренції та роль науково-технічного прогресу, не лише мають чітко сформовану стратегію розвитку митних служб, але й активно впроваджуються нові технології у діяльність митних та прикордонних відомств, серед яких: Інтернет речей (Internet of Things), технологія блокчейн (blockchain technology), біометрія даних (biometric authentication), машинне навчання (machine learning). Дані новації є вагомим інструментом зменшення ризиків та підвищення швидкості державного реагування у контексті взаємодії з бізнес середовищем (імпортерами та експортерами сільськогосподарської продукції, великими промисловими підприємствами, інвесторами тощо) та простими громадянами під час перетину кордону [61].

З огляду на вище зазначене, першочергово потребує змін інституційно-управлінський механізм забезпечення митної безпеки та митних інтересів в рамках реалізації митної політики, особливо в частині, що стосується підвищення організаційної та координаційної складової державного управління. У зв'язку з цим, на нашу думку, організаційна структура інституціонального механізму формування й забезпечення митних інтересів держави повинен мати наступний вигляд (рис. 2.3).

Варто додатково пояснити, що координаційна складова є найбільш слабкою ланкою діяльності державних інституцій, особливо в частині забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів. Непропорційне співвідношення повноважень, дублювання функцій та «перетягування» управлінських важелів впливу зумовлюють напруженість відносин між державними органами під час взаємодії та унеможливають консолідацію зусиль щодо вирішення оперативних та тактичних завдань. Встановлення чіткості повноважень та окреслення зон відповідальності кожного із задіяних суб'єктів розвантажує діяльність як державних органів, що забезпечують митну

⁶¹ Шевчук С. В. Стратегічні підходи та ключові напрями забезпечення митних інтересів держави. Економічний простір. 2019. № 142. С. 33-53

безпеку й здійснюють захист митних інтересів. Водночас, дана конкретизація покращує клімат і для бізнес середовища та іноземних партнерів.

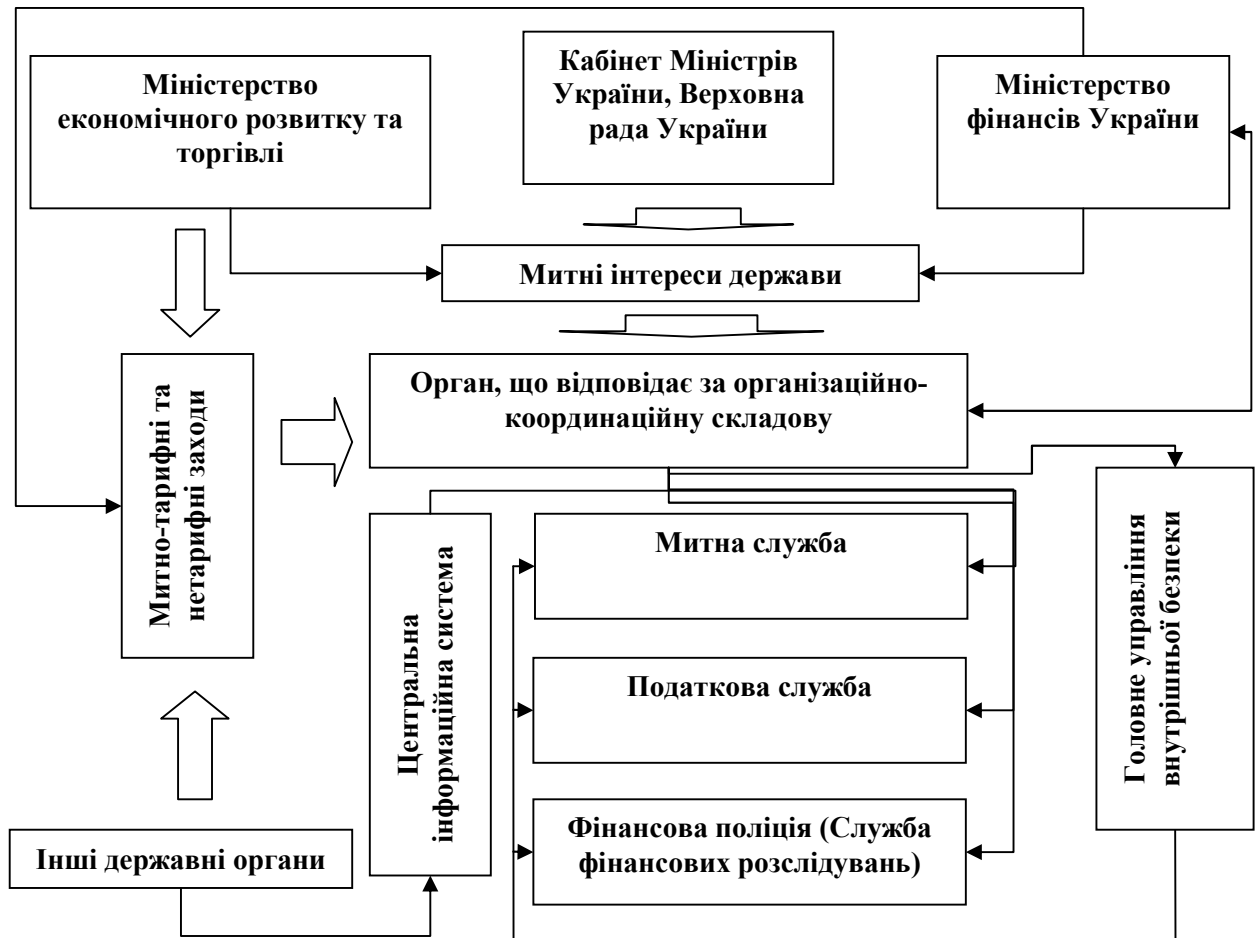


Рисунок 2.3 – Організаційна структура інституціонального механізму формування й забезпечення митної безпеки та митних інтересів держави

Джерело: [62]

Згідно запропонованої схеми, критерії участі та відповідальності за забезпечення митних інтересів державними органами будуть деталізуватися наступним чином:

- Верховна рада України у співпраці з Кабінетом міністрів формують та затверджують визначений перелік митних інтересів держави забезпечення яких є важливим в стратегічного та тактичному плані;
- Кабінет міністрів України визначає та деталізує рівні пріоритетності національних митних інтересів на відповідний рік;

⁶² 82Пашко П. В., Шевчук С. В. Сутність та особливості державного регулювання механізмів забезпечення митних інтересів України. *Економіка та держава*. 2019. № 4. С. 4–10. DOI: 10.32702/2306-6806.2019.4.4

– Міністерство фінансів розробляє та визначає індикатори необхідного рівня національних митних інтересів, встановлює критерії стану їх захищеності (необхідний стан митної безпеки), обґрунтовує та доводить кількісні показники уповноваженому державному органу (наприклад ДФС) для реалізації, курує діяльність Головного управління внутрішньої безпеки ДФС, в рамках виконання поставлених завдань та боротьби з корупцією);

– в рамках визначених показників Міністерством економічного розвитку та торгівлі спільно з Міністерством фінансів України та відповідними державними органами встановлюють митно-тарифні та нетарифні заходи по досягненню цільових показників;

– уповноважений державний орган (ДФС) формує стратегію розвитку митної справи, визначає механізми реалізації митної справи, координує співпрацю між митними, податковими органами та фінансовою поліцією, забезпечує функціонування єдиної центральної інформаційної бази, здійснює кадрову політику та відповідає за якість та професійність працівників, проводить антикорупційні заходи, через структуру фінансової поліції організує оперативне супроводження боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил тощо;

– митна структура країни через відповідні митниці виконує митну справу;

– Міністерство фінансів узагальнює результати контролю стану забезпечення митних інтересів країни, коригує завдання для митної структури та звітує про стан митної безпеки перед Кабінетом міністрів та Верховною радою України.

Об'єктивно вірним та важливим вважаємо створення як окремої юридичної структури фінансової поліції (на основі податкової міліції й частини підрозділів по організації боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил митної служби) з керівником, який підпорядкований голові фіскальної служби з наданням фінансовій поліції права на:

– здійснення оперативно-розшукової діяльності;

– проведення слідчих дій за статтею «контрабанда» та статтями, віднесеними до компетенції податкової міліції;

– збирання та реалізацію інформації про порушення законодавства під час виконання податкових і митних зобов'язань платників податків, під час переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі під час здійснення транзиту через митну територію України; інформації про операції з наркотичними засобами, культурними цінностями тощо.

У відповідному контексті створення фінансової поліції як окремої незалежної структури, що напряду не підпорядковується податковій чи митній структурам, на нашу думку, дозволить оптимізувати передусім управлінську вертикаль, позбавить її діяльність заангажованості та дозволить уникнути надмірної бюрократизації, що в загальному форматі сприятиме поліпшенню правоохоронних функцій, підвищенню показників її діяльності. Надання такому органу функції контролю за діями податківців та митників буде основою для попередження корупційних дій працівників податкових і митних органів.

В кінцевому випадку запропонована система державного регулювання митних інтересів країни має забезпечувати:

- відповідний спектр національної безпеки та національних інтересів;
- стабільність, конкурентоспроможність, функціональність та незалежність національної економіки;
- попередження різнорівневого комплексу загроз у площині екзо-, ендомезо- та мікрорівнів, що виникають у зв'язку з глобалізаційним, цивілізаційним поступом та несумлінною конкуренцією;
- координацію та взаємодію митних органів з іншими державними органами по захисту митних кордонів країни, проведення митних процедур, боротьбі з контрабандою, митними правопорушеннями, тінізацією економіки та підтримці вітчизняного товаровиробника на зовнішніх ринках тощо.
- удосконалення митної інфраструктури у частині оптимального розташування, технічного оснащення, функціонально-технологічної експлуатації та структурно-організаційного функціонування;
- відповідність розвитку митної системи стратегічним орієнтирам та цілям розвитку держави та її національним інтересам;

- комунікаційну складову та повноцінний, ефективний інформаційний супровід управлінських дій держави щодо функціонування митної системи;
- зміцнення позицій держави у міжнародних рейтингах та формування інвестиційно-привабливого середовища для зовнішніх інвесторів;
- ефективну діяльність митних органів в площині забезпечення комплексом організаційно-економічних, матеріально-технічних, інноваційно-технологічних, інституційно-правових, кадрово-мотиваційних ресурсів.

Разом з тим для того, щоб державна митна справа України відповідала сучасним викликам необхідний постійний процес модернізації, який має забезпечити динаміку розвитку митного законодавства, що регулює відповідні митні процеси, формування сучасної митної адміністрації, створення належних умов реалізації митних процесів та процедур. Розвиток кількості та змісту митних процесів, які повинна здійснювати митна адміністрація, є вкрай важливим фактором, що обумовлює конкурентоспроможність держави у сучасній світовій економіці.

Зокрема, вже згадувалося, що такі індикатори, як перелік, якість та комплексність послуг, що надаються митною адміністрацією є елементами індексу сприяння торгівлі. Такі процеси можна умовно поділити на основні (які безпосередньо пов'язані з переміщенням товарів через митний кордон) та допоміжні (орієнтовані на забезпечення належного та ефективного функціонування митної адміністрації). Причому важливим є те, щоб такі митні процеси здійснювалися за звичайного режиму державного управління митною справою. Різного роду експерименти з т. зв. «чорними сотнями» – це помилковий шлях, який не має нічого спільного зі світовою митною практикою. Адже адміністрування митної справи повинно здійснюватися у порядку та у спосіб, який визначений законодавством. Це загальна конституційна вимога до порядку діяльності суб'єктів владних повноважень [63].

⁶³ Макаренко А. В. Митна реформа: пошук оптимальної концепції. LEX PORTUS. 2017. № 2 (4). С. 21–36

Підсумовуючи зазначене вище, варто констатувати, що світові тенденції, глобалізаційні процеси та постійне збільшення об'ємів міжнародної торгівлі видозмінюють не тільки загально встановлені економічні порядки, але й сприяють переоцінці ролі діяльності митної системи в загальній структурі державної політики щодо забезпечення національних інтересів. Запропонований в рамках державного регулювання інституційний механізм забезпечення митних інтересів сприятиме оптимізації ефективності контролю за переміщенням капіталу, людей, товарів через національний кордон та дозволить підвищити захист митних інтересів держави. Зокрема, у таких важливих напрямках забезпечення митних інтересів як повнота та своєчасність наповнення бюджету, формування політики торгових стосунків, соціальний захист населення, активізація розвитку промисловості тощо.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МИТНОГО КОНТРОЛЮ З УРАХУВАННЯМ ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

3.1 Рамкові стандарти безпеки та полегшення торгівлі ВМО як основний інструментарій розвитку митного контролю

Трендами розвитку міжнародної економіки протягом останніх десятиліть є глобалізація світової торгівлі, подальша інтерналізація виробництва на основі широкої міжнародної кооперації та значне зростання обсягів електронної комерції на ринках як промислових, так й товарів широкого вжитку

Одним з основних чинників глобалізації виявився бурхливий розвиток інформаційних і телекомунікаційних технологій, який розпочався в середині 20-го століття та привів до того, що вперше в знаній історії людства обмін інформацією, а значить і грошима, став більш швидким, ніж рух товарів. Пов'язані з цим процесом зміни в транспортній і експедиційній діяльності, загрози використання виробничої та транспортної інфраструктур як засобів здійснення терористичних актів радикальними організаціями спричинили появу якісно нових технологій міжнародної торгівлі, що, у свою чергу, зробило застарілими й недостатньо ефективними форми та методи митного контролю й митного оформлення, застосовувані з часів Стародавнього світу.

Для вирішення цієї проблеми Всесвітня митна організація (ВМО) у 2005 році прийняла Рамкові стандарти безпеки та полегшення світової торгівлі (РС ВМО), які являють собою комплекс взаємопов'язаних концепцій розвитку систем митного контролю та митного оформлення товарів. Ці системи побудовано на основі широкої співпраці митних адміністрацій різних країн із бізнесом та між собою.

Згідно з РС ВМО можна визначити три базові концепції забезпечення митної безпеки, а саме:

1) міжнародно-правову, яка полягає в оформленні згідно з нормами міжнародного права правил співпраці всіх учасників процесів міжнародної торгівлі під керівництвом митних служб;

2) інфраструктурну – створення систем «Єдиного вікна» (ЄВ) як форми «включення» митних та інших державних органів, які контролюють товари, що перетинають митний кордон, у логістику зовнішньоекономічної діяльності;

3) організаційну (державно-приватного партнерства), основою якої є інститут Авторизованого економічного оператора (АЕО), після створення якого окремим підприємствам надаються певні пільги та привілеї в обмін на їх участь (фінансову, інформаційну, організаційну тощо) у процесах митного контролю й митного оформлення товарів, переміщуваних через митний кордон.

Усі ці концепції створюють якісно нове середовище, у якому з'являються нові можливості як для бізнесу, так і для митних органів. Бізнес отримує можливість перейти до управління ланцюгами постачання, які охоплюють декілька країн (тобто до технологій митної логістики), митні органи – можливість здійснювати тотальний безперервний митний контроль в інформаційній формі.

Розглянемо зміст Рамкових стандартів безпеки та поліпшення торгівлі через призму передбачених ними методів державного регулювання діяльності учасників міжнародної торгівлі й визначимо, основні інструменти митного контролю, які пропонуються до застосування Всесвітньою митною організацією на сучасному етапі.

Відповідно до положень РС ВМО всі вищезгадані концепції «спираються на три опори», тобто три групи стандартів:

- 1) мережу угод між митними адміністраціями;
- 2) партнерські відносини між митними службами та підприємницькою спільнотою;
- 3) співпрацю митних органів та інших органів державної влади [64].

64 Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

До серпня 2018 року, моменту виходу оновленої редакції РС ВМО, «опор» було дві. Третя опора, що містить положення щодо співпраці митниць та інших державних органів, які контролюють переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон держави, з'явилась як свідчення розуміння світовою спільнотою необхідності стандартизації процесів державного регулювання та контролю за процесами міжнародної торгівлі на основі технологій митного контролю та митного оформлення.

Важливо зазначити ті зміни, які привнесли РС ВМО до стратегії розвитку митних служб та державного регулювання міжнародної торгівлі взагалі. Перша опора за фактичної реалізації її принципів примушує узгоджувати стратегію й тактику розвитку національної митної служби з напрямками розвитку митних адміністрацій інших держав і міжнародними документами в галузі торгівлі. Крім того, наявність постійної оперативної взаємодії митних адміністрацій країн стимулює учасників міжнародної торгівлі ретельніше підходити до добору партнерів за всім ланцюгом постачання. Друга опора зміщує акцент у відносинах бізнесу та державних контрольних органів з адміністративної царини в бік державно-приватного партнерства. Третя опора покликана організувати співпрацю різних державних органів на основі двосторонніх і багатосторонніх угод «між організаціями, що представляють різні сектори державного регулювання, з метою прискорення торгівлі та встановлення міжнародної гармонізації вимог і зменшення навантаження на торгівлю та уряди».

Резолюція Пунта-Кани Політичної комісії ВМО, конкретизує напрями діяльності урядів та митних адміністрацій щодо митної безпеки під час запровадження РС ВМО. Крім того, ВМО:

«– підкреслює важливість пакетів документів ВМО з дотримання відповідності та правозастосування, зокрема Програми безпеки ВМО щодо незаконного переміщення вогнепальної зброї, вибухових речовин та фінансування тероризму;

- підтримує тісну співпрацю митних адміністрацій, митних та інших правоохоронних органів на національному, регіональному та міжнародному рівнях;

- пропонує митним органам розуміти питання безпеки як частину своїх повноважень та функцій, включивши їх до своїх стратегічних планів як першорядні цілі;

- підтримує більш глибоку взаємодію з партнерськими міжурядовими організаціями;

- закликає митні органи домагатись отримання повноважень, якщо вони не мають достатніх повноважень, для того, щоб зробити свій внесок у боротьбу з тероризмом, включаючи запобігання іншим незаконним діям для фінансування тероризму;

- заохочує уряди подавати фінансову, кадрову та сервісну підтримку митним органам;

- заохочує митні органи вивчати та використовувати наявні інструменти безпеки ВМО, навчальні програми й довідкові матеріали» [65].

Реалізація положень РС ВМО потребує глибокого рівня стандартизації всіх процесів міжнародної торгівлі, що описано в 11 стандартах I опори, 6 стандартах II опори та 12 стандартах III опори.

Уніфікуючи вимоги до учасників міжнародної торгівлі, РС ВМО вирішують такі завдання:

- 1) підвищення безпеки й полегшення функціонування міжнародного ланцюга постачання товарів на глобальному рівні, для чого:

- сприяють безперервному рухові вантажів по всій протяжності безпечного міжнародного ланцюга постачання товарів;

- забезпечують можливість комплексного управління міжнародним ланцюгом постачання товарів для всіх видів транспорту;

65 Punta Cana Resolution // оф. сайт WCO / World customs organization. URL: <http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2015/december/wco-issues-the-punta-cana-resolution.aspx> (дата звернення: 04.12.2020)

2) оптимізації функцій і спроможностей митних служб у світлі викликів та можливостей XXI століття за рахунок зміцнення співпраці:

– митних адміністрацій з метою розширення їх можливостей з виявлення відправлень підвищеного ризику;

– митних структур та підприємницької спільноти.

При цьому, у пункті 1.6 Передмови до РС ВМО зазначено: «Деякі стандарти можуть бути впроваджені відразу, для запровадження інших Всесвітня митна організація розробляє стратегії подання окремим адміністраціям допомоги в інституційному розвитку, необхідному для практичного впровадження стандартів, вимагаючи від урядів виявляти політичну волю й цілісний підхід до вирішення цих питань» [66].

З метою підвищення митної безпеки держави практична реалізація концепції АЕО та супутніх концепцій митного контролю та митного оформлення товарів здійснюється за такими напрямками (у РС ВМО вони мають назву – «основні елементи»):

1) «гармонізації вимог до попереднього електронного повідомлення про вантаж при вхідних, вихідних і транзитних відправленнях». Мова йде про послідовний перехід до уніфікованих в межах усіх держав – учасниць ВМО системи форматів та набору даних про вантажі, які планується переміщувати через митний кордон держави, і порядку формування, оброблення та зберігання (захисту від несанкціонованого втручання) таких даних;

2) єдиного для всіх країн – учасниць ВМО послідовного підходу до питань управління ризиками з метою вирішення питань безпеки. Тобто, пошук, оцінювання та вжиття заходів для нейтралізації ризиків, з внутрішніх питань окремої національної митної служби перетворюються на центральне питання співпраці митних адміністрацій різних держав;

3) запровадження передвантажувальної інспекції, за допомогою якої «на обґрунтований запит країни імпорту, заснований на відповідній методиці

66 Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

відстеження ризиків, митна адміністрація країни експорту» [67] здійснює огляд контейнерів і вантажів підвищеного ризику ще до моменту їх навантаження на транспортний засіб, який здійснюватиме міжнародне перевезення.;

4) визначення пільг (в інших міжнародних документах застосовується термін «привілеї»), які митні служби надаватимуть компаніям, що виконують мінімальні вимоги безпеки міжнародного ланцюга постачання товарів і використовують ефективні методи роботи. Критично важливо, що надання цих пільг не пов'язано з правовою дискримінацією окремих категорій учасників міжнародної торгівлі, а є шляхом залучення приватних інвестицій до вирішення державних завдань із підвищення якості митного контролю та митного оформлення товарів, які переміщуються через митний кордон держави. Або, як пише шведський дослідник та практик митної справи Lars Karlsson: «ідея не в тому, щоб надати альтернативне законодавство для тих трейдерів і постачальників послуг, які відповідають критеріям, а в тому, щоб розвивати інший шлях гарантування того, що оператори дотримуватимуться положень законодавства, правил та норм» [68].

З огляду на вищевикладене, на нашу думку, основою для реалізації РС ВМО є збирання, зберігання (захист), оброблення інформації щодо вантажів у міжнародних ланцюгах постачання та обмін нею між усіма (як державними, так і приватними) учасниками процесів міжнародної торгівлі, у тому числі й іноземними.

У зв'язку з цим доцільно навести думку видатних американських учених-футурологів Heidi та Alvin Toffler: «будь-яка компанія або корпорація повинна виконувати щодо знань як мінімум чотири найважливіші функції. Вона повинна придбавати, обробляти, поширювати й захищати інформацію, селективно фільтруючи її або вибірково розподіляючи серед своїх

67 Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

68 Lars Karlsson. Back to the future of Customs: A new AEO paradigm will transform the global supply chain for the better / World Customs Journal. Australian Capital Territory reg. no. A04701. 2017. Vol. 11. № 1. P. 23-33.

супротивників і (або) союзників» [69]. Те саме справедливо й для функцій митної адміністрації держави, яка визначає як супротивників порушників митних правил, а як союзників – бізнес, комерційна філософія якого побудована на додержанні норм законодавства держави.

З огляду на другий основний елемент РС ВМО, який передбачає послідовний підхід до питань управління ризиками з метою вирішення питань безпеки, необхідно визнати міжнародне значення факту надання особі статусу АЕО. Тобто, отримання учасником міжнародного ланцюга постачання товарів відповідного статусу в країні базування змінює підходи до контролю операцій міжнародної торгівлі за його участю в інших державах. Цей принцип реалізується в міжнародних відносинах через укладання угод про взаємне визнання (MRA) і в кінцевому прояві приводить до концепції авторизованого ланцюга постачання товарів, визначення якої надано в пункті 1.4.2 РС ВМО: «Концепція авторизованого ланцюга постачання товарів передбачає, що митна служба підтверджує дотримання всіма учасниками цієї міжнародної торгової угоди встановлених стандартів безпечного поводження з вантажами й відповідною інформацією» [70].

Тобто, у вищенаведеному визначенні чітко формулюється поняття предмета контролю, який повинні здійснювати митні органи держави згідно з концепцією продуктивності (концепція управління ризиками).

Такий підхід вимагає вивчати та контролювати не конкретний вантаж на його шляху до покупця, а саме практику роботи кожної ланки ланцюга постачання товару. У процесі таких вивчення та контролю митні органи повинні визначити: «чи відповідає технологія роботи підприємства вимогам стандартів безпеки?», «чи стійка система контролю за міжнародними операціями на підприємстві щодо помилок персоналу та/або навмисного злочинного втручання?» тощо. На нашу думку, відповіді на подібні запитання не можуть

69 [154] P. 214, Toffler Heidi, Alvin. War And Anti-War Survival At The Dawn Of The 21st Century. London. Warner Books. 1993. 387 p.

70 [109] Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

обмежуватися лише станом на сьогодні: вони потребують вивчення історії роботи та прогнозування розвитку ситуації в майбутньому. Таким чином, час здійснення митного контролю згідно з концепцією управління ризиками дорівнює всій тривалості роботи АЕО, а методика такого контролю отримала назву «теорія управління відповідністю».

Lars Karlsson так описує теорію управління відповідністю: «Теорія управління відповідністю... вимагає не тільки сучасного, системно структурованого підходу до контролю, але й стимулювання компаній бути відповідними, щоб урядові органи могли сконцентрувати свої обмежені ресурси на пріоритетних високих ризиках» [71].

В РС ВМО ця ідея реалізована наступним чином:

«Відносно вантажних партій, що проходять від місця походження до пункту призначення виключно всередині такого (вповноваженого) ланцюга, повинні застосовуватися комплексні спрощені процедури перетину кордону, відповідно до яких під час експорту та імпорту вимагатиметься лише одна спрощена декларація, що містить мінімум інформації» [72].

Такий варіант взаємодії державних органів та бізнесу потребує створення докорінно нових зовнішнього середовища, умов роботи всередині держави та переходу від технології адміністративного тиску на бізнес задля додержання норм актів законодавства держави до партнерських відносин між усіма суб'єктами адміністративних відносин. Важливо розуміти, що РС ВМО та інші міжнародні документи на цю тему розглядають будь-якого учасника міжнародної торгівлі як потенційного володільця статусу АЕО, який ще до моменту отримання статусу може отримати від митних органів дозвіл на застосування певних спрощень та привілеїв під час митного контролю й митного оформлення товарів, які ним переміщуються через митний кордон держави, зважаючи на продемонстрований цим учасником рівень відповідності

71 Lars Karlsson. Back to the future of Customs: A new AEO paradigm will transform the global supply chain for the better / World Customs Journal. Australian Capital Territory reg. no. A04701. 2017. Vol. 11. № 1. P. 23-33.

72 Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

умовам РС ВМО і положенням національного законодавства. Користуючись описаною логікою, можна графічно представити запропоновану РС ВМО систему стандартів безпеки як три концентричні кола (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 – Схема системи стандартів РС ВМО 2018

Джерело: авторська розробка

Зовнішнє коло складають стандарти I опори, стандарти 6–12 III опори та система двосторонніх, багатосторонніх угод про взаємне визнання статусу АЕО; саме ці норми формують зовнішнє середовище, з точки зору вітчизняного учасника міжнародної торгівлі. Умови ззовні державного кордону впливають на технології і взаємовідносини АЕО та іноземних учасників ланцюга постачання й регулюються здебільшого положеннями міжнародних документів з питань торгівлі та співпраці митних адміністрацій.

Наступне коло являє собою середовище всередині держави, на яке мають вплив стандарти III опори. Умови перетину кордону вантажами й транспортними засобами, отримання необхідних відповідно до положень законодавства дозволів, а також сплати податків, інші питання взаємодії митних та інших державних органів регулюються актами законодавства держави й положеннями тих міжнародних актів, згоду на обов'язковість яких надано вищим органом законодавчої влади держави.

І нарешті, внутрішнє коло: це ті правила та технології державно-приватного партнерства, які на підставі положень стандартів II опори РС ВМО застосовуються в державі. Саме в цьому внутрішньому колі задовго до моменту фактичного початку митного контролю та митного оформлення товарів, які переміщуються через митний кордон, здійснюються основні етапи підготовки до встановлення інформаційної взаємодії бізнесу й митних та інших державних органів, які контролюють міжнародну торгівлю. До серпня 2018 року (оприлюднення нової редакції РС ВМО) кінцевим пунктом на цьому шляху були отримання статусу АЕО та підтримання відповідності його вимогам під час практичної роботи на міжнародних ринках. З появою ж стандартів III опори метою спрямування зусиль державних органів і приватних осіб є створення механізмів включення до технології АЕО вимог (санітарних, ветеринарних, вимог безпеки руху тощо) інших, крім митних, державних органів, які контролюють переміщення товарів через митний кордон.

Якщо схему системи стандартів РС ВМО, представлену на рис. 3.1, розглядати як умовне графічне зображення національного середовища, у якому працюють вітчизняні учасники міжнародного ланцюга постачання, то можна виявити області (та їх межі), де виникають специфічні саме для них проблеми митного контролю та митного оформлення товарів. Виходячи з положень загальної теорії виникнення митних загроз ^[73] першопричиною будь-якої загрози митним інтересам держави є суперечність інтересів учасників процесів міжнародної торгівлі. Ми вважаємо, що:

– у цьому разі мова йде не лише про суперечність інтересів представників державного та приватного секторів... Переважна частина проблем митного контролю та митного оформлення товарів, переміщуваних через митний кордон держави, продукується завдяки розбіжностям у відомчих інтересах, незлагодженостям технологій роботи, а також різниці в рівнях

73 Митна безпека (теорія, методологія та практичні рекомендації) : монографія / Пашко, П. В. Нац. акад. наук України, Ін-т регіон. дослідж. Одеса. ПЛАСКЕ. 2009. с. 21 628 с.

науково-технічного забезпечення державних органів, які беруть участь у контролі за вантажами в міжнародному ланцюгу постачання товарів;

– процеси й відповідно проблемні питання розподіляються по областях лише умовно та можуть впливати відразу на декілька областей і розвиватись одночасно.

У внутрішній області (внутрішнє коло на рис. 3.1), тобто під час співпраці та інформаційного обміну між бізнесом і митними органами, суперечність інтересів, крім загальнодержавних чинників (наприклад, необґрунтовано високого рівня оподаткування певної категорії товарів), викликають і проблеми, пов'язані з, так би мовити, «труднощами перекладу», а саме:

– різницею в тлумаченні норм актів законодавства (рівень ускладнень залежить як від якості, однозначності тексту конкретного документа, так і від професійної підготовки відповідних працівників митних органів та приватного сектора);

– нерозумінням технології роботи митних органів та бізнес-моделі (технології виробництва товарів) приватного підприємства;

– відсутністю налагодженого механізму обміну оперативною інформацією стосовно всіх аспектів здійснення операції міжнародної торгівлі та проведення митного контролю та митного оформлення вантажів.

РС ВМО пропонують протистояти появі суперечності інтересів у цій області за рахунок застосування принципу «безпека = сприяння». Як це зазначено у вступі до стандартів II опори, «працюючи над удосконаленням на одній стороні рівняння, вони (державні органи та приватні особи) так само отримують вигоди від іншого» [74].

На думку авторів РС ВМО, усе повинно починатись із налагодження партнерства між митною адміністрацією та бізнесом (стандарт I опори II – Партнерство), яке має забезпечувати гнучкість і налаштування планів безпеки на основі бізнес-моделі АЕО за рахунок участі операторів міжнародного

74 Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

торговельного ланцюга постачання у процесах самооцінювання відповідності заздалегідь визначеним стандартам безпеки й найкращим практикам ведення бізнесу.

Спільна робота над підвищенням рівня митної безпеки держави забезпечується встановленням постійного зв'язку між бізнесом та митною адміністрацією (стандарт 5 опори II – Зв'язок), що передбачає:

- надання АЕО контактної інформації, за допомогою якої підприємства зможуть зв'язатися з представниками митниці в надзвичайних ситуаціях;

- проведення митною адміністрацією регулярних консультацій з усіма сторонами, що беруть участь у міжнародному ланцюгу постачання, для обговорення питань, які становлять взаємний інтерес, у тому числі митних правил і процедур, вимог до приміщень та охорони товарів;

- участь АЕО в діалозі з митною адміністрацією задля регулярного оновлення програми митно-ділового партнерства, що забезпечить її актуальність та відповідність мінімальному набору стандартів безпеки, вигідних обом партнерам.

Установлення партнерських відносин і постійного зв'язку між митною адміністрацією та учасником міжнародного ланцюга постачання ініціюватиме останнього до проходження авторизації для отримання статусу АЕО (стандарт 3 опори II – Авторизація), що, крім отримання прямих вигод, зазначених у національній програмі АЕО, підвищуватиме авторитет підприємства на міжнародних ринках і полегшуватиме пошук нових міжнародних партнерів⁷⁵.

На нашу думку, для досягнення цієї мети, митній адміністрації слід:

- співпрацювати (у різні способи) з діловими партнерами для визначення спільних вигод, які будуть отримані завдяки колективній участі в безпечному ланцюжку постачання;

- документувати відчутні переваги, які вона розраховує надати (у межах своєї юрисдикції) повноцінним бізнес-партнерам у режимі безпечного ланцюга постачання;

- намагатись отримати взаємне з митними адміністраціями інших держав визнання статусу АЕО на підставі МРА.

⁷⁵ Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

I, якщо сторони досягнуть на цьому шляху успіху, РС ВМО (стандарт 4 опори II – Технологія) пропонують спільними зусиллями держави й бізнесу запроваджувати та експлуатувати сучасні технології збереження цілості вантажів і контейнерів, ведення звітності стосовно несанкціонованого втручання в контейнер і вантаж, запобігання фальсифікації вантажів тощо.

У підсумку держава повинна отримати підвищення рівня митної безпеки (стандарт 2 опори II – Безпека), а АЕО – законне сприяння (стандарт 6 опори II – Сприяння) під час здійснення операцій міжнародної торгівлі (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Принцип «Безпека = Сприяння» у РС ВМО

стандарт 2 – Безпека	стандарт 6 – Сприяння
АЕО включатимуть заздалегідь визначені передові практики безпеки до своєї ділової діяльності	Митна адміністрація співпрацюватиме з АЕО, щоб максимізувати безпеку та сприяння міжнародному ланцюгу постачання, що походить з її митній території або відбувається на ній.
АЕО вживатимуть заходів безпеки будівель, здійснюватимуть контроль доступу до транспортних засобів, завантажувальних доків та вантажних майданчиків	Митна адміністрація повинна оптимізувати нормативні акти, запровадити процедури, які узагальнюють потрібну для митного оформлення інформацію та спрощують порядок її подання з метою полегшення торгівлі та визначення вантажів з високим ступенем ризику для вжиття відповідних заходів
АЕО вживатимуть заходів кібербезпеки та щодо резервного копіювання даних операцій міжнародної торгівлі	Митна адміністрація повинна створити механізми, які дадуть можливість бізнесу коментувати запропоновані поправки та зміни до нормативних документів
АЕО перевірятиме працівників та потенційних працівників, якщо це доцільно та як це передбачено національним законодавством	
Програми та заходи безпеки АЕО повинні поліпшувати якість технологічних процесів їх ділових партнерів, пов'язаних із транспортуванням, обробленням і збереженням вантажу в безпечному ланцюгу постачання	
АЕО забезпечують своєчасне передання митним органам інформації про вантажі, отриманої від ділових партнерів	
АЕО запроваджують такі технології роботи, що передбачають ідентифікацію осіб, які доставляють або приймають вантажі, що перебувають під митним контролем	
АЕО повинен проводити спеціальні тренінги для подання допомоги працівникам у збереженні цілості вантажів, визнаючи потенційні внутрішні загрози безпеці та потребу забезпечення контролю доступу	

Джерело: складено за текстом РС ВМО у редакції 2018 року

Проаналізувавши дані табл. 3.1, можна дійти висновку про явну невідповідність обсягів зусиль митних адміністрацій та бізнесу в упровадженні РС ВМО, що робить стратегічно важливим завданням усіх митних адміністрацій створення таких умов для потенційних учасників програм АЕО, які б спонукали їх докладати зусиль та витратити кошти на заходи безпеки.

Серед напрямів роботи митних адміністрацій із залученням учасників міжнародної торгівлі до програм безпеки та поліпшення торгівлі одним із найважливіших є співпраця митниці та інших урядових установ і міжнародних організацій, що доєдналися до процесів міжнародної торгівлі та забезпечення безпеки ланцюга постачання. На рис. 3.1 це друге коло, тобто область, де відбувається інформаційний обмін між митними органами, учасниками операцій міжнародної торгівлі, іншими державними органами, на які покладено контроль за товарами, що переміщуються через митний кордон держави, та за безпекою ланцюга постачання.

Джерелами митних загроз, крім зазначених вище, під час інформаційного обміну між митними, іншими державними контрольними органами та бізнесом є дублювання інформації, її спотворення внаслідок відсутності на державному рівні надійних механізмів одночасної роботи декількох державних органів в одному інформаційному полі, несумісність даних, які використовуються в роботі різних відомств та стосуються одного й того ж вантажу, що переміщується міжнародним ланцюгом постачання.

Тому ефективна взаємодія різних державних органів має важливе значення на національному рівні, а спрощення в цій області, які пропонуються в рамках програми АЕО, є потужним стимулом для участі бізнесу в реалізації положень РС ВМО. У вступі до опори III РС ВМО, присвяченої цим питанням, зазначено: «Головне завдання цієї співпраці полягає в тому, щоб відповіді уряду на проблеми безпеки ланцюга постачання були своєчасними та ефективними,

уникаючи дублювання вимог та перевірок, оптимізували процеси ...таким чином, щоб полегшувати торгівлю» [76].

Своєчасність і ефективність відповідей уряду на проблеми, що виникають під час здійснення операцій міжнародної торгівлі, досягаються завдяки гармонізації контрольних заходів усередині держави (стандарт 4 опори III – Гармонізація національних контрольних заходів) та заздалегідь розробленим планам заходів з «продовження торгівлі в разі руйнівного (з точки зору митної безпеки) інциденту» (стандарт 5 опори III – Розроблення заходів з безперервності та поновлення) [14].

Під гармонізацією в РС ВМО розуміється безперервний процес узгодження національних контрольних заходів безпеки, включаючи механізми управління ризиками, здійснюваних державними установами, з митною адміністрацією, щоб, наскільки це можливо, контрольні процеси, заходи чи стратегії контрольних органів забезпечували економічну конкурентоспроможність вітчизняному бізнесу, тим самим підвищуючи рівень митної безпеки держави (див. вище).

Ще однією ознакою докорінних змін у підході до організації митного контролю та митного оформлення товарів, які переміщуються через митний кордон держави, є вимога стандарту 5 опори III заздалегідь розробляти плани заходів з відновлення руху товарів ланцюгом постачання після виявлення в ньому порушень. Раніше митне законодавство не займалося цими питаннями, обмежуючися посиланням на відповідні розділи законодавчих актів з питань адміністративного провадження, а також відповідальності за порушення митних правил або контрабанду. Відтепер РС ВМО пропонують розробити ще до настання таких випадків план дій, виходячи з ролі та відповідальності кожного учасника процесу (експортера, імпортера, перевізника, митниці, інших контрольних органів).

76 Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

Якщо б опора III PC ВМО містила лише вищезазначені положення, вони лишалися б виключно декларативною заявою, як багато інших документів, що приймалися до цього з метою досягти синергетичного ефекту в роботі різних державних органів, які контролюють переміщення товарів через митний кордон держави. Однак редакція PC ВМО 2018 року прямо зобов'язує уряди держав-учасниць сприяти взаємовідносинам їх митної адміністрації та інших компетентних державних установ (стандарт 1 опори III – Взаємна співпраця). Такі взаємовідносини пропонується будувати на основі взаємного та взаємовигідного використання, з одного боку, результатів аналізу митного ризику в безпеці (транспортній, фітосанітарній, ветеринарній тощо) вантажів, які переміщуються через митний кордон різними видами транспорту, включаючи інтермодальні перевезення, та інформації про виконання вимог безпеки, з точки зору іншого державного органу, під час визначення рівня митного ризику в безпеці вантажу, з іншого боку.

Результати роботи в цьому напрямі повинні бути задокументовані як угоди про співпрацю між митною адміністрацією та відповідними державними контрольними органами, узгоджуючи їх функції та обов'язки, маючи на меті забезпечення ефективності процедур, оптимальну якість даних, ефективне управління ризиками й уникнення дублювання зусиль уряду щодо безпеки та сприяння торгівлі (стандарт 2 опори III – Кооперативні угоди/процедури).

Умови (зовнішнє коло на рис. 3.1), у яких працює ланцюг постачання товарів за кордоном, сьогодні мають критично велике значення для рівня митної безпеки держави, оскільки відіграють вирішальну роль у продуктивності та ефективності роботи митних органів за всіма трьома напрямками її забезпечення (див. вище). Ці умови формуються положеннями стандартів опори I, стандартів 6–12 опори III PC ВМО та положеннями MRA між відповідними державами або їх союзами.

Положення перших п'яти стандартів опори III PC ВМО – це абсолютні новації в митному законодавстві, і тому зараз містять доволі загальні положення, визначаючи лише основні завдання та шляхи їх вирішення. На

відміну від них стандарти опори I PC ВМО, які визначають порядок співпраці митних адміністрацій держав – учасниць ВМО, з 2005 року, моменту прийняття першої редакції PC ВМО, пройшли серйозну перевірку практикою. Вони мають посилення на підготовлені в рамках ВМО спеціальні інструменти – міжнародні угоди та рекомендації, які є основою для вирішення основних питань співпраці митних адміністрацій різних держав (наприклад, стандарт 11 опори I – Огляд експортних вантажів посилається на «інструменти ВМО, такі як Йоганнесбурзька Конвенція та Типова двостороння угода») [77]. Разом зі стандартами 6–12 опори III та MRA вони (стандарти опори I PC ВМО) являють собою цілісну стандартизовану систему автоматизованого інформаційного обміну між митними адміністраціями різних держав, що максимізує безпеку та полегшує реалізацію міжнародного ланцюга постачання в усіх вузлах глобальної торгової системи. Для розгляду цієї групи стандартів вважаємо за доцільне провести умовний поділ їх за змістом.

I. Організаційно-правове забезпечення міжнародної митної співпраці в галузі безпеки та полегшення торгівлі.

За цим напрямом PC ВМО уніфікують підходи урядів держав-учасниць з таких питань:

1) виключних повноважень митних органів, які включають право на перевірку вантажів, що вироблені, виїжджають, перевозяться транзитом (включаючи ті, що залишаються на борту транспортного засобу) або перевантажуються (стандарт 2 опори I – Орган контролю вантажів);

2) внутрішньої безпеки митних органів, починаючи з програм мотивації та навчання персоналу й завершуючи створенням системи протидії корупції на основі положень переглянутої Арушської декларації ВМО [78] (стандарт 10 опори I – Чесність працівників);

77 Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

78 The revised Arusha declaration // of. cite WCO / World customs organization. URL: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/declarations/revised_arusha_declaration_en.pdf?la=en (дата звернення: 04.12.2020)

3) гармонізації заходів транскордонного контролю й програм безпеки, що потребує оптимізації та стандартизації вимог різних контрольних органів з метою мінімізації непотрібного дублювання контрольних заходів під час переміщення вантажів ланцюгом постачання товарів, а також поступового взаємного визнання заходів контролю та програм відповідності, що, у свою чергу, збільшуватиме вагомість статусу АЕО в бізнес-спільноті (стандарт 9 опори III – Гармонізація програм безпеки; стандарт 10 опори III – Гармонізація заходів транскордонного контролю);

4) транскордонної співпраці між урядами, митними адміністраціями, іншими контрольними органами та спеціалізованими міжнародними організаціями (такими як Міжнародна організація цивільної авіації, Міжнародна морська організація та ін.), що може включати обмін інформацією, навчання, технічну допомогу, розвиток потенціалу, узгодження робочого часу та обмін обладнанням,.. розроблення правил міжнародної торгівлі й безпеки ланцюгів постачання, підвищення рівня гармонізації міжнародних стандартів (стандарт 7 опори III – Взаємна співпраця; стандарт 11 опори III– Установлення взаємної співпраці);

5) узагальнення та кодифікації отриманого в спільній роботі досвіду із забезпечення безпеки ланцюга постачання, а також полегшення міжнародної торгівлі шляхом укладення спільних угод або протоколів з органами, які працюють поруч на спільних кордонах чи в рамках митних союзів, і з міжнародними організаціями, які займаються безпекою ланцюга постачання (стандарт 8 опори III – Розвиток кооперативних угод або протоколів; стандарт 12 опори III – Розроблення спільних домовленостей або протоколів) [79].

II. Управління митними ризиками

РС ВМО встановлюють до систем управління ризиками такі основні вимоги, які застосовуються митними адміністраціями держав-учасниць:

79 Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

1. Система управління ризиками для визначення вантажів і/або транспортних засобів потенційно високого ризику повинна бути автоматизована та включати механізм перевірки загрози, її оцінювання й напрацювання рішення щодо її мінімізації (стандарт 4 опори I – Системи управління ризиком).

2. Організаційна структура управління ризиками повинна базуватися на положеннях Збірника з управління митними ризиками ВМО (стандарт 4 опори I – Системи управління ризиком).

3. Основними принципами методик виявлення потенційно ризикованих вантажів та націлювання на них повинні бути селективність і профілювання (складання профілів митних ризиків) на підставі аналізу аномалій в інформаційних потоках, які формуються в тому числі з використанням попередньої електронної інформації країни відправлення про вантаж, даних розвідки й комерційних систем електронної торгівлі, а також інформації щодо відносного рівня захисту конкретного учасника в ланцюзі постачання (стандарт 5 опори I – Селективність, профілювання та націлювання).

4. Митні адміністрації держав – учасниць ВМО повинні стандартизувати й уніфікувати методики виявлення потенційно ризикованих вантажів та націлювання на них, а також введення статистичної звітності щодо ефективності цих методик у спосіб, який дав би змогу консолідувати таку інформацію на рівні ВМО (стандарт 7 опори I – Орієнтація на цілі та зв'язок; стандарт 8 опори I – Показники ефективності)¹⁷.

5. Використовувати системи управління митними ризиками для проведення спільно з іншими компетентними органами загального оцінювання безпеки переміщення товарів у міжнародному ланцюгу постачання з метою швидкого вирішення виявлених прогалин в антитерористичному захисті та протидії міжнародним злочинним організаціям (стандарт 9 опори I – Оцінювання безпеки) [⁸⁰].

III. Технології митного контролю та оформлення

⁸⁰ Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

Як і в попередніх редакціях, у редакції РС ВМО 2018 року увага зосереджується на трьох ключових моментах митного контролю, які мають найбільший вплив на безпеку та безперервність потоків законної міжнародної торгівлі, а саме на:

1) застосуванні автоматизованих швидкісних неінтрузивних методик митного огляду, які дають можливість зберігати цілість вантажу (стандарт 3 опори I – Сучасні технології в інспекційному обладнанні);

2) застосуванні ІКТ митного контролю та митного оформлення товарів із застосуванням комп'ютеризованих митних систем, які повинні мати такі характеристики:

– можливість приймати, обробляти та зберігати інформацію щодо експорту та імпорту, отриману з комерційних ІКС (наприклад, систем портового співтовариства (CCS)) та комп'ютеризованих митних систем іноземних митних адміністрацій;

– набір даних і технічних характеристик електронних повідомлень у комп'ютеризованій митній системі держави повинен відповідати Моделі даних ВМО та міжнародно визнаним стандартам електронного обміну даними (наприклад, міжнародним стандартам UN/EDIFACT, XML тощо);

– інформаційний обмін у рамках використання комп'ютеризованої митної системи держави та під час використання ІКТ для інформаційного обміну з іншими учасниками міжнародного ланцюга постачання товарів повинен бути надійно захищений від неавторизованого втручання, у тому числі з використанням систем цифрового підпису електронних документів;

– національне законодавство повинно містити положення про те, що будь-які дані, зібрані та передані митницею, повинні розглядатися конфіденційно й бути достатньо надійно захищені, а також надавати певні права фізичним або юридичним особам, яких ця інформація стосується (стандарт 6 опори I – Попередня електронна інформація) [⁸¹];

81 Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

– комп'ютеризована митна система повинна бути тісно інтегрована в комерційні процеси та інформаційні потоки глобальної системи постачання, у тому числі в інформаційні потоки інших державних контрольних органів і в комерційні системи міжнародної торгівлі ЄВ (стандарт 6 опори III – Гармонізація вимог до подання даних) [19].

3) огляді експортних вантажів, які згідно з результатами аналізу митних ризиків мають високий ризик, до моменту їх навантаження на транспортний засіб або на запит держави імпорту (стандарт 11 опори I – Огляд експортних вантажів).

Серед положень, які формують умови роботи ланцюга постачання товарів за кордоном (зовнішнє коло на рис. 3.1), особливе значення має зміст угод про взаємне визнання (MRA). Саме цей механізм, запропонований державам – учасницям ВМО, замикає в єдиний контрольований простір глобальний ланцюг постачання товарів у міжнародній торгівлі та створює практичні умови для просування програм митно-ділового партнерства, таких як АЕО та інші.

У главі VII «Взаємне визнання» РС ВМО наведено таке визначення цього поняття: «Взаємне визнання – це широке поняття, за яким прийняте рішення чи визнання рішення, яке було належним чином прийняте однією митною адміністрацією, визнається та приймається іншою митною адміністрацією. Стандартизований підхід до авторизації АЕО забезпечує надійну платформу для довгострокового розвитку міжнародних систем взаємного визнання статусу АЕО у двосторонніх, субрегіональних, регіональних угодах та, у майбутньому, на глобальному рівні» [82].

Унаслідок складності процесів міжнародної торгівлі, різноманітності умов в окремих частинах глобального ланцюга постачання товарів, а також неоднаковості інтересів його учасників процеси взаємного визнання не можуть бути одномоментними та глобальними. Вони поступово ускладнюються

82 Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

відповідно до умов двосторонніх угод про взаємне визнання статусу АЕО, через гармонізацію національних програм АЕО з регіональними багатосторонніми угодами про взаємне визнання результатів контролю однієї митної адміністрації іншою.

При цьому спрацювання положень МРА можливо лише за таких умов:

- програми АЕО сумісні та відповідають установленим стандартам і принципам РС ВМО;
- узгоджено набір загальних стандартів, що включають положення щодо «дій» як митних адміністрацій, так і АЕО;
- стандарти застосовуються однаково, тобто одна митна адміністрація має впевненість в авторизації економічних операторів іншої;
- узгоджено механізм та стандарти перевірки, якщо цей процес делеговано митною адміністрацією іншому органу влади;
- у всіх державах – учасниках МРА існують законодавчі норми, що дозволяють упроваджувати систему взаємного визнання й обмінюватися комерційною та митною інформацією в процесі здійснення операцій міжнародної торгівлі [⁸³].

Стисло підсумовуючи розгляд положень РС ВМО як основного інструментарію розвитку митного контролю товарів, потрібно зазначити таке:

1. Основою для реалізації РС ВМО в державі є збирання, зберігання (захист), оброблення інформації щодо вантажів у міжнародних ланцюгах постачання та обмін нею між усіма (як державними, так і приватними) їх учасниками, у тому числі й іноземними.

2. Із запровадженням у державі РС ВМО предметом митного контролю стає стан дотримання всіма учасниками міжнародної торгової угоди встановлених стандартів безпечного поводження з вантажами й відповідною інформацією.

83 Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

3. РС ВМО містять положення стосовно врегулювання інформаційного обміну між усіма учасниками процесів міжнародної торгівлі як усередині держави, так і за її межами та під час їх імплементації усувають основні джерела митних загроз.

4. Угоди про взаємне визнання (MRA) мають особливе значення як механізм, що замикає в єдиний контрольований простір глобальний ланцюг постачання товарів у міжнародній торгівлі та створює практичні умови для просування програм митно-ділового партнерства, таких як АЕО та інші.

5. Побудовані на широкому застосуванні інформаційно-комунікативних технологій нові методи митного контролю не можливо реалізувати на практиці без переходу державних органів від методів «жорсткого» адміністративного регулювання діяльності учасників міжнародного ланцюга постачання до «м'якого» регулювання, яке базується на принципах взаємної довіри та врахування репутації (як бізнесу, так й державних органів). В свою чергу, інструментом практичної реалізації такого переходу є концепція АЕО Рамкових стандартів поліпшення та безпеки торгівлі Всесвітньої митної організації.

3.2 Концепції АЕО та ЄВ – складові інформаційної форми митного контролю в контексті покращення стану митної безпеки держави

Митна справа в цілому, і в тому числі форми митного контролю та процедури митного оформлення, на пряму залежить від того, на якій стадії розвитку перебуває держава. У вітчизняній науковій літературі під терміном «суспільство знань» розуміється сучасний етап розвитку техногенної цивілізації. Аналогічний йому термін у російськомовній науковій літературі – «цивілізація знань». В англійській мові авторів, починаючи з робіт Druker P.F., теж використовується термін «knowledge society» («суспільство знань»), основною рисою якого є те, що поняття «знання» набуває статусу «єдиного ресурсу, який взагалі має значення».

Видатний американський дослідник міжнародної конкуренції Michael E. Porter підкреслював важливість знань та вміння їх застосовувати для досягнення фірмою (державою) високого рівня конкурентоспроможності на міжнародному ринку Він писав: «Високий рівень конкурентоспроможності виявляється все більш залежним не від виробничих чинників, а від здатності фірми створювати та застосовувати знання й технології». На нашу думку для сучасних (епохи «суспільства знань») митних органів створення знання про можливі ризики для митної безпеки держави, оцінювання загроз та вжиття заходів до їх мінімізації є головним завданням.

Отже, можна констатувати, що зовнішнє середовище, у якому працюють митні органи, змінилося. До завдань митних адміністрацій, крім звичайних для них захисних і фіскальних функцій, додаються функції підвищення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств на міжнародному ринку за рахунок пришвидшення та здешевлення процедур переміщення товарів через митний кордон, здійснення аналізу й керування ризиками в митній справі на підставі даних комерційних систем обміну інформацією, як у власних інтересах, так і задля обміну відповідною інформацією з митними адміністраціями інших держав.

З урахуванням викладеного не викликає сумнівів висновок про те, що основою практичної реалізації РС ВМО є процеси інформаційного обміну між усіма учасниками міжнародного ланцюга постачання із застосуванням сумісних ІКС від моменту, коли товар потрапляє до такого ланцюга (момент формування замовлення на товар) до моменту його постачання на склад кінцевого споживача. Таким чином, на підставі положень РС ВМО до сфери інтересів митних адміністрацій потрапляють не лише конкретна партія товарів і транспортний засіб, який її переміщує через митний кордон держави, а в цілому вся ділова практика учасників операцій міжнародної торгівлі. Ці зміни, у свою чергу, викликають необхідність застосування нової, інформаційної форми митного контролю, яка всіма рисами та характеристиками відрізняється від тих, що існували досі.

У системі положень РС ВМО передбачено спеціальний додатковий інформаційний потік між митними адміністраціями, який забезпечує постійну роботу зі спільного пошуку, оцінювання та управління ризиками безпеці міжнародного ланцюга постачання (додатково див. Додаток II до ISCM Guidelines 2018).

Принциповими особливостями описаних схем AISC та інформаційного обміну в ньому є те, що:

– будь-яка інформація про товари, транспортні засоби, умови виконання торговельної угоди тощо подається відповідними учасниками міжнародного ланцюга постачання один раз та багаторазово використовується державними контрольними органами (не тільки митними) різних держав;

– будь-які операції з вантажем чи транспортним засобом, на якому він переміщається через митний кордон, фіксуються, авторизуються, а інформація про них зберігається та стає доступною для всіх учасників міжнародного ланцюга постачання відповідно до ролі кожного в загальному технологічному процесі;

– наявність дублювального потоку інформації для використання митними органами під час митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, які переміщуються через митний кордон, не потребує додаткових витрат часу й ресурсів, оскільки базується на дотриманні всіма комерційними учасниками міжнародного ланцюга постачання умов статусу АЕО.

Останнє положення потребує додаткового вивчення, оскільки сумісні між собою національні програми АЕО, пов'язані між собою міждержавними (дво-та/або багатосторонніми) МРА (на перших етапах – статусу АЕО підприємства, згодом – результатів митного контролю), є тим технологічним прийомом, який дає можливість поєднати підвищення рівня митної безпеки всіх держав учасниць із спрощенням механізму міжнародної торгівлі та зменшенням операційних витрат її учасників (як комерційних підприємств, так і державних контрольних органів).

До появи РС ВМО та міжнародних ланцюгів постачань товарів з участю АЕО кожна митна адміністрація встановлювала свої правила митного контролю

та митного оформлення товарів, вивчала ризики й управляла ними, намагалася налагодити співпрацю з бізнес-спільнотою для підвищення ефективності власної роботи та підвищення загального рівня митної безпекоспроможності держави. В авторизованому ланцюзі постачання важливі не тільки самі положення національної програми АЕО (тут маються на увазі умови дотримання підприємством відповідності та обсяг «привілеїв», які такому підприємству надаються митними органами), а й загальна міжнародна частина правил, що встановлюються відповідними МРА.

Ураховуючи вищевикладене, можна зробити проміжний висновок, що однією з характерних рис інформаційної форми митного контролю є те, що в ній беруть участь суб'єкти з різних держав.

Крім того, економія часу та інших ресурсів митних органів здійснюється за рахунок перенесення частини митних формальностей на періоди до чи після проходження товарів через митний кордон. А саме, процес авторизації, тобто схвалення митною адміністрацією держави розташування комерційного підприємства його практики міжнародної торгівлі, передбачає, серед іншого, перевірку заходів фізичної та інформаційної безпеки, запроваджених на такому підприємстві; налагодження постійного зв'язку між підприємством і митними органами (відкриття вповноваженим посадовим особам митних органів доступу до ERP-системи, банківських рахунків тощо).

Змінюється також і підхід митних адміністрацій до організації митного постаудиту на підприємствах, які отримали статус АЕО. Замість громіздких і дорогих у виконанні документальних перевірок, що в більшості випадків на деякий час паралізують діяльність комерційного підприємства, руйнують плавний перебіг подій у міжнародному ланцюзі постачання товарів, митні органи за допомогою загальної системи управління ризиками, без інформування підприємства, здійснюють раптові перевірки даних з його ERP-систем, порівнюють їх з даними, отриманими з партнерської митної адміністрації, систем ЄВ тощо.

Базуючись на цій принциповій схемі інформаційного обміну в авторизованому ланцюзі постачання, можна сформулювати визначення поняття «інформаційна форма митного контролю», установити її головні риси й характеристики, для чого потрібно проаналізувати положення МКУ та Митного кодексу ЄС (УСС) щодо форм митного контролю та можливості їх застосування під час митного контролю авторизованих ланцюгів постачання товарів.

Установлені статтею 336 МКУ форми митного контролю можна поділити на групи за моментом їх проведення.

1. Пропуск товарів і транспортних засобів, які їх переміщують через митний кордон:

– перевірка документів та відомостей, які надаються митним органам під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України;

– облік товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України;

– митний огляд (в окремих випадках за наявності інформації від Автоматизованої системи аналізу та управління ризиками (АСАУР), орієнтування від інших державних контрольних та/або правоохоронних органів).

2. Митний контроль та митне оформлення в митниці призначення:

– перевірка документів і відомостей, які надаються митним органам під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України;

– митний огляд (в окремих випадках за наявності інформації від АСАУР, орієнтування від інших державних контрольних та/або правоохоронних органів);

– усне опитування громадян та посадових осіб підприємств (при потребі);

– направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих митному органу (за наявності обґрунтованих підстав для сумнівів щодо наданих декларантом документів і відомостей).

3. Митний постаудит (у Кіотській конвенції застосовується термін «контроль на основі методів аудиту»):

– огляд територій і приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших місць, де перебувають товари, транспортні засоби комерційного призначення, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, пов'язана з митною справою;

– перевірка організації обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України та/або перебувають під митним контролем;

– документальні перевірки дотримання вимог законодавства України з питань митної справи.

У свою чергу, під «Перевіркою документів та відомостей, які подаються органам доходів і зборів під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України» український законодавець розуміє перевірки (стаття 337 МКУ):

1) візуальні;

2) із застосуванням інформаційних технологій шляхом проведення:

– форматно-логічного контролю,

– контролю порівняння (з електронними документами від інших митних адміністрацій та/або контрольних органів),

– контролю із застосуванням АСАУР (це оцінювання ризику шляхом аналізу поданих документів у конкретному випадку переміщення товарів).

Головні принципи побудови Системи управління ризиками в митній справі визначено главою 52 МКУ.

Як уже зазначалося вище, під ризиком розуміється ймовірність недотримання вимог законодавства України з питань митної справи. Управління ризиками включає: виявлення, аналіз та оцінювання ризиків; розроблення й практичну реалізацію заходів, спрямованих на їх мінімізацію (тобто вибір форм і обсягу митного контролю), з наступним оцінюванням ефективності таких заходів. При цьому до об'єктів аналізу ризику належать:

- характеристики товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України;
- характер зовнішньоекономічної операції;
- характеристика суб'єктів, що беруть участь у зовнішньоекономічній операції.

Таким чином, згідно з нормами МКУ під час проведення митних процедур з товарами та транспортними засобами, які переміщуються через митний кордон України:

- виникає дублювання в проведенні форм митного контролю, пов'язане з повторним наданням декларантом або його представником документів та відомостей, обов'язкових для надання митним органам під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України;

- застосування деяких форм митного контролю (направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав; документальних виїзних перевірок) призводить до порушення ритмічності та плавності роботи міжнародного ланцюга постачання товарів;

- результати митного контролю конкретного підприємства на основі методів аудиту не містять результатів аналізу його ділової практики, а також інформації з інших джерел (систем ЄВ, іноземних митних адміністрацій тощо) про інших учасників операції міжнародної торгівлі, як це передбачено положеннями РС ВМО.

У статті 46 «Управління ризиками та митний контроль» УСС згадуються аналогічні етапи (ввезення на територію ЄС, контроль та оформлення, митний постаудит) і форми митного контролю та закріплено право митних органів «здійснювати будь-який митний контроль, який вони вважають за необхідний».

На відміну від положень МКУ, вибір форм і обсяг контролю, за винятком випадкових перевірок, відповідно до УСС базуються на аналізі ризиків. Процес аналізу ризиків з використанням електронних методів оброблення даних

здійснюється на трьох рівнях (національному, ЄС і міжнародному) з метою виявлення й оцінювання ризиків, розроблення потрібних контрзаходів на основі загальних критеріїв.

За допомогою спільної системи управління ризиками (див. рис. 2.12), яка ґрунтується на обміні між митними адміністраціями інформацією про ризики та результати їх аналізу, встановлюються спільні критерії та стандарти ризику, контрольні заходи і пріоритетні області митного та інших видів контролю.

Під процесом управління ризиками в УСС розуміється розмежування рівнів ризику, пов'язаних з товарами, що підлягають митному контролю чи нагляду, і визначення, чи підлягатиме товар особливому митному контролю та, якщо так, у якому місці міжнародного ланцюга постачання. Потрібно також зазначити, що згідно з УСС процес управління ризиками містить етап моніторингу й перевірки самого процесу та його результатів на основі міжнародних, союзних і національних джерел та стратегій. Таким чином вирішуються відразу декілька проблем у діяльності митних органів:

1. Кожна митна адміністрація отримує зворотний сигнал, який дає можливість постійно відслідковувати ефективність і доцільність кожного із застосованих критеріїв ризику (запроваджувати ті, що найефективніше «спрацьовують», та скасовувати ті, що не сприяють виявленню порушень митного законодавства).

2. Оперативно, а головне, ще до моменту виникнення на власному кордоні ризикової ситуації мати відповідний обсяг інформації про ризики, виявлені іншими митними адміністраціями.

3. Завдяки розподілу форм контролю по всьому міжнародному ланцюгу постачання на підставі застосування концепцій РС ВМО (неінтрузивних методів контролю, попереднього інформування, взаємного визнання статусу АЕО тощо) прискорювати контрольні заходи та зменшувати операційні витрати всіх учасників ланцюга.

Передовими відносно МКУ є й положення статті 47 УСС, у якій митні органи визначено координаторами роботи та обміну інформацією з усіма

іншими компетентними органами, на які покладено контроль за товарами, що переміщуються через митний кордон держави за принципом «Єдиної зупинки».

Як уже зазначалося, контроль на основі методів аудиту згідно з МКУ здійснюється у формі документальних (планових) перевірок підприємств. Підставою для них є квартальні плани, які формуються митними органами за результатами проведення самостійного аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств із застосуванням системи управління ризиками, або інформація про можливе порушення підприємством митного законодавства України (у цих випадках проводяться позапланові перевірки). І хоча в МКУ відсутня конкретна норма щодо підприємств, які підпадають під такі перевірки по завершенні митного контролю та митного оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон, з інших норм цього законодавчого акта випливає, що до поля зору митних органів потрапляють лише ті учасники міжнародного ланцюга постачання, яких зазначено в митній декларації. На відміну від положень МКУ, згідно зі статтею 48 «Митний постаудит» УСС митні органи країн – членів Союзу «можуть перевіряти точність і повноту інформації, наданої в митній декларації... існування, автентичність, точність і дійсність будь-яких підтверджувальних документів, можуть перевіряти рахунки декларанта та інші записи, що стосуються операцій щодо цього товару, попередні або наступні комерційні операції, пов'язані з цими товарами після завершення їх митного оформлення». Крім того, митним органам ЄС надається право оглядати товари, які вже випущено у вільний обіг на території Союзу, у тих місцях, де вони на той час перебуватимуть. Зрозуміло, що такі, ширші, повноваження митних органів більше відповідають положенням РС ВМО й інших міжнародних документів з питань інтегрованого управління кордонами та спрощення операцій міжнародної торгівлі.

Водночас, незважаючи на те, що положення УСС більшою мірою відповідають нормам РС ВМО, згідно з ними також митний контроль міжнародних авторизованих ланцюгів постачання товарів розподілено між

декількома формами митного контролю, що по суті не відповідає принципу єдності заходів контролю та цілості вантажу.

Відповідно до загальних положень теорії управління інформаційну форму митного контролю можна характеризувати об'єктом, суб'єктом та предметом контролю.

Об'єкт контролю – це те, що (хто) контролюється. В уповноваженому міжнародному ланцюгу постачання контролюються всі без винятку технологічні процеси, пов'язані з переміщенням (перевалюванням, зберіганням, розподіленням) товарів від їх виробника до кінцевого споживача.

Суб'єктами контролю всередині уповноваженого міжнародного ланцюга постачання товарів виступають митні й інші контрольні органи держав – учасниць операції міжнародної торгівлі в співпраці з приватними учасниками ланцюга відповідно до принципів РС ВМО та інших міжнародних документів щодо підвищення безпеки та спрощення операцій міжнародної торгівлі.

Предметом контролю є діяльність усіх учасників уповноваженого міжнародного ланцюга постачання відповідно до встановлених законів, норм, правил протягом усього часу існування підприємства, яке здійснює діяльність з товарами, що підлягають (і/або підлягали) митному контролю та нагляду.

Виходячи з вищевикладеного, основними характеристиками інформаційної форми митного контролю на нашу думку є:

– безперервність: контроль розпочинається на етапі подання підприємством митним органам у країні розташування заяви про надання статусу АЕО й завершується моментом постачання конкретного товару на склад кінцевого споживача;

– глобальність (міжвідомча кооперація та інтернаціональність): технологічна схема інформаційної форми митного контролю передбачає взаємодію та інформаційний обмін між усіма державними органами, на які покладено контрольні функції на кордоні держави, та аналогічними державними органами по всьому міжнародному ланцюгу постачання товарів;

– варіативність (індивідуальність): конкретна схема інформаційної форми митного контролю залежить від виду операції та товарів і змісту положень національного законодавства кожної держави – учасниці уповноваженого міжнародного ланцюга постачання товарів та положень укладених міжнародних дво- і багатосторонніх МРА;

– продуктивність: загальна система управління ризиками дає можливість митним та іншим державним контрольним органам оперативно реагувати на зміни в зовнішньому середовищі міжнародної торгівлі й обирати економічно найдоцільніші та найефективніші з точки зору забезпечення належного рівня митної безпеки технологічні рішення митного контролю;

– лояльність: відсутність руйнівного впливу на бізнес-процеси приватних учасників уповноваженого міжнародного ланцюга постачання завдяки можливості доступу державних (насамперед митних) контрольних органів до ERP-систем учасників операції міжнародної торгівлі, ІКС операторів середовища ЄВ, що дає змогу проводити раптові перевірки, не зупиняючи без нагальної потреби плавну течію міжнародного ланцюга постачання товарів.

Підсумовуючи вищевикладене, автор пропонує наступне визначення інформаційної форми митного контролю: Інформаційна форма митного контролю – це процес інформаційної взаємодії між усіма учасниками міжнародного ланцюга постачання товарів під керівництвом митних адміністрацій держав-учасниць з метою встановлення відповідності нормам законодавства, положенням міжнародних угод усіх без винятку технологічних процесів, пов'язаним із переміщенням (перевалюванням, зберіганням, розподіленням) товарів від їх виробника до кінцевого споживача в рамках міжнародного ланцюга постачання товарів на основі положень РС ВМО.

У стислій формі визначення матиме такий вигляд: Інформаційна форма митного контролю – процес вивчення ділової практики підприємств – учасників міжнародного ланцюга постачання товарів з метою забезпечення належного рівня митної безпеки держави шляхом використання методів управління митними ризиками.

Зрозуміло, що нова, інформаційна форма митного контролю, яка послуговується величезними обсягами цифрової інформації про товари, транспортні засоби та учасників міжнародного ланцюга постачання товарів, потребує розроблення нових підходів до аналізу даних, отримуваних митними органами. Системи митного контролю на основі управління ризиками та спрямування заходів митного контролю на вантажі з найвищим рівнем ризику потребують визначення взаємозв'язків між станом митної безпеки, рівнем загроз, уразливістю кожної ланки AISC перед «чинниками ескалації» тощо.

Як уже згадувалось у розділі 1 цього дослідження, кінцевою метою запровадження РС ВМО є ситуація, за якої переважна кількість товарів у міжнародній торгівлі переміщуватиметься від виробника до кінцевого споживача в межах авторизованого ланцюга постачання, що дасть можливість досягти максимально можливого рівня безпеки та сприяння торгівлі.

У свою чергу, авторизований ланцюг постачання визначено як міжнародну торгову угоду, усі учасники якої дотримуються встановлених стандартів безпечного поводження з вантажами та інформацією, що підтверджується відповідними митними адміністраціями.

З аналізу визначення на нашу думку можна зробити висновок, що до АЕО висуваються вимоги як з точки зору фізичної неушкодженості вантажу на тому етапі ланцюга постачання, за який він відповідає, так і щодо інформаційної «порядності» та захищеності. Такий підхід повністю відповідає сучасному баченню природи ланцюга постачання: «мережа постачання складається з двох фізичних і кіберланцюгів постачання» [14].

Виконуючи ці вимоги, АЕО тим чи іншим чином взаємодіє з іншими виконавцями міжнародної угоди й митними та іншими державними органами. В основі принципових схем такої взаємодії існує два загально визнані підходи. Перший – це «Модель даних ВМО», другий – моделі «Придбання-Перевезення-Сплата» для міжнародних ланцюгів постачання та для мультимодальних перевезень, що розробляються Центром ООН з полегшення торгівлі та електронного бізнесу (UN/CEFACT). Згадані моделі об'єднує суто інформаційний

підхід до побудови схем взаємодії учасників операцій міжнародної торгівлі, згідно з яким основною метою моделей є уніфікація й стандартизація архітектури, засобів передання, зберігання та використання даних.

Відмінність у підходах розробників цих моделей полягає в обранні різних відправних точок побудови їх систем. Так, у ВМО починають з аналізу та розроблення моделі збирання й узагальнення інформації стосовно вимог митних та інших державних контрольних органів до бізнесу (при цьому як принцип оптимізації використовується принцип досягнення мінімально можливої кількості повторень у наданні одного й того ж набору інформації). А відправною точкою в UN/CEFACT є аналіз бізнес-процесів імпортерів, експортерів, перевізників. При цьому потреба мінімізації кількості випадків дублювання інформації розглядається як вторинний принцип, а головною метою моделі є мінімізація кількості перевірок з боку митних та інших державних органів по всьому ланцюгу постачання.

Запропоновані ВМО та UN/CEFACT процеси імплементації ланцюга постачання також мають багато спільних рис, що викликано застосуванням однакових принципів, підґрунтям яких є тісна співпраця урядових органів і представників ділового співтовариства.

Це такі принципи:

1. Прозорості діяльності уряду, що забезпечує для громадськості легкий доступ до інформації та безперешкодне користування даними.

Серед іншого, цим принципом передбачається участь представників бізнесу й громадськості в законодавчому процесі. Тобто, принцип виконується лише в разі, коли кожен акт законодавства з питань міжнародного ланцюга постачання товарів є результатом консенсусу між усіма заінтересованими сторонами.

2. Спрощення торгових формальностей, процесів і процедур.

Практична реалізація його є складним багатостадійним процесом, який починається з аналізу поточної, реальної ситуації та завершується

затвердженням нових технологічних схем бізнес-процесів усіх учасників (як приватних суб'єктів, так і державних органів) процесу міжнародної торгівлі.

3. Гармонізації національних процедур, операцій і документів з міжнародними конвенціями, стандартами й практиками.

Тобто, прийняття та впровадження міжнародних стандартів і найкращих практик, що діють у країнах-партнерах.

4. Стандартизації шляхом затвердження на міжнародному рівні форматів, практик і процедур, інформації та документів, які довели свою продуктивність на двосторонньому, регіональному рівні.

Процес стандартизації найкращих практик замикає процес імплементації міжнародного ланцюга постачання товарів і розпочинає нове коло робіт з полегшення та покращення рівня безпеки міжнародної торгівлі.

Що стосується принципової схеми міжнародного ланцюга постачання, то її в переважній більшості випадків розглядають лише в загальному вигляді, без урахування особливостей та можливостей, що мають бізнес і митні адміністрації, які реалізують національні програми АЕО та інші концепції РС ВМО. Найпоширенішою схемою такого типу є «Придбання-Перевезення-Сплата» UN/CEFACT (англ. Buy Ship Pay model, BSP model).

BSP model є моделлю високого рівня, яка застосовується для забезпечення одноманітності основних підходів до різних ланцюгів постачання товарів у міжнародній торгівлі. Крім того, ця модель дає змогу ідентифікувати дві загальні групи учасників (інколи в іноземній літературі застосовується також термін «актори») міжнародного ланцюга постачання:

1. Основних (експортерів та імпортерів), тобто тих, хто володіє товарами, які переміщуються міжнародним ланцюгом постачання.

2. Тих, хто надає послуги в процесі здійснення операцій міжнародній торгівлі та на підставі окремих комерційних договорів має право протягом певного часу:

– розпоряджатися товаром (перевізників, операторів складів і терміналів);

– змінювати (додавати) інформацію про товар, що перебуває в міжнародному ланцюгу постачання (митні брокери, експедитори, банки).

У такий спосіб усі можливі технології здійснення операцій міжнародної торгівлі, існування яких диктується різноманіттям бізнес-моделей підприємств, узагальнюються до 3 етапів та обмеженої кількості наборів даних, які створюються під час застосування цих технологій до вантажів. Таким чином були спрощені конструювання комерційних ІКС та їх розуміння митниками.

На нашу думку, для аналізу стану митної безпеки та пошуку точок виникнення ризиків згідно з безпекою міжнародних ланцюгів постачання товарів схеми такого типу (і відповідно вищевикладений поділ учасників на групи) не підходять. Із цих схем не очевидні організаційна та інформаційна структури систем митного контролю та митного оформлення й управління митними ризиками відповідно до положень РС ВМО, оскільки сучасний міжнародний ланцюг постачання – це складна система пов’язаних між собою потоків товарів, ресурсів та інформації. Коли до такої системи інтегрують процедури митного контролю та митного оформлення товарів і управління кордоном, то створюється інтегрований ланцюг постачання (у вітчизняній науковій літературі цей процес має назву «митна логістика»; далі використовуватимемо міжнародне скорочення ISC – integrated supply chain).

У зв’язку з цим ВМО у 2018 році видало Митне керівництво з управління інтегрованим ланцюгом постачання (ISCM Guidelines 2018), де описано інтегровані ланцюги постачань, які базуються на одночасному використанні всього арсеналу концепцій РС ВМО та можуть бути організовані у два способи, а саме:

– ISC, який «базується на обміні інформацією між митними адміністраціями та взаємному визнанні результатів митного контролю», що передбачає провідну та керівну роль державних (насамперед митних) ІКС;

– «ланцюги постачання з авторизованими економічними операторами (або іншими довіреними трейдерами) по всьому ланцюгу постачання (довірені торгові ланцюги)», що передбачає провідну та керівну роль в інформаційному

обміні між усіма (як приватними, так і державними) учасниками ISC саме комерційних ІКС, які постійно та в повному обсязі контролюються національними митними адміністраціями держав – учасниць ланцюга постачання.

У другому варіанті інформаційний обмін між митними адміністраціями відіграє роль допоміжного (аварійного) каналу взаємодії, який застосовується лише в разі виявлення потенційних чи вже реальних порушень безпеки ISC.

Перший варіант є проміжним, його пропонується застосовувати в державах, у яких митні адміністрації не мають інституційних та/або матеріально-технічних можливостей одномоментного запровадження всіх концепцій РС ВМО. Як уже зазначалося вище, ISC такого типу працює за рахунок наявності в державах – учасниках ланцюга сумісних між собою ІКС митних органів та дії відповідних міжурядових дво- чи багатосторонніх угод про інформаційний обмін. Не потребує доведення той факт, що системи, побудовані на таких принципах інформаційної взаємодії (митні органи та інші державні контрольні органи країн відправлення, транзиту, призначення: Government – Government (G2G); або, навіть у мінімальному варіанті, митні органи країн відправлення, транзиту, призначення: Customs – Customs (C2C)), потребують значних видатків з державного бюджету на їх створення та утримання в робочому стані, жорсткої уніфікації форматів електронних сповіщень і змісту даних.

В обох варіантах для найпродуктивнішої реалізації SCM логічно припустити наявність взаємозв'язків і синергії головних концепцій РС ВМО та ISCM Guidelines 2018 (насамперед АЕО та ЄВ) у контексті підвищення рівня митної безпеки держави з одночасним поліпшенням умов здійснення міжнародної торгівлі.

З огляду на те, що концепція АЕО в Україні ще не знайшла практичного втілення, а запроваджена в практику роботи митних органів України система ЄВ [18], не відповідає в повному обсязі вимогам РС ВМО [9], до розгляду оберемо лише міжнародні документи - РС ВМО та ISCM Guidelines 2018.

Для перевірки такої гіпотези потрібно здійснити декілька поступових операцій, а саме:

- визначити середовище, яке створюється для учасника ISC після запровадження (повністю або частково) у його державі положень РС ВМО;
- описати принципову схему ISC і місця взаємодії (інформаційного обміну) його учасників, матеріальні та інформаційні потоки, які переміщуються через ці точки у зв'язку з практичним виконанням міжнародної торговельної угоди;
- знайти взаємозв'язки між концепціями, що використовуються, та визначити їх сумарний вплив, з одного боку, на рівень митної безпеки, з іншого – на поліпшення умов міжнародної торгівлі.

Опис принципової схеми ISC доцільно розпочати з проміжного варіанту G2G, у якому концепцію АЕО ще не реалізовано, а середовище ЄВ виступає лише як єдине можливе місце подання інформації митним органам (тобто фактично відсутні приватні оператори ЄВ і механізми повторного використання первісної інформації про товари та транспортні засоби). У той же час, таким варіантом уже передбачено здійснення митними органами обміну частиною отриманих даних з іншими державними органами, як вітчизняними, так і закордонними. Сучасний етап розвитку ISC в Україні не суттєво відрізняється від механізму ISC представленому на операційній діаграмі міжнародного ланцюга постачання побудованого у варіанті G2G.

ISC у варіанті G2G працює таким чином:

- Етап 1 – початкова декларація про експортні товари від експортера або його агента подається митниці експорту;
- Етап 2 – після формування вантажу перевізником митниці експорту подається повна декларація про вантаж (у вітчизняному законодавстві аналогічна вимога відсутня, у кожній товарній митній декларації зазначається транспортний засіб);
- Етап 3 – декларація про вантаж подається митним органам держави транзиту, якщо ISC передбачає ввезення вантажу на її територію;

– Етап 4 – митниці імпорту перевізником подається початкова декларація (якщо вона не передавалася на Етапі 2);

– Етап 5 – імпортером або його агентом митниці призначення (прибуття) подається початкова декларація про імпортовані товари.

Для спрощення механізму контролю на основі двосторонньої/багатосторонньої домовленості митниці експорту та імпорту можуть:

– обмінюватися за допомогою UCR інформацією про виїзд чи прибуття або дозволяти доступ до такої інформації;

– узгоджувати спільні профілі ризиків та обмінюватися ними для оцінювання ризиків для безпеки та інших цілей.

У варіанті G2G міжнародного ISC кожна з митних адміністрацій має лише одну точку контролю (інформаційного обміну), одні й ті ж дані подаються декілька разів у міру проходження вантажу ланцюгом. Крім того, схема має системну вразливість – відсутність у митних органів альтернативних джерел інформації про вантаж та обмеженість часу на здійснення аналізу ризиків і націлювання митного контролю на вантажі з максимальним рівнем ризику.

Усіх цих системних уразливостей позбавлений ISC, у якому беруть участь виключно АЕО та який у РС ВМО має назву «авторизований інтегрований ланцюг постачання» (AISC) і визначається як «міжнародна торгова угода, усі учасники якої дотримуються встановлених стандартів безпечного поводження з вантажами й відповідною інформацією, що підтверджується відповідними митними адміністраціями».

Необхідно звернути увагу на те, що ця схема стосується ідеального авторизованого ланцюга постачання, по всій довжині якого товар переміщується лише підприємствами, які отримали в державі базування статус АЕО, а між усіма державами укладені й діють сумісні МРА. Крім того, під системами ЄВ при побудові AISC розуміються не лише точки подання декларантами або їх уповноваженими особами митним органам відомостей про товари та транспортні засоби, а насамперед комерційні ІКС, які створені й

обслуговуються приватними операторами середовища ЄВ та забезпечують інформаційний обмін з усіх питань (безпеки перевезень, митних формальностей, портових операцій тощо), пов'язаних із фактичним здійсненням операції міжнародної торгівлі. Прикладом таких операторів можуть слугувати члени IPCSA – Міжнародної асоціації операторів систем портового співтовариства а також ChainPort – організації, яка об'єднує порти Гамбург, Пусан, Сінгапур, Шеньчжень, Лос-Анджелес, Феліксстоу й Антверпен.

Можна визначити основну рису митного контролю AISC: кожна держава, що приймає в ній участь, за рахунок утілення в життя концепцій РС ВМО інформаційно, так би мовити, переміщує першу точку власного контролю до джерела інформації про товар (в іноземній літературі з питань безпеки кордонів зустрічається вираз: push out border – висування кордону назовні національного).

Подібний ефект досягається за рахунок доступу митних органів до визначеного з урахуванням бізнес-моделі підприємства сегмента внутрішньої первісної комерційної інформації АЕО – експортера. Найбільш повно реалізація такого доступу здійснюється через приєднання митних систем аналізу ризиків та митного оформлення до системи планування ресурсів підприємства (Enterprise resource planning, ERP) власника статусу АЕО та систем портового співтовариства, оператори яких, у свою чергу, можуть мати статус АЕО або брати участь у будь-якій іншій аналогічній програмі із забезпечення митної безпеки (наприклад, у програмі митниці США С-ТРАТ). Зокрема, таке поєднання дає змогу уникнути необхідності додаткового внесення інформації про товари під час їх декларування митним органам.

При цьому, в AISC кожна митна адміністрація має щонайменше три точки контролю (інформаційного обміну):

- 1) місце інформаційного обміну між митними адміністраціями держав експорту, транзиту й імпорту та національними учасниками ISC – точки ЕК1, ТР1 та ІМ1;

- 2) відповідний пункт пропуску на митному кордоні, де відбувається митний контроль товарів та інформаційний обмін між митними

адміністраціями, іншими державними контрольними органами й перевізниками (експедиторами), портовими операторами тощо, – точки ЕК2/ТР3, ЕК3/ТР2, ТР2/ІМ3, ТР3/ІМ2.

AISC працює в такому порядку:

Етап 1. Авторизований експортер або імпортер чи призначений ними авторизований агент подає спрощений варіант декларації про експорт/імпорт товарів або митниці експорту, або митниці імпорту для отримання попереднього дозволу на випуск. За наявності інтернет-доступу митниць до комерційної системи обміну інформацією декларація про товари замінюється UCR.

Етап 2. Перевізник, який також повинен мати статус АЕО, подає початкову декларацію про вантаж митницям експорту, імпорту та транзиту (за наявності). За наявності онлайн-доступу митниць до системи обміну інформацією перевізника або до CCS декларацію про вантаж замінює UCR.

Етап 3. Для цілей контролю на основі двосторонньої/багатосторонньої домовленості митниці експорту, імпорту і транзиту можуть обмінюватися інформацією про виїзд чи прибуття або дозволяти доступ до такої інформації.

Умовою організації AISC є наявність двосторонніх/багатосторонніх домовленостей стосовно спільних оцінювання та контролю ризиків митних процедур, включаючи контроль на основі переддівантажувальної інспекції та митного постаудиту. Тобто, явно простежується взаємозв'язок між основними концепціями РС ВМО не лише на національному рівні, а й на міжнародному. Цей чинник пояснює одну з основних проблем побудови AISC: його ефективність і привабливість для клієнтів визначається за «слабкою» ланкою, оскільки всередині міжнародного авторизованого ланцюга постачання неможливо надавати учасникам різний перелік переваг та вимагати від них забезпечення різних рівнів безпеки. Ілюстрацією цього висновку може слугувати зменшення інтересу шведських підприємств до співпраці з митними органами після заміни більш широкої національної програми «Сходинки» загальноєвропейською програмою АЕО.

Порівнюючи операційні діаграми наведених варіантів ISC, можна зробити висновок, що AISC потребує виконання значного обсягу роботи (авторизація, системи ЄВ, попереднє повідомлення) усіма учасниками процесу міжнародної торгівлі до початку його фізичного здійснення, але дає великі переваги в підвищенні рівня митної безпеки з одночасним спрощенням механізму безпосереднього проведення торгових операцій.

Оскільки в цьому дослідженні не розглядаються питання технічної реалізації інформаційного обміну між учасниками AISC, то під виразом «концепції PC ВМО» будемо розуміти лише організаційні положення PC ВМО (щодо АЕО та середовища ЄВ тощо); суть і вплив саме ІКТ, при цьому, не розглядаються, оскільки вони є інструментами здійснення митного контролю та митного оформлення з одного боку «стійки», а з іншого – управління міжнародним ланцюгом постачання товарів. У той же час автор цілком згоден з положеннями пункту 1.11 «Резюме управління» ISCM Guidelines 2018, у якому констатується: «Роль інформаційно-комунікаційних технологій є важливою для дієвості та ефективності митного контролю. Митниця повинна бути гнучкою й далекоглядною в розробленні електронних методів контролю та сприяння торгівлі, особливо у сфері використання ІТ-технологій, включаючи електронний обмін даними».

При цьому слід підкреслити, що ISCM Guidelines 2018 передбачає необхідність розглянути митним адміністраціям можливість участі в CCS та отримувати звітні дані, потрібні для їх цілей, за умови, що ці системи містять необхідні для митних цілей відомості . У цьому полягає важлива відмінність положень PC ВМО та ISCM Guidelines 2018 від підходів до створення системи ЄВ в Україні, коли митні та інші контрольні органи воліють працювати виключно через державне ЄВ, до якого на кожному етапі потрібно заново вносити інформацію, яка в більшості випадків надходить у вигляді, не придатному для автоматизованого оброблення. На сьогодні, здійснення операції міжнародної торгівлі потребує подання щонайменше 4 митних декларацій та 12 документів, крім контракту. Отже, на нашу думку, незважаючи на наявність

доступу учасників ISC до ІКТ, зберігаються велика кількість паперових документів та потреба повторного внесення даних, що, у свою чергу, збільшує вразливість ланцюга постачання перед зловмисниками та механічними помилками.

З іншого боку, поєднання ERP-систем учасників ISC із системами управління ризиками та митного оформлення через CCS приведе до побудови схеми ISC, яка отримала в ISCM Guidelines 2018 назву «Конвеєр даних», принциповою відмінністю якої є те, що митні адміністрації отримують «доступ до всіх джерел інформації з оригінального ланцюжка постачання, що використовується в комерційних транспортних ланцюгах». Таким чином, замість того, щоб отримувати дані, джерело яких не відомо нікому, крім особи, яка подала декларацію, митний орган під час оформлення матиме повне розуміння деталей транзакції та подій транспортування. Іншими словами, митний контроль товарів, що імпортуються, розпочинатиметься в момент їх потрапляння до AISC.

Розглянемо принцип роботи «Конвеєру даних» на прикладі порту Felixstowe (Великобританія). У порту Felixstowe (Великобританія) 35 років тому (на 2019 рік) уперше у світі була побудована система PCS, яка передбачає повну відмову від використання паперових документів у всіх технологічних процесах морського порту та пряме включення митних органів до єдиної комунікаційної системи портового співтовариства.

Система FCPS (система оброблення вантажів Felixstowe) працює за такою схемою:

1. Майже 100% маніфестів надходить в електронному вигляді в PCS, переважно шляхом повідомлення UN/EDIFACT CUSCAR, що замінює сім паперових копій, які раніше циркулювали в порту на папері!

Дані маніфесту зберігаються в базі даних PCS, а зміни можуть бути внесені перевізниками без необхідності отримання попереднього схвалення. Про поправки, важливі для справляння податків або з точки зору митної безпеки, негайно повідомляється митним органам.

Можливість альтернативного подання даних доступна всім бажаючим, але використовується дуже невеликою кількістю компаній, які не мають можливості надсилати дані в електронному вигляді.

2. Маніфести у форматі UN/EDIFACT, направлені до PCS, негайно потрапляють до митних систем оформлення (Customs Handling of Import and Export Freight – CHIEF) та використовуються для всіх цілей фіскального контролю.

Кожна позиція має свій UCR, і, оскільки цей номер міститься у відповідній митній декларації, це дає змогу здійснити автоматичне списання сум митних платежів.

Іншими словами, інформація про оформлення повідомляється до PCS системою оброблення митних декларацій шляхом прийняття декларації. Лише ті декларації, які потребують проведення додаткових документальних або фізичних перевірок, не оформлюються негайно. Такі декларації визначаються системою керування ризиками HMRC (Митниця Великобританії) на підставі даних з маніфестів (у форматі CUSCAR), які передаються до центральної митної системи протидії контрабанді.

3. Одночасно витяг з маніфесту також надсилається до власної комп'ютерної системи оператора порту та інших державних контрольних органів для оперативних цілей.

4. Під час розвантаження судна власна комп'ютерна система портового оператора надсилає повідомлення до PCS, оскільки інформація про кожен контейнер (або коносамент для загального вантажу) стає доступною, а PCS, у свою чергу, надсилає повідомлення внутрішній системі перевізника й записує інформацію про стан у його бази даних. Після завершення розвантаження PCS порівнює дані, отримані від оператора порту, з даними, що зберігаються в оригінальному маніфесті, і видає митниці та перевізникам інформацію про розбіжності, що детально описує помилкові контейнери чи товари генерального вантажу, які можуть потребувати подальшого розслідування або дій.

5. Як тільки повідомлення про оформлення надходять з системи обробки митних декларацій, PCS відправляє інформацію відповідному експедитору / брокеру та порту.

5. Як тільки повідомлення про оформлення надходять із системи оброблення митних декларацій, PCS відправляє інформацію відповідному експедитору/брокеру та порту.

На нашу думку, описана трансформація систем митного контролю та митного оформлення й управління ISC має синергетичний ефект підвищення рівня митної безпеки держави з одночасним спрощенням та здешевленням операцій міжнародної торгівлі. Це твердження ми доведемо на прикладі контролю митної вартості товарів, які імпортуються. Маючи інформацію про партію товару на момент, коли вона ще знаходиться на складі продавця в країні експорту, та про всі умови й обставини її міжнародного перевезення у митниці імпорту, немає підстав для витрачання ресурсів на додаткову перевірку цієї вартості, яка є критично важливою з точки зору повноти справляння законодавчо встановлених податків та зборів з товарів, що імпортуються.

3.3. Особливості проведення митного контролю об'єктів інтелектуальної власності з урахуванням регламентів та практики ЄС

Останні роки питання інтелектуальної власності стало одним із трендів в контексті економічного розвитку країни. З метою наближення митного законодавства України у сфері захисту інтелектуальної власності до стандартів та практики ЄС відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС від 27.04.2016 р., імплементації положень Регламенту (ЄС) № 608/2013 Європейського Парламенту та Ради від 12.06.2013 р. [⁸⁴] про митний контроль

⁸⁴ Щодо митного забезпечення прав інтелектуальної власності та скасування Регламенту Ради (ЄС) № 1383/2003 : Регламент (ЄС) № 608/2013 Європейського Парламенту та Ради від 12.06.2013 р. Офіційний вісник ЄС, L 181, 29 червня 2013 року, с. 15–34. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32013R0608>.

за дотриманням прав інтелектуальної власності для підвищення рівня запобігання та протидії переміщенню через митний кордон України товарів, що порушують права інтелектуальної власності 17 жовтня 2019 року прийнято Закон України №202-IX «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо захисту прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон України» (далі – ЗУ №202-IX) [⁸⁵], який набрав чинність з 14 листопада 2019 року.

Відповідно до основних положень щодо гармонізації законодавства України з нормами європейського права та сучасного стану та змін до законодавства щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон України, які викладені в тезах VIII Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених та студентів з проблем інтелектуальної власності [⁸⁶] та III Міжнародної науково-практичної конференції [⁸⁷] зазначено, що Закон України №202-IX фактично ініціює міжнародний принцип вичерпання права. При якому митне оформлення оригінальних товарів, тобто товарів, які були виготовлені за згодою правовласника, або товарів, виготовлених особою, належним чином уповноваженою правовласником на виробництво певної кількості товарів, у тому числі у кількості, що перевищує обумовлену між цією особою і правовласником, повинно проводитись митними органами без застосування заходів щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності що застосовуються до товарів, що підозрюються у порушенні прав інтелектуальної власності Такі зміни повинні позитивно вплинути на здорову конкуренцію на ринку, оскільки тепер навіть дрібні імпортери мають можливість ввозити

⁸⁵ Про внесення змін до Митного кодексу України щодо захисту прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон України : Закон України від 17.10.2019 р. № 202-IX. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2019. № 50, ст.358. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/202-IX#Text>.

⁸⁶ Борса В. В. Гармонізація законодавства України, щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності на митному кордоні з нормами європейського права : матеріали VIII Всеукраїнської наук.-практ. конф. молодих вчених та студентів з проблем інтелектуальної власності, 25.09.2020, м. Київ : ел. збірник / КНУ імені Т. Шевченка, НДІ інтелектуальної власності НАПрН України. К. 2020. с. 16-22.

⁸⁷ Борса В. В. Сучасний стан та зміни до законодавства щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон України : зб. матеріалів III Міжнародної наук.-практ. конф., УДФСУ, м. Ірпінь. 10–11 жовтня 2019 р. Ірпінь, 2019. с. 207-210

оригінальні товари зі сплатою всіх належних митних платежів паралельно з правовласником чи офіційними дилерами.

Для практичної реалізації змін, що відбулися восени 2019 року, Міністерством фінансів України спільно з митними органами України розроблено та затверджено ряд нових нормативно-правових актів, в тому числі і Порядок застосування заходів щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 09.06.2020р. №281 (далі – Порядок №281) ^[88]. Цей наказ почав діяти з 30.06.2020 року.

З одного боку практична реалізація Порядку №281, дозволяє посилити боротьбу з контрафактними та піратськими товарами, а з іншого – прискорити переміщення через митний кордон оригінальних товарів та їх безперешкодне митне оформлення.

Згідно з Порядком №281 можна визначити три основні завдання, а саме:

1) єдиний підхід, та правила, що застосовуються до захисту прав інтелектуальної власності (далі – ПІВ);

2) стандартизовані форми, для зрозумілої взаємодії митних органів з правовласниками, декларантами та іншими заінтересованими особами під час здійснення митного контролю, та митного оформлення товарів, що містять об'єкти ПІВ.

3) у випадку призупинення митного оформлення з порушенням ПІВ, встановлена процедура, щодо зберігання товарів та відшкодування витрат митним органам, пов'язаним зі зберіганням товарів.

Мета цих заходів - практична реалізація норм, встановлених главою 57 «Заходи митних органів щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності

⁸⁸ Про затвердження Порядку застосування заходів щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності та взаємодії митних органів з правовласниками, декларантами та іншими заінтересованими особами та Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України : наказ Міністерства фінансів України від 09.06.2020 р. № 281. Офіційний вісник України від 30.06.2020 — 2020 р., № 50, стор. 47, стаття 1578, код акта 99640/2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0548-20#Text>.

під час переміщення товарів через митний кордон України» Митного кодексу України (далі – МКУ 2012) [⁸⁹].

Досконально розглянемо яким чином цей порядок реалізується, і які дії слідують у разі виявлення порушень.

У разі виникнення підозри до товарів у порушенні ПІВ, митні органи застосовують такі заходи сприяння [ч.1, Ст. 397 МКУ 2012]:

1) відбувається призупинення митного оформлення товарів:

- як на підставі даних митного реєстру об'єктів ПІВ, які охороняються відповідно до закону;

- так і за ініціативою митного органу;

2) якщо митне оформлення товарів призупинено за підозрою у порушенні ПІВ, відбувається знищення товарів. відповідно до статті 401 МКУ 2012 та розділу IV Порядку №281;

3) такі дії, як призупинення митного оформлення та знищення, стосується тільки невеликих партій товарів, що пересилаються у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, відповідно до статті 401-1 МКУ 2012 та розділу V. Порядку №281;

4) також одним із засобів захисту виступає - зміна маркування на товарах та їх упаковці відповідно до статті 402 МКУ 2012 та розділу VI. Порядку №281.

Наступне питання це до кого застосовуються заходи сприяння ПІВ.

Відповідно до Порядку дані заходи сприяння захисту ПІВ застосовуються на товари, що підозрюються у порушенні ПІВ у разі якщо такі товари переміщуються [Абз.8, ч.1, ст. 397 МКУ 2012; п.3, Р.І Порядку №281]:

1) громадянами (фізичними особами, як громадянами України, іноземцями та особами без громадянства) на митну територію України або за її межі;

2) підприємствами у напрямках ввезення на митну територію України, або вивезення за межі митної території України, а також у пунктах пропуску товарів на митному кордоні України у разі застосування внутрішнього транзиту

⁸⁹ Митний кодекс України : Закон України від 13.04.2007 р. № 4495-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48, ст.552. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

при ввезенні товарів від пункту ввезення (пропуску) на митну територію України до митного органу розташованого на митній території України.

Важливо знати з якою ціллю та заявленою метою переміщуються товари. В залежності від заявленої мети та цілі, вони розміщуються підприємствами або громадянами в митні режими: імпорту, реімпорту, експорту, реекспорту, тимчасового ввезення, тимчасового вивезення, митного складу, вільної митної зони, переробки на митній території, переробки за межами митної території.

Серед вище викладених режимів є виключення. До них належать такі митні режими: транзиту; безмитної торгівлі; знищення або руйнування; відмови на користь держави.

Далі розглянемо, як діють митні органи при здійсненні митного оформлення, коли виникає підозра до товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ. За ініціативою митних органів заходи сприяння застосовуються митницею у наступних випадках при здійсненні митних формальностей [п.15, Р.І Порядку №281]:

1) за митною декларацією під час поміщення товарів у митні режими імпорту, реімпорту, експорту, реекспорту, тимчасового ввезення, тимчасового вивезення, митного складу, вільної митної зони, переробки на митній території, переробки за межами митної території;

2) до товарів, митні формальності щодо яких здійснюються без подання митної декларації;

3) до товарів, які ввозяться на митну територію України за попередньою чи періодичною митною декларацією для доставки таких товарів до митного органу призначення.

Хочу звернути увагу, що існують винятки з вказаних правил. Таким чином, дані заходи сприяння захисту ПІВ не застосовуються до [ч.3, ст. 397 МКУ 2012; п.4, Р.І Порядку №281]:

1) оригінальних товарів, тобто товарів, виготовлених за згодою правовласника, або товарів, виготовлених особою, належним чином уповноваженою правовласником на виробництво певної кількості товарів, у

тому числі у кількості, що перевищує обумовлену між цією особою і правовласником;

2) особистих речей, тобто товари, нові і такі, що були у вжитку, призначені для забезпечення звичайних повсякденних потреб фізичної особи, які відповідають меті перебування зазначеної особи відповідно в Україні або за кордоном, переміщуються через митний кордон України у ручній поклажі, супроводжуваному та несупроводжуваному багажі і не призначені для підприємницької діяльності, відчуження або передачі іншим особам;

3) також до товарів, що ввозяться громадянами на митну територію України у ручній поклажі або у супроводжуваному багажі для власного використання і не призначені для виробничої та іншої підприємницької діяльності за умови:

- що сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 1 000 євро, через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення,

- або сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 500 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг. через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України (для автомобільного, залізничного, морського, пішохідного, поромного і річкового).

Отже, у такому випадку, митні органи ідентифікують пред'явлені товари, як оригінальні, та заходи сприяння захисту ППВ до таких товарів не застосовуються за умови, якщо [п.12, Р.І Порядку №281]:

1) їх переміщення через митний кордон України здійснює особа, визначена правовласником як учасник зовнішньоекономічної діяльності, який здійснює операції з оригінальними товарами, відповідно до даних митного реєстру;

2) до митного реєстру внесена інформація або правовласник письмово повідомив митний орган про те, що товари, які заплановано до переміщення або переміщуються через митний кордон України, є оригінальними товарами, та така інформація дозволяє митному органу ідентифікувати такі товари під час здійснення митного контролю та митного оформлення.

При виявленні товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ, митний орган діє двома шляхами [п.10, Р.І Порядку №281]:

Перший, це зіставлення інформації про пред'явлені товари з даними митного реєстру про ознаки:

- товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ, контрафактних, піратських товарів;
- оригінальних товарів.

Другий, це взаємодія з правовласником у разі застосування заходів сприяння відповідно до статті 400 «Призупинення митного оформлення товарів за ініціативою митного органу» МКУ 2012.

У випадку, якщо пред'явлені товари не ідентифіковані як оригінальні, митні органи ідентифікують такі товари як товари, що підозрюються в порушенні ПІВ, якщо згідно даних митного реєстру [п.13, Р.І Порядку №281]:

- 1) їх переміщення через митний кордон України здійснює особа, визначена правовласником як учасник зовнішньоекономічної діяльності, який здійснює операції з товарами;
- 2) або виробник таких товарів визначений правовласником як виробник товарів;
- 3) або їх характерні ознаки, та пакування відповідають даним митного реєстру щодо характерних ознак та пакування товарів;
- 4) або виробник таких товарів не визначений правовласником як виробник оригінальних товарів;
- 5) або їх характерні ознаки, та пакування не відповідають даним митного реєстру щодо характерних ознак та пакування оригінальних товарів.

Проведення ідентифікації наявності в пред'явлених товарах об'єкта ПІВ, зареєстрованого у митному реєстрі, здійснюється шляхом перевірки даних митної декларації, наданих до неї товаросупровідних та інших документів під час проведення митного огляду товарів, у тому числі за допомогою [п.21, Р.І Порядку №281]:

1) перевірки відповідності кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД, їх опису та інших даних про пред'явлені товари даним митного реєстру;

2) використання запропонованих правовласником методів ідентифікації наявності об'єкта ПІВ у товарах.

З урахуванням викладеного доцільно розглянути як діє митний орган при застосуванні заходів сприяння захисту прав інтелектуальної власності. Нижче розглянемо покрокові дії роботи митниці на кожному з етапів від отримання документів до прийняття рішення.

Перший етап - це організація роботи з документами.

Організація роботи з документами здійснюється з дотриманням вимог постанови Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) від 17.01.2018р. №55 «Деякі питання документування управлінської діяльності»⁹⁰:

Документи надаються у вигляді сканованої копії засобами електронного зв'язку або в електронній формі за допомогою засобів інформаційно-телекомунікаційних систем Держмитслужби з дотриманням вимог законодавства у сферах захисту інформації, електронних довірчих послуг та електронного документообігу [п.10, Р.ІІ Порядку №281].

Правовласник може використати інформацію, отриману ним від митного органу, лише для цілей, пов'язаних із призупиненням митного оформлення товарів [ч.5, ст. 399 МКУ 2012].

Датою отримання повідомлення правовласником вважається день, коли митним органом таке повідомлення надіслано засобами факсимільного та/або електронного зв'язку [ч.6, ст. 399 МКУ 2012].

На другому етапі оформлення здійснюється митний контроль і митне оформлення товарів, що містять об'єкти ПІВ, які охороняються відповідно до закону:

1. Порядок застосування заходів сприяння захисту ПІВ визначається Міністерством фінансів України, як центральним органом виконавчої влади,

⁹⁰ Деякі питання документування управлінської діяльності : Постанова КМУ від 17.01.2018р. №55. Урядовий кур'єр від 07.03.2018 — № 46. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-2018-%D0%BF#Text>.

який забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [Абз.13, ч.1, ст.397 МКУ 2012].

2. Митний контроль і митне оформлення товарів, що містять об'єкти ПІВ, та ввозяться на митну територію України або вивозяться з митної території України, здійснюються в загальному порядку встановленому МКУ 2012 та іншими законами України з урахуванням особливостей, визначених Порядком №281 [п.5, Р.І Порядку №281; ч.2, ст.397 МКУ 2012].

3. У разі якщо під час проведення митного контролю митний орган на підставі даних митного реєстру, виявляє товари, що підозрюються у порушенні ПІВ, їх митне оформлення призупиняється, а товари підлягають розміщенню на складі митного органу або за заявою декларанта на складі підприємства [ч.1, ст. 399 МКУ 2012].

4. При отриманні митним органом інформації від правовласника про наявність ознак порушення його ПІВ розміщення і зберігання товарів, митне оформлення яких призупинено, на складі митного органу є обов'язковим [Абз.3, ч.1, ст. 399 МКУ 2012].

5. Для визначення форм та обсягів митного контролю з метою виявлення товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ, митні органи застосовують систему управління ризиками (далі - СУР) у порядку, визначеному законодавством [п.9, Р.І Порядку №281].

6. Інформацію про об'єкти ПІВ, зареєстровані в митному реєстрі, митні органи отримують через Єдину автоматизовану інформаційну систему митних органів (далі - ЄАІС митних органів) [п.п.18, 19 Р.І Порядку №281].

7. Які повноваження покладені на митні органи в системі сприяння захисту ПІВ до товарів що підозрюються у порушенні ПІВ. Як це працює, коли і які вживають заходи :

1) після реєстрації об'єктів ПІВ та на підставі даних митного реєстру застосовуються заходи сприяння захисту ПІВ [п.1, Р.ІІ Порядку №281; п.11, Р.І Порядку №282];

2) у разі призупинення за власною ініціативою митного оформлення

товарів, що містять об'єкти ПІВ, виключно за умови наявності відомостей про правовласника [ч.2, ст.400 МКУ 2012];

3) за власною ініціативою може призупинити митне оформлення товарів, які підозрюються у порушенні ПІВ за винятком швидкопсувних товарів [ч.1, ст. 400 МКУ 2012];

4) під час митного контролю та митного оформлення, у тому числі під час виконання митних формальностей без подання митної декларації [п.7, Р.І Порядку №281];

5) якщо митні формальності товарів здійснюються без подання митної декларації, тоді митні органи призупиняють виконання митних формальностей щодо таких товарів [Абз.12, ч.1, ст.397 МКУ 2012];

б) заходи сприяння захисту ПІВ до товарів що підозрюються у порушенні ПІВ, застосовують на етапі виконання митних формальностей, на якому було виявлено і зафіксовано ознаки порушення ПІВ [п.8, Р.І Порядку №281];

7) заходи сприяння застосовують, шляхом взаємодії з правовласниками, декларантами, власниками товарів та іншими заінтересованими особами (експерти, суди, органи виконавчої служби, як державні так і приватні) [ст. 403 МКУ 2012; п.6, Р.І Порядку №281].

8. Товари до яких застосовуються заходи сприяння захисту ПІВ можуть переміщуватися:

1) будь-якими видами транспорту: 1.Авіаційний; 2.Автомобільний; 2.Залізничний; 4.Морський; 5.Річковий (крім трубопровідного та ліній електропередачі) [абз.5, п.3, Р.І Порядку №281];

2) будь-якими засобами: 1.Авіаційний; 2.Автомобільний; 3.Водний; 4.Залізничний; 5.Змішані перевезення (крім трубопровідного та ліній електропередачі) [абз.5, п.3, Р.І Порядку №281];

3) у будь-який спосіб переміщення товарів: ручній поклажі, супроводжуваному та несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях, міжнародних поштових та експрес-відправленнях [абз.5, п.3, Р.І Порядку №281].

9. У випадку прийняття Рішення про призупинення митного оформлення товарів, щодо частини товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ та входять до однієї партії разом із товарами, що не підозрюються у порушенні ПІВ, митний орган зобов'язаний забезпечити щодо товарів, що не підозрюються у порушенні ПІВ, можливість для завершення їх митного оформлення в обраний митний режим або завершення виконання митних формальностей без подання митної декларації [п.16, Р.І Порядку №281].

10. Забороняється вивезення з митної території у незмінному вигляді товарів, митне оформлення яких призупинено за підозрою у порушенні ПІВ, до завершення процедури такого призупинення [ч.4, ст.397 МКУ 2012].

11. На складі митного органу з метою усунення ознак порушення ПІВ, здійснюється операція по зміні ідентифікаційних знаків чи маркування на товарах або їх упаковці [Абз.2, п.2, Р. VI. Порядку №281].

Наступне це знищення товарів, митне оформлення яких призупинено за підозрою у порушенні ПІВ.

З'ясуємо в яких випадках, відповідно до Закону, товар підлягає знищенню і за якою процедурою це відбувається.

Товари, митне оформлення яких призупинено за підозрою у порушенні ПІВ, можуть бути знищені під митним контролем без необхідності встановлення порушення ПІВ [ч.1, ст.401 МКУ 2012; п.1, Р.IV Порядку №281].

Після отримання повідомлення про призупинення митного оформлення товарів від правовласника та декларанта, протягом 10 робочих днів або трьох робочих днів (у випадку швидкопсувних товарів), застосовується процедура знищення товарів [ч.2, ст.401 МКУ 2012].

Отже, знищення товарів здійснюється таким чином:

- шляхом поміщення їх у митний режим знищення або руйнування відповідно до Глави 25 «Знищення або руйнування» МКУ 2012 та розділу VI «Знищення або руйнування» Порядку виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.05.2012р. №657 «Про виконання митних

формальностей відповідно до заявленого митного режиму» ^[91] [ч.5, ст.401 МКУ 2012];

- також допускається знищення за межами зони діяльності митного органу, який здійснив таке призупинення [ч.7, ст.401 МКУ 2012].

Поміщення товарів, у митний режим знищення або руйнування здійснюється власником товарів або уповноваженою ним особою [ч.6, ст.401 МКУ 2012].

Митний режим знищення або руйнування застосовується у разі призупинення за підозрою у порушенні ПІВ митного оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон України, без необхідності встановлення порушення ПІВ відповідно до положень статті 401 «Знищення товарів, митне оформлення яких призупинено за підозрою у порушенні прав інтелектуальної власності» МКУ 2012 та Порядку №281. У разі відмови власника товарів від поміщення товарів, митне оформлення яких призупинено у досудовому порядку, у митний режим знищення або руйнування після надання митниці згоди на їх знищення або ненадання заперечення щодо їх знищення, правовласник вважається таким, що уповноважений власником товарів на поміщення таких товарів у митний режим знищення або руйнування.

Доцільно зазначити яким чином проходить ідентифікація товарів, пред'явлених митним органам, які ознаки:

1. Ознаки оригінальних товарів, внесені до митного реєстру, митні органи використовують для зіставлення з інформацією про пред'явлені товари з метою виявлення товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ, та незастосування заходів сприяння до оригінальних товарів [п.11, Р.І Порядку №281].

2. Митні органи також ідентифікують пред'явлені товари як такі, що підозрюються в порушенні ПІВ, за наявності у них підозри, що внаслідок переміщення через митний кордон України товарів, щодо яких правовласник не

⁹¹ Порядок виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму : затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.05.2012р. №657. Офіційний вісник України від 29.10.2012 — 2012 р., № 80, стор. 66, стаття 3233, код акта 63879/2012. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1669-12#Text>.

подав заяви про реєстрацію об'єкта ПІВ у митному реєстрі, можуть бути порушені ПІВ та за умови, що такі товари не є швидкопсувними та наявні відомості про правовласника [п.14, Р.І Порядку №281].

3. З метою підтвердження наявності у пред'явлених товарах ознак товарів, що підозрюються в порушенні ПІВ, або відсутності ознак оригінальних товарів можуть залучатися спеціалісти та експерти відповідно до ст. 327 «Залучення спеціалістів та експертів для участі у здійсненні митного контролю» МКУ 2012 [п.20 Р.І Порядку №281].

4. Для забезпечення ідентифікації товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ, митні органи можуть використовувати додаткові інформаційні ресурси в межах, що не суперечать законодавству [п.п.18, 19 Р.І Порядку №281].

5. Для цілей ідентифікації наявності у пред'явлених товарах об'єкта ПІВ декларант та правовласник мають право надавати митному органу додаткові відомості про товари, щодо яких здійснюється така ідентифікація [п.22 Р.І Порядку №281].

6. Товари не вважаються такими, що підозрюються у порушенні ПІВ, у разі якщо за результатами ідентифікації наявності у пред'явлених товарах об'єкта ПІВ, зареєстрованого у митному реєстрі, встановлено, що пред'явлені товари не містять такого об'єкта ПІВ, за відсутності підстав для застосування заходів сприяння відповідно до статті 400 «Призупинення митного оформлення товарів за ініціативою митного органу» МКУ 2012 [п.22 Р.І Порядку №281].

Крім того у кожній процедурі є свій термін. Тому дуже важливо це знати, щоб вчасно приймати рішення, мінімізуючи наслідки. Розглянемо які терміни діють для кожної процедури, відповідно до МКУ 2012:

1) призупинення митного оформлення товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ здійснюється на строк до 10 робочих днів і в разі необхідності продовження цього строку можливо не більш як на 10 робочих днів [ч.2, ст.399 МКУ 2012];

2) продовження строку призупинення митного оформлення товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ, можливо не більш як на 10 робочих днів [ч.2,

ст.399 МКУ 2012];

3) призупинення митного оформлення швидкопсувних товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ, здійснюється на строк до 3 робочих днів [ч.4, ст.399 МКУ 2012];

4) продовження строку призупинення митного оформлення швидкопсувних товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ не може бути продовжений [ч.4, ст.399 МКУ 2012];

5) поміщення товарів, митне оформлення яких призупинено за підозрою у порушенні ПІВ, у митний режим знищення або руйнування здійснюється у строк до 10 робочих днів з дня надання митному органу згоди власника товарів на їх знищення або після закінчення строку для надання заперечення власника товарів щодо їх знищення [ч.6, ст.401 МКУ 2012].

Наступне питання стосується: прийняття рішень посадовими особами митних органів. На кого і які покладені повноваження :

Зазначимо, які рішення приймає керівник митного органу або його заступник, це:

- Рішення про призупинення митного оформлення товарів за підозрою у порушенні ПІВ [ч.2, ст.399 МКУ 2012];

- Рішення про призупинення митного оформлення невеликих партій товарів за підозрою у порушенні ПІВ та намір застосувати процедуру знищення невеликих партій товарів [ч.3, ст. 401-1 МКУ 2012].

Також, керівник митного органу або вповноважена ним посадова особа митного органу надає:

- Дозвіл на поміщення товарів, митне оформлення яких призупинено за підозрою у порушенні ПІВ, у митний режим знищення або руйнування.[п.6, Р.IV Порядку №281].

Крім того, Спеціалізований підрозділ митниці (далі – СП) готує і відправляє на адресу правовласника та декларанта наступне:

- Рішення про призупинення митного оформлення товарів за підозрою у порушенні ПІВ та Повідомлення про призупинення митного оформлення

товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ [ч.2, ст.399 МКУ 2012].

- Якщо оформлення проходить поза робочим часом, то Проект Рішення про призупинення митного оформлення товарів за підозрою у порушенні ПІВ готують, а також направляють Повідомлення про призупинення митного оформлення товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ, посадова особа ПМО з наступним інформуванням СП митниці про такі дії не пізніше наступного робочого дня. [Абз.2, п.25, Р.І Порядку №281].

Наступний крок, це відбір зразків товарів, які підозрюються в порушенні ПІВ. Зазначимо в якому порядку це відбувається:

1. Правовласник або декларант з дозволу митного органу можуть брати зразки товарів, щодо яких прийнято рішення про призупинення митного оформлення, і передавати їх на експертизу. [ч.12, ст.399 МКУ 2012].

2. За рішенням правовласника перед знищенням товарів, зразки можуть бути використані в навчальних цілях. [ч.4, ст.401 МКУ 2012].

3. З метою підтвердження у пред'явлених товарах, наявності або відсутності ознак оригінальних товарів, можуть залучатися спеціалісти та експерти відповідно до статті 327 "Залучення спеціалістів та експертів для участі у здійсненні митного контролю" МКУ 2012. [п.20, Р.І Порядку №281].

За ініціативою митного органу, товари митне оформлення яких призупинено, на підставі даних митного реєстру; або митне оформлення і знищення невеликих партій товарів, які переміщуються через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, такі товари розміщуються на складах митних органів, відповідно до Порядку роботи складу митного органу, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012р. № 627 [⁹²].

Розміщення таких товарів здійснюють посадові особи підрозділу митного оформлення (далі – ПМО), за потреби із залученням посадових осіб СП у порядку, визначеному законодавством.

⁹² Порядок роботи складу митного органу : затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012р. № 627. Офіційний вісник України від 13.08.2012 — 2012 р., № 59, стор. 149, стаття 2380, код акта 62806/2012). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1097-12#Text>.

За зверненням декларанта митний орган надає дозвіл на зберігання товарів, митне оформлення яких призупинено, без їх розміщення на складі митного органу, за винятком випадку, у разі отримання митним органом інформації від правовласника про наявність ознак порушення прав інтелектуальної власності. При цьому зберігання таких товарів здійснюється за рахунок їх власника.

Розміщення і зберігання товарів, митне оформлення яких призупинено на підставі інформації від правовласника про наявність ознак порушення прав інтелектуальної власності, на складі митного органу є обов'язковим.

У випадку призупинення митного оформлення товарів на підставі даних митного реєстру; за ініціативою митного органу; а також призупинення митного оформлення та знищення невеликих партій товарів, що переміщуються (пересилаються) через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, відшкодування витрат, пов'язаних зі зберіганням таких товарів, здійснюється за рахунок правовласника.

Правовласник, якому повідомлено про призупинення митного оформлення товарів, що підозрюються у порушенні прав інтелектуальної власності, має право направити запит [п. 5, Р.VII. Порядку №281] до митного органу, який призупинив митне оформлення, з метою отримання інформації про розмір очікуваних витрат, пов'язаних зі зберіганням цих товарів на складі митного органу.

У відповідь на запит, митний орган інформує правовласника про розмір очікуваних добових витрат, пов'язаних зі зберіганням товарів на складі митного органу, на підставі даних про фактичний обсяг товарів, розміщених на складі митного органу, дату початку нарахування таких витрат та розмірів відшкодувань за зберігання на складах митних органів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 15 червня 2012 року № 731 [93].

⁹³ Про затвердження Порядку відшкодування витрат за зберігання товарів та транспортних засобів на складах митних органів, Порядку обчислення сум витрат у справах про порушення митних правил та їх відшкодування та Розмірів відшкодувань за зберігання на складах митних органів товарів і транспортних засобів : затверджених наказом Міністерства фінансів України від 15 червня 2012 року № 731.Офіційний вісник

Не пізніше наступного робочого дня після закінчення строку призупинення митного оформлення товарів (*на протязі 20 календарних днів у разі продовження терміну*) митний орган засобами електронного зв'язку направляє повідомлення правовласнику та декларанту, в якому зазначається розрахунок витрат, пов'язаних зі зберіганням товарів на складі митного органу, з урахуванням фактичного строку призупинення митного оформлення товарів та положення, що зберігання на складі митного органу товарів є платним, починаючи з наступного календарного дня за днем їх розміщення на такому складі.

Відповідно до умов видачі товарів, що зберігаються на складах митних органів під митним контролем, можуть бути видані їх власникам або уповноваженим ними особам, а також особам, до яких протягом строку зберігання перейшло право власності на ці товари або право володіння ними, лише після митного оформлення зазначених товарів, відшкодування витрат митних органів на їх зберігання та сплати відповідних митних платежів, правовласник або власник товарів або уповноважені ними особи здійснюють відшкодування витрат митних органів, пов'язаних зі зберіганням товарів, митне оформлення яких було призупинено на підставі даних митного реєстру; за ініціативою митного органу; а також призупинення митного оформлення та знищення невеликих партій товарів, що переміщуються (пересилаються) через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях.

У разі якщо відшкодування витрат відповідно здійснював власник товарів або уповноважена ним особа, власник товарів або уповноважена ним особа має право звернутися до правовласника з метою відшкодування ним таких витрат.

Строки, спосіб та умови відшкодування правовласником власнику товарів або уповноваженій ним особі витрат митних органів, пов'язаних зі зберіганням товарів на складі митного органу, здійснюються за домовленістю між ними згідно з цивільним законодавством України.

У разі відмови правовласника відшкодувати витрати, пов'язані зі зберіганням товарів, митне оформлення яких призупинено на підставі даних митного реєстру; за ініціативою митного органу; а також призупинення митного оформлення та знищення невеликих партій товарів, що переміщуються (пересилаються) через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, власник товарів інформує про це митний орган, який прийняв Рішення щодо таких товарів.

Митний орган здійснює перевірку інформації, наданої власником товарів щодо відмови правовласника відшкодувати витрати, пов'язані зі зберіганням товарів, та в разі її підтвердження направляє на адресу Держмитслужби пропозиції для вжиття заходів реагування, передбачених законодавством.

Далі мова піде про відшкодування витрат. Отже, розглянемо яким чином представлено нормативне врегулювання цього питання.

1. Правовласник не має права на відшкодування від митних органів будь-яких матеріальних збитків. [ч.5, ст. 397 МКУ 2012].

2. Відшкодування витрат, пов'язаних із зберіганням товарів, митне оформлення яких призупинено з порушенням ПІВ, здійснюється за рахунок правовласника. [Абз.1, ч.6, ст. 397 МКУ 2012].

3. Зберігання на складі митного органу товарів, митне оформлення яких призупинено, є платним, починаючи з наступного календарного дня за днем їх розміщення на такому складі. [Абз.2, ч.6, ст. 397 МКУ 2012].

4. Правовласник, якому повідомлено про призупинення митного оформлення товарів, що підозрюються у порушенні ПІВ, має право за запитом отримати від митних органів інформацію про розмір очікуваних витрат, пов'язаних зі зберіганням цих товарів на складі митного органу. [Абз.3, ч.6, ст. 397 МКУ 2012].

5. Правовласник має право вимагати компенсацію таких витрат від власника товарів, що є предметом порушення його прав інтелектуальної власності, або інших осіб відповідно до законодавства України. [Абз.4, ч.6, ст. 397 МКУ 2012].

6. Організація та оплата процедури знищення, у тому числі вартість зберігання, перевезення, знищення, оформлення документів та інші витрати, пов'язані з дотриманням митного режиму знищення або руйнування, здійснюються за рахунок правовласника та під його відповідальність. [ч.5, ст.401 МКУ 2012; ч.10, ст.401_1 МКУ 2012].

7. Операції, щодо зміни ідентифікаційних знаків чи маркування на товарах або їх упаковці з метою усунення ознак порушень ПІВ здійснюються за рахунок правовласника або інших осіб за домовленістю з ними. [ч.1, ст. 402 МКУ 2012].

Нарешті для розуміння вище викладеного доцільно перевести все на мову цифр. Ось яким чином виглядає сучасний стан справ в сфері інтелектуальної власності. Отже, станом на червень 2020 року (останній запис в митному реєстрі від 24.06.2020 р.) в митному реєстрі зареєстровано всього 4 504 об'єктів ПІВ, із них 1 358 діючих записів (33,3%), щодо об'єктів ПІВ, які охороняються законом.

Таким чином у процентному співвідношенні розподіляються зареєстровані об'єкти ПІВ за видами.

- Торгівельні марки (знаки для товарів і послуг) - 72,68 % (987 об'єктів ПІВ) Всього 9 різновидів: знаки для товарів і послуг (641 об'єктів ПІВ); комбіновані знаки для товарів і послуг (244 об'єктів ПІВ); зображувальний знак для товарів і послуг (69 об'єктів ПІВ); об'ємний знак (8 об'єктів ПІВ); тривимірний (об'ємний) знак (4 об'єктів ПІВ); зображувальна торговельна марка (2 об'єкта ПІВ); колективний знак та словесна торговельна марка по 1 об'єкту ПІВ відповідно.

Стисло у цифрах:

- Промислові зразки - 25,48 % (346 об'єктів ПІВ).
- Корисна модель - 1,33% (18 об'єктів ПІВ).
- Винахід – 0,44% (6 об'єктів ПІВ).
- Об'єкт авторського права – 0,07% (1 об'єктів ПІВ).

З проведеного аналізу видно, що домінуючими об'єктами ПІВ в митному реєстрі (майже 73 %) є торговельні марки (знаки для товарів і послуг).

Якщо умовно поділити об'єкти ПІВ, що зареєстровані в митному реєстрі в залежності від митного статусу товарів на приналежність до українських (вітчизняних) суб'єктів ПІВ та іноземних, то іноземні суб'єкти ПІВ становлять майже 66 %, із них 83,59 % припадає на об'єкти ПІВ зареєстровані, як торговельні марки (знаки для товарів і послуг).

Таблиця 3.2 – Динаміка показників митних органів України щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон України

№ п/п	Назва	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік	I кв. 2019 рік	9 міс. 2020 рік
1	Кількість ОПІВ зареєстрованих всього в митному реєстрі станом на кінець року, шт.	2 429	2 916		3 600		4 049	4 504
2	Кількість ОПІВ зареєстрованих в митному реєстрі з початку року, шт.	1 048	487	405	291	355		
3	Випадки призупинення митного оформлення товарів за підозрою у порушенні ПІВ на підставі даних митного реєстру ОПІВ, які охороняються відповідно до закону (ст. 399 МКУ), шт.	3 074	3 368	7 139	9 692	7 259	3 967	1 693
4	Випадки призупинення митного оформлення товарів за підозрою у порушенні ПІВ за ініціативою митного органу (ст. 400 МКУ), шт.	8	10	16	77	16		52
5	Випадки спрощеної процедури знищення товарів, митне оформлення яких призупинено за підозрою у порушенні ПІВ (ст. 401 МКУ), шт.		10	4	1			58
6	Кількість справ про ПМП за фактами ввезення на митну територію України товарів з порушенням охоронюваних законом ПІВ, шт. (ч.1, ст. 476 МКУ)	6	22	17	14	12	5	36
7	Загальна вартість товарів по справам про ПМП за фактами ввезення на митну територію України товарів з порушенням охоронюваних законом ПІВ, млн. грн.	5,50	2,00	1,50	11,00	1,70	25,20	

Джерело: складено на підставі офіційних даних Державної фіскальної служби з 2014 по 2019 роки, та Державної митної служби за 2020 рік [94]

⁹⁴ Офіційні дані Державної фіскальної служби з 2014 по 2019 роки, та Державної митної служби за 2020 рік. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>.

Як бачимо з таблиці 3.2 «Динаміка показників митних органів України щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон України» значно зменшилась кількість випадків призупинення митного оформлення за підозрою у порушення прав інтелектуальної власності. За уточненими даними за 9 місяців 2019 року – митне оформлення призупинялося у 5 705 випадках, за 9 місяців 2020 року – 1 745 випадків. Зменшення майже в 3,3 рази і в той же час значне збільшення випадків знищення товарів та кількість складаних протоколів з порушення митних правил.

Проведені дослідження товарної структури імпорту, за якими було призупинено митне оформлення у зв'язку з підозрою порушення прав інтелектуальної власності, показали, що у товарній структурі митного реєстру домінують наступні товари: телефони; запчастини до автомобіля та сільськогосподарської техніки; спортивний одяг та взуття; іграшки; косметика; алкогольні напої. Слід зауважити, що імпорт даних товарів, в першу чергу завдає шкоди національним споживачам, так як дана продукція за часту є товаром низької якості, а далі наносить суттєві збитки національним суб'єктам господарювання [95].

Подальший проведений нами аналіз перешкод, які стримують ефективну боротьбу митних органів з контрафактною продукцією, показав, що однією з головних є невисока активність значної частини правовласників. З одного боку існує пасивність правовласників не поспішати з наданням відповідей на запити митних органів, які затримали сумнівні товари, а з іншого – митні органи не мають права ініціювати адміністративне переслідування порушників без заяви правовласника.

Середній час призупинення митного оформлення становить 9 календарних днів, із 20 встановлених у разі продовження. Тільки у 67 випадках

⁹⁵ Борса В.В. Державне регулювання інтелектуальної власності України в структурі господарського механізму : митний аспект. Стратегія розвитку України : наук. журн. Київ : НАУ, 2020. №1. (с.153-159) 6 с.

із 1 745, призупинення тривало 30 і більше календарних днів. Найбільший час призупинення становить 33 календарних дні.

За видами об'єктів ПІВ лєвова частка призупинень митного оформлення здійснювалася щодо товарів, які містять охоронюваний об'єкт права інтелектуальної власності у вигляді зображувальних (комбінованих) знаків товарів і послуг (1 637 випадків або 94 % від усіх призупинень), менше – 108 випадків – промислові зразки та винаходи.

Отже підсумуємо вище викладене. Таким чином, аналіз результатів застосування заходів щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності митними органами за 9 місяців 2020 року засвідчив:

1) Суттєве зменшення кількості вжитих заходів щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності у порівнянні з 2019 роком. Так, у поточному році кількість випадків призупинення митного оформлення знизилася втричі (з 5 705 до 1 745).

2) Спостерігається зростання ефективності заходів призупинення митного оформлення товарів за підозрою у порушенні ПІВ. Так, якщо за результатами роботи протягом першого півріччя 2019 року показник ефективності заходів сприяння захисту прав інтелектуальної власності становив 4,4 %, то за підсумками дев'яти місяців поточного року такий показник склав 7,4 % (*тобто ефективність збільшилася майже в 2 рази*).

Створення ефективної системи охорони інтелектуальної власності в державі є фундаментом для інноваційної моделі економічного розвитку України, її модернізації та підвищення конкурентоспроможності у світі.

Отже, сьогодні, коли знання стали основним результатом економічної діяльності, інтелектуальний ресурс став на стільки важливим, що справедливо буде підкреслити, що підприємство, компанія, яка не управляє знаннями, не буде конкурентоспроможною.

Останні дослідження в галузі інтелектуальної власності свідчать про набагато більшу цінність інтелектуальних фондів суб'єктів господарювання порівняно з їх матеріальними ресурсами.

Також, держава має бути зацікавлена в охороні та захисті прав правовласників і сприяти цьому шляхом зменшення витрат, пов'язаних з включенням об'єктів ПІВ до митного реєстру. Подібне забезпечить інтереси, як правовласника, суспільства, так і держави і призведе до збільшення дохідної частини економіки.

На нашу думку, постановка товарів, що містять об'єкти ПІВ в митний реєстр, відкриває широкий спектр гарантій для правовласника, дає йому можливість контролювати процес переміщення своїх товарів інтелектуального характеру через митний кордон України.

Розширення та удосконалення заходів, щодо сприяння захисту ПІВ під час переміщення товарів через митний кордон України, в тому числі введенням процедури дострокового випуску товарів, митне оформлення яких призупинено за підозрою у порушенні ПІВ, дає можливість митним органам більш якісно та ефективно запобігати, щодо переміщення товарів через митний кордон України з порушенням ПІВ та унеможливлення затримок митного оформлення товарів, що містять об'єкти ПІВ

РОЗДІЛ 4

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СПЕЦІАЛЬНИХ ПІДРОЗДІЛІВ МИТНИХ ОРГАНІВ, ЩО ЗАБЕЗПЕЧУЮТЬ ЗДІЙСНЕННЯ МИТНОГО КОНТРОЛЮ ТА ОФОРМЛЕННЯ В УКРАЇНІ

4.1 Оцінка сучасного стану і практики проведення митних експертиз в Україні

Формування концептуальних засад щодо розвитку системи митних експертиз в Україні неможливе без аналізу сучасного стану і практики проведення експертиз в Україні. Такий аналіз передбачає визначення структури діяльності Спеціалізованої лабораторії з питань експертизи та досліджень (далі – СЛЕД) за напрямками (видами) експертної діяльності, структури видів порушень митного та податкового законодавства, які виявляються СЛЕД, а також проведення оцінки рівня фіскальної ефективності проведення митних експертиз в Україні.

Аналітичний період, за який проводиться оцінка практики проведення митних експертиз в Україні, становить 5 років, а саме, період з 2013 року до 2017 року. Інформація про загальні показники роботи СЛЕД за період з 2013 по 2017 роки наведено у таблиці 4.1. Аналіз наведених даних свідчить, що в структурі діяльності СЛЕД превалює проведення експертиз за запитами митних органів, що в середньому за період, що досліджується, становить 98 % всієї експертної діяльності. Інші 2% займають експертизи за запитами податкових органів, й дуже незначна кількість експертиз проводиться за запитами органів правопорядку. Кількість складених висновків відповідає в середньому за період, що досліджується, 99% отриманих запитів на проведення митних експертиз. Також слід відмітити тенденцію щодо зростання строків проведення досліджень з 7,1 дня до 11,9 днів.

Таблиця 4.1 – Загальні показники роботи СЛЕД за період з 2013 по 2017 роки

Рік	Кількість, шт.				Досліджен их зразків, шт.	Складено висновків	Строк виконання досліджен ь, днів
	Запитів за суб'єктами						
	Митні органи	Податкові органи	Правоохо рні органи	Всього			
2017	12629	365	17	13011	45163	12847	11,9
2016	11982	375	32	12389	45578	12007	9,1
2015	12182		19	12201	54949	11874	6,7
2014	10529		7	10536	36911	10621	6,5
2013				14000	48000	13923	7,1

Джерело: складено на основі звітів щодо роботи СЛЕД [96]

Потрібно відмітити наявність так званого «провалу» у діяльності СЛЕД у 2014 року, який є наслідком окупації Російською Федерацією Автономної республіки Крим та частин Донецької і Луганської областей. За звітними даними в 2014 році період роботи Кримського відділу становив «січень – березень», Луганського сектору – «січень – червень», «жовтень – грудень», Донецького управління – «січень – серпень». Але за 3 роки обсяги діяльності СЛЕД збільшилися на 22% порівняно з 2014 роком, та становлять на 2017 рік 93% від обсягів 2013 року.

Також, з метою здійснення оцінки практики проведення митних експертиз, в Україні необхідно розрахувати ще три показники, які дозволять оцінити середньорічну завантаженість СЛЕД, а саме:

- середньорічну кількість зразків в одному запиті, оскільки від кількості зразків в запиті залежить працемісткість його виконання;
- середньорічну кількість щоденно отриманих запитів виходячи з кількості запитів та кількості робочих днів у відповідному році, що дасть можливість певною мірою оцінити завантаження СЛЕД протягом періоду, що досліджується. Отримані результати за розрахунками цих двох показників наведено у табл. 4.2;
- показники завантаженості СЛЕД у розрізі навантаження на окремі відділи та на структурні підрозділи, виходячи із чисельності їх працівників.

⁹⁶ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-spetsializovan-departament-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti/>

Таблиця 4.2 – Показники загальної завантаженості СЛЕД за період з 2013 по 2017 роки

Рік	Кількість запитів	Кількість досліджених зразків, шт.	Кількість робочих днів, день	Середньорічна кількість зразків в 1 запиті, шт.	Середньорічна кількість отриманих за день запитів	Строк виконання досліджень, днів
2017	13011	45163	248	3,47	52,46	11,9
2016	12389	45578	250	3,68	49,56	9,1
2015	12201	54949	250	4,50	48,80	6,7
2014	10536	36911	251	3,50	41,98	6,5
2013	14000	48000	251	3,43	55,78	7,1
Середнє значення за період	12427	46120		3,72	49,72	8,26
Стандартне відхилення	1269	6471		0,45	5,12	2,28
Коефіцієнт варіації, %	10,21	14,03		12,10	10,31	27,63

Джерело: складено на основі звітів щодо роботи СЛЕД [97]

Наведені аналітичні розрахунки дозволяють зробити висновки, що кількість запитів, що кожного року отримує СЛЕД, після «провалля» 2014 року (на 25 % у порівнянні з 2013 роком), послідовно щороку збільшується та, з великою долею імовірності, вже у 2018 досягне величини «довоєнного» 2013 року в 14 000 запитів за рік (табл. 4.1). Аналогічним чином зростає середньорічна кількість запитів, які щоденно надходять до СЛЕД з 41,98 у 2014 році до 52,46 у 2017 році (за даними 2013 року в середньому до СЛЕД надходило 55,78 запитів кожного робочого дня (табл. 4.2).

Зазначене можна пояснити розвитком макроекономічної ситуації в Україні, в цілому, та поступовим налагодженням нових ланцюгів постачання товарів у зовнішньоекономічній сфері замість втрачених внаслідок російської агресії. В той же час, з огляду на розраховані показники стандартного відхилення та коефіцієнтів варіації цих показників (на рівні 10 % від середнього за період, див. табл. 4.2), очікувати значного зростання абсолютних величин завантаження СЛЕД немає обґрунтованих підстав. Виключенням з такого прогнозу може бути ситуація, коли Уряд розпочне реалізацію значних інфраструктурних проєктів, які неодмінно викличуть збільшення потоків

⁹⁷ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-spetsializovan-departament-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti/>

вантажів через митний кордон України та призведуть до змін у товарній структурі експорту/імпорту держави.

Також розглянемо показники завантаженості СЛЕД у розрізі навантаження на окремі відділи (табл. 4.3) та на структурні підрозділи (табл. 4.4).

Таблиця 4.3 – Показники завантаженості відділів СЛЕД

Рік / Кількість досліджених зразків	Відділ товарознавчої експертизи та попередньої оцінки товарів	Відділ інженерно-технічної та криміналістичної експертизи	Відділ дослідження нафти, нафтопродуктів та мастильних матеріалів	Відділ досліджень неорганічних речовин та матеріалів	Відділ досліджень товарів легкої та целюлозно-паперової промисловості	Відділ досліджень органічних речовин, полімерних матеріалів, миючої та парфюмерно-косметичної продукції	Відділ досліджень харчової та кормової продукції	Відділ досліджень спирту, спиртвомісних рідин, алкогольних та безалкогольних напоїв і тютюну	Відділ досліджень фармацевтичних препаратів, біологічно-активних добавок та наркотичних засобів
2013	9652	2475	1851	1194	367	325	578	240	1264
2014	8962	2345	1100	1240	1185	1106	528	235	1754
2015	29056	2828	1659	1978	1394	774	466	410	1064
2016	16332	1736	2477	2160	3477	864	536	548	1575
2017	6451	3932	2557	2671	3676	1238	682	1053	1882
Разом	70453	13316	9644	9243	10099	4307	2790	2486	7539
Середнє значення за період	14090,6	2663,2	1928,8	1848,6	2019,8	861,4	558	497,2	1507,8
Середньорічна кількість досліджених за день зразків									
2013	38,5	9,9	7,4	4,8	1,5	1,3	2,3	1,0	5,0
2014	35,7	9,3	4,4	4,9	4,7	4,4	2,1	0,9	7,0
2015	116,2	11,3	6,6	7,9	5,6	3,1	1,9	1,6	4,3
2016	65,3	6,9	9,9	8,6	13,9	3,5	2,1	2,2	6,3
2017	26,0	15,9	10,3	10,8	14,8	5,0	2,8	4,2	7,6
Разом	281,7	53,3	38,6	37,0	40,5	17,2	11,2	10,0	30,2
Середнє значення за період	56,3	10,7	7,7	7,4	8,1	3,4	2,2	2,0	6,0

Джерело: складено на основі звітів щодо роботи СЛЕД [98]

За даними таблиці 4.3 можна зробити висновок, що найбільше звантаженим в період 2013–2017 років був відділ товарознавчої експертизи та попередньої оцінки товарів (70453 досліджених зразків в період 2013–2017

⁹⁸ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti/>

років), після нього йдуть відділ інженерно-технічної та криміналістичної експертизи (13 316 досліджених зразків в період 2013–2017 років) та відділ досліджень товарів легкої та целюлозно-паперової промисловості (10 099 досліджених зразків в період 2013–2017 років). Найбільше значення показника завантаженості у відділу товарознавчої експертизи та попередньої оцінки товарів може свідчити про збільшення випадків приховування характеристик (сортності, гатунку, тощо) товарів під час їх митного оформлення.

Дані таблиці 4.4 свідчать, що серед регіональних відділень СЛЕД найбільший рівень показника завантаженості по кількості досліджених зразків має Харківське управління, що передусім пов'язано з географією основних товаропотоків у зовнішній торгівлі України. Другий за рівнем показник завантаженості має Одеське управління, що пов'язано з великою кількістю вантажів та обсягами товарів, що переміщуються через Одеський морський порт та Ізмаїльський морський торговельний порт. Відповідно третій за рівнем показник завантаженості мають Дніпропетровський та Закарпатський відділи.

Далі в ході оцінки практики проведення митних експертиз в Україні необхідно звернутись до наступної групи показників, за допомогою яких можна оцінити продуктивність роботи СЛЕД, а саме: «досліджено зразків», «складено висновків» та «строк виконання досліджень».

З таблиці 4.1 видно, що кількість складених за рік висновків з похибкою менше 0,01 % корелює із кількістю отриманих за той же період запитів, що з урахуванням несинхронності надходження запитів та їх виконання дає підстави вважати, що не має випадків, коли мета експертизи було не досягнута з технологічних та організаційних питань на рівні СЛЕД, а розбіжність у абсолютних величинах пояснюється «перехідними залишками» запитів, тобто системою обліку запитів та висновків.

Коефіцієнт варіації показника досліджених протягом року зразків дещо вищий (на рівні 14 % для першого та 12 % другого, див. табл. 4.2) та його динаміка не має чітко вираженого напрямку, що разом із середньорічною кількістю зразків в одному запиті (3,72 % див. табл. 4.2) дає підстави вважати,

що вони незалежать від зусиль державних контролюючих органів на місцях, а формуються в переважній більшості випадків за рахунок змін у номенклатурі товарів, що переміщуються через митний кордон країни.

Таблиця 4.4 – Показники завантаженості структурних підрозділів СЛЕД

Рік / Кількість досліджених зразків	Львівський відділ з питань експертиз та досліджень	Харківське управління з питань експертиз та досліджень	Одеське управління з питань експертиз та досліджень	Дніпропетровський відділ з питань експертиз та досліджень	Закарпатський відділ з питань експертизи та досліджень	Луганський сектор з питань експертиз та досліджень	Донецьке відділення	Кримське відділення
2013	2564	4113	4154	2629	10367	1033	3233	1130
2014	1971	2085	4547	5587	2756	410	1025	76
2015	1996	3127	5207	2428	2123	439	-	-
2016	1945	6110	2555	3081	1781	394	-	-
2017	2017	9220	3336	4538	1373	537	-	-
Разом	10493	24655	19799	18263	18400	2813	4258	1443
Середнє значення за період	2098,6	4931	3959,8	3652,6	3680	562,6	2129	721,5
Середньорічна кількість досліджених за день зразків								
2013	10,2	16,4	16,5	10,5	41,3	4,1	12,9	4,1
2014	7,9	8,3	18,1	22,3	11,0	1,6	4,1	1,6
2015	8,0	12,5	20,8	9,7	8,5	1,8	-	-
2016	7,8	24,4	10,2	12,3	7,1	1,6	-	-
2017	8,1	37,2	13,5	18,3	5,5	2,2	-	-
Разом	42,0	98,8	79,2	73,1	73,4	11,2	17,0	5,7
Середнє значення за період	8,4	19,8	15,8	14,6	14,7	2,2	8,5	2,9

Джерело: складено на основі звітів щодо роботи СЛЕД [99]

Окремо необхідно зупинитись на такому показнику, як «строк виконання досліджень», який є одним з вагомих в діяльності СЛЕД. З таблиці 4.2 видно, що цей показник має значні коливання з року в рік з коефіцієнтом варіації у 28 %, що, на нашу думку, беззаперечно вказує на його некоректність.

На підтвердження нашого висновку наведемо наступні аргументи:

1) технології лабораторного аналізу різних товарів, та з різними цілями мають кардинальні відмінності, що обумовлює об'єктивну різницю у часі їх

⁹⁹ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti/>

виконання;

2) мета дослідження, його обсяг та деякі інші організаційні фактори впливають на види та об'єми звітності, які повинні розробити підрозділи СЛЕД та оформити для реалізації результатів кожного окремого дослідження.

Враховуючи вищевикладене, вважаємо, що показник «строк виконання досліджень» з метою його подальшого використання під час аналізу оперативної діяльності СЛЕД потребує коригувань. Альтернативою йому може бути показник «строк оформлення результатів дослідження», який б надавав інформацію про середній за рік строк, витрачений підрозділами СЛЕД на виконання встановлених нормативними актами вимог, необхідних для того, щоб замовники досліджень мали змогу використати результати досліджень у власній роботі.

За результатами аналітичного опрацювання звітної документації СЛЕД було проведено аналіз напрямків роботи СЛЕД. У таблиці 4.5 наведено результати розрахунку показника питомої ваги основних видів експертиз, які проводяться СЛЕД.

Таблиця 4.5 – Питома вага основних видів експертиз, що проводить СЛЕД, від їх загальної кількості за рік за період 2013–2017 рр.

Рік	Досліджених зразків, шт.	Види експертиз / Відсоток від загальної кількості зразків за рік							
		Ідентифікація товарів		Заборонені до переміщення через кордон товари		Товарознавча		Інженерно-технічна, криміналістична	
		од.	%	од.	%	од.	%	од.	%
2017	45163	25140	55,67	2000	4,43	13867	30,70	4156	9,20
2016	45578	18942	41,56	1895	4,16	22795	50,01	1946	4,27
2015	54949	17036	31,00	1477	2,69	33695	61,32	2741	4,99
2014	36911	17431	47,22	2202	5,97	15399	41,72	1879	5,09
2013	48000	15080	31,42	2028	4,23	28000	58,33	4000	8,33
Середнє за період	46120	18726	40,60	1920	4,16	22751	49,33	2944	6,38
Стандартне відхилення	6471	3841		271		8 371		1090	
Коефіцієнт варіації, %	14,03	20,51		14,13		36,79		37,03	

Джерело: складено на основі звітів щодо роботи СЛЕД [100]

¹⁰⁰ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti/>

Виходячи з наведених даних, можна стверджувати, що найбільш об'ємним напрямком роботи СЛЕД є проведення товарознавчої експертизи, яка в середньому за період 2013–2017 рр. займає 49 % від загальної кількості досліджених зразків (питома вага основних видів експертиз від їх загальної кількості за рік наведено на рис. 4.1). Така ситуація обумовлена, перш за все, виконанням на той час Державною фіскальною службою України фіскальної функції, а саме збільшення надходжень податків та зборів до бюджету країни.

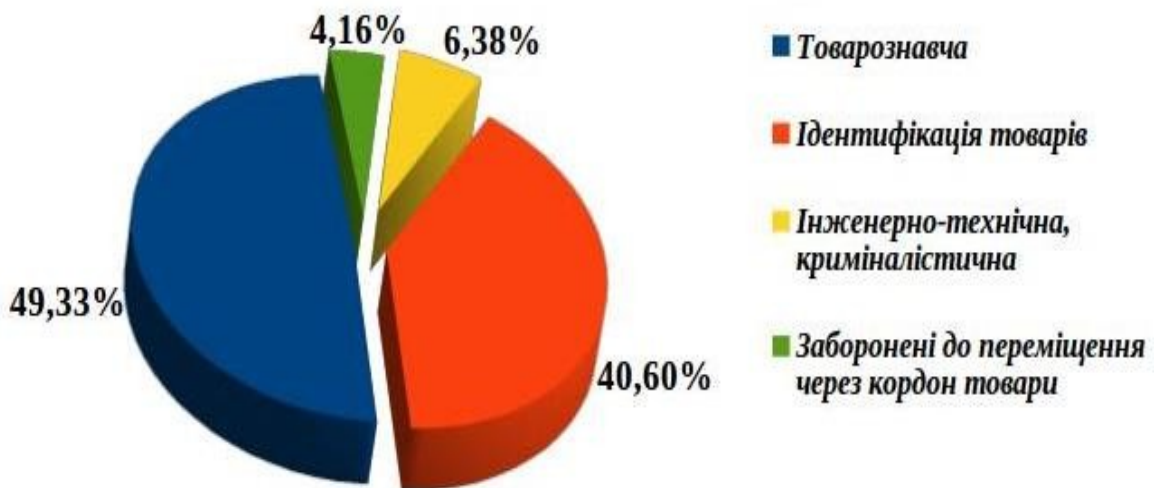


Рисунок 4.1 – Питома вага основних видів експертиз від їх загальної кількості за рік (середньорічний показник)

Джерело: розраховано за офіційними даними СЛЕД [101]

Але прослідковується зниження питомої ваги цього виду експертизи у 2017 році до рівня 31 %, але чи є це початком нової тенденції можливо буде сказати лише згодом. Необхідно також звернути увагу на той факт, що коефіцієнт варіації цього показника дорівнює 37 % (аналогічно з такими «непрофільними» видами експертиз для СЛЕД, як інженерно-технологічна та криміналістична), що вказує на відсутність у митних та податкових органів єдиного комплексного підходу до співпраці із СЛЕД у напрямку товарознавчих експертиз. Це веде до ситуативних, в деяких випадках необґрунтованих, звернень «лінійних» підрозділів до СЛЕД, основною метою яких є використання норм підпункту 3 пункту 2 статті 255 МК України стосовно

¹⁰¹ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/rezultati-roboti/>

збільшення строку митного оформлення товарів у разі необхідності проведення додаткових експертиз.

Дещо краще виглядає ситуація із експертизами з метою встановлення характеристик, визначальних для ідентифікації товарів, які в середньому займають друге місце за питомою вагою у загальній кількості експертиз – 41 % (і 56 % у 2017 році). Коефіцієнт варіації для даного показника дорівнює 21 %, що також вказує на певну невідповідність «попиту» митниць на цей вид експертиз до обсягів товарних потоків через митний кордон України. В той же час, можливо припустити, що з часом, внаслідок підписання Угоди з ЄС та продовження роботи із загальної гармонізації рівня оподаткування товарів, які переміщуються через митний кордон України, рівень дисперсії кількості ідентифікаційних експертиз буде зменшуватись та залежати лише від змін у структурі зовнішньоекономічної діяльності українських підприємців з товарами.

На підтвердження вищезазначеного можливо також розглянути ситуацію із завантаженням СЛЕД експертизами з метою виявлення речовин, переміщення яких через митний кордон заборонено або обмежено. Ці експертизи щорічно в структурі напрямків роботи СЛЕД займають останнє місце, а саме 4 % за питомою вагою від загальної кількості проведених експертиз. Але коефіцієнт варіації цього показника становить лише 14 %, що вказує на його залежність в основному від характеристик товарних потоків. Привертає також увагу той факт, що за період, за який розглядається середній показник результативності (виявлення заборонених речовин), під час експертизи коливався від 45 % (у 2014 році) до 63% (у 2016 році).

Що стосується інженерно-технічних та криміналістичних видів, які в середньому за період 2013–2017 років мали питому вагу у 6 % від загальної кількості експертиз, то необхідно зауважити, що наявна у звітній документації інформація є недостатньою для проведення аналізу. Єдиним фактом, що привертає увагу є найбільший серед чотирьох показників коефіцієнт варіації на рівні 37,03 %, що, як вже ми розглядали вище, свідчить про випадковість та

безсистемність підходів замовників експертиз до визначення необхідності їх проведення. Крім того, слід зазначити, що відсутність у МК України норм стосовно правового статусу експертних підрозділів ДМС та порядку використання їх висновків у судовому процесі має значний вплив на стан цього напрямку роботи СЛЕД.

Якщо проаналізувати структуру проб (зразків), які були досліджені в рамках інженерно-технічної та криміналістичної експертизи за 2016–2017 роки (за попередні роки в звітній документації СЛЕД така інформація відсутня), можна зробити висновок, що найбільшу частку в ній займає зброя, її частини та марки акцизного податку (в середньому за 2 роки – відповідно 65 % та 21 % від загальної кількості проб, див. рис. 4.2). При цьому найменша кількість проб (зразків) в рамках інженерно-технічної та криміналістичної експертизи припадає на автомобільні і інші документи, відбитки митного забезпечення і печатки та спеціальні технічні засоби негласного одержання інформації (в середньому за 2 роки – відповідно 1 %, 2 % та 3 % від загальної кількості проб).

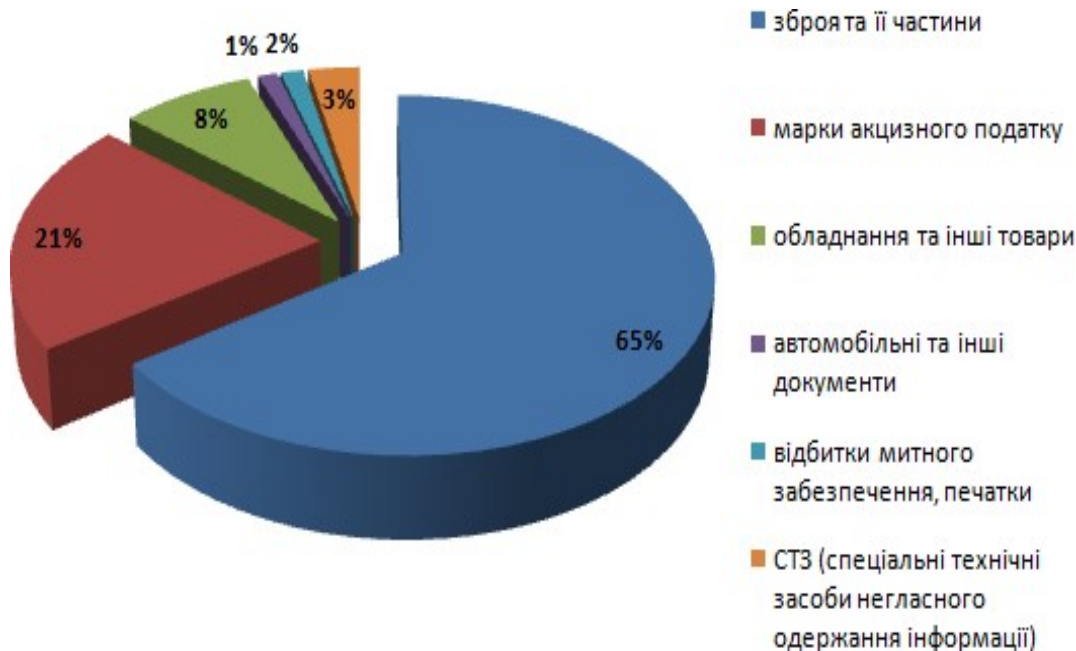


Рисунок 4.2 – Структура проб, які були досліджені в рамках інженерно-технічної та криміналістичної експертизи за 2016–2017 роки

Джерело: розраховано за офіційними даними СЛЕД [¹⁰²]

¹⁰² Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-spetsializovan-departament-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/rezultati-roboti/>

В ході аналізу проведення митних експертиз в Україні за показником результативності різних їх видів були отримані результати, які наведено у таблиці 1.6. При цьому слід зазначити, що матеріали звітної документації СЛЕД за 2013–2017 роки не містять інформації щодо:

- кількості випадків, коли завдання експертизи були не досягнуті (наприклад, внаслідок відсутності відповідної технології та/або обладнання для досліджень, помилок заявників при зборі та транспортуванні зразків тощо);

- кількості випадків, коли за результатами товарознавчої, інженерно-технічної, криміналістичної експертиз були підтверджено дані, заявлені суб'єктом господарської діяльності.

Відсутність першої інформації не дає можливості провести повний всебічний аналіз результативності роботи СЛЕД у напрямку проведення митних експертиз, а другої – унеможливорює аналіз питомої ваги обґрунтованих звернень заявників товарознавчої, інженерно-технічної, криміналістичної експертиз до СЛЕД.

З наведених у таблиці 4.6 даних видно, що лише у третині випадків (у 28 % випадків в середньому за період, що досліджується) заявники обґрунтовано звертались до СЛЕД за проведенням митних експертиз з метою встановлення характеристик товарів, визначальних для їх ідентифікації. Коефіцієнт варіації цього показника за вказаний період теж знаходиться на рівні 28 %, що, як вже описувалось, вище вказує на суб'єктивність та необґрунтованість рішень заявників експертиз про їх необхідність. Внаслідок цього, СЛЕД кожного робочого дня року отримував в середньому за період, що розглядається, по 50 запитів на проведення експертиз різних видів (табл. 4.6). Це, в свою чергу, призводить до того, що розпорошується людські та фінансові ресурси, штучно створюється ситуація постійного робочого «авралу», а фахівці СЛЕД не мають часу на перспективні дослідження, розробку методичних вказівок для митних та податкових органів на місцях тощо.

З іншого боку, слід звернути увагу, що порівняно з проведенням ідентифікації товарів питома вага обґрунтованих звернень до СЛЕД на

проведення експертиз товарів з точки зору, підпадає речовина під заборони/обмеження під час її переміщення через митний кордон України чи ні, в середньому за період, що досліджується, знаходиться на рівні 53 %, а коефіцієнт варіації дорівнює лише 18 %.

Таблиця 4.6 – Питома вага обґрунтованих звернень заявників на проведення експертиз до СЛЕД за період з 2013 по 2017 роки*

Рік	Ідентифікація товарів			Товари, заборонені до переміщення через кордон		
	Загальна кількість зразків	Кількість обґрунтованих звернень		Загальна кількість зразків	Кількість обґрунтованих звернень	
		од.	од.		%	од.
2017	25140	6805	27,07	2000	1178	58,9%
2016	18942	6490	34,26	1895	1193	62,96
2015	17036	5301	31,12	1477	736	49,83
2014	17431	4183	24,00	2202	983	44,64
2013	15080	3450	22,88	2028	1008	49,70
Середнє значення за період	18726	5246	28,01	1920	1020	53,09
Стандартне відхилення	3841	1444		271	185	
Коефіцієнт варіації, %	20,51	27,52		14,13	18,16	

Джерело: складено на основі звітів щодо роботи СЛЕД [¹⁰³]

Якщо проаналізувати структуру проб, які були досліджені з метою встановлення характеристик, визначальних для ідентифікації товарів, за 2016 – 2017 роки (за попередні роки в звітній документації СЛЕД така інформація відсутня), можна зробити висновок, що найбільшу частку в ній займають непродовольчі товари та неорганічні матеріали (в середньому за 2 роки – відповідно 29,9 % та 27,1 % від загальної кількості проб, див. рис. 4.3). При цьому найменша кількість проб щодо ідентифікації товарів припадає на лікарські, ветеринарні препарати та товари харчового призначення, продукти для годівлі тварин (в середньому за 2 роки – відповідно 1,1 % та 5,53 % від загальної кількості проб).

¹⁰³ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-department-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti/>



Рисунок 4.3 – Товарна структура проб, які були досліджені з метою встановлення характеристик, визначальних для ідентифікації товарів, за 2016–2017 роки (середньорічний показник)

Джерело: розраховано за офіційними даними СЛЕД [²⁴¹⁰⁴]

Основні групи товарів, вартість яких визначалась СЛЕД за період 2014–2017 років, наведено в таблиці 4.7. При цьому слід зазначити, що за 2014 та 2015 роки інформація наведена лише за результатами грудня місяця відповідного року. Необхідно звернути увагу, що найбільші обсяги (за вартісними показниками) експертиз припадає на непродовольчі товари (530 млн грн у 2016 році та 199,6 млн грн у 2017 році), транспортні засоби (92,5 млн грн у 2016 році та 270,3 млн грн у 2017 році) та тютюнові вироби (24,7 млн грн у 2016 році та 40,3 млн грн у 2017 році).

Що стосується розгляду питання кількості обґрунтованих звернень на проведення митних експертиз, необхідно зауважити, що наявна у звітній документації СЛЕД за 2013–2017 роки інформація дає можливість проведення аналізу лише стосовно ідентифікаційного виду експертиз та тільки за період 2016–2017 років (див. табл. 4.8).

¹⁰⁴ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-department-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/rezultati-roboti/>

Таблиця 4.7 – Основні групи товарів, вартість яких визначалась СЛЕД за період 2014–2017 рр.

Товарна номенклатура	Обсяг донарахованих митних платежів, млн грн				
	2014*	2015*	2016	2016*	2017
Тютюнові вироби	12,40	1,70	24,70	0,40	40,30
Бурштин	10,30	2,40	8,70	0,90	15,50
Непродовольчі товари	9,78	24,4	530,00	22,20	199,60
Продовольчі товари	0,95	0,62	13,40	2,70	8,20
Транспортні засоби	3,80	6,30	92,50	7,80	270,30
Виробниче і комп'ютерне обладнання	0,95		3,30		
Мобільні телефони та планшети	0,85	14,50	3,20		1,40
Ювелірні вироби	0,40	0,29	2,20		3,90
Алкогільна та безалкогольна продукція		0,40	1,20		1,0
Лікарські, ветеринарні препарати			4,70		4,50

* Дані наведено за грудень місяць

Джерело: складено на основі звітів щодо роботи СЛЕД [105]

Таблиця 4.8 – Питома вага обґрунтованих звернень заявників на проведення ідентифікаційних експертиз за період з 2013 по 2017 роки*

Показник / Рік		2017	2016	2015	2014	2013
Загальна кількість зразків	од.	25140	18942	17036	17431	15080
Кількість обґрунтованих звернень	од.	6805	6490	5301	4183	3450
	%	27,07%	34,26%	31,12%	24,00%	22,88%
Податкові органи						
Надійшло	од.	1701	1826			
Кількість обґрунтованих звернень	од.	1088	1200			
	%	63,96%	65,72%			
Органи правопорядку						
Надійшло	од.	37	119			
Кількість обґрунтованих звернень	од.	22	40			
	%	59,46%	33,61%			
Митні органи						
Надійшло	од.	23402	16946			
Кількість обґрунтованих звернень	од.	5695	5227			
	%	24,34%	30,85%			

Джерело: складено на основі звітів щодо роботи СЛЕД [106]

¹⁰⁵ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti/>

З даних таблиці 4.8 також видно, що митні органи генерують основну частку ідентифікаційних запитів до СЛЕД, але треба зазначити, що до 70–75% з цих запитів не мають достатньо підстав, що завершується підтвердженням за результатами досліджень інформації поданої декларантом товарів.

Наведена у звітній документації СЛЕД за 2013–2017 роки інформація стосовно загальної вартості товарів, які піддавались товарознавчій експертизі, не дає можливості провести аналіз ефективності роботи СЛЕД за вартісними показниками. Це пояснюється тим, що, наприклад, у випадку, коли товарознавча експертиза встановить більшу ніж заявлена декларантом фактурну вартість товарів, додаткові кошти можуть не надійти до Державного бюджету України внаслідок помилок у процедурі та/або документальному оформленні з боку митних чи податкових органів, на що безпосередньо СЛЕД немає ніякого впливу.

Щодо оцінки фіскальної ефективності проведення митних експертиз СЛЕД в Україні за 2013–2017 роки, то слід зазначити, що в період з 2013 по 2016 роки найбільшу кількість донарахувань митних платежів в бюджет країни забезпечувала товарна експертиза (683,9 млн грн у 2016 році, в т. ч. майже 5 млн грн митних платежів було донараховано за результатами висновків у зв'язку з коригуванням митної вартості товарів на загальну суму 36 млн грн), натомість експертиза з метою ідентифікації товарів забезпечувала донарахування митних платежів в межах 50–80 млн грн (табл. 4.7). Але в 2017 році фіскальна ефективність від врахування експертних висновків при митному оформленні товарів становила 292,6 млн грн, що в 3,9 раза більше ніж у 2016 році (76 млн грн). При цьому 8,5 млн грн митних платежів було донараховано за результатами коригування митної вартості товарів на загальну суму 35 млн грн [¹⁰⁷].

Якщо проаналізувати географію фіскальної ефективності діяльності

¹⁰⁶ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti/>

¹⁰⁷ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti/>

СЛЕД, то слід зазначити, що найбільший обсяг надходжень митних платежів до бюджету країни було забезпечено за результатами експертиз та досліджень, проведених за запитами таких митниць, зокрема:

– 2014 рік: Київської – 4,7 млн грн; Південної – 3,6 млн грн; Дніпропетровської – 3,3 млн грн;

– 2015 рік: Дніпропетровської – 8,2 млн грн; Київської міської – 4,9 млн грн; Запорізької – 4,7 млн грн; Івано-Франківської – 3,0 млн грн;

– 2016 рік: Миколаївської – 25,4 млн грн; Дніпропетровської – 12,8 млн грн; Київської міської – 10,3 млн грн; Київської – 4,6 млн грн; Одеської – 3,0 млн грн; Івано-Франківської – 2,4 млн грн; Чернігівської – 2,3 млн грн; Сумської – 2,3 млн грн; Вінницької – 2,2 млн грн;

– 2017 рік: Миколаївської – 207,4 млн грн; Волинської – 27,3 млн грн; Дніпропетровської – 23,9 млн грн; Одеської – 12,6 млн грн; Запорізької – 10,1 млн грн; Сумської – 8 млн грн; Харківської – 7,3 млн грн.

В розрізі товарної номенклатури найбільші донарахування митних платежів у період 2013–2017 років були забезпечені за результатами врахування висновків щодо досліджень СЛЕД таких товарів (табл. 4.9).

Підсумовуючи результати здійснення оцінки практики проведення митних експертиз в Україні за 2013–2017 роки, були зроблені наступні висновки та сформувані пропозиції:

1. В СЛЕД робота з проведення аналізу власної діяльності розвивається у напрямку, від загальної риторики до структурованого, фактично підтвердженого набору даних, які дадуть можливість приймати у майбутньому обґрунтовані, ефективні управлінські рішення.

2. Доцільним є доповнення переліку показників, за якими оцінюється робота СЛЕД. При цьому, до основних показників оцінки ефективності роботи СЛЕД необхідно віднести кількість встановлених невідповідностей, кількість висновків, які передбачають зміну коду товарів, застосування заходів нетарифного регулювання, а також кількість висновків, які не були опротестовані.

Таблиця 4.9 – Показники фіскальної ефективності роботи СЛЕД у розрізі товарної номенклатури за 2016–2017 рр.

Товарна номенклатура	Обсяг донарахованих митних платежів, млн грн	Структурний підрозділ
<i>2016 рік</i>		
Конденсат газовий стабільний	25,1	Миколаївська митниця
Тканина	10,1	Київська міська, Чернівецька, Львівська, Чернігівська, Київська митниці
Багатокомпонентні суміші	2,4	Вінницька, Чернівецька, Київська митниці
Посуд кухонний або столовий	1,3	Київська міська, Одеська, Сумська митниці
<i>2017 рік</i>		
Конденсат газовий	208,8	Миколаївська, Чернігівська митниці
Тканина, пряжа, трикотаж	35,8	Волинська, Сумська, Одеська, Дніпропетровська митниці
Кам'яне вугілля	15,3	Дніпропетровська, Сумська митниці
Важкі дистиляти	8,6	Запорізька митниця
Взуття	7,9	Одеська митниця
Суміші запашних речовин	4,4	Харківська митниця
Присадки до мастил	3,2	Дніпропетровська, Запорізька митниці
Добриво рідке комплексне	2,7	Сумська митниця

Джерело: складено на основі звітів щодо роботи СЛЕД [108]

3. При розрахунках показників роботи СЛЕД також доцільно враховувати наступні положення:

– розрахунок ефективності роботи СЛЕД здійснюється переважно за показником кількості рішень, які не були опротестовані (при цьому відсутня інформація щодо випадків, коли завдання дослідження не були досягнуті), та лише в малій долі за показником нарахованих додатково митних платежів;

– розрахунки середньорічних показників «проведення досліджень за 1 запитом» проводити з врахуванням середньої кількості товарів (зразків) в одному запиті та застосовувати лише з метою ефективного та справедливого

¹⁰⁸ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti/>

розподілу обсягів роботи між працівниками дослідницьких відділів СЛЕД з врахуванням часу об'єктивно необхідного на проведення досліджень (опитів, замірів тощо). В зв'язку з цим, не включати цей показник до варіантів звітів, які будуть оприлюднені поза межами СЛЕД;

- включити до стандартної форми звітності СЛЕД розділ щодо обсягів отриманого за рік фінансування з його розподілом за напрямками використання (перспективні дослідження, матеріально-технічне забезпечення лабораторій, заробітна плата і т. п.);

- включити до стандартної форми звітності СЛЕД розділ щодо спільної роботи з державними органами у напрямку розвитку досліджень у зоні відповідальності СЛЕД (нові технології, нормативно-технічні документи, методичні розробки, вивчення нових видів товарів тощо);

- включити до стандартної форми звітності СЛЕД розділи відповідно до встановлених наказом ДФС України № 154 від 01.10.2014, в редакції наказу ДФС України № 39 від 25.01.2017 (наприклад, «підготовка методологічних матеріалів», «контроль дотримання посадовими особами територіальних органів ДФС встановленого порядку взяття (надання) та доставки проб (зразків) товарів для проведення досліджень» тощо).

4. Результати оцінки фіскальної ефективності проведення митних експертиз СЛЕД в Україні за 2013–2017 роки дали змогу констатувати, що в період з 2013 по 2016 роки найбільшу кількість донарахувань митних платежів в бюджет країни забезпечувала товарна експертиза (683,9 млн грн у 2016 році), натомість експертиза з метою ідентифікації товарів забезпечувала донарахування митних платежів в межах 50–80 млн грн. Але в 2017 році фіскальна ефективність від врахування експертних висновків при митному оформленні товарів збільшилась до 292,6 млн грн, що в 3,9 раза більше ніж у 2016 році (76 млн грн).

Але, враховуючи специфіку діяльності, основні функції та пріоритети роботи СЛЕД, показник фіскальної ефективності проведення митних експертиз

повен мати другорядне значення серед показників оцінки ефективності роботи СЛЕД та суттєво не впливати на загальні висновки щодо результатів її роботи.

4.2. Напрями вдосконалення порядку проведення митних експертиз в Україні у світлі пріоритетів держави та передового міжнародного досвіду

Поряд з традиційним завданням збору митних платежів, перед митними органами також стоїть завдання забезпечити полегшення законної торгівлі, зберігаючи при цьому безпеку в міжнародному ланцюгу постачання. Митні експертизи є важливим інструментом в реалізації митної та податкової політик, що забезпечує здійснення контролю за дотриманням законодавства з питань митної справи, а також захист економічних інтересів України. Але ті виклики, які сьогодні стоять перед державою не тільки в економічній, але й в соціальній та екологічній сферах, та відповідні зміни у торговельному середовищі вимагають розбудови системи митних експертиз в Україні за міжнародними стандартами.

Світова практика проведення митних експертиз, зокрема, досвід роботи митних лабораторій ЄС доводить, що експертна діяльність відіграє важливу роль в таких видах діяльності, як:

- хімічний аналіз для визначення тарифної та митної класифікації товарів;
- контроль за небезпечними речовинами (наприклад, пестицидами, забруднюючими речовинами, наркотиками, незаконними ліками тощо);
- виявлення нелегального імпорту наркотичних речовин та прекурсорів;
- операції щодо боротьби із шахрайством та тероризмом;
- визначення автентичності та походження продуктів (відстеження підробок);
- захист споживачів і їх здоров'я;

– захист навколишнього середовища та біологічних видів, що знаходяться під загрозою зникнення.

Враховуючи висновки, отримані в результаті оцінки сучасного стану і практики проведення митних експертиз в Україні, та узагальнюючи передовий досвід зарубіжних країн, зокрема, країн Європейського союзу, ключові напрями розвитку системи митних експертиз в Україні повинні передбачати проведення низки заходів, а саме:

1. Вдосконалення правового забезпечення проведення митних експертиз в Україні відповідно до міжнародних вимог. У суспільстві існує ряд чинників які спонукають державу до активного правового та організаційно-управлінського впливу на розвиток системи митних експертиз в Україні, а саме:

– формування оптимальної просторової структури органів системи митних експертиз в Україні, забезпечення узгодження між цілями національної фіскальної та суто митної політики;

– реалізацію основних напрямків забезпечення системи митних експертиз в Україні з найменшими фінансовими і ресурсними витратами у найкоротші строки, побудова альтернативних варіантів досягнення головних цілей розвитку цієї сфери через широке застосування механізмів міжвідомчого партнерства;

– пошук дієвих форм відомчого контролю за дотриманням вимог провадження системи митних експертиз в Україні.

Створення такого дієвого механізму має в Україні незавершений характер. Тобто, в країні наявні проблеми щодо повноцінної охорони системи розвитку митних експертиз в Україні, а тому існує суспільна потреба на виконання державою своєї функції щодо забезпечення здійснення митних експертиз в Україні.

З метою ефективного нормативно-правового регламентування діяльності СЛЕД необхідно здійснити комплекс заходів, спрямованих на вдосконалення законодавчого регламентування окремих аспектів його роботи.

По-перше, необхідно привести діяльність СЛЕД до вимог, яким має відповідати експертна установа, що визначені Міністерством юстиції України (з врахуванням особливостей завдань покладених на митні органи). Для реалізації цієї мети необхідно:

- здійснити перегляд строків проведення експертиз;
- здійснити перегляд правил відбору зразків;
- запровадити багатоетапний аналіз зразків товарів (3 зразки – 2 передаються в СЛЕД і 1 зберігається на митниці);
- запровадити порядок визначення кількості зразків для індикативної експертизи, виходячи з кількості працівників відповідних підрозділів;
- визначити характеристики, визначальні для класифікації окремих видів (категорій) товарів;
- провести градації митних лабораторій за типами прийнятої міжнародної класифікації;
- здійснити акредитації комерційних лабораторій та наукових установ у митних органах України для виконання експертиз, які економічно недоцільно проводити СЛЕД та його структурним підрозділам.

Зазначені заходи мають уніфікувати експертну діяльність СЛЕД в єдине правове поле з діяльністю інших експертних установ України.

По-друге, необхідно здійснити залучення СЛЕД до засідань Експертної комісії із застосування системи управління ризиками ДМС через внесення змін до відповідних Положень. Це дозволить створити умови для врахування пропозицій / зауважень від СЛЕД в рішеннях Експертної комісії із застосування системи управління ризиками ДМС. Зазначене має сприяти підвищенню ефективності рішень Комісії завдяки врахуванню обсягів та переліку процедур, які можуть бути фактично виконані СЛЕД.

По-третє, необхідно здійснити заходи з включення експертних підрозділів ДМС до переліку суб'єктів судово-експертної діяльності з метою повноцінного проведення товарознавчих, інженерно-технічних та

криміналістичної експертизи зброї. Це, в свою чергу, передбачає вирішення наступних завдань:

- проведення атестації експертів Центральною експертно-кваліфікаційною комісією Міністерства юстиції України (замість Експертно-кваліфікаційної комісії ДМСУ);

- отримання замість свідоцтва про надання права на самостійне проведення дослідження свідоцтва про надання права на самостійне проведення судових експертиз.

Зазначені заходи мають призвести до віднесення експертів СЛЕД до Державного реєстру атестованих судових експертів Міністерства юстиції України. В результаті досягається повне інтегрування СЛЕД у систему національних експертних установ, широке використання у судових провадженнях висновків експерти СЛЕД ДМСУ, відсутність підстав оскарження рішень винесених на підставі таких висновків, а також підвищення авторитету та інституційної спроможності СЛЕД.

Результативність реалізації комплексу заходів, спрямованих на вдосконалення законодавчого регламентування окремих аспектів діяльності СЛЕД, сприятиме удосконаленню державної фіскальної політики та надасть можливість:

- розробити оптимальні правові механізми здійснення митних експертиз;
- закладе основи комплексного розвитку СЛЕД;
- впливатиме на оцінку експертних висновків СЛЕД у судових процесах.

2. Підвищення матеріально-технічного забезпечення роботи СЛЕД.

Аналіз світової практики експертної діяльності в митній сфері [¹⁰⁹] доводить, що у здійсненні експертної діяльності в податковій та митній сферах суттєву роль відіграє матеріально-технічне оснащення експертних установ, наявність всього необхідного обладнання та матеріалів для проведення дослідження тощо. Тому з метою забезпечення розвитку системи митних експертиз в Україні

¹⁰⁹ Сушкова О.Є. Специфіка діяльності митних лабораторій ЄС. *Митна безпека*. 2018. № 1(2). С. 194-207

вкрай необхідним є здійснення заходів з підвищення матеріально-технічного забезпечення роботи СЛЕД через провадження комплексу заходів, який, перш за все, передбачає: 1) закупівлю обладнання, що відсутнє на балансі СЛЕД; 2) забезпечення умов для зберігання додаткових зразків; 3) розробку та впровадження Електронної системи запитів про проведення дослідження (аналізу, експертизи), постанов про призначення експертизи у справі про порушення митних правил; 4) впровадження мобільних лабораторій.

Так, через відсутність нового, сучасного лабораторного обладнання або неналежний його технічний стан СЛЕД та її структурні (територіальні) підрозділи обмежені у власній здатності забезпечувати лабораторні дослідження і аналіз зразків для виконання усіх функцій, покладених на СЛЕД [110; 111]. Тому закупівля нового лабораторного обладнання та ремонт існуючих технічних засобів спрямовані на розширення технічного потенціалу СЛЕД. Це, в свою чергу, передбачає формування плану фінансування митної лабораторії для забезпечення необхідним лабораторним обладнанням, його оновлення, а також формування плану фінансування розширення матеріально-технічної бази «регіональних» відділів та секторів СЛЕД. Зазначені заходи мають розширити технічний потенціал СЛЕД щодо здійснення певних видів досліджень (аналізів, експертиз) та призвести до виконання митною лабораторією завдань із забезпечення провадження лабораторних досліджень і аналізів зразків для усіх митних та пов'язаних з ними цілей.

Задля вирішення завдання оновлення лабораторного обладнання СЛЕД та закупівлі відсутнього, на нашу думку, необхідно провести наступні заходи:

1. Здійснити аналіз рівня матеріально-технічного забезпечення роботи СЛЕД за показниками, що характеризують наявність, стан, функціональність та середня вартість обслуговування лабораторного обладнання (табл. 4.10).

¹¹⁰ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 23.11.2018).

¹¹¹ Положення про Департамент податкових та митних експертиз ДФС : Наказ ДФС № 154 від 01.10.2014, у редакції наказу ДФС № 39 від 25.01.2017. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/normativna-baza/72806.html> (дата звернення: 23.11.2018).

Таблиця 4.10 – Показники оцінювання ефективності роботи СЛЕД

КОЕР 1: Інституційна спроможність	
матеріально-технічне забезпечення	
P1-1	Ступінь матеріально-технічного забезпечення діяльності СЛЕД
P1-2	Частка лабораторного обладнання СЛЕД, що підлягає ремонту
P1-3	Частка лабораторного обладнання СЛЕД, що підлягає списанню
P1-4	Ступінь оновлення лабораторного обладнання СЛЕД
P1-5	Показник середньої вартості обслуговування технічних засобів, засобів вимірювальної техніки, випробувального обладнання
P1-6	Кількість портативного обладнання, що було розроблено та запроваджено у експертну діяльність
P1-7	Кількість функціонуючих мобільних лабораторій

Джерело: авторська розробка

2. Визначити в розрізі окремих відділів та структурних (територіальних) підрозділів СЛЕД перелік нового лабораторного обладнання (технічних засобів, засобів вимірювальної техніки, випробувального обладнання тощо), що необхідно закупити з метою:

– доукомплектування обладнанням та технічними засобами відділів та структурних (територіальних) підрозділів СЛЕД;

– оновлення лабораторного обладнання, що підлягає списанню та/або вартість ремонту якого перевищує 20% вартості самого обладнання.

3. Визначити в розрізі окремих відділів та структурних (територіальних) підрозділів СЛЕД перелік лабораторного обладнання (технічних засобів, засобів вимірювальної техніки, випробувального обладнання тощо), яке потребує ремонту.

4. Підготувати план фінансування розширення та оновлення матеріально-технічної бази «регіональних» відділів та структурних (територіальних) підрозділів СЛЕД.

Виконання всіх зазначених вище заходів дозволить здійснити оснащення СЛЕД та його структурних (територіальних) підрозділів сучасним обладнанням, що відповідає міжнародним стандартам та сприятиме підвищенню потенціалу митної лабораторії забезпечувати лабораторні дослідження і експертну діяльність з усіх митних питань. В якості індикаторів

виконання цього завдання слід апелювати такими показниками, як ступінь забезпеченості СЛЕД лабораторним обладнанням, ступінь оновлення лабораторного обладнання СЛЕД, обсяг фінансування СЛЕД на забезпечення його необхідним сучасним лабораторним обладнанням та ступінь і напями його використання.

В ході проведення СЛЕД та її структурними (територіальними) підрозділами дослідження (аналізу, експертизи) з метою забезпечення якості отриманих висновків або за інших обставин іноді виникає необхідність проведення повторного дослідження, що в свою чергу вимагає наявності додаткових проб (зразків) товару, що є ідентичними тим, що досліджуються. Це потребує запровадження в Україні багатоетапного аналізу зразків товарів, який передбачав би відбір трьох проб (зразків), з яких два повинні передаватись до СЛЕД або її структурних (територіальних) підрозділів і один – зберігатись на митниці. Але задля цього необхідним є створення у структурних підрозділах Державної митної служби України (на митницях та митних постах) матеріально-технічних умов для зберігання додаткових проб (зразків) товарів. Реалізація зазначеного завдання вимагає проведення низки узгоджених між собою заходів, а саме:

1. Розробити проекти законодавчих актів України щодо внесення змін в порядок взяття проб (зразків) товарів з метою запровадження багатоетапного аналізу зразків товарів, який передбачає відбір трьох проб (зразків), з яких два передаються в СЛЕД і один зберігається на митниці.

2. Розробити проект технічного оснащення структурних підрозділів Державної митної служби України стосовно створення місць зберігання додаткових проб (зразків) товарів.

3. Створити спеціальні місця зберігання додаткових проб (зразків) товарів на митницях / митних постах.

Реалізація всіх вищезазначених дій буде сприяти підвищенню якості висновків, виданих СЛЕД та її структурними (територіальними) підрозділами за запитами про проведення дослідження (аналізу, експертизи), або постановами

про призначення експертизи у справі про порушення митних правил та розширенню спектру досліджень, що проводиться СЛЕД.

В сучасних умовах все більшого значення набуває проведення дослідження безпосередньо на кордоні та застосування митними лабораторіями портативного обладнання, яке вміщується у сумці або багажнику автомобіля. Досвід європейських митних лабораторій доводить, що широке застосування мобільних лабораторій та портативного обладнання (за зразками валіз слідчого або криміналіста) під час митного контролю та оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон, призводять до швидкого відстеження потенційних ризиків. Наприклад, з метою здійснення контролю за обігом акцизних товарів, зокрема, мінеральних нафтопродуктів та алкогольних напоїв, виявлення наркотиків, нових психоактивних речовин, прекурсорів та небезпечних хімікатів. Додатковою перевагою проведення лабораторного дослідження у пункті пропуску через митний кордон також є збільшення взаємоузгодженості в експертів, що проводять процедури відбору проб (зразків), та інспекторського складу митниць.

З метою розвитку застосування мобільних лабораторій у практиці СЛЕД актуалізується питання розробки та відповідно запровадження у практику нового портативного обладнання (за зразками валіз слідчого або криміналіста), а також налагодження співпраці з метою підтримки кінологічних команд ДМС України. Фінансування цього проєкту можливо здійснювати як за рахунок коштів Державного бюджету України (з огляду на стратегічну цінність та широкі перспективи проєкту), так і за рахунок грантових програм, технічної допомоги міжнародних організацій, галузевих об'єднань, виробників продукції тощо.

В якості опорних точок виконання проєкту можливо запропонувати наступні заходи [¹¹²]:

¹¹² Смець А.В. Концептуальні напрями подальшого розвитку експертної роботи в митній справі у контексті забезпечення митної безпеки держави. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Випуск 1 (18). С. 37-47.

1. Підготувати нормативні документи (законодавчі акти та розпорядчі акти органів державної влади) з питань практики застосування мобільної лабораторії у митній справі України.

2. Сформулювати список товарів та відповідних досліджень, щодо яких, з одного боку, створювати у кожному підрозділі СЛЕД можливість їх проведення економічно недоцільно, але з іншої сторони мати такі можливості СЛЕД необхідно з огляду на підтримання належного рівня митної безпеки держави.

3. На підставі отриманої інформації сформулювати специфікацію на мобільну митну лабораторію з відповідними технічними характеристиками (за досвідом роботи мобільних лабораторій СВР USA, мобільні лабораторії не повинні бути багатопрофільними).

4. Розіслати специфікацію провідним світовим виробникам відповідних приборів та обладнання для отримання інформації про їх наявні можливості та пропозиції конструктивних рішень.

5. На підставі отриманої інформації сформулювати та у встановленому порядку підготувати бюджетний запит на фінансування окремої державної програми «Мобільна митна лабораторія» з Державного бюджету України відповідного року. Провести тендер на закупку необхідної кількості одиниць такої техніки.

6. Підпорядкувати Мобільну митну лабораторію Центральному офісу СЛЕД в м. Києві та розробити відповідний порядок її застосування та збору інформації для визначення продуктивності роботи цього підрозділу.

7. Провести аналіз результатів застосування мобільної лабораторії, розробити нове технічне завдання на наступні одиниці техніки.

8. Провести аналіз отриманого досвіду експлуатації мобільних лабораторій під час проведення митного контролю та митного оформлення товарів. На підставі отриманих результатів та висновків, вносити зміни у стратегію розвитку митної справи в Україні (в частині здійснення митних експертиз) на наступні 10 років.

Успішна реалізація всіх вищезазначених дій забезпечить економію часу на проведення досліджень (аналізу, експертиз) із збереженням якості їх результатів та отримання експертних висновків, що в цілому буде сприяти більш швидкому відстеженню потенційних ризиків та збільшенню взаємоузгодженості в діях посадових осіб митних органів під час проведення митного контролю та оформлення товарів.

3. Розвиток кадрового забезпечення роботи СЛЕД. Сучасний етап розвитку митної справи в Україні характеризується проведенням масштабної адміністративної реформи. Одним з ключових завдань реформи є запровадження ефективної організаційної структури, що побудована за функціональним принципом, та відновлення управлінської вертикалі Державної митної служби України, що буде спрямована на якісне та вчасне виконання покладених на цей орган обов'язків [113]. Це питання стосується й спеціалізованого підрозділу ДМС України – митної лабораторії, яка здійснює експертну діяльність у митній сфері з метою боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства. Але для ефективного та результативного виконання цих функцій важливе значення має якісне кадрове забезпечення роботи митної лабораторії.

Одним із напрямів удосконалення кадрового забезпечення роботи СЛЕД повинна стати його оптимізація. Аналіз специфіки діяльності митних лабораторій ЄС [114] продемонстрував, що переважно 50% чисельності персоналу лабораторій займають дослідники – хіміки, фізики, мікробіологи, а 31% чисельності персоналу лабораторій приходить на техніків та лаборантів, що супроводжують роботу дослідників. Так, у відповідності до європейського досвіду у митних лабораторіях експерт не проводить дослідження без допомоги іншого спеціаліста, у той час як в Україні експерт здійснює всю роботу самостійно, що не може негативно впливати на якість проведення

¹¹³ Реформа митниці: офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/customs-reform> (дата звернення: 23.05.2020).

¹¹⁴ Сушкова О. Є. Специфіка діяльності митних лабораторій ЄС // Митна безпека. – 2018. – № 1(2). – С. 194 – 207

експертизи.

У зв'язку з цим, одним із ключових завдань щодо оптимізації кадрового забезпечення роботи СЛЕД є розподіл працівників лабораторії за функціональним принципом та введення до штату працівників СЛЕД таких посад:

оператори, до функціональних обов'язків яких входить моніторинг роботи приладів під час проведення дослідження (аналізів, експертиз) та фіксація показників приладів;

техніки, що здійснюють технічний супровід роботи хіміків під час здійснення досліджень (аналізів, експертиз);

лаборанти, що здійснюють підготовчий та інший види супроводу роботи хіміків під час виконання досліджень (аналізів, експертиз);

Це дозволить зосередити роботу хіміків безпосередньо на результатах досліджень (аналізів, експертиз), здійсненні аналітичної роботи та формуванні висновків, виданих за запитами про проведення дослідження (аналізу, експертизи) / постановами про призначення експертизи у справі про порушення митних правил органів ДМС, що, в цілому, позитивно вплине на якість проведення митних експертиз.

Але з метою забезпечення належного рівня якості процедури проведення експертиз крім функціонального розподілу персоналу СЛЕД розвиток кадрового забезпечення роботи СЛЕД також повинен передбачати здійснення раціонального розподілу навантаження на відділи / підрозділи / персонал СЛЕД. Сьогодні велика завантаженість працівників СЛЕД призводить до неможливості виконати дослідження (аналіз, експертизу) у встановлені законодавством строки та/або зниження якості висновків за результатами проведеного дослідження (аналізу, експертизи). Тому рівень завантаженості СЛЕД у розрізі навантаження на окремі відділи та структурні (територіальні) підрозділи повинен відповідати, по-перше, чисельності їхніх працівників, по-друге, обсягам робіт щодо проведення досліджень (кількості зразків, часу на їхнє дослідження, технічній схемі проведення дослідження тощо).

Для вирішення цього завдання вважається за необхідне ввести в методичку оцінювання роботи СЛЕД показник фактичної завантаженості персоналу / відділу / структурного (територіального) підрозділу СЛЕД за кількістю зразків, за обсягом часу на виконання дослідження та на підставі цього показника формувати кадрове забезпечення відділів / територіальних підрозділів СЛЕД. Як опорні точки виконання цього завдання можна запропонувати такі події:

1) визначити оптимальний рівень завантаженості окремих відділів та структурних (територіальних) підрозділів СЛЕД, виходячи з обсягу робіт щодо проведення досліджень;

2) проаналізувати рівень завантаженості СЛЕД у розрізі навантаження на окремі відділи та структурні (територіальні) підрозділи за двадцятьма показниками (табл. 4.11);

Таблиця 4.11 – Показники оцінювання ефективності роботи СЛЕД

КОЕР 3. Організація проведення досліджень (аналізи, експертизи)	
РЗ-31	Середня кількість щоденно отриманих запитів на проведення досліджень
РЗ-32	Середня кількість зразків в одному запиті (за видами досліджень)
РЗ-33	Показник середньої тривалості проведення експертизи у годинах на одного працівника
РЗ-34	Показник середньої тривалості проведення експертизи у годинах на один зразок
РЗ-35	Рівень завантаженості СЛЕД у розрізі навантаження на структурні підрозділи в одиницях на одного працівника
РЗ-36	Рівень завантаженості СЛЕД у розрізі навантаження на окремі відділи в одиницях на одного працівника
РЗ-37	Частка досліджень, відповідно до яких експерти СЛЕД брали участь у відборі проб (зразків) товарів
РЗ-38	Кількість проведених міжлабораторних порівнянь результатів вимірювань з іншими експертними та компетентними установами (організаціями)
РЗ-39	Середня за звітний період собівартість технологічної операції у грн/од.
РЗ-40	Середня за звітний період собівартість технологічної операції у роб. год./од.
РЗ-41	Наведена середня собівартість технологічної операції
РЗ-42	Показник актуальності завдань

Джерело: [115]

3) розробити оптимальну структуру (чисельність та склад) персоналу окремих відділів та структурних (територіальних) підрозділів СЛЕД, виходячи

¹¹⁵ Перспективи розвитку системи податкових та митних експертиз в Україні: концептуальний підхід / Сушкова О. Є., Ємець А. В., Пунда О. О., Єфіменко Л. Л., Борейко Н. М. та ін.; за заг. ред. О. Є. Сушкової. Ірпінь: ФОП Мельник А. А., 2019. 106 с

із результатів аналізу рівня їхньої завантаженості;

4) сформувати кадрове забезпечення відділів / структурних (територіальних) підрозділів СЛЕД відповідно до розробленої оптимальної структури персоналу.

Потрібно зазначити, що виконання цих заходів з удосконалення кадрового забезпечення роботи СЛЕД не вимагає проведення узгодження із іншими структурними підрозділами ДМС України та/або розроблення спеціальних нормативних документів. Але реалізація цього завдання дозволить раціоналізувати використання людських ресурсів СЛЕД та підвищити якість результатів проведених досліджень (аналізів, експертиз).

Удосконалення кадрового забезпечення роботи СЛЕД повинно передбачати, по-перше, розподіл персоналу лабораторії за функціональним принципом та введення до штату працівників операторів, техніків та лаборантів, по-друге, раціоналізацію розподілу навантаження на відділи / підрозділи / персонал СЛЕД. Зазначені дії нададуть змогу раціоналізувати й оптимізувати використання людських ресурсів митної лабораторії, спростить координування роботи персоналу СЛЕД та його територіальних підрозділів. Позитивним ефектом від цього буде підвищення якості висновків, виданих за запитами митних органів України про проведення дослідження (аналізу, експертизи) або постановами про призначення експертизи у справі про порушення митних правил.

4. Розвиток співпраці СЛЕД з іншими учасниками митних відносин. Глобалізація міжнародної торгівлі, значне зменшення комерційного циклу товарів, з одночасним збільшенням кількості їх видів та асортименту, вимагає від експертних установ вчасно та адекватно відповідати на виклики, що постають перед ними. Це, в свою чергу, потребує від експертних установ більш тісної взаємодії та налагодження партнерських відносин зі світовою професійною спільнотою. В той же час, налагодження на постійній основі міжнародного співробітництва з митними лабораторіями іноземних держав (насамперед – ЄС) дозволить:

- оптимізувати використання людських та технічних ресурсів;
- передбачати зміни у митному середовищі та своєчасно готуватись до вирішення як поточних, так і майбутніх викликів;
- мати доступ до найкращих практик лабораторних досліджень товарів у міжнародній торгівлі.

Враховуючи це одним із напрямів розвитку системи митних експертиз в Україні повинно стати набуття членства в Європейській мережі митних лабораторій (CLEN – 89 стаціонарних та мобільних лабораторій по всій Європі) на умовах митних лабораторій з третіх країн. Завдяки спільним обговоренням та особистим контактам між митними лабораторіями, CLEN дає можливість обміну передовим досвідом. Задля цього СЛЕД необхідно долучитись до шести комплексних дій, які координуються CLEN, серед них:

Захід 4 CLEN «Комунікація та стратегія» – це численні заходи, спрямовані на науково-технічні комунікації та обмін між окремими митними лабораторіями, а також між CLEN та іншими інституційними партнерами, такими як служби Європейської Комісії, митні адміністрації та лабораторії третіх країн. Окремі митні лабораторії діляться документами та обговореннями через електронну спільноту, що розміщується на європейській науковій платформі «Sinapse».

Захід 1 CLEN «Міжнародна лабораторна інвентаризація аналітичних методів» – отримання на умовах митних лабораторій з третіх країн доступу до бази даних ILIAD (Inter Laboratory Inventory of Analytical Determination), що містить офіційні аналітичні методи, міжнародні стандарти та методики, розроблені в державах-учасниках ЄС з метою використання в митних цілях, а також для перевірки автентичності та якості товарів, захисту здоров'я споживачів та здійснення екологічного контролю.

Захід 2 CLEN «Міжнародні порівняння та затвердження методів» ^[116] – забезпечення одноманітного застосування процедур контролю товарів в ЄС шляхом гармонізації та затвердження методів, що використовуються митними

¹¹⁶ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/action-2-inter-comparisons-and-method-validations.pdf

лабораторіями. Участь у програмах перевірки кваліфікації є важливою процедурою для кожної лабораторії з точки зору оцінки власних результатів та методів роботи, а також для підтвердження того, що результати порівняні з іншими. Також важливо досягти акредитації.

Захід 3 CLEN «Загальна політика якості» [¹¹⁷] – забезпечення одноманітної інтерпретації нових стандартів і створення основ для взаємної прийнятності даних дослідів без необхідності подальшого повторного тестування продуктів і артикулів в міжнародній торгівлі. Також потребує гармонізації процедури з відбору зразків товарів для митних та податкових досліджень відповідно до сталої практики країн ЄС (посібник SAMANCTA [¹¹⁸]).

Набуття членства в Європейській мережі митних лабораторій та залучення до шести комплексних дій CLEN дозволить СЛЕД привести власні аналітичні методи до міжнародно визнаних стандартів, отримати постійну підтримку від передових митних лабораторій світу та міжнародних організацій. Долучитись до розробки загальної політики якості для всіх митних лабораторій, що забезпечить одноманітну інтерпретацію нових стандартів і створить основу для взаємної прийнятності даних дослідів без необхідності подальшого повторного тестування продуктів і артикулів у міжнародній торгівлі.

Реалізація цих заходів сприятиме налагодженню постійного зв'язку між науковими співробітниками СЛЕД та фахівцями передових митних лабораторій, отриманню СЛЕД доступу до новітніх методик, підвищенню інституційної спроможності експертних підрозділів митних органів України та їх авторитету на міжнародному рівні. Слід зауважити, що цей напрямок є стратегічно важливим для розвитку сфери митних експертиз і тому повинен бути постійно у центрі уваги керівництва СЛЕД та отримувати належний рівень фінансування.

Аутсорсинг. Оптимізувати операційні витрати СЛЕД, розширити спектр досліджень які можуть бути проведені під час митного контролю та оформлення товарів, які переміщуються через митний кордон, за рахунок

¹¹⁷ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/action-3-networking-on-quality.pdf

¹¹⁸ [SAMANCTA](#)

залучення до певних видів досліджень сторонніх організацій, робота яких отримала схвалення СЛЕД, можливо без залучення додаткових обсягів фінансування з Державного бюджету України. З цією метою пропонується запровадити практику (програми) акредитації або сертифікації у митній лабораторії сторонніх лабораторних та наукових організацій. Таким організаціям може бути делеговано проведення досліджень, створення умов для проведення яких з урахуванням матеріально-технічного, кадрового, фінансового забезпечення є економічно не вигідним для СЛЕД. Крім того, таким чином буде забезпечено більш високий рівень довіри до роботи СЛЕД з боку підприємницької спільноти.

Слід зазначити, що акредитація – це процедура, за допомогою якої професійна організація (орган акредитації) визнає, що лабораторія є компетентною для виконання конкретних завдань. Акредитація використовує критерії та/або процедури, спеціально розроблені для визначення технічної компетенції. В свою чергу, сертифікація – це процедура, за допомогою якої професійна організація (орган сертифікації) офіційно визнає, що система, людина або продукт відповідає даній специфікації. Сертифікація демонструє відповідність вимогам стандартів та потребує регулярних перевірок.

Тому задля вирішення цього завдання необхідним є на підставі практики передових митних лабораторій світу розробити проекти відповідних нормативно-правових актів України щодо:

- акредитації комерційних лабораторій та наукових установ у митних органах України для проведення досліджень товарів під час їх митного контролю та оформлення;

- встановлення плати за надання СЛЕД послуг з акредитації та періодичної перевірки приватних та державних наукових, виробничих установ та організацій з метою проведення ними досліджень товарів під час їх митного контролю та оформлення. При цьому необхідно обов'язково передбачити цільове спрямування коштів, отриманих у вигляді плати за надання СЛЕД послуг з акредитації, на фінансування СЛЕД;

- співпраці із зацікавленими сторонами з різних галузей економіки (галузевими асоціаціями) стосовно запровадження системи підтримки відповідності міжнародним стандартам у відповідних галузях промисловості;

- надання СЛЕД права укладати аутсорсингові договори на проведення спеціальних видів досліджень окремих видів товарів з державними та приватними організаціями, які мають відповідні технічні та інші умови, у митних цілях.

Це також передбачає необхідність розробити та у встановленому порядку затвердити:

- Порядок затвердження переліку товарів та методів дослідження, які можуть проводитись приватними та державними науковими, виробничими установами та організаціями, які отримали акредитацію СЛЕД у митних цілях;

- Перелік товарів та методів дослідження, які можуть проводитись приватними та державними науковими, виробничими установами та організаціями, з якими СЛЕД уклав договори аутсорсингу, у митних цілях;

- Порядок проведення СЛЕД акредитації та періодичних перевірок приватних та державних наукових, виробничих установ та організацій для проведення досліджень у митних цілях.

Особливістю даного проєкту є те, що момент його практичної реалізації буде залежати від двох чинників, які знаходяться поза зоною впливу СЛЕД та митної служби України взагалі, а саме:

- політичної волі керівництва країни на розвиток співпраці з бізнесом у напрямку забезпечення підвищення ефективності роботи митних органів;

- довіри бізнес-спільноти до митної служби України в цілому та її експертних підрозділів в тому числі.

Тому успіх в його реалізації знаходиться у прямій залежності від потужності та ефективності інформаційної підтримки ідеї розвитку співпраці СЛЕД із іншими учасниками митних відносин. Але успішна його реалізація дозволить розширити спектр досліджень під час митного контролю та оформлення товарів, що проводить СЛЕД, із збереженням якості результатів, а

також надасть можливість спрямувати отримані від партнерів кошти на підвищення рівня лабораторного забезпечення та оплату праці фахівців СЛЕД і його регіональних підрозділів.

Співпраця із суб'єктами господарювання. Внаслідок глобалізації міжнародної торгівлі все більш широкого розповсюдження набувають міжнародні стандарти якості товарів. Наявність відповідних міжнародних сертифікатів не тільки полегшує експорт вітчизняних товарів, а й збільшує конкурентоспроможність українських виробників, насамперед на загальноєвропейському ринку. Враховуючи вищевикладене, спроможність СЛЕД проводити оцінку якості товарів за міжнародними стандартами є нагальною проблемою забезпечення належного рівня митної безпеки держави.

Так, з метою збільшення авторитету СЛЕД та розширення її інституційних можливостей стосовно роботи за міжнародними стандартами якості та безпечності товарів, створення умов для проведення СЛЕД робіт з міжнародної сертифікації товарів українського експорту необхідно вирішити ряд завдань, а саме:

- запровадити практику періодичних консультацій з галузевими об'єднаннями українських підприємств-експортерів стосовно переліків міжнародних стандартів та видів товарів, міжнародну сертифікацію яких було б доцільно проводити силами СЛЕД, а також створити банк даних профілів зразків товарів для полегшення такої роботи;

- розробити та затвердити у встановленому порядку положення про банк даних профілів зразків товарів з метою його використання під час досліджень товарів у митних цілях. Питання оновлення інформації в банку зразків пропонуємо вирішувати у загальному порядку організації взаємодії та інформаційного обміну між СЛЕД та суб'єктами господарювання;

- забезпечити участь СЛЕД як митної лабораторії третіх країн у наступних заходах CLEN (Customs Laboratories European Network):

Захід 1. Міжнародна лабораторна інвентаризація аналітичних методів – з метою підвищення ефективності митних лабораторій шляхом надання їм

легкодоступного та сучасного набору аналітичних методів, необхідних для використання в митних цілях, а також для перевірки автентичності та якості товарів, захисту здоров'я споживачів, та екологічного контролю (доступ до бази методів ЄС).

Захід 4. Комунікація та стратегія — з метою налагодження особистих ділових контактів з колегами з європейських країн та участі в обговоренні професійних питань через електронну спільноту, що розміщується на європейській науковій платформі «Sinapse».

Захід 5. Наукова експертиза – стосовно реагування на запити митних органів щодо наукової консультації або експертизи, наприклад, для виявлення невідомих хімічних речовин або для запобігання проблем безпеки, з якими стикаються митники у своїй щоденній роботі.

Успішне вирішення цих завдань сприятиме розширенню наукового потенціалу і можливостей СЛЕД та підвищенню рівня митної безпеки України за рахунок створення сприятливих умов для виходу якомога більшої кількості українських підприємств-виробників на міжнародний ринок.

5. *Вдосконалення документообігу СЛЕД.* Діяльність митних органів здійснюється із застосуванням великої кількості документів, які містять інформацію, що є підставою для прийняття рішень. У сучасних умовах велике значення мають такі критерії як швидкість та надійність передачі інформації. Враховуючи законодавчо затверджений порядок та послідовність виконання дій посадовими особами структурних підрозділів та територіальних органів ДМС при направленні запитів про проведення досліджень (аналізів, експертиз), постанов про призначення експертиз у справах про порушення митних правил до СЛЕД, а також проведення досліджень (аналізів, експертиз) експертами СЛЕД [¹¹⁹] та встановлені строки, з метою удосконалення системи митних експертиз вкрай необхідним є забезпечення здійснення комунікації між

¹¹⁹ Про затвердження Порядку взаємодії структурних підрозділів та територіальних органів Державної фіскальної служби України із Спеціалізованою лабораторією з питань експертизи та досліджень ДФС під час проведення досліджень (аналізів, експертиз), Нормативів взяття проб (зразків) товарів для проведення дослідження (експертизи), форм акта про взяття проб (зразків) товарів та висновку: Наказ Міністерства фінансів України від 02.12.2016 № 1058. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1693-16> (дата звернення: 24.05.2018)

структурними підрозділами ДМС під час проведення досліджень (аналізів, експертиз) системи засобами електронного зв'язку. Цей напрям, у свою чергу, повністю відповідає вимогам Стандартного правила 7.4. Розділу 7 Загального додатка Кіотської конвенції [¹²⁰], зокрема, застосуванню інформаційних технологій під час проведення митного контролю.

З метою забезпечення виконання всіх поставлених завдань така Електронна система запитів повинна охоплювати весь «життєвий цикл» документального супроводження проведення митних експертиз, а саме:

1) отримання запитів про проведення дослідження (аналізу, експертизи) або постанов про призначення експертизи у справі про порушення митних правил органів ДМС України (акт про взяття проб (зразків) товарів, протоколи про одержання проб і зразків для проведення експертизи у справі про порушення митних правил, маркувальні етикетки, фотоматеріали тощо);

2) створення внутрішньої документації та проходження її обробки в підрозділах СЛЕД зі зміною стану (доведений до відома, узгоджений, підписаний, в роботі, закритий і т. п.);

3) формування та відправлення висновків, виданих за запитами про проведення дослідження (аналізу, експертизи) або постановами про призначення експертизи у справі про порушення митних правил органів ДМС України (висновки, реєстри висновків);

4) списання в архів вище зазначеної документації.

Ефективна реалізація цього завдання передбачає необхідність розробки програмного модулю, який надасть можливість формувати електронні запити на проведення дослідження (аналізу, експертизи) та здійснювати обмін іншою службовою інформацією щодо проведення дослідження (аналізу, експертизи) між митницями / митними постами та СЛЕД і її територіальними підрозділами. Слід зазначити, що, оскільки функціонування цього програмного модулю передбачає повну автоматизацію документообігу та обміну інформацією між

¹²⁰ Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 18.05.1973 (у змінній редакції). URL: http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_643

митницями / митними постами та СЛЕД і її територіальними підрозділами, реалізація цього завдання вимагає узгодженої роботи всіх структурних підрозділів Державної митної служби України. Також запровадження зазначеної Електронної системи запитів потребує створення необхідних матеріально-технічних умов для його використання на всіх митних постах / митницях та структурних (територіальних) підрозділах СЛЕД.

Запровадження Електронної системи запитів дозволить СЛЕД та її структурним (територіальним) підрозділам заздалегідь інформувати свій персонал про те, які саме зразки потраплять на дослідження (аналіз, експертизу), та завдяки цьому заощадити час на організацію і підготовку до проведення дослідження (аналізу, експертизи). В свою чергу, після проведення дослідження (аналізу, експертизи) співробітники митниці та інші користувачі інформації будуть мати можливість отримати в електронному вигляді результати лабораторних досліджень (висновки) та використовувати наведену в них інформацію у подальшій діяльності.

Досвід європейських митних лабораторій [¹²¹] доводить, що наявність системи попереднього інформування персоналу СЛЕД та її структурних (територіальних) підрозділів про те, які саме зразки потраплять на експертизу, значно економить час на проведення досліджень та оптимізує використання людських ресурсів митних лабораторій. Все це позитивно впливає на якість висновків за результатами проведеного дослідження. Також завдяки забезпеченню можливості надання таких висновків через систему електронної комунікації між митницями / митними постами та митними лабораторіями скорочується час на проведення митного контролю та підвищується його ефективність, забезпечуючи високий рівень митної безпеки держави.

Враховуючи вищевикладене, пропонуємо наступний план реалізації даного напрямку:

1. Створення робочої групи із фахівців СЛЕД та ІТ-департаменту

¹²¹ Сушкова О.Є. Специфіка діяльності митних лабораторій ЄС. *Митна безпека*. 2018. № 1(2). С. 194-207

Державної митної служби України з метою розробки програмного модулю щодо формування електронних запитів на проведення досліджень (аналізів, експертиз) та обміну іншої інформації між митницями та СЛЕД.

2. Розробка програмного модулю щодо формування електронних запитів на проведення досліджень (аналізів, експертиз) та обміну іншої інформації між митницями та СЛЕД.

3. Запровадження Електронної системи запитів в СЛЕД та на «пілотних» митних постах / митницях, тестування її роботи.

4. Доопрацювання програмного модулю за результатами виявлених під час тестування недоліків та прогалин.

5. Запровадження використання Електронної системи запитів на проведення експертизи та обміну іншої інформації на всіх митних постах / митницях.

В якості індикаторів виконання цього завдання слід апелювати такими показниками, як кількість запитів на проведення дослідження (експертизи, аналізу), оформлених через електронну систему, в загальному обсягу запитів на проведення дослідження (експертизи, аналізу); кількість часу на проведення дослідження (експертизи, аналізу) за заявкою, оформленою через електронну систему; кількість висновків за результатами проведеного дослідження (експертизи, аналізу), надісланих митницям / митним постам через електронну систему; частка митниць / митних постів, що використовують електронну систему запитів, у загальній численності митниць / митних постів.

Таким чином, успішна комплексна реалізація зазначених складових дозволить посилити інституційну роль СЛЕД та його матеріально-технічний, кадровий, фінансовий та інформаційний потенціали щодо здійснення експертної діяльності в митній та податкових сферах, а також операцій щодо боротьби із шахрайством, виявлення нелегального імпорту, захисту споживачів від небезпечних вантажів або забруднюючих продуктів, захисту навколишнього середовища тощо.

РОЗДІЛ 5

МИТНЕ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ЯК ВАЖІЛЬ ВПЛИВУ ДЕРЖАВИ НА РОЗВИТОК ЕКОНОМІКИ КРАЇНИ

5.1 Проблеми адміністрування митних платежів в Україні

Сучасна розгалуженість економічної політики України вимагає вдосконалення та застосування нових методів регулювання зовнішньоекономічних зв'язків країни з іншими державами та застосування нових методів адміністрування митних платежів, що зумовлено досить високим рівнем надходжень митних платежів у структурі податкових надходжень Державного бюджету України. Розробка нових підходів до управління в митних органах, створення орієнтованих на досягнення цілей систем інформаційно-аналітичної та методичної підтримки керівників в процесі прийняття рішень, отримання достовірної інформації про результати діяльності митних підрозділів і використання цих даних в цілях вдосконалення управління в митних органах є надзвичайно актуальною.

В теорії оподаткування проблеми адміністрування податків пов'язані з процесом стягнення, розрахунку, контролю і сплати податків. Він нерозривний з адмініструванням митних платежів, оскільки основними адміністраторами податків, які справляються при переміщенні товарів через митний кордон, є органи Державної фіскальної служби України. На рівень надходження митних платежів до бюджету визначальний вплив має низка факторів, дослідження яких дозволить виявити резерви збільшення дохідної бази основного централізованого фонду грошових коштів, що є особливо актуальним при наявності дефіциту фінансових ресурсів, котрі знаходяться у розпорядженні держави.

До факторів, які впливають на надходження митних платежів до державного бюджету, відносять фактори першого порядку (зовнішні) та фактори другого порядку (внутрішні).

Зовнішні фактори включають: вартісний об'єм та структуру зовнішньоторговельного обігу, рівень податкових ставок, митні пільги, валютні курси та окреслюють потенційні можливості стосовно обсягів надходження митних платежів до бюджету. Внутрішні фактори відображають рівень організації митного контролю, тобто професійну підготовку працівників митниці, технічну оснащеність тощо. Таким чином, фактори другого порядку відображають ефективність реалізації існуючого потенціалу щодо мобілізації митних платежів до бюджету.

Справляння митних платежів залежить від ефективності процесу їх адміністрування. Загальноприйняті принципи адміністрування митних платежів, закладені у чинному законодавстві України, в основному відповідають тим, що діють у багатьох країнах і напрацьовані протягом століть. В практичній діяльності контролюючі органи накопичили значний досвід у сфері адміністрування податків. Водночас, важливими складовими адміністрування митних платежів є митна експертиза, оцінка митної вартості та контроль за декларуванням товарів з метою забезпечення повноти, своєчасності сплати митних платежів до бюджету.

Варто зазначити, що серед учених існують різні погляди та позиції щодо визначення сутності адміністрування податків та зборів, митних платежів, та й взагалі системи адміністрування митних платежів.

Так, С. П. Позняков визначає, що адміністрування податків, зборів та інших платежів – це процесуальна діяльність не лише уповноважених державних контролюючих органів, але й платників податків щодо реалізації основного податкового обов'язку [¹²²].

¹²² Житня І. П. Адміністрування податку на додану вартість в Україні: організаційні напрямки розбудови / І. П. Житня, В. О. Корецька - Гармаш // Наукові вісті Далівського університету. – 2010. – URL: <http://www.nbu.gov.ua>.

В. Б. Марченко вважає, що такий підхід суперечить поширеному розумінню адміністрування як виду діяльності, яке пов'язано з керуванням, управлінням процесами з боку уповноважених державних органів. Віднесення платників податків до категорії адміністративних органів, а їхньої діяльності з реалізації податкового обов'язку до категорії адміністративної діяльності не узгоджується із поняттєвими традиціями адміністративної-правової науки. На думку автора, найдоцільніше податкове адміністрування слід розуміти як реалізацію виконавчої влади, діяльність державно-уповноважених суб'єктів у сфері справляння податків щодо забезпечення виконання податкових зобов'язань.

Дійсно, сутність адміністрування митних платежів являє собою організаційно-розпорядчу діяльність у сфері управління, що здійснюється спеціально уповноваженими органами державної влади фіскальними органами із застосуванням адміністративних, фінансових методів та інформаційних технологій у сфері сплати митних платежів з метою поповнення дохідної частини Державного бюджету України.

Вважаємо, що адміністрування митних платежів може здійснюватися лише спеціально уповноваженими контролюючими органами держави. Отже, до суб'єктів, які здійснюють адміністрування податків та зборів, належать контролюючі органи. Так, відповідно до ст. 41 Податкового кодексу України, контролюючими органами є органи доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, його територіальні органи тощо.

С. О. Барановим розглядаються сучасні проблеми, які впливають на регулювання митних платежів в Україні. Автор пропонує певні шляхи підвищення ефективності адміністрування митних платежів. Такі, наприклад, як: установлення податкових ставок для максимального зменшення частки сировинної продукції в структурі експорту, розвиток партнерських відносин з громадянами та бізнесом, надання податкових пільг і знижок, збалансована політика державного протекціонізму, спрощення оформлення митних процедур

і регулювання діяльності, розробка ефективного механізму імплементації норм законодавства ЄС у сфері адміністрування податків і митних платежів, упровадження ефективних загальних і галузевих методів протидії корупції, застосування спрощеного порядку митного оформлення товарів належних сумлінним підприємствам-резидентам та ін.

Заслуговує на увагу думка О. О. Ковалю про те, що рівень «податкових» надходжень прямо залежить не тільки від ефективності механізму їх справляння та інших процедурних механізмів.

Позиції вчених підкреслюють науково-дослідний потенціал, теоретичні та емпіричні напрацювання, які спрямовують свій вплив на підвищення результативності системи адміністрування митних платежів, але поряд із тим, відповідні напрацювання підкреслюють необхідність активації наукових досліджень у цьому напрямку, враховуючи новітні зміни у системі митного адміністрування, які відбуваються протягом року.

Останніми роками світова практика митного адміністрування змістила акценти зовнішньоторговельного регулювання до застосування принципів роботи в напрямку використання інформаційних новітніх технологій для попереднього електронного обміну інформацією, дистанційного проведення митного оформлення товарів без фізичної присутності посадової особи адміністраторів, послідовного застосування управління ризиками, що дозволяє оптимально використовувати у повному обсязі потенціал адміністраторів, керувати процесом справляння митних платежів на ділянках, де існує найбільша вірогідність ризику недотримання законодавства, сприяючи для цього прискоренню товарообігу основній масі товарів через митний кордон держави.

Митні платежі становлять основу системи митного оподаткування України. Під ними розуміють ті види податків та зборів, які нараховуються в установленому порядку при переміщенні через митний кордон країни товарів та інших предметів під контролем митних служб. Дана дефініція дозволяє не тільки чітко визначити об'єкти оподаткування (товари, предмети і под.), але й

суб'єкти системи митного оподаткування, до яких належать крім держави та митних органів безпосередні платники податків та зборів, тобто юридичні та фізичні особи, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

Митний кодекс України наводить виключний перелік цих платежів, до якого входять:

- мито;
- акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);
- податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

Економічна роль митних платежів пов'язана, у першу чергу, з тим, що, впливаючи на ціну товару та відмежовуючи національний ринок від світового, підвищуючи рівень цін на товари, мито впливає на конкурентоспроможність товару, що, позначається і на рівні накопичення капіталу, темпах розвитку, нормах прибутку в окремих галузях економіки, нівелюючи різницю, яка склалася в міжнародних і національних умовах виробництва.

Більшість країн світу стягують митні платежі у вигляді відсотка від вартості товару, проте для вартості товару важливе значення мають різні чинники, умови поставки товару в тому числі. Зрозуміло, що вартість товару, який продавець передає покупцеві на складі у своїй країні, буде меншою за вартість цього ж товару за умови, що продавець доставить свій товар у країну покупця за свій рахунок. Тож, необхідність урівняти у правах продавця та покупця щодо митної оцінки незалежно від умов поставки вимагає єдиного підходу різних країн до оцінки товарів для митних цілей. Розрахунок митної вартості виконується з урахуванням умов поставки товару відповідно до інтерпретації Міжнародних комерційних термінів Incoterms виходячи з того, які саме витрати включені продавцем до рахунку-фактури і коли вони зроблені: до перетину митного кордону чи після нього [¹²³].

¹²³ Тюріна Н. М. Зовнішньо – економічна діяльність підприємства/ Н. М. Тюріна, Н. С. Карвацка – URL: http://pidruchniki.com/1315061453811/ekonomika/zovnishnoekonomichna_diyalnist_pidpriyemstva.

Можна зробити висновок, що більшість країн світу, використовуючи митні платежі у своїй зовнішньоекономічній політиці, вирішують багато завдань, таких як:

- захист економіки країни від негативного впливу іноземної конкуренції (мити завжди погіршує конкурентні умови функціонування закордонних виробників на цьому ринку);

- забезпечення умов для ефективної інтеграції країни до світового економічного простору (митні платежі широко використовуються з метою поліпшення умов доступу національних товарів на закордонні ринки);

- підтримання раціонального співвідношення вивезення і ввезення товарів, валютних надходжень і витрат на території країни (митні тарифи впливають на стан платіжного балансу країни);

- створення умов для прогресивних змін у структурі виробництва і споживання товарів;

- раціоналізація товарної структури вивезення і ввезення товарів.

Процеси, що відбуваються в Україні, вимагають такого механізму державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, який би враховував особливості національної економіки. Такий висновок пояснюється тим, що національна промисловість України з її застарілими виробничими факторами ще не в змозі конкурувати з дешевими і більш якісними товарами, які виробляються за кордоном за допомогою більш сучасних технологій, з вищим рівнем організації виробництва. Без захисту національної економіки на етапі формування економічної системи наповнення ринку дешевими імпортними товарами зумовлює скорочення національного виробництва і навіть знищення деяких його видів, що спричиняє скорочення робочих місць, зростання безробіття, загрожує національній економічній безпеці, міжнародному престижу країни, її культурі і традиціям.

Сучасна розгалуженість та відкритість економічної політики України вимагає вдосконалення та застосування нових методів та прийомів регулювання зовнішньоекономічних зв'язків країни з іншими державами та

застосування нових методів адміністрування митних платежів, що зумовлено досить високим рівнем надходжень митних платежів у структурі податкових надходжень Державного бюджету України [¹²⁴].

Діяльність Управління адміністрування митних платежів та митно-тарифного регулювання здійснює Департамент адміністрування митних платежів, що є самостійним підрозділом Державної митної служби України (далі – ДМС).

Основними завданнями Департаменту є:

- створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, полегшення торгівлі, збільшення товарообігу через митний кордон України;

- забезпечення виконання повноважень ДМС, спрямованих на захист економічних інтересів України;

- забезпечення виконання повноважень ДМС, спрямованих на взаємодію з іншими органами виконавчої влади, а також з відповідними органами іноземних держав з питань, що належать до компетенції Департаменту;

- реалізація єдиної митної політики України;

- організація та контроль роботи митниць ДМС із забезпечення своєчасності сплати митних платежів [¹²⁵].

Департамент виконує такі функції та процедури:

- організація та контроль за своєчасністю сплати митних платежів;

- застосування передбачених законом заходів митно-тарифного регулювання зовнішньо - економічної діяльності;

- організація контролю за правильністю визначення митної вартості товарів на підставі загальноприйнятої міжнародної практики, а також за правильністю визначення країни походження товарів, що переміщуються через митний кордон України;

¹²⁴ Гречишкіна О. О. Сучасний стан адміністрування митних платежів в Україні / О. О. Гречишкіна, Р. І. Казьміна. // Серія: Подолання фінансового розбалансування економіки. – 2014. – С. 24–27.

¹²⁵ Про затвердження положень про Департамент адміністрування митних платежів Державної фіскальної служби України: Наказ Державної фіскальної служби України від 06.05.2016 №407. – С.2

- верифікація (перевірка достовірності) сертифікатів і декларацій про походження товару з України, забезпечення функціонування механізму уповноваженого експортера та здійснення у випадках, установленими міжнародними договорами, видачі сертифікатів походження;

- організація ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;

- організація контролю за отриманням та цільовим використанням гуманітарної допомоги;

- підготовка пропозицій щодо удосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабміну та розробка проектів законів України, актів Президента України, Кабміну, що належить до сфери діяльності ДМС;

- підготовка пропозицій щодо удосконалення нормативно-правових актів міністерств, розробка наказів Мінфіну щодо затвердження порядків, інструкцій, положень, форм розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належить до компетенції ДМС та проектів наказів ДМС;

- забезпечення розгляду запитів та звернень народних депутатів України;

- взаємодія та здійснення обміну інформацією з державними органами іноземних держав згідно з міжнародними договорами України;

- інші процедури [¹²⁶].

Головним аспектом сучасного адміністрування митних платежів є застосування та втілення у дію головних положень податкової системи: проведення збору митних платежів та визначення основних шляхів вдосконалення ефективності діяльності митних органів. Загалом поняття адміністрування митних платежів включає в себе визначення повноважень органів державної влади щодо регулювання процесів роботи у митній сфері, визначення головних завдань у роботі суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та митних органів, процес митного контролю та оформлення товарів на митниці тощо.

¹²⁶ Про затвердження положень про Департамент адміністрування митних платежів Державної фіскальної служби України: Наказ Державної фіскальної служби України від 06.05.2016 №407. – С.3-9

Головним етапом адміністрування митних платежів є безпомилкове визначення митної вартості товарів, тому що саме митна вартість є основною сумою з якої вираховують основні митні платежі при переміщенні через митний кордон. На сьогодні залишається актуальною проблема заниження вартості товарів, також на стан надходження митних платежів впливає правильність визначення країни походження, та ідентифікація коду при переміщенні товарів і інших предметів через митний кордон [¹²⁷].

З метою забезпечення вибіркової митного контролю шляхом застосування системи управління ризиками, поліпшення ефективності роботи Державної митної служби України (далі - ДМС) під час митного контролю та митного оформлення за рахунок застосування методів управління ризиками, у тому числі аналізу ризиків із використанням інформаційних технологій розроблено порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю.

Здійснення органами ДМС (їх структурними підрозділами) аналізу, виявлення та оцінки ризиків, у тому числі з використанням інформаційних технологій, для визначення форм та обсягів митного контролю включають:

- 1) виявлення умов і факторів, що впливають на виникнення ризиків;
- 2) визначення областей ризику;
- 3) визначення індикаторів ризику;
- 4) здійснення оцінки імовірності виникнення ризиків та можливої шкоди у разі їх проявлення [¹²⁸].

Розроблення і реалізація практичних заходів з управління ризиками здійснюються з урахуванням результатів: аналізу та оцінки ризиків; аналізу необхідних ресурсів та очікуваних результатів реалізації запланованих заходів.

¹²⁷ Гречишкіна О. О. Сучасний стан адміністрування митних платежів в Україні / О. О. Гречишкіна, Р. І. Казьміна. // Серія: Подолання фінансового розбалансування економіки. – 2014. – С. 24–27.

¹²⁸ 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 №684. – С. 2

Управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю здійснюється на стратегічному, тактичному та оперативному рівнях. На стратегічному рівні управління ризиками за результатами аналізу, виявлення та оцінки ризиків ДМС визначає пріоритетні напрями розробки та реалізації заходів з управління ризиками та затверджує реєстр ризиків.

На оперативному рівні управління ризиками митниці (митні пости) застосовують інструменти з управління ризиками у конкретних випадках здійснення митного контролю товарів, транспортних засобів, зокрема при здійсненні контролю із застосуванням системи управління ризиками (далі – СУР), для визначення форм та обсягів митного контролю

На тактичному рівні управління ризиками органами ДМС (їх структурними підрозділами) в межах компетенції за результатами аналізу, виявлення та оцінки ризиків та відповідно до реєстру ризиків розробляються заходи з управління ризиками. Для цього використовуються такі інструменти:

1. Профілі ризику – опис будь-якого набору ризиків, у тому числі визначених комбінацій індикаторів ризику, що є результатом збору, аналізу та систематизації інформації. Профілі ризику залежно від можливості автоматизації їх застосування можуть бути документальними (неавтоматизований контроль із застосуванням системи управління ризиками (далі – СУР)) або електронними (автоматизований або комбінований контроль із застосуванням СУР). Профіль ризику може бути представлений у формах паспорта профілю ризику і програмного коду профілю ризику. Паспорт профілю ризику формується для документальних та електронних профілів ризику і використовується для документального опису профілю ризику.

2. Орієнтування – як один з інструментів розробки і реалізації заходів з управління ризиками використовується для невідкладного інформування митниць про осіб та/або транспортні засоби, за допомогою яких можуть бути вчинені порушення законодавства України з питань державної митної справи, про товари, які можуть бути об'єктом правопорушення, та про застосування форм контролю для виявлення, запобігання та припинення таких порушень.

3. Індикатори ризику. У випадках, коли розробка окремих профілів ризику є недоцільною, зокрема, якщо індикатори ризику не можуть бути використані автоматизовано, формуються переліки індикаторів ризику. Перелік індикаторів ризику як документ об'єднує кілька альтернативних (тобто таких, що застосовуються не тільки при одночасному їх виконанні, а також окремо один від одного) індикаторів ризику, пов'язаних спільними областями ризику, заходами з мінімізації ризиків. Перелік індикаторів ризику має містити індикатори ризику та інформацію щодо заходів, які необхідно вживати для запобігання або мінімізації ризиків (форми та обсяги митного контролю).

4. Випадковий відбір. Випадковий відбір реалізується із застосуванням інформаційних технологій, де це можливо. Елементи випадкового відбору можуть застосовуватись у рамках окремого профілю ризику для зменшення його селективності.

5. Методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб митниць з аналізу, виявлення та оцінки ризиків (далі - методичні рекомендації) [¹²⁹].

Методичні рекомендації можуть розроблятися, зокрема, за напрямками контролю [¹³⁰]:

- 1) правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД;
- 2) правильності визначення країни походження товарів;
- 3) правильності визначення митної вартості товарів;
- 4) дотримання встановлених до задекларованих товарів заходів нетарифного регулювання, заборон та/або обмежень щодо переміщення через митний кордон України;
- 5) дотримання законодавства з питань захисту прав інтелектуальної власності;
- 6) достовірності декларування.

¹²⁹ 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 №684. – С. 3-4

¹³⁰ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України: Наказ ДФС України (від 11. 09. 2015 № 689)– URL: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/66340.html>

Згідно Звіту ДФСУ за 2018 рік митницями забезпечено виконання заходів щодо контролю правильності визначення митної вартості товарів. За результатами вжитих заходів сума додаткових надходжень коштів від коригування митної вартості за 2018 рік склала 4,65 млрд грн, що на 0,43 млрд грн, або на 10,3 % більше показника 2017 року.

В основному додаткові надходження до держбюджету у 2018 році забезпечено від коригування митної вартості:

- машин, устаткування та транспорту (84-90 групи за УКТ ЗЕД) – 46,5 % додаткових надходжень;

- продовольчих товарів та сільгосппродукції (1-24 групи за УКТ ЗЕД) – 19,2 % додаткових надходжень;

- продукція хімічної промисловості, каучуку (28-40 групи за УКТ ЗЕД) – 12,7 % додаткових надходжень;

- текстилю, текстильних виробів, взуття (50-67 групи за УКТ ЗЕД) – 7,1 % додаткових надходжень;

- паливно-енергетичних товарів (група 27 за УКТ ЗЕД) – 6,1 % додаткових надходжень;

- металів та виробів з них (72-83 групи за УКТ ЗЕД) – 3,0 % додаткових надходжень.

У цілому за рахунок коригування митної вартості у 2018 році забезпечено близько 94,5 % додаткових надходжень до державного бюджету.

На стан справляння додаткових митних платежів за рахунок коригування митної вартості мали вплив зміна структури імпорту товарів, втрати внаслідок ситуації у Східному регіоні, заміна більш дорогих товарів їх дешевшими аналогами та зміна цін на зовнішніх ринках, курс валют. При цьому необхідно враховувати, що митні органи не є регулятором здійснення зовнішньої торгівлі, її завданням є митне оформлення товарів та відповідне реагування на ті тенденції, що відбуваються у світі, у тому числі і за напрямом ціноутворення.

На додаткові надходження за рахунок митної вартості товарів у 2018 році порівняно з попереднім роком мали вплив такі чинники:

- значні обсяги імпорту сировинних товарів, питома вага яких у загальних обсягах імпорту становить 78,2 % (зменшилась на 0,8 відсоткові пункти), при цьому частка товарів 27 групи за УКТ ЗЕД становить 60,8 % (усього обсяги мінеральних продуктів та енергетичних товарів (25-27 груп за УКТ ЗЕД) становлять 71,5 % від загального обсягу імпорту);

- значні обсяги вугілля, які становлять 33 % обсягів імпорту або 22,2 млн т. (обсяги імпорту вугілля збільшились на 0,9 млн т або на 4,2 % при сталому рівні вартості);

- значні обсяги газу природного, які становлять 11,5 % від загального обсягу імпорту, або 7,7 млн т;

- зміна біржових котирувань значної кількості товарів (нафти, металів, полімерів, каучуку тощо), та відповідно зміна ціни на їх похідні;

- оформлення у митному режимі імпорту значних обсягів флюсу вапнякового, вапняку (ввозиться для використання в металургійному виробництві, обсяги займають 3,8 %, або 2,54 млн т, рівень митної вартості – 0,03 \$/кг) та шлаку і золи, у тому числі відходів металургійного виробництва, обсяги займають 1,7 %, або 1,153 млн т, рівень митної вартості – 0,01 \$/кг та 0,001 \$/кг);

- зміна структури імпорту.

Митницями використовувалась так форма митного контролю, як направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих митному органу.

ДФС з метою встановлення достовірної і повної інформації про рівень вартості імпортованих в Україну товарів здійснювались заходи із підготовки та направлення запитів до митних адміністрацій зарубіжних країн щодо перевірки автентичності документів, поданих для підтвердження заявленої митної вартості товарів.

Протягом 2018 року:

- підготовлено та направлено до зарубіжних адміністрацій з метою

підтвердження автентичності документів 1350 запитів;

- отримано 839 відповідей (з урахуванням запитів попередніх років), з яких у 353 випадках митні органи зарубіжних країн не підтвердили автентичність документів, наданих митним органом для підтвердження заявленої митної вартості товарів.

Забезпечено здійснення постійного контролю за правильністю класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД та недопущення втрат обов'язкових митних платежів до державного бюджету.

Протягом 2018 року прийнято 2379 класифікаційних рішень, за їх результатами класифіковано 4165 товарів.

У 2018 році опрацьовано 705 звернень юридичних осіб стосовно винесення попередніх класифікаційних рішень та прийнято 524 попередні класифікаційні рішення (у т.ч. 270 по комплектних об'єктах) на товари, що плануються суб'єктами ЗЕД до переміщення через митний кордон України.

У 2018 році за результатами листів-роз'яснень, наданих для аудиту, при проведенні перевірок підприємств з питань правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД донараховано митних платежів на суму 50, 2 млн гривень.

За результатами перевірок, ініційованих ДФС з питань правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД, сума додаткових донарахувань становить близько 18 млн гривень.

Отримані рекомендації від Всесвітньої митної організації (далі – ВМО) та Європейської комісії ЄС (далі – Комісія ЄС) забезпечують уніфікованість підходів до класифікації товарів в Україні.

Загальна кількість запитів ДФС – 12 у т. ч. до ВМО – 9 (75 %), до Комісії ЄС – 3 (25 %). За результатами розгляду підтримано 7 запитів ДФС (58 %), розглядаються 4 запити (34 %), за 1 запитом до ВМО підтримано позицію декларанта.

Протягом 2018 року здійснено контрольні заходи із забезпечення повноти сплати мита при ввезенні товарів на митну територію України, зокрема щодо правомірності застосування пільг зі сплати ввізного та вивізного мита на

умовах вільної торгівлі до товарів, походженням з країн СНД, ЄС та ЄАВТ, оформлення товарів на які запроваджено антидемпінгові заходи.

За результатами перевірок митницями направлено 75 інструктивних листів ДФС щодо необхідності дотримання вимог митного законодавства. До бюджету перераховано митних платежів на загальну суму 1,8 млн гривень.

З метою перевірки достовірності походження товарів у 2018 році до уповноважених органів зарубіжних країн у порядку, встановленому ст. 45 Митного кодексу України, направлено на перевірку 159 неpreferенційних сертифікатів про походження товару.

За результатами перевірки виявлено 38 фальсифікованих сертифікатів про походження товару загальної форми з Болгарії, Китаю та Туреччини, які подавалися при митному оформленні листового флоат-скла, транспортних засобів, змішаного вантажу у Чернівецькій, Київській міській та Одеській митницях. За фактами подання до митного оформлення фальсифікованих сертифікатів сума митних платежів, яка підлягала сплаті до 01.01.2019 становила 5,41 млн гривень.

Тож, завдяки вжиттю ефективних заходів, спрямованих на здійснення належної організації митного контролю, ефективної протидії митним правопорушенням, забезпечення повноти оподаткування товарів, достовірності декларування товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, посилення роботи по контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, класифікації, країни походження показники надходжень у 2018 році у порівнянні з 2017 роком зросли.

Згідно Звіту, у 2018 році провадилась робота щодо якнайкращого використання сучасних електронних систем і технологій під час здійснення митних формальностей, що дозволить скоротити час проходження товарів через митницю, мінімізувати вплив людського фактору та зменшити кількість бюрократичних процедур. У рамках реалізації Порядку інформаційного обміну між органами доходів і зборів, іншими державними органами та підприємствами за принципом «єдиного вікна» з використанням електронних

засобів передачі інформації, затвердженим Постановою Кабінету міністрів України від 25 травня 2016 року №364, здійснено консультації та навчання фахівців митниць ДФС з питань застосування принципу «єдиного вікна» при здійсненні митного оформлення товарів, що підлягають видам державного контролю.

Протягом року вживались заходи по вдосконаленню виконання митних формальностей щодо товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, зокрема, по удосконаленню програмного продукту ДМС щодо митного оформлення товарів, які переміщуються через митний кордон України в міжнародних експрес-відправленнях [¹³¹].

Згідно наказу ДФС «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України», методичні рекомендації мають містити детальні інструкції щодо послідовності дій посадових осіб митниць ДФС при здійсненні митного контролю за визначеним напрямом з метою оцінки ризику та визначення форм і обсягів митного контролю, достатніх для забезпечення додержання вимог законодавства України з питань державної митної справи [¹³²].

Робота з аналізу, виявлення та оцінки ризиків здійснюється, як правило, після перевірки правильності класифікації товарів згідно з УКТЗЕД та правильності визначення країни походження товарів [¹³³].

Під час аналізу, виявлення та оцінки ризиків посадова особа, що здійснює контроль за правильністю визначення митної вартості, взаємодіє з підрозділами

¹³¹ Про виконання плану роботи Державної фіскальної служби України на 2018 рік: Звіт ДФС від 26.03.2019 – URL: <http://sfs.gov.ua>

¹³² 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 №684. – С. 9

¹³³ Методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України: Наказ Державної фіскальної служби України від 11.09.2015 №689

територіальних органів і центрального апарату ДМС, які забезпечують виконання таких функцій органів доходів і зборів:

- адміністрування митних платежів та митно-тарифного регулювання;
- аналізу ризиків та протидії митним правопорушенням;
- митного оформлення;
- митного аудиту;
- інформатизації;
- лабораторних досліджень та експертизи.

За необхідності посадова особа, що здійснює контроль за правильністю визначення митної вартості, має право звернутись до посадових осіб інших територіальних органів доходів і зборів, в зоні діяльності яких здійснювався митний контроль та митне оформлення товарів, що переміщувались, на виконання зовнішньоекономічного договору щодо оцінюваних товарів.

Щодо митних пільг, як фактора впливу на надходження митних платежів до державного бюджету, варто зазначити, що збільшення їх кількості призводить до скорочення надходжень до бюджету. Сума митних платежів, яка не справляється завдяки наданим пільгам, вказується декларантом у вантажній митній декларації (ВМД) і має характер умовного нарахування в Україні все ще діє значний перелік неефективних пільг при справлянні митних платежів. У зв'язку з цим, необхідно переглянути перелік митних пільг в Україні з метою їх обґрунтованого обмеження.

Фактори «другого порядку», що визначають рівень надходження митних платежів до бюджету, пов'язані з організацією митного контролю та запобіганням порушення податкової дисципліни. З метою підвищення показників надходження митних платежів до бюджету, перш за все, необхідно удосконалювати організацію митного контролю за імпортними операціями: при ввозі товарів на митну територію; при розміщенні товарів на митних ліцензійних складах; при здійсненні митного контролю із застосуванням вантажних митних декларацій. Посилення митного контролю сприятиме значному зменшенню обсягів неврахованого імпорту та скороченню кількості

випадків ухилення від сплати митних платежів. Типовими порушеннями щодо імпорту товарів виступають: недостовірне декларування їх кількості і ваги; декларування за кодом іншого товару, на який встановлено нижчу ставку ввізного мита; заниження митної вартості товарів. Оскільки Україна стала на шлях лібералізації митної політики, основним резервом збільшення надходжень митних платежів до бюджету на перспективу стане удосконалення організації митного контролю

Після випуску товарів у вільний обіг посадова особа, що здійснює таку роботу, має право звертатися у встановленому порядку до відповідних структурних підрозділів ДФС про:

- направлення проекту запиту до митних органів іноземних держав з метою перевірки даних, поданих декларантом для підтвердження заявленої митної вартості товарів під час митного оформлення цих товарів;
- надання пропозицій та документально підтверджених матеріалів для проведення перевірок у порядку, передбаченому законодавством;
- стан розрахунку податків, які підлягають сплаті/поверненню у зв'язку з прийняттям рішення про коригування митної вартості товарів;
- отримання відповідних аналітичних матеріалів щодо імпортно-експортних операцій;
- складові митної вартості на ідентичні та подібні товари [¹³⁴].

У порядку, встановленому главою 8 розділу 8 МКУ здійснюється заявлення митної вартості товарів декларантом або уповноваженою ним особою під час декларування товарів [¹³⁵].

Відповідно до статті 52 третього розділу МКУ декларант або уповноважена ним особа, які заявляють митну вартість товару, зобов'язані подавати органу доходів і зборів достовірні відомості про визначення митної вартості, які повинні базуватися на об'єктивних, документально підтверджених

¹³⁴ Методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України: Наказ Державної фіскальної служби України від 11.09.2015 №689

¹³⁵ Митний кодекс України (Розділ 8. Глава 8). – URL: <http://sfs.gov.ua/mk/>

даних, що піддаються обчисленню. Перелік документів, які підтверджують митну вартість товарів, визначений частиною другою статті 53 Кодексу.

У разі якщо документи, зазначені у статті 53 третього розділу МКУ містять розбіжності, наявні ознаки підробки або не містять всіх відомостей, що підтверджують числові значення складових митної вартості товарів, чи відомостей щодо ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари, декларант або уповноважена ним особа на письмову вимогу органу доходів і зборів зобов'язані протягом 10 календарних днів надати (за наявності) додаткові документи, визначені частиною третьою статті 53 Кодексу.

Відповідно до статті 54 третього розділу МКУ орган доходів і зборів може відмовити у митному оформленні товарів за заявленою декларантом або уповноваженою ним особою митною вартістю виключно за наявності обґрунтованих підстав вважати, що заявлено неповні та/або недостовірні відомості про митну вартість товарів, у тому числі невірно визначено митну вартість товарів.

У разі якщо під час проведення митного контролю орган доходів і зборів не може аргументовано довести, що заявлено неповні та/або недостовірні відомості про митну вартість товарів, у тому числі невірно визначено митну вартість товарів, заявлена декларантом або уповноваженою ним особою митна вартість вважається визнаною автоматично (статті 54 третього розділу МКУ) [136].

Таким чином, у 2020 році спостерігається позитивна динаміка додаткових надходжень митних платежів до державного бюджету в порівнянні з попереднім роком, що зумовлена ефективним вживанням заходів, спрямованих на здійснення належної організації митного контролю та розроблених на основі Методичних рекомендацій щодо роботи посадових осіб митниць з аналізу, виявлення та оцінки ризиків.

Тож, діяльність митних органів щодо забезпечення процесу адміністрування митних платежів характеризується наступними передумовами і тенденціями:

¹³⁶ Митний кодекс України – URL: <http://sfs.gov.ua/mk/>

- розширення товарної номенклатури ввезених і вивезених товарів;
- збільшення кількості учасників зовнішньоекономічної діяльності;
- збільшення як в кількісному, так і у вартісному вимірі обсягів зовнішньої торгівлі;
- перехід на сплату митних платежів згідно з кодами бюджетної класифікації на рахунок держави;
- перехід на електронне декларування та автоматичну обробку відомостей, що містяться у декларації на товари;
- ускладнення адміністрування митних платежів у зв'язку з вступом у Митний союз;
- вступ у Всесвітню торгову організацію [¹³⁷].

Реалізація адміністрування митних платежів відбувається завдяки функціонуванню фіскальної системи та забезпечується управлінням податковими відносинами, яке спрямоване на сприяння зростанню рівня життя населення та забезпечення сталого розвитку економіки держави. Враховуючи складність зазначеної сфери податкових відносин, вважаємо, що основні напрями вдосконалення системи повинні бути зосереджені на вивченні й аналізі податкових відносин в сучасних умовах, усіх механізмах існування та вдосконалення систем адміністрування митних платежів [¹³⁸].

Таким чином, можемо виділити основні напрями вдосконалення системи адміністрування митних платежів: встановлення податкових ставок для максимального зменшення частки сировинної продукції у структурі експорту, розвиток партнерських відносин з громадянами та бізнесом надання податкових пільг і знижок, збалансована політика державного протекціонізму, спрощення оформлення митних процедур та регулювання діяльності, розробка Державної програми розвитку зовнішньоторговельної діяльності, впровадження ефективних методів протидії корупції, застосування спрощеного порядку

¹³⁷ Житня І. П. Адміністрування податку на додану вартість в Україні: організаційні напрями розбудови / І. П. Житня, В. О. Корецька - Гармаш // Наукові вісті Давіського університету. – 2010. – URL: <http://www.nbu.gov.ua>.

¹³⁸ Пашко П. В. Аудиторський контроль в митній справі / П. В. Пашко. // Серія: Митна безпека. – 2013. – №1. – С. 4–13.

митного оформлення до товарів, належних сумлінним підприємствам – резидентам, виключення посередницької діяльності митних брокерів, формування ефективної системи управління персоналом.

Сучасний стан економіки України потребує значних змін у сфері регулювання зовнішньоекономічних зв'язків країни. Визначено напрямки вдосконалення системи адміністрування митних платежів за рахунок встановлення оптимальних податкових ставок, знижок та пільг, а також впровадження ефективних методів управління та протидії корупції.

Тож, основним завданням Департаменту адміністрування митних платежів є організація та контроль роботи митниць із забезпечення своєчасності сплати митних платежів. Діяльність митних органів щодо забезпечення процесу адміністрування митних платежів характеризується тенденціями, що спрямовані на сприяння зростанню рівня життя населення та забезпечення сталого розвитку економіки держави шляхом встановлення оптимальних податкових ставок, пільг, знижок та ефективних методів управління та протидії корупції.

5.2. Модернізація системи адміністрування митних платежів в умовах інтеграційних процесів

Вирішальну роль в економічних відносинах між державами відіграє зовнішня торгівля, оскільки є життєво необхідною для економіки будь-якої держави. Р. Войткович, зазначає, що ще за часів І.Канта основними факторами, які зумовлювали утворення міждержавних союзів, були «дух торгівлі», «сила грошей», тобто, як і сьогодні, економічний фактор .

Регулювання торгівельних відносин набуває особливого значення під впливом глобалізаційних викликів. Економічна інтеграція є найбільш складним і важливим процесом об'єднання держав у єдину глобальну модель розвитку, оскільки вона визначає всі інші типи інтеграції. Вона передбачає формування

єдиного економічного простору, в межах якого долаються торговельні та таможні бар'єри, здійснюється вільний товарообіг та обмін капіталом .

Ринкова школа, на чолі з її представниками Р.Арон, Ж. Роефф, В. Репке стверджували про необхідність повної економічної інтеграції як процесу створення єдиного ринкового простору поза межами однієї країни, оскільки саме в цьому процесі можливим є забезпечення повної свободи ринкових сил і конкуренції, а також рівних умов руху товарів і факторів виробництва.

При цьому, В. Науменко вказує, що без підтримки держави розвиток національного виробництва неможливий, а безмитна торгівля з її гострою конкуренцією в умовах світового господарства унеможлиблює створення національної промисловості.

Зокрема, питання вибору напряму торговельної політики України є дуже важливим, і, в той же час, складним, оскільки, Україна прямує до вступу в ЄС, що призведе до виходу на ринок вільної торгівлі, а це означає, що ринок України без обмежень будуть наповнювати товари іноземного виробництва. Не маючи належного техніко-технологічного оснащення, конкурентоспроможність українських товарів буде на низькому рівні, що загрожує внутрішньому товаровиробнику, оскільки на ринок будуть надходити дешевші та якісніші товари. Такі умови загрожують національній економічній безпеці, зумовлює скорочення національного виробництва, та, як наслідок, скорочення робочих місць, а от же, і безробіття. А оскільки, наша держава вважається соціально-орієнтованою, то людина з її потребами, займають найважливішу, центральну нішу. Саме тому, державна політика має орієнтуватися на задоволення суспільних потреб: захист кордонів, поставка та виробництво якісних продуктів, збереження та створення нових робочих місць та інше. І тому, особливої уваги набуває адміністрування митних платежів, як засіб регулювання внутрішньої економічної системи та зовнішньо-економічної діяльності.

Як зазначає В. Мельник, «адміністрування податків - це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією

процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила»

За характером впливу і за економічним змістом митні платежі належать до ринкових регуляторів зовнішньоекономічних відносин. За допомогою вартісних бар'єрів можна регулювати кількість імпорتنих та експортних товарів.

З нашої точки зору, необхідно збудувати таку митну систему, яка б забезпечила баланс між надходженнями до Державного бюджету, захистом вітчизняного товаровиробника, розвитком зовнішньоторговельних відносин.

Політична функція митних платежів надає державам митні пільги або здійснює на них економічний тиск. Щодо інших держав наша країна застосовує економічні заходи, з боку яких допустима відповідь за правилом «дія – протидія». Це є одним із вагомих інструментів митної політики на характер відносин світової економічної взаємодії. Підхід до розуміння сутності митних платежів через функції є не зовсім вдалим. В економіці митні платежі базуються на таких загальних принципах, закладених у чинному законодавстві нашої країни: – визначеності. Суть цього принципу зводиться до того, що митні платежі (під час перетину через митний кордон) мають бути точно визначеними, а не встановлюватися свавільно; – зручності. Цей принцип полягає в тому, що митні платежі (під час перетину через митний кордон) мають бути сплаченими у спосіб, який є найбільш зручним для платника; – економії. Згідно з цим принципом обсяг митних платежів (під час перетину через митний кордон) має бути таким, щоб їх менше стягували з платників, а більше вносили в державну казну.

Формування дохідної частини бюджету є важливим видом діяльності будь-якої держави, зокрема й України. Сьогодні податки є не лише основним джерелом наповнення державного бюджету, але і виконують роль фінансового регулятора виробництва. Для України актуальним є розвиток системи митного оподаткування, яка б передбачала розгалужену систему митних платежів, адже, крім фіскальної функції, вони виконують економічну – регулювання експортно-

імпортних операцій та забезпечення економічної безпеки держави. Визначення ефективних напрямків модернізації системи адміністрування митних платежів опосередковано пов'язано із достатньо високим відсотком митних платежів у структурі податкових надходжень Державного бюджету України.

Основою митного оподаткування виступають митні платежі, як економічні інструменти торгової політики і державного регулювання внутрішнього ринку товарів. У ПКУ визначається, що митні платежі - це податки, при цьому щодо включення зборів до складу митних платежів не уточнюється. В той же час, в Митному Кодексі України визначення митних платежів не дають, але при цьому вказують, які платежі до їх складу входять, а саме: мито, акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

Можна виділити такі особливі характеристики митних платежів:

- 1) обов'язковість сплати;
- 2) встановлюються та регулюються митним і податковим законодавством;
- 3) стягуються в дохідну частину бюджету України (тільки митні податки, оскільки митні збори надходять до митних органів);
- 4) сплачуються в момент перетину кордону.

Відповідно до Митного кодексу України Розділу IX «Митні платежі» поділяють на такі види:

- Мито – це загальнодержавний податок, встановлений Податковим кодексом України, який нараховується та сплачується відповідно до нього та законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

- Акцизний податок – це непрямий податок на споживання підакцизних товарів (продукції), що включається до ціни таких товарів (продукції). Оскільки акцизний податок на імпортні товари є внутрішнім податком, то підакцизні товари імпортного виробництва не можуть оподатковуватись за більшими

ставками ніж аналогічні національні товари. Залежно від суб'єкта сплати розрізняють два види акцизного податку як митних платежів: акцизний податок, що нараховується за вантажною митною декларацією та акцизний податок у неторговельному обороті. Акцизний податок в неторговельному обороті сплачують фізичні особи, які переміщують підакцизний товар через кордон.

- Податок на додану вартість є непрямим податком, виконує фіскальну функцію та справляє значний вплив на фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання та на їхній фінансовий стан. Податок на додану вартість є основним джерелом наповнення Державного бюджету України. Розміри ставок податку визначає Податковий кодекс України.

- Інші види надходжень (митні збори, митне оформлення, збір за зберігання товарів, збори за митний супровід вантажів, збори за видачу ліцензій, плата за участь у митних аукціонах).

Митні платежі сплачуються до/або одночасно з подачею митної декларації. Мито нараховується Державною митною службою України на день подання митної декларації, і сплачується як у валюті України, так і в іноземній валюті, яку купує Національний банк України. Мито вноситься до Державного бюджету України. Акцизний податок та податок на додану вартість розраховується у відсотках до митної вартості товарів, що переміщуються через митний кордон відповідно до податкового та митного законодавства. Митні платежі та збори стягуються в національній валюті України за курсом 1 євро до 1 дол. США. За призначенням митні платежі поділяються на: - бюджетні (мито, акциз, ПДВ); - митні збори (теж бюджетні, але за їх рахунок фінансується митна система).

Митні доходи – це всі грошові внески, які утворені в результаті справляння або стягнення митних платежів, від реалізації конфіскованих предметів контрабанди, кошти від справляння штрафів, пені. Митні платежі також кваліфікують, як: - платежі, які формують торговельний оборот; - платежі, які формують неторговельний оборот. Платниками митних платежів є фізичні та

юридичні особи, що здійснюють митне оформлення. Основою для нарахування митних платежів є Митний кодекс України, Податковий кодекс України, статті 197, 198, 201, 206, Порядок справляння митних платежів при ввезенні на митну територію України товарів громадянами та Наказ Мінфіну України від 21.12.2015 року № 1156 «Про затвердження Змін до деяких відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій». Митний кодекс, а саме статті 270-288 регулюють сферу Розділу IX «Митні платежі» визначають оподаткування митними платежами товарів, що переміщуються через митний кордон України статтею 270, мито та його види, статтею 276 платників мита, також в цій главі визначаються об'єкти оподаткування митом, дата виникнення податкових зобов'язань, база оподаткування митом, ставки мита, тарифні та податкові пільги, звільнення від оподаткування митом залежно від обраного митного режиму, умовне повне та часткове звільнення від оподаткування митом та ввізним митом, оподаткування митом товарів при переміщенні через митний кордон України залежно від обраного митного режиму, особливості оподаткування митом деяких товарів, особливості оподаткування особливими видами мита.

Податковим кодексом України регулюється порядок проведення операцій, які звільнені від оподаткування, поняття податкового кредиту, податкової накладної та встановлюються особливості оподаткування операцій під час переміщення товарів через митний кордон України залежно від обраного митного режиму.

Економічна роль митних платежів пов'язана, насамперед, з тим, що, впливаючи на ціну товару та відмежовуючи національний ринок від світового, підвищуючи рівень цін на товари, мито активно впливає на конкурентоспроможність товару, що, у свою чергу, позначається і на рівні накопичення капіталу, темпах розвитку, нормах прибутку в окремих галузях економіки, нівелюючи різницю, яка склалася в міжнародних і національних умовах виробництва.

Можна зробити висновок, що більшість країн світу, використовуючи

митні платежі у своїй зовнішньоекономічній політиці, вирішують багато завдань, таких як:

- захист економіки країни від негативного впливу іноземної конкуренції (мито завжди погіршує конкурентні умови функціонування закордонних виробників на цьому ринку);

- забезпечення умов для ефективної інтеграції країни до світового економічного простору (митні платежі широко використовуються з метою поліпшення умов доступу національних товарів на закордонні ринки);

- підтримання раціонального співвідношення вивезення і ввезення товарів, валютних надходжень і витрат на території країни (митні тарифи впливають на стан платіжного балансу країни);

- створення умов для прогресивних змін у структурі виробництва і споживання товарів;

- раціоналізація товарної структури вивезення і ввезення товарів.

Суть митних платежів проявляється в їх функціях. Для системи митного оподаткування притаманні певні функції, а саме:

- 1) захисна (передбачає формування бар'єрів, що перешкоджають проникненню товарів на митну територію країни. Митний тариф за своєю суттю виконує захисну функцію навіть тоді, коли вітчизняна продукція не вступає в пряму конкуренцію з іноземними товарами. Наприклад, коли країна хоче знизити валютні витрати своїх громадян у зв'язку з проблемами платіжного балансу, влада йде на підвищення ставок мита і, як наслідок, ціни на деякі закордонні товари, хоч аналогічні імпортозамінні вітчизняні товари відсутні, з метою тимчасового скорочення споживання. Отже, використання мита зумовлює одночасну дію не тільки фіскальної, але й захисної функції. Спостерігається певна закономірність: низькі ставки використовуються для отримання фіскального ефекту, а високі – для ефекту захисту);

- 2) фіскальна (формує прибуткову частину бюджету. Застосування митних платежів завжди виконує фіскальну функцію, оскільки митний тариф завжди є податком. Ефект фіску прямо залежить від митної ставки. Якщо вона незначна,

то й ефект від цього податку невеликий, а якщо розмір ставки підвищується, то й посилюється податковий ефект);

3) регулятивна (формує раціональну структуру експорту та імпорту. За допомогою мита держава може здійснювати контроль над обсягами і характером товаропотоку, тобто стимулювати рух товарів або навпаки. При цьому стимулювання може відбуватись не тільки відносно певної товарної групи, але й товаропотоку з конкретної країни чи групи країн);

4) політична (здійснює економічний тиск на інші держави чи надає їм митні пільги. Держава стосовно інших країн застосовує економічні заходи, з боку яких, у свою чергу, можлива відповідь за принципом «дія–протидія». Це є однією із форм міжнародної економічної взаємодії. За допомогою інструментів митної політики держава впливає на характер відносин з іншими країнами).

Порядок справляння митних платежів при ввезенні на митну територію України товарів громадянами визначає процедуру справляння митних платежів при митному оформленні товарів, що переміщуються через митний кордон України в ручній поклажі, супроводжуваному й несупроводжуваному багажі, вантажних, міжнародних поштових та експрес-відправленнях і належать громадянам.

Наказ Мінфіну України від 21.12.2015 року № 1156 «Про затвердження Змін до деяких відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій» містить в собі чітко визначений перелік класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій, які встановлені та передбачені законодавством країни [¹³⁹]. Отже, правове регулювання митних платежів в Україні це відносно складна процедура, що регулюється відповідними нормативно-правовими актами та визначаються умови за яких особа зобов'язана сплачувати платежі, та їх розміри, але незважаючи на це потребує вдосконалення і спрощення.

¹³⁹ Крисоватий А. І. Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку: монографія / А. І. Крисоватий, Л. П. Амбрик, М. П. Бадида [та ін.] ; [за наук. ред. А. І. Крисоватого]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 460 с.

На сучасному етапі митно-тарифна система України знаходиться у процесі трансформації та приведення у відповідність до міжнародних стандартів. Для підвищення ефективності реалізації фіскально-регулюючого потенціалу національного митного тарифу доцільно спростити його шляхом уніфікації митних ставок на рівні групи-позиції (при цьому диференціацію ставок мита на рівні категорії, або й підкатегорії слід застосовувати як виключення, одночасно посилюючи контроль за імпортом даного виду товару), а також побудувати таким чином, щоб він об'єднував всі діючі ставки мита на конкретний момент часу, в тому числі ставки експортного та особливих видів мита.

Підсумовуючи викладене, можна констатувати, що ключовим елементом тарифних засобів регулювання та митного навантаження є митний тариф – звід ставок мита щодо переміщуваних через митний кордон України товарів і систематизованих відповідно до товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності (ТН ЗЕД). Основна мета митного тарифу полягає у раціоналізації товарної структури міжнародного обігу товарів та створенні сприятливих умов на території України для виробництва і споживання товарів, захисті економіки країни від несприятливого впливу іноземної конкуренції, забезпеченні умов для ефективної інтеграції у світову економіку. Мито посідає чільне місце в митно-тарифному регулюванні. За економічним змістом і характером дії воно належить до вартісних ринкових регуляторів зовнішньоторговельного обороту, тобто як будь-який податок мито збільшує ціну товару і знижує його конкурентоспроможність.

Серед основних функцій, притаманних миту, є фіскальна, регулююча та протекціоністська. Не зважаючи на те, що мито і відіграє важливу роль в наповненні державного бюджету України, головною ціллю його запровадження є розкриття не фіскального, а регулюючого потенціалу, який проявляється в здатності мита впливати на розвиток як внутрішньої, так і зовнішньої торгівлі через цінові механізми, оскільки включається до ціни імпортованих чи експортованих товарів. Введення мита може мати на меті й економічний тиск на держави задля захисту молодих галузей вітчизняної економіки та внутрішніх

товаровиробників. Головною особливістю мита є те, що воно направлено на формування раціональної структури імпорту і експорту. Мито належить до тарифних регуляторів регулювання міжнародних економічних відносин. Митний тариф містить деталізований перелік ставок мита, щодо товарів, які переміщуються через митний кордон країни.

Мито нараховується митним органом України відповідно до ставок Митного тарифу України, чинними на день подання митної декларації, і сплачується як у валюті України, так і в іноземній валюті, яку купує Національний банк України. Мито вноситься до Державного бюджету України. При визначенні митної вартості і сплаті мита іноземна валюта перераховується для розрахунків по зовнішньоекономічних операціях і діє на день подання митної декларації. Національне законодавство України, що регулює застосування ставок мита, визначає, що ввізне мито, яким обкладаються імпорتنі товари, є диференційованим в залежності від країни, з якої ввозиться товар.

До товарів застосовуються преференційні, пільгові та повні ставки ввізного мита згідно з Митним тарифом України. Преференційні ставки мита застосовуються до товарів, які походять з країн, що входять разом з Україною до митних союзів або утворюють з нею спеціальні митні зони. А також, у випадку встановлення будь-якого спеціального митного режиму на основі укладеного міжнародного договору з Україною. Так до переліку країн, з якими укладено угоди про вільну торгівлю відносяться Азербайджан, Білорусь, Вірменію, Грузію, Естонію, Казахстан, Киргистан, Латвію, Литву, Молдову, Росію, Туркменістан, Узбекистан, Киргистан. Повні ставки застосовуються до товарів, що походять з країн, з якими не укладено угоди про вільну торгівлю, торговельно-економічні угоди з наданням режиму найбільшого сприяння або національного режиму, а також до товарів, країну походження яких не встановлено.

У сучасних умовах економічного розвитку України, розширення зовнішньоекономічних зв'язків особливого значення набуває митна політика, основу якої становить митне законодавство. Останнє визначає принципи організації митної справи в Україні з метою, з одного боку, створення

сприятливих умов для розвитку економіки, зовнішньоекономічних зв'язків, а з іншого, - захисту та забезпечення конституційних прав і свобод громадян, держави, суб'єктів підприємницької діяльності всіх форм власності й додержання ними правил, установлених у цій галузі.

Митне законодавство України спрямовано на розв'язання таких завдань: забезпечення організації та функціонування єдиної, узгодженої, стабільної митної системи, закріплення правових механізмів взаємодії всіх її елементів; визначення загальних принципів регулювання митних відносин; захист економічних інтересів України, забезпечення виконання зобов'язань, що випливають із міжнародних договорів України стосовно митної справи; встановлення правових норм, які б забезпечували захист інтересів споживачів і додержання учасниками зовнішньоекономічних зв'язків державних інтересів на зовнішньому ринку; створення умов для ефективної боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил, контролю за валютними операціями; підвищення рівня організаційних і правових гарантій суб'єктів митних відносин, удосконалення системи їх відповідальності.

Митні податки – це непрямі податки, які нараховуються при переміщенні предметів та послуг через митний кордон: податок на додану вартість, акцизний податок, ввізне та вивізне мито [¹⁴⁰]. За формою взаємовідносин між платником і державою митні податки є непрямими, тобто вони справляються до бюджету держави за допомогою цінових механізмів, причому конкретні платники не завжди є їхніми носіями. Досвід промислово розвинених країн свідчить, що на етапі трансформування економічних відносин домінує фіскальна функція митних податків. В Україні у процесі становлення ринкової економіки митні податки виступають інструментом мобілізації валового внутрішнього продукту до Державного бюджету України. Відповідно до бюджетної класифікації України ввізне та вивізне мита є податками на зовнішню торгівлю, а податок на додану вартість і акцизний збір є внутрішніми

¹⁴⁰ Пашко П. В. Методика розрахунку прогнозних обсягів податкових надходжень від імпорту товарів [Текст] / П. В. Пашко, Т. Д. Ліпіхіна // Вісник АМСУ. — 2010. — №1. — С. 5-18.

податками. Така класифікація повністю відповідає положенням "Внутрішні податки або інші внутрішні збори будь-якого типу", в якій зазначається, що ті податки та збори, які застосовуються до вітчизняних товарів та до подібних імпортованих товарів, стягуються або примусово стягуються у судовому порядку у випадку імпортованої продукції під час або в місці імпортування, повинні вважатися внутрішніми податками або зборами.

Митні податки в повному обсязі адмініструються митними органами, яка щоденно зараховує надходження на рахунок Головного управління Державного казначейства, згідно із класифікацією доходів і видатків Державного бюджету України. Стабільність надходжень визначається високим рівнем гарантій того, що заплановані в законі про Державний бюджет України на поточний рік доходи будуть отримані в повному обсязі (інакше стає невизначеною вся фінансова діяльність держави). Вона забезпечується професійною та оперативною роботою митних органів України. Зовнішньоекономічна діяльність держави повинна бути спрямована на стимулювання експорту своєї продукції, а не на сприяння імпорту готової продукції, як це, на жаль, певною мірою відбувається сьогодні в Україні. Стимулювати експорт мають, в першу чергу, податкова і митно-тарифна політика держави через відповідне субсидування експорту, реструктуризацію заборгованості, а також створення умов для добросовісної конкуренції. Натомість, в Україні податкова і митно-тарифна політика фактично створюють перешкоди для експорту. Держава надає гарантії для товарних кредитів, стимулюючи імпорт і збільшуючи державний борг. Водночас, в Україні відсутні закони, що захищають виробника від іноземного демпінгу. Відсутні також механізми захисту від субсидованих поставок. Наприклад, причиною успішного проникнення сільськогосподарської продукції з ЄС на ринок України є дотації Євросоюзу.

Угоди СОТ дають можливість захисту від демпінгу і субсидованих поставок. Проте, ці можливості в Україні не використовуються. Верховна Рада України останнім часом прийняла ряд законів, які мають захистити вітчизняного виробника від недобросовісної конкуренції, але вони є

недосконалыми і потребують доопрацювання. Зокрема, в Законі України "Про митний тариф" передбачено справляння компенсаційного мита у разі вивезення за межі митної території України товарів, для виробництва або експорту яких прямо чи побічно використовувалась субсидія. Це може бути використано проти українських експортерів і завдати їм значної шкоди. Тобто український виробник одержує субсидії, наприклад - сільгоспвиробник по ПДВ, а на митниці з нього будуть знімати компенсаційні мита, тим самим спрощуючи боротьбу з нашим експортом на іноземних ринках збуту. У даному контексті необхідно чітко визначитися із механізмами розширення бази оподаткування, кола платників податків і ставок податків.

Зокрема, щодо перспектив реформування ПДВ, потрібно говорити про дослідження перспектив запровадження диференційованих ставок податку. Це завдання лежить у площині реалізації євроінтеграційних завдань. Хоча в цілому використання уніфікованої ставки ПДВ на початковому етапі запровадження ПДВ є виправданою, оскільки дозволила уникнути багатьох проблем з наповненням бюджету та адмініструванням податкових платежів. На перспективу саме диференційована ставка дозволить вирішити реалізацію загальновизнаної схеми реформування оподаткування – розширення бази і кола платників та зниження рівня навантаження податку. Йдеться про те, що практичний досвід справляння ПДВ переконує у тому, що більш справедливим і фіскально виправданим є не виключення з оподаткування платників податків чи певних товарів, а запровадження диференційованих ставок. При ПДВ більший рівень нейтральності та вищий рівень регулюючої функції податку досягається при якомога ширшому охопленні платників податків і товарів та послуг, що ними реалізуються і споживаються. У частині митного оподаткування на сучасному етапі виправданими будуть такі кроки, як запровадження умов СОТ щодо перетину митної території країни товарів і послуг, зниження митних платежів з товарів, що не виробляються в країні та товарів критичного імпорту, розширення дво- та багатостороннього співробітництва з фіксацією умов взаємної торгівлі. В межах СОТ існують

можливості кількісних обмежень імпорту.

Проте, Указ Президента України "Про порядок застосування обмежень імпорту товару відповідно до норм і принципів системи ГАТТ/СОТ" від 27.07.96 № 478 жодного разу міністерствами і відомствами України реалізований не був. Цим указом передбачалося використання квот по експорту та імпорту залежно від потреб українського виробництва. Коли на П'ятому раунді переговорів щодо приєднання до СОТ розглядалося питання щодо захисних механізмів, передбачених умовами СОТ, голова української делегації це питання розглянув за півтори хвилини, тому що було сказано, що указ діє "де-юре", але "де-факто" його не реалізують міністерства і відомства. Квоти існують майже в усіх країнах світу, і квоти використовують і Сполучені Штати Америки, і ЄС – всім відомі їхні квоти по сільськогосподарській продукції, по сталі, по текстилю тощо. Росія показала нам досвід дипломатичної роботи з приводу квот, коли встановила квоти для товарів Європейського Союзу по килимах на 200 млн. еку, і Європейський Союз змушений був відмінити свої квоти по текстилю і трикотажу для російських виробників.

Необмеження кількісних квот вивозу сировини, стратегічно важливої для переробних підприємств України, призвело до того, що вивозячи соняшник, допускаючи ерозію ґрунтів тощо, ми ввозимо готову олію, і не самого кращого гатунку. Змінити ситуацію ми не можемо, тому що в угоді з МВФ ми взяли на себе добровільні зобов'язання не вводити квоти на експорт.

Розв'язання проблем з непрямим оподаткуванням повинно лежати в площині загальної стратегії реформування системи оподаткування та формування бюджетів. Попри анонсовані новою владою процеси активної розробки нової концепції державного та місцевих бюджетів країни, вони на сьогодні є досить невизначеними та не розголошуються.

Особливу увагу необхідно приділити питанням формування податкових надходжень від сплати непрямих податків. Безперечно, слід врахувати досвід попередніх напрацювань у частині планування та прогнозування доходів бюджету. Паралельно держава повинна дбати про підвищення

конкурентоспроможності національної продукції до світового рівня. Це необхідно здійснювати як за рахунок модернізації виробництва і підвищення якості продукції, так і за рахунок зниження ціни. Для просування першим шляхом держава повинна вкладати великі кошти в науку, розробку нових технологій, матеріалів, конструкцій, як це робили уряди нині розвинених країн, коли вони перебували на етапі становлення, і роблять це і тепер. Для підтримки експортерів доцільно звільнити виробників експортної та імпортозамінюючої продукції від мита на імпортовані засоби виробництва, створити умови для вільної купівлі ними необхідної валюти та для швидкого переказу її за кордон на придбання імпортованих засобів виробництва.

Відтак Україна не спромоглася виробити чіткого механізму, який би визначав процедури і термін застосування двосторонніх преференцій у торгівлі, щоб гарантувати повноту та одночасність їх надання. Крім того, в СОТ автоматично діє пільговий митний режим (PHS), що знімає необхідність укладати двосторонні торговельні угоди (а це досить тривалий і затратний процес) і дає істотний імпульс до диверсифікації зовнішньої торгівлі. Узагальнюючи вище сказане, можна визначити такі проблемні аспекти митного оподаткування: - відсутність факторів стимулювання експорту; - непередбачені закони, що захищають виробника від іноземного демпінгу; - немає механізму захисту від субсидованих поставок; - відсутність захисту від недобросовісної конкуренції; - наявність єдиної ставки ПДВ; - використання законодавчої бази не в повній мірі; - неналежне державне митно-тарифне регулювання.

Відзначимо й те, що розроблення напрямів митної політики держави повинно враховувати зовнішні та внутрішні загрози економічній безпеці України, які створюють небезпеку життєво важливим економічним інтересам громадян, суспільства та країн. Реалізація митної політики повинна здійснюватись через систему елементів (аспектів) національної економічної безпеки держави, яка вміщує в себе: фінансовий аспект, пов'язаний з розладом фінансів держави, місцевого самоврядування та приватних підприємницьких структур; втратою внутрішньої та зовнішньої платоспроможності; загрозою

банкрутства; послабленням контролю у сфері розрахунків між економічними агентами; загостренням кризи платіжної системи; нерозвиненістю фондового ринку; домінуванням негрошових відносин в економіці; перетіканням національного капіталу за кордон; втратою довіри населення до національної грошової одиниці та фінансових інституцій і таким іншим; енергетичну безпеку, що характеризується домінуванням енергоємних галузей економіки в різних країнах світу; нестачею енергетичних ресурсів; світовою енергетичною кризою і таким подібним; соціальні і трудові аспекти, а саме – зменшення кількості населення; міграційні процеси; погіршення рівня життєдіяльності людини; втрата історико-культурних цінностей народу і тому подібні; продовольчу безпеку, що характеризує рівень забезпечення належної якості продукції; контрабанди продовольства; інвестиції в сільське господарство тощо; екологічні та техногенні аспекти: виникнення надзвичайних ситуацій природного та техногенного характеру; розвиток еколого-кризової медицини; створення іноземних екологічно небезпечних підприємств таке інше; науково-технологічний аспект, що є: втрата кадрового наукового потенціалу; відхід від наукової і фахової діяльності, старіння наукових та інженерно-технічних кадрів, зниження рівня підготовки фахівців, безпрецедентне зростання прихованого безробіття в науковій сфері; зниження міжнародного рейтингу вітчизняних наукових видань і тому подібне.

Таким чином, можна визначити головні напрями вдосконалення митної політики:

- створити сприятливі нормативно-правові умови розширення прав митних органів в частині доступу до інформації, що знаходиться в базах даних інших органів державної влади;
- розробити національну концепцію створення та функціонування уповноважених операторів торгівлі з метою підвищення безпеки переміщення міжнародних вантажів та створення вигідних умов для учасників зовнішньоекономічної діяльності;
- реформувати процедури митного оформлення, засновані на повній

автоматизації процесів, впровадженні методик управління ризиками, II Уразливість I Чутливість III Спокій IV Розпад профілювання і вибіркості, для чого посилити взаємодію з іноземними експертами в частині адаптації відповідного зарубіжного досвіду в українську практику;

- підвищити рівень бюджетного фінансування модернізації та реформування митних органів, в тому числі впровадження в національну практику митного регулювання міжнародних норм та стандартів (технологічних, часових, інформаційних).

Україна обрала європейський шлях розвитку, актуалізується потреба реформування митної сфери з подальшим її наближенням до європейських вимог. Окрім тарифної системи України, потребують вдосконалення й інші складові митної системи. Варто зауважити, що сьогодні Україна посідає 78 місце серед досліджуваних країн за показником легкості міжнародної торгівлі, що враховує час, витрачений на логістику експортних і імпорتنих операцій, тобто простоту документообігу, легкість перетину кордону та транспортні розв'язки, не беручи до уваги тарифи. Отже, численні адміністративні бар'єри та складність митних процедур також становлять перешкоди на шляху до реалізації митної безпеки, що підтверджує необхідність комплексного реформування митної системи загалом.

Сьогодні для України особливо гостро постають питання безпеки всіх сфер та галузей суспільного життя. Значна кількість помилок та порушення системності у забезпеченні фіскальної ефективності митної безпеки в процесі встановлення військово-політичної стабільності в країні поглибили існуючі проблеми у митній сфері, а це, своєю чергою, посилило потребу в нагальному реформуванні державної митної політики. Зокрема, станом на сьогодні особливої уваги потребують питання вдосконалення структури митних органів, митного контролю і спрощення митних процедур; удосконалення законодавчої складової митної політики; боротьба з контрабандою тощо.

Пріоритетними вважаються такі питання митної політики:

– максимальне сприяння розвитку внутрішнього виробництва шляхом

зниження податкового (соціального) навантаження на фактори виробництва;

- мінімізація ризиків ухилення від сплати податків;

- спрощення адміністрування податків;

- удосконалення спеціальних режимів оподаткування для сільськогосподарських підприємств;

- удосконалення механізмів протидії ухиленню від сплати податків і зменшенню податкових зобов'язань, а також механізмів здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням;

- встановлення об'єктивних критеріїв і вимог щодо надання податкових та митних пільг.

Отже, вдосконалення фіскальних важелів митної безпеки України повинно стосуватися таких питань:

- підвищення автоматизації митної справи та спрощення митних процедур;

- скорочення часу митного оформлення товарів;

- розроблення механізму, який забезпечить представникам громадськості та бізнесу можливість здійснювати оцінку керівників митних органів;

- створення у структурі митних органів підрозділів митного пост-аудиту та посилення цього напрямку роботи митних органів;

- покращення оперативного реагування на порушення в зоні діяльності митниць; – забезпечення ефективного здійснення “громадського контролю”;

- розробка системи заходів, спрямованих на профілактику корупції серед працівників митних органів;

- створення й налагодження чіткого функціонування Консультативної ради, до якої входитимуть бізнес-експерти та керівники основних напрямів реалізації митної політики (митна вартість, декларування та митний контроль, аналіз митних ризиків тощо). До функцій цієї ради належатиме консультування та прийняття рекомендацій стратегічного характеру в сфері реформування митної політики України, винесення на обговорення практичних рекомендацій щодо реформування митної політики та вдосконалення митного законодавства, розробка системи автоматизованого контролю для раннього виявлення ризиків

введення у торговельний обіг незаконно ввезених товарів; – удосконалення кадрової політики митних органів, очищення від корупції.

Загалом з огляду на вектор вдосконалення митної безпеки шляхи реформування митної галузі пропонуємо згрупувати за напрямками: інституційним та функціональним. Варто відзначити, що в Україні відбувалися тривала реструктуризація та реформування митних органів, однак безсистемний та випадковий характер таких змін призвів до втрати цілісності та системності функціонування митниці. Загальна невизначеність обумовила труднощі в роботі працівників митних органів. З метою збереження кадрового потенціалу та підвищення ефективності митних органів необхідним вбачається прийняття єдиного рішення щодо подальшого формату роботи української митниці.

Варто зазначити, що на скорочення тривалості митного оформлення та митних процедур може вплинути застосування ефективного алгоритму митного контролю й митних перевірок. Активні дискусії серед теоретиків і практиків митної справи ведуться довкола нової парадигми митного контролю, в основу якої покладено принцип вибіркової. Згідно з Митним кодексом України в основу митного контролю покладено контроль поточний і наступний. Новітні ж підходи до реалізації митної політики ґрунтуються на вибіркового контролі, який усуває потребу перевірки в повному обсязі (усіх товарів). Натомість ступінь жорсткості митного контролю визначається необхідністю конкретних вимог митного законодавства й обставинами кожного окремого випадку його застосування. Такий підхід відповідає базовим принципам демократії та Кіотської конвенції «Про спрощення і гармонізацію митних процедур», а форма митного контролю обирається на підставі результатів автоматизованої системи аналізу та управління ризиками (АСАУР), тобто шляхом перевірки електронної копії митної декларації в автоматизованому режимі.

У контексті покращення пропускної здатності на кордоні та спрощення митних процедур на порядку денному стоїть питання впровадження електронної митниці. Потреби інформаційного суспільства передбачають і необхідність автоматизації митної справи та митних процедур. Ефективність електронної

митниці проявляється у прискоренні документообігу, скороченні тривалості митного оформлення, зниженні витрат на зв'язок, економії робочого часу персоналу, зменшенні кількості помилок під час митного оформлення, прискоренні платежів, що підтверджено практикою інших країн. В Україні виконання вимог Кіотської конвенції щодо подачі митної декларації електронним способом вимагає повного переходу на електронний документообіг між органами державної влади України та ДФС України, а це ускладнено технічними і нормативними можливостями більшості міністерств та відомств України.

З метою підвищення ефективності вдосконалення важелів митної безпеки в частині реалізації її фіскального потенціалу необхідно:

1) вдосконалювати та уніфікувати процедури справляння митних платежів до Державного бюджету України, насамперед шляхом посилення митного контролю щодо правильності декларування митної вартості товарів, визначення коду товарів та країн їх походження;

2) працювати над спрощенням і модернізацією митних процедур на кордонах та всередині країни, що допоможе повніше використовувати транзитний потенціал нашої держави. Такі кроки повинні робитися одночасно з налагодженням і поліпшенням відповідної транспортної інфраструктури. Адже не секрет, що багато перевізників будують свої маршрути в обхід України через погане дорожнє покриття, відсутність належного придорожного сервісу;

3) забезпечити комплексний контроль додержання митного законодавства суб'єктами ЗЕД і громадянами, що передбачає впровадження контролю на основі методів аудиту;

4) створити чітку систему моніторингу всіх видів розрахунків із митних платежів та руху цих коштів;

5) постійно здійснювати аналіз чинників, які впливають на стан надходження митних платежів до Державного бюджету України, зокрема впливу змін у законодавстві на даний показник;

6) проводити організаційну роботу з посилення контролю щодо податкових пільг, вексельних форм розрахунку, правильності визначення митного режиму, митного оформлення за нульовими ставками мита;

7) сприяти ширшому застосуванню спільного контролю з митними органами сусідніх країн;

8) удосконалювати національну нормативно-правову базу, що регламентує митну справу та діяльність ДМСУ, стосовно зменшення кількості законодавчих і підзаконних актів. Нові законодавчі документи мають розроблятися з урахуванням міжнародних стандартів.

Реалізація зазначених завдань допоможе вирішити вкрай актуальні для української митної політики питання, а саме: чіткої та аргументованої класифікації і походження товарів, визначення митної вартості, ефективного митного пост-аудиту та оскарження, декларування товарів на митниці, модернізації митних режимів та ін. Поширення передового міжнародного досвіду, взаємовигідне співробітництво та зміцнення української митної практики є неможливим без тісної співпраці.

5.3. Впровадження механізму регулювання вуглецевого кордону, як інструменту вирівнювання цін на викиди двоокису вуглецю

Екологічні проблеми, пов'язані з використанням викопного палива, розробили різні інструменти енергетичної політики для досягнення своїх екологічних, економічних та соціальних цілей. Нині серед найефективніших ринкових підходів стимулювання зменшення викидів парникових газів, які дозволяють врахувати величину екологічної шкоди у ринковій ціні на викопне паливо є поєднання цінових інструментів політики – системи торгівлі викидами (далі – СТВ) та податку на викиди двоокису вуглецю.

Зважаючи на відсутність гармонізованого податку на викиди двоокису вуглецю та глобальної системи торгівлі викидами у рамках економічної

стратегії Європейський зелений курс (*European Green Deal*, далі – ЄЗК) [¹⁴¹; ¹⁴²] та відповідно до зобов'язань ЄС щодо досягнення вуглецевої нейтральності до 2050 р. також обговорюється захід карбонового протекціонізму виробників ЄС через механізм регулювання вуглецевого кордону (*Carbon Border Adjustment Mechanism*, *CBAM*) [¹⁴³]. Такий механізм спрямований на зменшення викидів двоокису вуглецю промисловістю сусідніх з ЄС країн, де відсутні відповідні екологічні податки та спрямований на попередження перенесення промислового виробництва за межі ЄС або заміщення імпортом із більш високим, ніж у ЄС вмістом двоокису вуглецю (*carbon leakage*)¹⁴⁴. Крім того, *CBAM* стимулює інші держави до європейської інтеграції енергетичної та кліматичної політик та посилення позицій на міжнародній арені щодо запобігання небезпечній зміні клімату. А також виступає додатковим інструментом кліматичної політики, що покликаний забезпечити збільшення доходів бюджету країн.

Єврокомісія, починаючи з 2021 р., планує розробити пропозиції щодо можливого впровадження з 2023 р. *CBAM* на вуглецевоємні товари з метою захисту європейських виробників сталі та інших енергоємних галузей, які платять за викиди двоокису вуглецю в рамках СТВ Європейського Союзу (*European Union's «Emissions Trading Scheme»*, далі – СТВ ЄС), від дешевого імпорту з країн з менш суворою кліматичною політикою [¹⁴⁵]. Це спричиняє торговельні бар'єри для країн за межами ЄС, виробництво в яких базується на застарілих технологіях та особливо на викопному паливі. Відповідно запровадження механізму регулювання вуглецевого кордону стимулюватиме

¹⁴¹ Європейський «зелений» курс (*European Green Deal*) – це програма дій ЄС, у центрі якої амбіційний план переходу до кліматично нейтральної Європи до 2050 р. Її цілі будуть формувати основні тенденції кліматичної, екологічної, економічної політики не лише ЄС, але й інших європейських країн, зокрема України.

¹⁴² Європейський Зелений Курс (*European Green Deal*). 2020. *Представництво України при Європейському Союзі*. URL: <https://ukraine-eu.mfa.gov.ua/posolstvo/galuzeve-spivrobitnictvo/klimat-yevropejska-zelena-ugoda>.

¹⁴³ Експерти: уряду не вдалося синхронізувати кліматичний і енергетичний напрямки. *Green Post*. 2020. URL: <https://greenpost.ua/news/eksperty-uryadu-ne>

¹⁴⁴ Нове кліматичне законодавство ЄК: можливість запровадження механізму *CBAM* матиме прямий вплив на Україну. *Ecobusiness Group*. 2020. URL: <https://ecolog-ua.com/news/nove-klimatychne-zakonodavstvo-yek-mozhlyvist-zaprovadzhennya-mehanizmu-sva-matyme-pryamyu>.

¹⁴⁵ За попередніми даними *CBAM* планується застосовувати до таких галузей, як виробництво цементу, сталі та алюмінію, на які припадає майже 60 % промислових викидів в рамках СТВ ЄС. Також механізм може бути поширений на судноплавство та авіацію.

іноземні компанії з цільових секторів при імпорті продукції в ЄС відповідати екологічним європейським стандартам. В інакшому випадку вони зобов'язані сплатити додатковий митний тариф на CO₂, який вплине на їх конкурентоспроможність.

Такі торгівельні обмеження можуть стати перешкодою для подальшого експорту продукції суб'єктами господарювання України на ринок ЄС, що вимагає від уряду країни формування пріоритетних напрямів розвитку екологічної та кліматичної політики з урахуванням можливостей та загроз Європейського зеленого курсу. Для цього досить актуальним є розгляд варіантів проєктування пропонованого механізму регулювання вуглецевого кордону та дослідження його основних елементів і ключових критеріїв.

Нині Європейською Комісією розглядаються три варіанти запровадження механізму регулювання вуглецевого кордону, а саме розширення принципів СТВ ЄС на імпорт вуглецевоємних товарів, податок на викиди CO₂ на окремі групи вітчизняної та імпортової продукції, додатковий митний збір або податок на імпорт вуглецевоємних товарів (рис. 5.1).

Варто відмітити, що розвиток добре функціонуючого міжнародного вуглецевого ринку через зв'язок СТВ є довгостроковою політичною метою ЄС та міжнародного співтовариства. СТВ ЄС – перша та найбільша у світі – є інструментом досягнення цілей ЄС щодо скорочення викидів CO₂, які задекларовані на міжнародному рівні та відображені в законодавчих актах ЄС. Система працює за принципом обмеження викидів CO₂ та передбачає торгівлю квотами на викиди CO₂ підприємствами, які не повністю використовують отриманий обсяг квот, з іншими підприємствами. Відповідно на ринку в процесі торгівлі формується ціна на квоти, а отже і на викиди. З метою покриття викидів квотами підприємства можуть або купувати квоти на ринку, або інвестувати у зелені технології та продавати надлишкові квоти. Отже, торгівля квотами на викиди CO₂ може бути ефективним варіантом підтримки інвестицій з низьким рівнем вуглецю та стимулювання екологічної модернізації підприємств, проте потребує вищих та стабільних цін на квоти, ніж

спостерігаються нині. Так, волатильність цін СТВ ЄС, що є наслідком впливу лобізму та втручання урядів, підірвала ефективність цього складного та непрозорого непрямого методу ціноутворення. Більше того, міжнародні експерти прогнозують, що Covid та супроводжуюча її економічна криза приведуть до ризику збільшення безкоштовного розподілу викидів, як це спостерігалось на перших етапах функціонування СТВ ЄС (2008 р.).

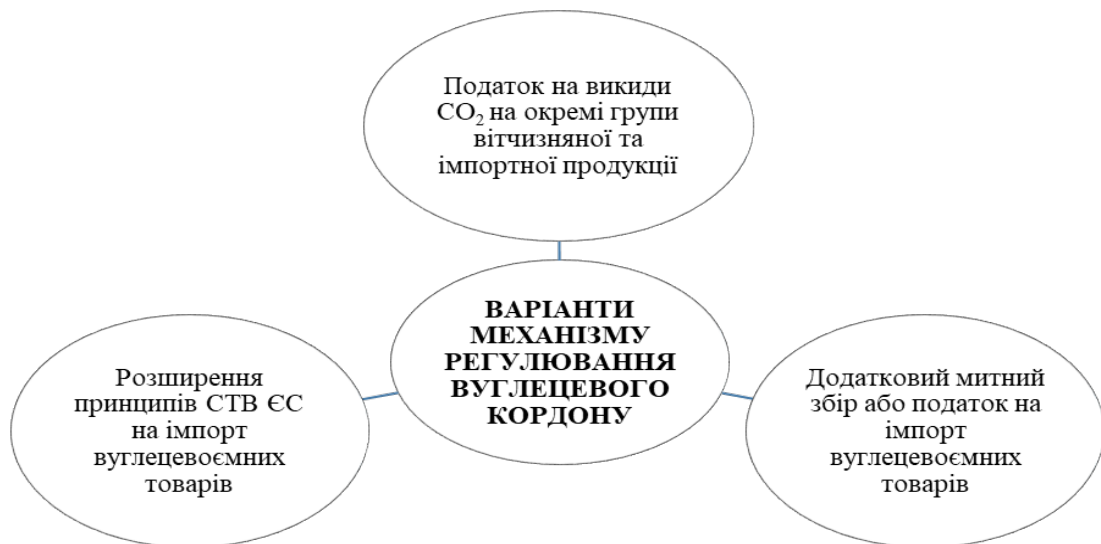


Рисунок 5.1 – Варіанти запровадження механізму регулювання вуглецевого кордону

Джерело: складено автором на основі [¹⁴⁶].

В свою чергу, податок на двоокис вуглецю покликаний покращити екологічні та кліматичні результати при одночасному підвищенні ефективності роботи фіскальної системи задля сприяння справедливості, добробуту та конкурентоспроможності. Різниця між податком на викиди CO₂ та СТВ не є абсолютною, проте існує певна дискусія щодо відносних переваг між цими типами інструментів. Однією з основних відмінностей між ними є те, що СТВ, яка встановлює максимальний рівень викидів, дозволяє визначити екологічний результат проте не визначає ціну викидів CO₂, тоді як податок на викиди CO₂ враховує обидва фактори [¹⁴⁷].

¹⁴⁶ EU Green Deal (carbon border adjustment mechanism). European Commission. 2020. URL: <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12228-Carbon-Border-Adjustment-Mechanism>

¹⁴⁷ Лепеха М. О. Цінові інструменти скорочення викидів двоокису вуглецю. *Сучасні проблеми економіки та фінансів*: зб. матер. міжн. наук.-практ. конф., Київ, 28 жовтня 2020. Київ: ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2020. С. 138–140.

Відповідно до вище зазначеного, варіантом, який найбільше відповідає концепції механізму регулювання вуглецевого кордону є запровадження *додаткових митних зборів або податку на імпорт вуглецеємних товарів*, що дозволить компенсувати різницю у цінах на двоокис вуглецю, які сплачує промисловість ЄС та цін імпорту.

Основним елементом такого СВМ є додаткове мито на імпорт із вуглецеємних іноземних країн (коричневої зони) (рис. 5.2). Подібно до процедури справляння ПДВ витрати на викиди двоокису вуглецю, які застосовуються у країні походження, вираховуються із ціни двоокису вуглецю, яка встановлюється на кордоні. Можливість відшкодування різниці у витратах на викиди двоокису вуглецю при експорті з ЄС до коричневої зони робить такий інструмент особливо привабливим для уникнення перенесення виробництв з ЄС в інші країни з менш суворими екостандартами (витоків двоокису вуглецю).

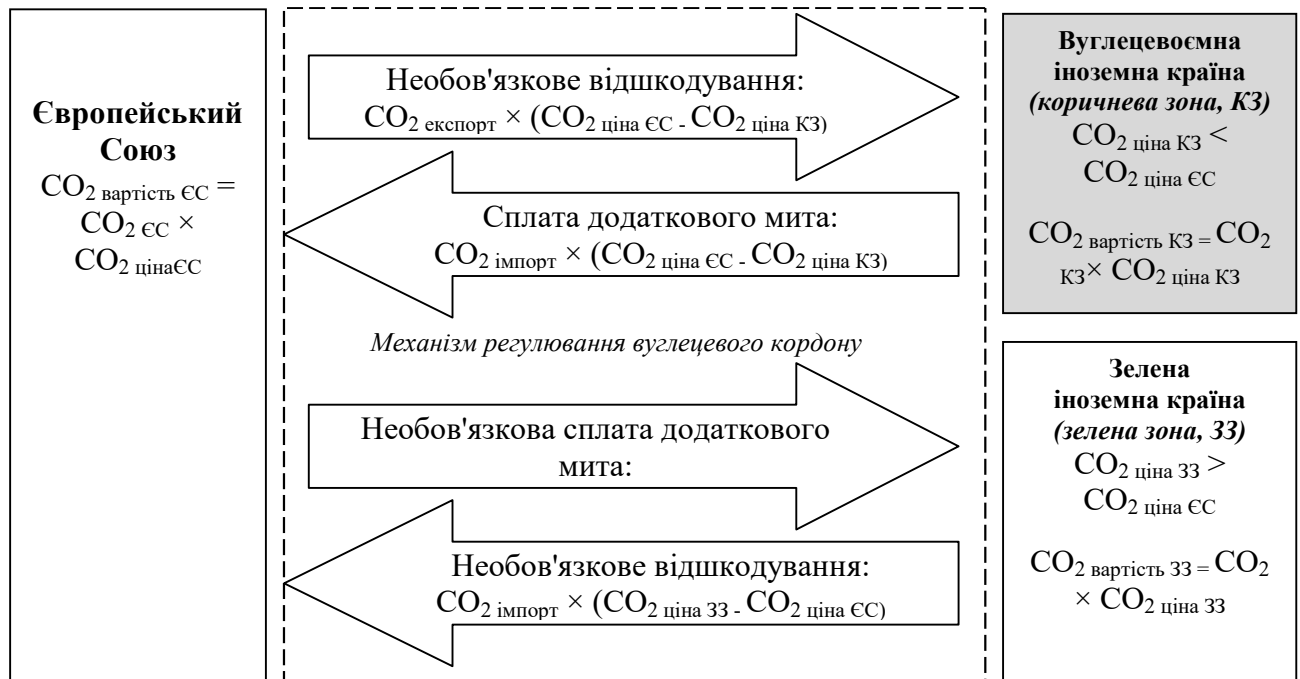
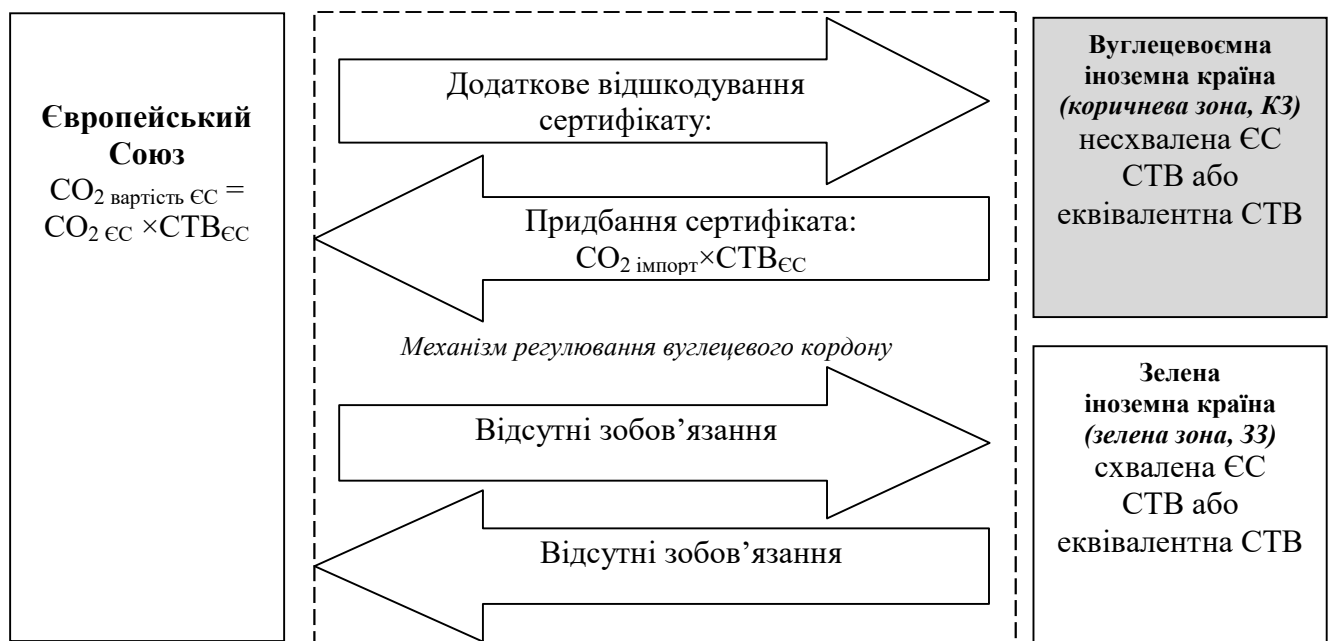


Рисунок 5.2 – Елементи податкової або тарифної бази механізму регулювання вуглецевого кордону

Джерело: [148]

¹⁴⁸ European climate policy goes global. *Allianz Research*. 2020. URL: https://www.eulerhermes.com/content/dam/onemarketing/ehndbx/eulerhermes.com/en_gl/erd/publications/pdf/2020_10_14_CarbonBorderTax.pdf

У випадку впровадження іншого варіанту механізму регулювання вуглецевого кордону, зокрема шляхом *розширення принципів СТВ ЄС* на імпорт, основним елементом виступає зобов'язання імпортерів із країн коричневої зони отримати сертифікати викидів двоокису вуглецю (рис. 5.3). Зокрема, викиди CO₂ від виробництва продукції та послуг, які неможливо зменшити, можна компенсувати придбанням сертифікатів CO₂, що, в свою чергу, робить їх кліматично нейтральними [149]. З цією метою сертифікати CO₂ продаються у відповідній кількості та згодом анулюються. Це анулювання підтверджує, що власник сертифіката вжив заходів щодо компенсації вуглецю.



Рисночок 5.3 – Елементи механізму регулювання вуглецевого кордону на основі розширення СТВ ЄС

Джерело:[150]

Можливе поширення СТВ ЄС на імпорт або додаткове імпортне мито на вуглецевоземні товари викликає значні дискусії щодо їх правової та технічної доцільності. Зокрема, механізм регулювання вуглецевого кордону має базуватися на точному розрахунку вмісту двоокису вуглецю в конкретному імпортованому продукті. З адміністративної точки зору така процедура є досить

¹⁴⁹ What are CO₂ certificates? *Myclimate*. URL: <https://www.myclimate.org/information/faq/faq-detail/what-are-co2-certificates/>.

¹⁵⁰ European climate policy goes global. *Allianz Research*. 2020. URL: https://www.eulerhermes.com/content/dam/onemarketing/ehndbx/eulerhermes_com/en_gl/erd/publications/pdf/2020_10_14_CarbonBorderTax.pdf

складною та вимагає значних витрат підприємств на дотримання нормативних вимог. Крім того, такі варіанти політики передбачають міжнародну адміністративну допомогу, яку треті країни без СТВ або податку на викиди двоокису вуглецю не завжди зможуть надати.

Також варто відмітити, що запровадження додаткового мита на двоокис вуглецю, що перевищують тарифні преференції Світової організації торгівлі (далі – СОТ) з боку ЄС, може суперечити світовому законодавству про торгівлю. Відповідно, це вимагає перегляду преференцій, що є важким та трудомістким процесом.

У свою чергу поширення СТВ ЄС на імпорт, також буде розглядатися як дискримінаційне ставлення за стандартами СОТ, які вимагають рівних підходів до подібних імпортних та вітчизняних товарів. Оскільки, доктрина визначення подібності вітчизняної та імпортової продукції передбачає її оцінювання незалежно від виробничих процесів та методів виробництва. Розширення СТВ ЄС на імпортовану продукцію, яка передбачає вищі збори на вуглецеємну імпортовану продукцію, ніж на конкуруючі вітчизняні продукти зі схожими характеристиками та кінцевим використанням (наприклад, вітчизняна та імпортована сталь), лише на основі більших викидів, спричинених їх виробництвом, буде розцінено як дискримінаційне поводження з подібними продуктами [151]. Отже, такий механізм має бути узгодженим із пунктом загальних винятків статті XX ГАТТ.

Отримавши більше інформації про варіанти проектування, яку Європейська Комісія розглядає щодо СВМ, необхідно розглянути основні елементи та ключові критерії за якими має оцінюватися будь-яка пропонована політика (рис. 5.4).

При виборі *типу інструменту політики впровадження механізму регулювання вуглецевого кордону* мають бути враховані такі ключові критерії:

– *ефективність вирішення ризиків витоку двоокису вуглецю, потенційно*

¹⁵¹ A Carbon Border Adjustment Mechanism for the EU ETS. Kluwer International Tax Blog. URL: <http://kluwertaxblog.com/2020/10/30/a-carbon-border-adjustment-mechanism-for-the-eu-ets/>.

спричинених Системою торгівлі викидами в ЄС (СТВ ЄС). Під витоками вуглецю розуміють перенесення виробництва з ЄС в інші країни з меншими амбіціями щодо скорочення викидів двоокису вуглецю або заміну продукції ЄС більш вуглецевоємними імпортними товарами;

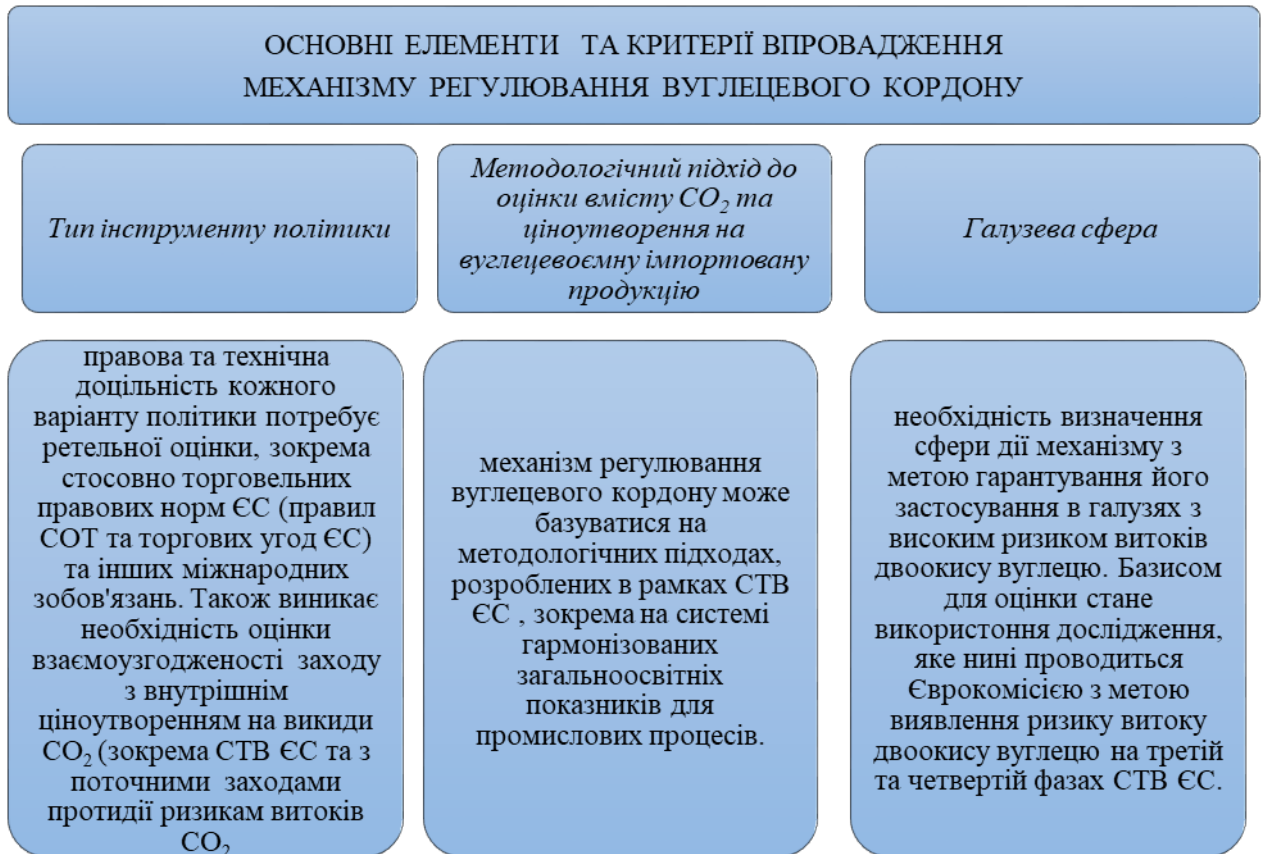


Рисунок 5.4 – Основні елементи та критерії впровадження механізму регулювання вуглецевого кордону

Джерело: складено на основі [152].

– запровадження альтернативного заходу існуючій практиці безкоштовного розподілу квот в рамках СТВ ЄС з метою стимулювання глобальних кліматичних дій та скорочення викидів в ЄС. Оскільки, запровадження такого механізму при збереженні безкоштовного розподілу квот на викиди двоокису вуглецю та непрямих компенсацій витрат, не відповідатиме правилам СОТ, через те що обидва механізми розглядаються як державна допомога. При цьому, перевагами запровадження СВМ має стати:

¹⁵² EU Green Deal (carbon border adjustment mechanism). European Commission. 2020. URL: <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12228-Carbon-Border-Adjustment-Mechanism>

гарантування сплати промисловістю ЄС за викиди двоокису вуглецю відповідно до принципу «забруднювач платить», закріпленого в Європейському договорі; додаткові надходження доходів від аукціонів в СТВ ЄС (за даними останньої узгодженої редакції СТВ ЄС протягом 2021–2030 рр. планується розподіл 6,5 млрд квот на безкоштовні викиди двоокису вуглецю ринковою вартістю близько 165 млрд євро); створення додаткових стимулів для промисловості за рахунок високих витрат на забруднення до переходу на чисті виробничі процеси та сприяння досягнення кліматичних цілей Європи [¹⁵³];

– *гарантування, що ціна імпорту відображає вміст двоокису вуглецю та відповідає внутрішнім цінам двоокису вуглецю в ЄС.* Таким чином механізм створює сигнали про ціну двоокису вуглецю, який отримують споживачі з ЄС, коли приймають рішення про придбання продукції;

– *передбачення преференцій для окремих країн.* Реалізації механізму має враховувати необхідність розвитку інших країн, а також відповідний вплив цін на двоокис вуглецю, яке може бути набагато вище для малозабезпечених країн. У зв'язку з цим, для найменш розвинутих країн мають бути створені виключення, особливо для тих, які застосовують аналогічну кліматичну політику;

– *спрямовання доходів, отриманих в процесі функціонування механізму, на фінансування заходів протидії зміні клімату, як всередині, так і за межами ЄС.* Частина доходів може бути спрямована на розвиток інших країн у вигляді внесків на формування та реалізацію кліматичної політики. Решту доходів – до фондів ЄС, зокрема Інноваційного фонду і Фонду модернізації для підтримки кліматично прориву технологій та інновацій виробничого процесу і подальшого розвитку поновлюваних джерел енергоємності в ЄС;

– *врахування системи знижок при експорті продукції за чітко встановлених умов.* Пільги на експорт створять негативні стимули, оскільки

¹⁵³ Key Principles for a Carbon Border Adjustment Measure (CBAM). Carbon Market Watch Position paper. 2020. URL: https://carbonmarketwatch.org/wp-content/uploads/2020/10/10-Key-Principles-for-a-Carbon-Border-Adjustment-Measure-CBAM_CMW.pdf

знижать ціну на двоокис вуглецю. Крім того, експортні знижки не будуть відповідати більш високим кліматичним вимогам ЄС і прагненням заохочення до більш високих кліматичних амбіцій у всьому світі. Ціни на двоокис вуглецю повинні встановлюватися незалежно від ринку на якому продається товар. Однак, якщо буде діяти система знижок, повинні виконуватися наступні умови: диференційований підхід до встановлення знижок для вуглецевоємного і чистого експорту; знижки мають бути засновані на контрольних показниках та застосовуватися після того, як підприємство сплатить вартість двоокису вуглецю;

– *відповідність цілям міжнародної кліматичної політики.* Впровадження механізму має базуватися міжнародній кліматичній дипломатії (діалог з торговими партнерами), з метою налагодження співпраці в сфері кліматичної політики та стимулювати торгових партнерів до впровадження більш амбітних цілей;

– *врахування правил СОТ та інших міжнародних зобов'язання ЄС («юридична доцільність»);*

– *економічна ефективність.* Необхідність мінімізації адміністративних витрат («технічна доцільність»)¹⁵⁴.

Критеріями щодо методологічного підходу до оцінки вмісту CO₂ та ціноутворення на вуглецевоємну імпортовану продукцію є:

– *визначення вуглецевоємності продукції має базуватися на еталонних показниках викидів двоокису вуглецю.* Ціна продукції при виході на європейський ринок має визначатися з урахуванням підтверджених викидів двоокису вуглецю. За відсутності такої можливості ціна продукції повинна визначатися відповідно до еталонних показників вуглецевоємності середнього виробника такої продукції в ЄС. Такий підхід дасть можливість встановлювати для імпортера ціну на двоокис вуглецю, максимально наближену до європейської. При цьому, залежно від вуглецевоємності продукції має враховуватися диференційований підхід до визначення ціни;

¹⁵⁴ A Carbon Border Adjustment Mechanism for the EU ETS. Kluwer International Tax Blog. URL: <http://kluwertaxblog.com/2020/10/30/a-carbon-border-adjustment-mechanism-for-the-eu-ets/>

– стимулювання імпортерів до декарбонізації виробництва. Країни, які не є членами ЄС, повинні мати можливість продемонструвати, що їх продукція є менш вуглецевою по відношенню до еталонних показників. При цьому, перевірка має проводитися незалежною третьою стороною і бути економічно ефективною [¹⁵⁵].

При визначенні *галузевої сери* дії механізму важливим є дотримання таких критеріїв:

– охоплення секторів з найбільшими викидами двоокису вуглецю. Механізм, як інструмент кліматичної політики, забезпечить найбільше скорочення викидів, оскільки не зосереджуватиметься лише на секторах СТВ ЄС з найбільшим ризиком витоків вуглецю;

– включення непрямих викидів двоокису вуглецю з енергоємних галузей промисловості (витрати на електроенергію, яка використовується для виробництва продукції), що може бути результатом включення енергетичного сектору до СТВ. Це призведе до більшої екологічної вигоди, оскільки зобов'язує імпортерів використовувати більш ефективне виробниче обладнання та розвитку відновлюваної енергетики. Більш того, це краще відображає витрати на викиди двоокису вуглецю, які несе європейська галузь, де енергетичний сектор охоплюється СТВ ЄС. Прямі та непрямі викиди двоокису вуглецю мають розраховуватися в країні походження та відображати реальні викиди, які здійснюються в процесі виробництва продукції.

Не зважаючи на те, що остаточна форма СВММ нині залишається невизначеною, врахування вищеперерахованих елементів та критеріїв впровадження такого механізму дозволить припинити розповсюдження безкоштовного розподілу квот в рамках СТВ ЄС, що буде відповідати правилам СОТ; перешкоджатиме перенесенню вуглецевої виробництва до країн з менш жорсткими екологічними стандартами (*carbon leakage*); сприятиме зниженню викидів CO₂ в глобальному масштабі; створить конкурентні умови

¹⁵⁵ Key Principles for a Carbon Border Adjustment Measure (CBAM). Carbon Market Watch Position paper. 2020. URL: https://carbonmarketwatch.org/wp-content/uploads/2020/10/10-Key-Principles-for-a-Carbon-Border-Adjustment-Measure-CBAM_CMW.pdf

між європейськими виробниками й імпортерами; призведе до чистого збору на експорт ЄС до країн зеленої зони та чистого відшкодування імпорту із таких країн; забезпечить додаткові податкові надходження. За прогнозними даними Європейської Комісії, щорічні надходження від СВМ становитимуть від 5 до 14 млрд євро [¹⁵⁶].

Передусім зважаючи на мету СВМ забезпечити інтереси країн-членів ЄС в глобальному міжнародному процесі, такий механізм виступає також елементом відносин з третіми країнами, які не є членами ЄС. Поряд з цим, запровадження СВМ має стимулювати треті країни до встановлення ціни на викиди двоокису вуглецю, а виробників до зниження таких викидів. Поточні політичні тенденції мають бути орієнтиром для України, оскільки наявність зваженої екологічної та кліматичної програми у країн-сусідів буде основною вимогою з боку ЄС.

Зважаючи на те, що країни ЄС нині є основними торговими партнерами для України, питання впровадження механізму регулювання вуглецевого кордону є досить гострим та має передбачати її раннє долучення на етапі розроблення актів ЄС. Так, протягом 2018–2019 рр. обсяг експорту України до країн ЄС у вартісному вираженні становив 20,2 млрд дол. США та 20,8 млрд дол. США відповідно. При цьому, частка вуглецевої продукції складала 41 % в 2018 р. та 37 % в 2019 р. (рис. 5.5).

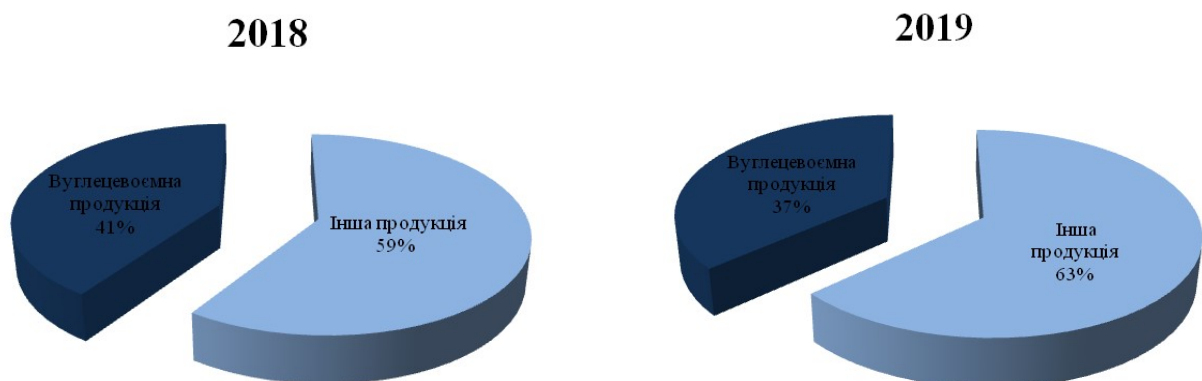


Рисунок 5.5 – Структура експорту продукції до країн ЄС 2018–2019 рр., %

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики України.

¹⁵⁶ Зінченко С. Вуглецева загроза для українського експорту до ЄС. *ЕВА*. 2020. URL: <https://eba.com.ua/vugletseva-zagroza-dlya-ukrayinskogo-eksportu-do-yes/>.

До вуглецевої продукції, яка підпадає під дію СВАМ належить: чавун, сталеві напівфабрикати, прокат; труби, металовироби та інші вироби з чорних металів; руди; хімічна продукція; добрива; пластмаси та полімери; електроенергія. Обсяги та частка такої продукції в загальному експорті до країн ЄС протягом 2018–2019 рр. наведено в таблиці 5.1.

Впровадження механізму регулювання вуглецевого кордону створить торгові обмеження для експорту такої продукції з України до ЄС. Це включатиме імовірне зростання ціни для кінцевого споживача-імпортера, зменшення конкурентоспроможності вітчизняних виробників на ринку ЄС та, відповідно, обсягів виробництва, падіння валютних та податкових надходжень до держбюджету, скорочення зайнятості населення. Так, за даними оцінки GМК Center впровадження СВАМ створить додаткове навантаження на вітчизняні підприємства при експорті до країн ЄС близько 566,3 млн євро на рік, де 94 % суми складатимуть платежі від металургійної промисловості та електроенергії [¹⁵⁷].

Таблиця 5.1 – Обсяги та частка вуглецевої продукції в загальному експорті до країн ЄС протягом 2018–2019 рр.

Показник	2018		2019	
	млрд дол. США	%	млрд дол. США	%
Всього експорт	20,2	100	20,8	100
Продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості	0,6	2,9	0,6	2,7
Полімерні матеріали, пластмаси та вироби з них	0,2	0,9	0,2	1,0
Недорогоцінні метали та вироби з них (труби, металовироби та інші вироби з чорних металів)	4,4	22,0	3,8	18,3
Мінеральні продукти	2,7	13,4	2,7	13,0
Електроенергія	0,3	1,4	0,4	1,7

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики України.

З метою мінімізації зазначених ризиків для України важливим є вжиття термінових заходів щодо розробки спільних проєктів з питань Європейського

¹⁵⁷ Антонова Е. Европейский СВАМ – «мягкое» принуждение к более «зеленой» экономике (мнение). Энергореформа. 2020. URL:<http://reform.energy/analytics/elena-antonova-evropeyskiy-cbam-myagkoe-prinuzhdenie-k-bolee-zelenoy-ekonomike-mnenie-16256>.

зеленого курсу з чіткими джерелами інвестицій та інструментами фінансування.

Особливої уваги при формуванні та реалізації державної політики у сфері зміни клімату набуває впровадження СТВ, що є зобов'язанням України відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС у частині імплементації Директиви № 2003/87/ЄС про встановлення системи торгівлі квотами на викидами парникових газів, а також низки її невіддільних складових. Важливим елементом та передумовою для запровадження СТВ в Україні, запуск якої у тестовому режимі планується з 2025 р., є введення з 1 січня 2021 р. процедури моніторингу, звітності та верифікації (далі – МЗВ) викидів парникових газів від енергетичних та промислових установок (підприємств), яка спрямована на функціонування прозорого і коректного обліку викидів CO₂ [¹⁵⁸; ¹⁵⁹; ¹⁶⁰].

Запровадження таких цінових інструментів сприятиме початку переговорів з ЄС щодо застосування диференційованого підходу механізму регулювання вуглецевого кордону до України. До виваженого діалогу між Україною та ЄС мають бути залучені усі стейхолдери (державна, суспільство і бізнес) для підготовки більш змістовної аргументації впроваджених заходів щодо досягнення українською промисловістю цілей вуглецевої нейтральності та обґрунтування негативних наслідків від поширення цього механізму на Україну. При цьому, формування позиції України щодо впровадження СВМ має спиратися на такі фактори:

– *зобов'язання України запровадити значу частину стандартів та регламентів ЄС щодо протидії зміні клімату відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС (далі – Угода), зокрема систему торгівлі квотами на викиди парникових газів. Запровадження СВМ має урахувувати таку специфіку та*

¹⁵⁸ Про затвердження Порядку здійснення моніторингу та звітності щодо викидів парникових газів: постанова Кабінету Міністрів України від 23 вересня 2020 р. № 960. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/960-2020-%D0%BF>.

¹⁵⁹ Про затвердження переліку видів діяльності, викиди парникових газів в результаті провадження яких підлягають моніторингу, звітності та верифікації: постанова Кабінету Міністрів України від 23 вересня 2020 р. №880. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/880-2020-%D0%BF#Text>.

¹⁶⁰ Про затвердження Порядку верифікації звіту оператора про викиди парникових газів: постанова Кабінету Міністрів України від 23 вересня 2020 р. № 959. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-2020-%D0%BF#Text>.

передбачати виключення, оскільки Україна зобов'язалася вжити кліматичні заходи в рамках адаптації законодавства ЄС (Додаток XXX до Угоди);

– *спроможність країни перейти до вуглецевої нейтральності.*

Запровадження СВМ вимагає всебічного аналізу наслідків впливу механізму на пов'язані сектори та їх спроможність до модернізації виробництва;

– *унеможливлення надання безкоштовних дозволів на викиди двоокису вуглецю для вуглецевоємних секторів.* У разі запровадження механізму СВМ необхідним є скасування інших заходів захисту промисловості ЄС від carbon leakage;

– *прозоре регулювання та встановлення чітких правил гри на енергоринку, які сприятимуть подоланню корупційних ризиків.* Процедура СВМ має бути максимально прозорою для міжнародних стейкхолдерів та не створювати додаткових адміністративних перешкод (верифікаційні візити, сертифікація тощо) [¹⁶¹].

Необхідним також є термінове розроблення державної системи стимулювання та підтримки енергоефективності, декарбонізації, екологічної модернізації промисловості України. Основний акцент має бути зроблено на розробку комплексного підходу до модернізації вуглецевоємних підприємств та своєчасного інвестиційного забезпечення цього процесу, яке повинне враховувати цілий спектр чинників:

– *правильне конструювання зобов'язань України у рамках Паризької угоди, а саме щодо національно визначеного внеску (НВВ) з урахуванням національних обставин.* Так, відповідно до Паризької кліматичної угоди від 2015 р. передбачено скорочення викидів до 2030 р. на 40% відносно 1990 р. Проте, Україна поставила амбітні цілі щодо Другого Національно-визначеного внеску до кліматичної угоди. Зокрема, в рамках проєкту Національного плану дій з енергоефективності передбачається скорочення викидів на 72 % у 2030р. та 86% у 2050 р. порівняно з 1990 р. Водночас трансформаційні процеси

¹⁶¹ Нове кліматичне законодавство ЄК: можливість запровадження механізму СВА матиме прямий вплив на Україну. *Ecobusiness*. 2020. URL: <https://ecolog-ua.com/news/nove-klimatychne-zakonodavstvo-ye-k-mozhlyvist-zaprovadzhennya-mehanizmu-sva-matyme-pryamyu>.

національної економіки та енергетики у напрямку вуглецевонейтрального розвитку стикаються з багатьма економічними, безпековими, інфраструктурними, кадровими та соціальними викликами, які необхідно враховувати при формуванні екологічно орієнтованої політики України. Так, за даними Environmental Performance Index 2020 у загальному внеску країн у протидію зміні клімату Україна знаходиться на 26 місці [¹⁶²]. Однак такий показник зумовлений не ефективною державною екологічною політикою, а деіндустріалізацією, енергодефіцитністю, спадом промислового виробництва, втратою виробничих потужностей у зв'язку з конфліктом на сході;

– *поступова модернізація технологій виробництва на вітчизняних підприємствах відповідно до європейських стандартів та вимог.* Подальша декарбонізація промисловості України має здійснюватися не шляхом деіндустріалізації країни, а в напрямку підвищення енергоефективності виробництва, житлово-комунального господарства та транспорту, а також внаслідок розвитку відновлювальних джерел енергії [¹⁶³];

– *формування джерела та розробка механізмів стимулювання інвестування в покращення екологічного стану та інструментів фінансування модернізації підприємств України.* В цьому контексті важливим є розвиток ринкових механізмів природоохоронної діяльності, які передбачають застосування екологічних субсидій, позик, податків, зборів, штрафів, кредитів і квот, пов'язаних із викидами шкідливих речовин. Вони дають змогу розподіляти фінансові ресурси й акумулювати їх на державних рахунках або в спеціальних фондах. Наприклад, використання проєктів міжнародної технічної допомоги та залучення коштів ЄС на модернізацію промисловості як у вигляді бондів, так і гарантій, в тому числі місцевих, розширення можливостей банківської системи за рахунок лібералізації в сфері надання кредитів та

¹⁶² Як здійснюється екомодернізація підприємств у ЄС? *ECOBUSINESS GROUP*. 2020. URL: <https://ecolog-ua.com/news/yak-zdiysnyuyetsya-ekomodernizaciya-pidpryyemstv-u-yes>.

¹⁶³ Бойко О. Плата за кліматичну байдужість чи протекціонізм? *Green Post*. 2020. URL: <https://greenpost.ua/blogs/plata-za-klimatychnu-bajduzhist-chy-protetsionizm-il6948?fbclid=IwAR0hi1UIJNalaqxvDjTPVTmQ1n1NMDRlbpz44XB1O2E6xR76ZZTXGQeB4>.

застосування проєктного кредитування [¹⁶⁴]. Варто відмітити, що країнам ЄС знадобилось майже 30 років для досягнення поточного рівня викидів забруднюючих речовин та парникових газів. Природоохоронні проєкти, які впроваджувались у всіх секторах економіки, були значною мірою профінансовані за рахунок державної допомоги та залучення європейських інвестицій [¹⁶⁵]. Крім того, в рамках Європейського зеленого курсу ЄС планує виділяти близько 1 трлн дол. США протягом наступних 10 років [¹⁶⁶].

При цьому, серед інструментів фінансування екологічної модернізації підприємств в ЄС [¹⁶⁷] доцільно виділити такі:

1) *залучення фінансових ресурсів із фондів ЄС.* В ЄС основна фінансова підтримка країнам-членам в сфері охорони навколишнього середовища здійснюється через Фонд згуртування (*Cohesion Fund*) в напрямі раціонального використання енергії, застосування відновлюваних джерел енергії, розвитку залізничного транспорту, мереж громадського транспорту тощо. А також Європейський фонд регіонального розвитку (*European Regional Development Fund, ERDF*) – фінансування інфраструктури для досліджень та інновацій, телекомунікацій, охорони навколишнього середовища, енергетики та транспорту.

2) *економічне стимулювання природоохоронної діяльності шляхом надання державної допомоги підприємствам, які вдаються до заходів захисту навколишнього природного середовища.* Варто відмітити, що в ЄС державна допомога, як правило, заборонена, оскільки будь-яка форма вибіркової державної підтримки підприємств, економічна діяльність яких впливає на внутрішній ринок, ставить їх у привілейоване становище та спотворює вільну конкуренцію. Проте, законодавство ЄС дозволяє використовувати державну

¹⁶⁴ У разі поспішного підписання документів по Green Deal, існують серйозні ризики для вітчизняних підприємств. *Федерація роботодавців України.* 2020. URL: <https://fru.ua/ua/media-center/news/fru/u-razi-rospishnogo-pidpisannia-green-deal>.

¹⁶⁵ Як здійснюється екомодернізація підприємств у ЄС? *ECOBUSINESS GROUP.* 2020. URL: <https://ecolog-ua.com/news/yak-zdiysnyuyetsya-ekomodernizaciya-pidpryyemstv-u-yes>.

¹⁶⁶ У разі поспішного підписання документів по Green Deal, існують серйозні ризики для вітчизняних підприємств. *Федерація роботодавців України.* 2020. URL: <https://fru.ua/ua/media-center/news/fru/u-razi-rospishnogo-pidpisannia-green-deal>.

¹⁶⁷ Як здійснюється екомодернізація підприємств у ЄС? *Ecobusiness Group.* 2020. URL: <https://ecolog-ua.com/news/yak-zdiysnyuyetsya-ekomodernizaciya-pidpryyemstv-u-yes>.

підтримку суб'єктів господарювання, діяльність яких спрямована на охорону навколишнього середовища, зокрема за рахунок надходжень від екологічних платежів. Прикладом є функціонування державних фондів нагромадження та розподілу екологічних платежів, кошти з яких використовується виключно на фінансування природоохоронних заходів на державному та місцевих рівнях. Такі фонди здійснюють фінансуванням проєктів в сфері захисту довкілля за рахунок отриманих надходжень та залучення фінансових ресурсів ЄС, а також видають пільгові кредити (поворотну допомогу).

3) *диференційоване оподаткування та надання податкових пільг і субсидій*. Концепція диференційованого оподаткування передбачає можливість зменшення податків підприємствам, які досягли кращих показників екологічної результативності виробництва завдяки впровадженню інновацій та модернізації виробництва, для забезпечення їх конкурентоспроможності. Основним завданням застосування податкових пільг та субсидій є стимулювання більш активного впровадження сучасних науково-технічних досягнень в заходи охорони навколишнього природного середовища. Втрати бюджетних коштів внаслідок упровадження таких інструментів компенсуються надходженнями від оподаткування підприємств, що використовують екологічно небезпечну технологію або виготовляють екологічно шкідливу продукцію.

Екологічна ситуація в Україні є досить критичною. Незважаючи на загальне зниження обсягів промислового виробництва показники забруднення навколишнього природного середовища залишаються стабільно високими, що свідчить про наявність системних проблем, які потребують вирішення [168]. Руйнівний вплив економіки на довкілля зумовлений низьким рівнем інноваційної та інвестиційної діяльності суб'єктів господарської діяльності, недостатнім фінансуванням природоохоронних заходів та екологічної

¹⁶⁸ Європейський зелений курс: можливості та загрози для України. Аналітичний документ. ГО «Ресурсно-аналітичний центр «Суспільство і довкілля», ГО «Інститут економічних досліджень та політичних консультацій» і ГО «ДІКСІ ГРУП», 2020. URL: http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/IER/2020/european-green-dealwebfinal_UKR_IER_com_ua.pdf.

модернізації промислових підприємств тощо. Так, надходження екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря двоокису вуглецю стаціонарними джерелами забруднення, повністю направляються до загального фонду бюджету. Крім того, такі надходження значно перевищують витрати бюджету на цільові природоохоронні заходи, що доводить про неефективне та нецільове використання екологічного податку і є порушенням Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» [169]. Також, в Україні відсутні фінансові стимули, які б спонукали підприємства проводити модернізацію виробництва, спрямовану на зменшення негативного впливу на навколишнє природне середовище, та спеціальні інвестиційні фонди фінансування таких заходів. Компенсаційні механізми для підприємств, які планують проводити енергоефективні заходи перебувають лише в розробці.

Зважаючи на євроінтеграційний напрям України важливим є формування ефективної системи економічних інструментів екологічної політики, яка сприятиме модернізації виробництва для досягнення кліматичних цілей та підвищенню конкурентоспроможності вітчизняних підприємств. Більше того, це визнано одним з пріоритетних напрямків Закону України «Основні засади (стратегія) державної екологічної політики України на період до 2030 року» [170].

При цьому, у процесі прийняття рішень щодо запровадження інструментів скорочення викидів парникових газів в Україні варто враховувати ініціативу Європейської Комісії щодо реалізації Європейської зеленої угоди. Ключовим елементом якої є впровадження механізму регулювання вуглецевого кордону, що зумовлює додаткові виклики для України, оскільки подальша декарбонізація є обов'язковою умовою для продовження інтеграції та транскордонної взаємодії. В цьому контексті першочерговим заходом має стати конструктивний діалог уряду України з ЄС щодо модальностей раннього

¹⁶⁹ Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 № 1264-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12#Text>.

¹⁷⁰ Основні засади (стратегія) державної екологічної політики України на період до 2030 року: Закон України; Стратегія від 28.02.2019 № 2697-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697-19#Text>.

залучення України до розробки та реалізації політик у цьому напрямку, зокрема передбачення можливості виключень з під дії механізму регулювання вуглецевого кордону вітчизняного експорту та розробка комплексної системи модернізації вуглецеваних підприємств з інвестиційним забезпеченням цього процесу. У першу чергу це стосується виробництва енерго- та ресурсоемної продукції, яка займає вагомую частку в структурі експорту України до ЄС – продукція хімічної промисловості, металургії, сільського господарства, енергетики, машинобудування, сталі, будівельних матеріалів тощо. Також, експорту електроенергії, оскільки Україна має значну частку ТЕС в загальній структурі виробництва електроенергії. Поряд із цим важливо передбачити введення Україною аналогічного механізму для країн, що не входять до ЄС, що дозволить запобігти імпорту вуглецеваних продукції в Україну.

При розробці та впровадженні заходів державної політики щодо обмеження викидів CO₂ для України важливим є врахування міжнародних зобов'язань України, а також ризиків, які пов'язані з взаємодією цінних інструментів обмеження викидів парникових газів, що обумовлено їх сутністю та особливостями функціонування. В такому випадку досить важливою є підтримка Європейського Союзу, яка направлена на збалансування диспропорцій між планами та можливостями України в досягненні цілей Європейського зеленого курсу.

Врахування перерахованих факторів та чинників, що впливають на формування кліматичної політики України в контексті впровадження механізму регулювання вуглецевого кордону сприятиме розбудові низьковуглецевого вектору розвитку економіки країни, зокрема впровадження принципів сталого розвитку, зменшення викидів двоокису вуглецю, захисту населення від наслідків змін клімату, зменшення виробництва та споживання енергоемної продукції, забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних суб'єктів господарювання та подальшої євроінтеграції.

РОЗДІЛ 6

РОЗВИТОК ПОСТ-МИТНОГО АУДИТУ ЯК ІНСТРУМЕНТУ РЕАЛІЗАЦІЇ МИТНОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

6.1 Теоретико-методологічні засади формування пост-митного аудиту

В умовах розвитку міжнародної торгівлі, входження до вільного ринку та Митного співтовариства ЄС, Україною обрано курс на гармонізацію та спрощення митних процедур, переміщення акценту митного контролю з етапу митного декларування на етап після випуску товарів у вільний обіг. Відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України «Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну митну політику» від 13 травня 2020 р. № 569-р одним із пріоритетних напрямків обрано «запровадження пост-митного контролю та підвищення ефективності здійснення митного аудиту, яке оцінюватиметься на підставі фактично сплачених податків до державного бюджету, результатів розгляду судових справ та їх подальших перспектив» [171].

Пост-митний аудит – важлива форма здійснення митного контролю в умовах спрощення та прискорення митних процедур, передбачає ретроспективну перевірку вже здійснених суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) операцій після митного оформлення товарів шляхом визначення їх законності, достовірності з метою підвищення рівня митної безпеки держави та повноти виконання бюджетних зобов'язань. Однак, концепції вітчизняного пост-митного аудиту не достатньо нормативно і методично розроблені, тому не виконують свої функції в митному контролі, що негативно позначається на митних інтересах держави, бюджетних надходженнях та ефективності діяльності митних органів. На часі є необхідність перегляду положень Митного кодексу в частині пост-митного

¹⁷¹ Розпорядження Кабінету Міністрів України «Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну митну політику» від 13 травня 2020 р. № 569-р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/> (дата звернення 24.12.2020).

аудиту та їх актуалізації з урахуванням вимог асоціації України з ЄС, у тому числі до механізму електронного митного аудиту, врахування стандартів ВМО та СОТ, які сформовані протягом 2012-2020 років.

На міжнародному рівні пост-митний аудит протягом тривалого часу використовується як надійний інструмент спрощення та прискорення торгівлі. Переглянута Кіотська конвенція Всесвітньої митної організації підкреслює максимальне посилення пост-митного аудиту та мінімізації фактичного контролю для прискорення процесу митного оформлення.

Основними міжнародними документами у сфері організації та проведення митного контролю є Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур, розроблена в рамках Всесвітньої митної організації» [172] та Митні прототипи (Customs Blueprints) ЄС [173]. Міжнародною конвенцією про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція, 1973 р.) розкрито сутність та характер аудиторської процедури після митного оформлення: «Контроль на основі методів аудита – сукупність заходів, за допомогою яких митна адміністрація переконується у правильності заповнення митних декларацій на товари та достовірності зазначених у них даних, перевіряючи наявні у причетних до декларування осіб відповідні облікові реєстри, документи, облікову документацію та комерційну інформацію» [174].

У Митних прототипах ЄС зазначається про «аудит після митного очищення», який передбачає «сприяння розвитку міжнародної торгівлі шляхом встановлення балансу між спрощенням торговельних процедур і забезпечення ефективного митного контролю та безпеки [175]. Метою впровадження цього прототипу є «створення ефективної та результативної

¹⁷² International convention on the simplification and harmonization of customs procedures. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new.aspx

¹⁷³ Customs Blueprints – Pathways to modern customs / European Commission. Luxembourg: Office for Official of the European communities. 2007. 89 p.

¹⁷⁴ International convention on the simplification and harmonization of customs procedures. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new.aspx

¹⁷⁵ Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у змінній редакції згідно з Додатком I до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур: Закон України від 05.10.2006 р. № 227-V. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/227-16> (дата звернення 24.12.2020).

служби пост-митного аудиту та контролю, яка дала б змогу митній адміністрації виконувати свої завдання (оформлення та контроль товарів, збір доходів) і прискорювати при цьому торгівлю» [176].

ВМО визначає ПМА як «структуровану перевірку бізнесу відповідних комерційних систем, договорів купівлі-продажу, фінансових та нефінансових записів, матеріальних та інших активів, як засіб вимірювання та посилення достовірності» [177].

Конференція ООН з торгівлі та розвитку (UNCTAD) конкретизує аудит після митного оформлення як митний контроль на основі аудиту, що проводиться після випуску вантажу з-під митниці з метою перевірки точності та достовірності декларацій шляхом дослідження комерційних даних, бізнес-систем, записів та облікових даних суб'єктів господарювання. Під час перевірки можуть братися до уваги імпорتنі або експортні контракти суб'єктів ЗЕД за певний період часу [178], що в національних реаліях тотожно поняттю «пост-митний аудит».

Історія розвитку пост-митного аудиту в Україні започаткована Постановою КМУ №1730 «Про затвердження порядку проведення митними органами на підприємствах перевірок систем звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України» від 23 грудня 2004 року, якою реалізовано апробацію заходів. В червні 2005 року відбулась ратифікація Україною Рамкових стандартів безпеки та спрощення міжнародної торгівлі ВМО (Рамкові стандарти), відповідно до яких одним із заходів вдосконалення схеми організації митного контролю є спрощення митних процедур шляхом скорочення часу на митне оформлення товарів та проведення пост-митного аудиту. Приєднання України до Протоколу про

¹⁷⁶ Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у змінній редакції згідно з Додатком I до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур: Закон України від 05.10.2006 р. № 227-V. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/227-16> (дата звернення 24.12.2020).

¹⁷⁷ Guidelines for post-clearance audit (PCA). URL: <http://A\wv\coomd.org/en/topics/enforcement-andcompliance/instruments-andtools/~media/0A6E3DCDE47E41F2A71B757596ABAA97.ashx>

¹⁷⁸ United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). (2011). Trust fund for trade facilitation negotiations technical note 5: Post-clearance audit. New York and Geneva: United Nations. https://unctad.org/system/files/official-document/dtl1b20101_en.pdf

внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур, відбулось у 2006 році, вітчизняне митне законодавство приведене у відповідність з ратифікованими положеннями в 2012 році.

Дефініція пост-митного аудиту - основного інструмента митного контролю після випуску товарів, офіційно не визначена законодавством, однак закріплена відповідна форма митного контролю - «документальні перевірки дотримання вимог законодавства України з питань митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів» [179]. У 2019 році перелік форм митного контролю доповнено статтею 337¹. «Пост-митний контроль», форма митного контролю, «під час якого митні органи мають право перевіряти точність і повноту інформації, що міститься у митній декларації, загальній декларації прибуття та наявність, точність і правильність документів, на підставі яких здійснено випуск товарів» [180].

На сучасному етапі пост-митний аудит в Україні проходить стадію трансформації, в митну практику впроваджуються стандартні правила у галузі митної справи для забезпечення високого ступеня спрощення та гармонізації національних митних процедур. «З метою створення прозорих та передбачуваних митних процедур на кордонах, Україна повинна достатньо ефективно провести імплементацію міжнародних стандартів у сфері спрощення та гармонізації митних процедур у національне митне законодавство, що сприятиме зростанню обсягів зовнішньої торгівлі, економічному збільшенню доходів держави, зміцненню зовнішньоекономічного підприємництва» [181, с.152]. Перманентність процесу становлення пост-митного аудиту як галузі наукових знань, так і практичної діяльності пояснюється безперервною зміною функціонального забезпечення ним регуляторної, захисної й фіскальної функції митної політики відповідно до глобалізації та суттєвого ускладнення міжнародних господарських зв'язків. Подальший розвиток пост-митного

¹⁷⁹ Митний Кодекс України затверджений Законом України від 13.03.2012 № 4495. VI зі змінами, доповненнями: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення 24.12.2020).

¹⁸⁰ Там же

¹⁸¹ Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики: монографія / О.А. Шевчук, В. Лісовий, Микитенко Т., Міщенко Т. та ін. Університет ДФСУ. Ірпінь, 2020. с. 152.

аудиту неможливий без приведення у загальну систему його поняття, співвідношення предмета, об'єкта, методу, вдосконалення управлінської складової та стандартів якості. У зв'язку з недостатністю законодавчого регулювання пост-митного аудиту, основні засади та особливості його проведення розглядаються вітчизняними науковцями переважно в теоретичній площині. Відтак, для розв'язання наведених проблем необхідні розвиток і вдосконалення методологічних та організаційно-методичних основ пост-митного аудиту, що дають змогу одержати концептуальні положення і розширити знання щодо його проведення.

З метою вирішення проблем, пов'язаних з недосконалим нормативно-правовим забезпеченням пост-митного аудиту, необхідно уніфікувати вітчизняне законодавство з урахуванням міжнародних стандартів. У цьому зв'язку необхідно теоретично обґрунтувати та нормативно закріпити визначення дефініції «пост-митний аудит». Наявність широкого розмаїття тлумачень поняття «пост-митний аудит» у науковій літературі, призводять до неоднозначного розуміння цієї категорії, що в кінцевому випадку ускладнює вибір форм, методів та інструментів для здійснення контрольних заходів. Невирішеною частиною загальної проблеми є формування єдиної термінологічної бази або понятійно-категоріального апарату пост-митного аудиту, які б відповідали його базовим процесам і явищам. Для сучасного етапу організації та функціонування пост-митного аудиту характерна його гармонізація з міжнародно визнаними стандартами, методологією та європейською практикою. Обов'язковою умовою успішності цих процесів є подальший розвиток науково-теоретичного і практичного підґрунтя однієї вказаної форми митного контролю у модернізації митної системи України.

Дефініція пост-митного аудиту досліджувались відомими вітчизняними науковцями, серед яких найбільш вагомий внесок в розвиток теорії здійснили П.В.Пашко, І.І.Бережнюк, О. Вакульчик, С. Войтов, А. Зубарева, Л.Дорофеева, Т. Єдинак, І. Казунарі, О. Книшек, М. Кокнаєва, В.Максімова, Д. Сагарьова, Ю. Петруня, Л. Попова, В. Туржанський, О. Федотов, О. Фрадинський та іншими.

Напрацюванню теоретико-методичних положень пост-митного аудиту присвячені праці зарубіжних дослідників: А. Агапової, М. Алагик, Ф. Калізінє, І. Казунарі О. Луньової, А. Шашкиної та інші. Розроблені вченими теоретико-методологічні аспекти проведення пост-митного аудиту залишаються і до нині основою практичної діяльності митних органів та становлять науковий інтерес існуючих та можливих проблем. Сутність поняття «пост-митний аудит» слід розглядати крізь призму його ознак:

різновид митного контролю [¹⁸²];

дотримання суб'єктами зовнішньоторговельної діяльності встановлених законів і правил [¹⁸³];

реалізацію через систему заходів, методів та прийомів, контрольних дій [¹⁸⁴];

інструмент реалізації митних послуг [¹⁸⁵];

проводиться після випуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення у вільний обіг [¹⁸⁶];

об'єктами пост-митного аудиту є: рахунки, правильність ведення обліку зовнішньоекономічних операцій, які фіксують митну інформацію [¹⁸⁷, с. 20];

реалізується посадовими особами митних органів – суб'єктами контролю [¹⁸⁸];

система взаємодії контролюючих (органів виконавчої влади) та контрольованих суб'єктів (підприємства);

¹⁸² Губіна І. С. Митний пост-аудит у системі митного контролю: проблеми нормативно-правового регулювання. Вісник Академії митної служби України. 2012. № 1. С. 38–43. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2012_1_8

¹⁸³ Гончарук О. А. Формування та розвиток системи пост-митного контролю в Україні. Форум права. 2011. № 3. С. 163–167.

¹⁸⁴ Максимова В.Ф., Сагарьова Д.О. Пост-митний контроль в інтегрованому управлінні кордоном, 2014 <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/>

¹⁸⁵ Немирова Г.И., Новиков С.В. Таможенный контроль после выпуска това-ров как инструмент обеспечения экономической безопасности: монография / Г.И. Немирова, С.В. Новиков. Москва: Русайнс, 2019. 180 с.

¹⁸⁶ Войтов С.Г., Черных В.В. Таможенный пост-аудит как составляющая модернизации таможенно-тарифного регулирования в Украине. Таможенные чтения – 2016. Мировые интеграционные процессы в современной науке: Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. В 2-х тт. том 1 / Под ред. С.Н.Гамидуллаева. - Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский им. В.Б.Бобкова филиал РТА, 2016. 356 с.

¹⁸⁷ Розвиток постмитного аудиту в Україні: монографія / за заг. ред. С. С. Брехова. Київ: Алерта, 2018. с. 20.

¹⁸⁸ Войтов С.Г., Черных В.В. Таможенный пост-аудит как составляющая модернизации таможенно-тарифного регулирования в Украине. Таможенные чтения – 2016. Мировые интеграционные процессы в современной науке: Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. В 2-х тт. том 1 / Под ред. С.Н.Гамидуллаева. - Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский им. В.Б.Бобкова филиал РТА, 2016. 356 с.

спрямований на дотримання суб'єктами зовнішньоторговельної діяльності законності, повноти й достовірності відображення зовнішньоекономічних операцій у системі фінансового обліку і звітності, справляння митних платежів [189];

здійснюється з метою забезпечення належного рівня економічної безпеки; попереджує контрабанду та порушення митні правопорушення [190].

Аналіз наукових розробок «пост-митний аудит» дозволяє встановити, що більшість із них ґрунтуються на дефініції Кіотської конвенції, деталізують її зміст наступними елементами:

суб'єкт пост-митного аудиту – виконавчі органи центральної влади та їх посадові особи, які згідно законодавства мають повноваження здійснювати контрольні заходи відносно об'єктів митного контролю;

об'єкт пост-митного аудиту – зовнішньоекономічна діяльність суб'єктів господарювання, операції з товарами й транспортними засобами комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон;

предмет пост-митного аудиту – окремі зовнішньоекономічні операції, товари, транспортні засоби, що переміщуються об'єктом митного контролю через митний кордон України та їх обліково-звітне та митне відображення;

час проведення пост-митного аудиту - після завершення митного оформлення та випуску товарів у вільний обіг;

контрольні заходи – сукупність контрольних дій, що здійснюється митними органами з метою попередження, виявлення, блокування та виправлення помилок та порушень у сфері ЗЕД підприємств (декларантів);

організаційні принципи - законність, повнота, доцільність і достовірність відображення даних;

контрольні процедури - контрольні дії, операції з перевірки законності, реальності та достовірності відображення в облікових документах діяльності об'єктів контролю, що здійснюються з використанням різних форм, методів та

¹⁸⁹ Там же

¹⁹⁰ Пашко П. В. Митний аудиторський контроль. Вісник КНТЕУ. 2012. № 5. С. 89–101.

інструментів й спрямовані на виявлення відхилень і порушень митного законодавства.

Пост-митний аудит в Україні регламентується Податковим і Митним кодексами України у формі документальних перевірок (виїзних та невиїзних; планових та позапланових), головною метою яких є попередження, виявлення, усунення порушень митного законодавства при переміщенні товарів і транспортних засобів через митний кордон. Пріоритетом у реалізації пост-митного аудиту є отримання, обробка та систематизація інформації про діяльність суб'єктів ЗЕД та проведених ними операцій з метою усунення недоліків у плануванні, організації та проведенні митного контролю, що заснований на методах аудиту [¹⁹¹, с. 86].

Метою пост-митного аудиту є спрощення і гармонізація митних правил і процедур, дотримання суб'єктами ЗЕД законодавства з питань митної справи, що робитиме свій внесок у прискорення міжнародної торгівлі. Однак, пост-митний аудит використовується не тільки як самостійний інструмент для полегшення торгівлі, а й як допоміжний інструмент для успішної реалізації спрощення процедур торгівлі – інституту авторизованого економічного оператора.

Головним завданням пост-митного аудиту є перевірка зовнішньоекономічних операцій суб'єктів підприємницької діяльності, які оформлені у митному відношенні, а саме: заявленої митної вартості товару, класифікації товару, правомірності їх подальшого використання, застосуванням пільг під час митного оформлення тощо.

Для розкриття теоретико-методологічних аспектів пост-митного аудиту важливим є уточнення його предмета та об'єкта, адже слушне визначення предмета пост-митного аудиту сприятиме вирішенню його місця в системі фінансового контролю, серед інших галузей знань, у діяльності митних органів та суб'єктів ЗЕД. Досліджуючи предмет пост-митного аудиту, окремі автори визначають його як:

¹⁹¹ Харкавий М. О. Пріоритети пост-митного аудиту як форми митного контролю / М. О. Харкавий // Інвестиції: практика та досвід. № 19. 2014. С. 86.

дані про діяльність компаній, які здійснюють ЗЕД, відображені у системі обліку, первинних документах [¹⁹², с. 42];

перевірку правильності класифікації товарів відповідно до УКТ ЗЕД; правомірності отримання пільг при митному оформленні; правильності визначення митної вартості товарів; стану дотримання умов митних режимів; власне законності ввезення товарів на митну територію [¹⁹³, с. 116];

ЗЕД суб'єктів господарювання, документально зафіксована та накопичена в комерційних та бухгалтерських документах і фінансовій звітності [¹⁹⁴];

фінансово-господарська діяльність підприємства, що стосується зовнішньоекономічних операцій, зареєстрована в документах звітності [¹⁹⁵, с. 25];

перевірка правильності заповнення митних декларацій та достовірності, внесених до них даних [¹⁹⁶, с.136].

Узагальнюючи наведені погляди на предметну галузь пост-митного аудиту можна зазначити, що думки вчених варіюють від окремого виду діяльності до напрямків перевірки, однак, обмежуються діяльністю окремого суб'єкта господарювання. До предмету пост-митного аудиту слід відносити процеси, які відображені документально і пов'язані з зовнішньоекономічною діяльністю у контексті підвищення надійності та фіскальної ефективності митного контролю, при цьому межі дослідження визначаються його метою. Погоджуємось також з думкою Сагарьової Д., яка предметом пост-митного контролю (аудиту) визначає аспекти та прояви відносин, які виникають у процесі ЗЕД: правильність складання первинних документів, законність зовнішньоекономічних операцій, правильність нарахування, повнота,

¹⁹² Харкавий М. Митний пост-аудит в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2015, с.42.

¹⁹³ Герасимюк П.В. Внутрішні та зовнішні ефекти митної політики України. Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Київ, 2019.

¹⁹⁴ Івашова Л.М. Основи митного пост-аудиту: навч. посібник / Л.М. Івашова, Т.С. Єдинак, Ю.В. Єдинак. Дніпропетровськ : АМСУ, 2011. 200 с.

¹⁹⁵ Гуцаленко Л., Марчук У., Фабіянська В. Митний пост-аудит: навчальний посібник. Київ: ЦУЛ, 2018. с. 25.

¹⁹⁶ Короп О.В. Сутність і призначення митного контролю після пропуску товарів через митний кордон. Бюлетень Міністерства юстиції України. 2012. № 12. С. 136.

своєчасність сплати податків та зборів, правдивість інформації про об'єкт оподаткування тощо [¹⁹⁷, с. 10].

Отже, до предмету пост-митного аудиту слід відносити господарські процеси, які відображені документально і пов'язані із ЗЕД підприємств, які стосуються руху товарів, проведених після їх випуску у вільний обіг, при цьому межі дослідження визначаються метою перевірки. Предмет пост-митного аудиту конкретизується його об'єктами, які деталізують параметри перевірки та визначають їхню характеристику. Під об'єктами аудиту розуміють окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні або інші сторони функціонування предмета, стан якого може бути оцінено кількісно і якісно.

Об'єкти системи пост-митного аудиту розглядаються дворівнево: на макрорівні об'єктами окреслено підприємства, які безпосередньо здійснюють ЗЕД, забезпечують її супровід (митно-брокерські фірми, експедитори, посередники, митні склади інше) або займаються реалізацією ввезених товарів, а на рівні мікрорівні об'єктами митного пост - аудиту є окремі експортно-імпорتنі операції у відповідності до вимог податкового та митного законодавства [¹⁹⁸, с.10]. Дослідники Д. Грицишен, В. Нонік об'єкти пост-митного аудиту рекомендують розглядати з точки зору зовнішньоекономічної діяльності підприємств та підприємств, що її забезпечують. Однак, слід звернути увагу, що об'єктом пост-митного контролю є не лише діяльність зазначених підприємств в цілому, а й їх окремі господарські операції, зокрема [¹⁹⁹, с. 92]. На думку Л.М. Івашової, Т.С. Єдинак, В.Ю. Єдинак, ЗЕД суб'єктів господарювання як процес є об'єктом митного пост-аудиту і, одночасно, як документально зафіксовані та накопичені в бухгалтерських документах і

¹⁹⁷ Сагарьова Д.О. Організаційно-методичне забезпечення пост-митного контролю. Автореферат дис. на здобуття наукового ступеня к.е.н. за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Одеський національний економічний університет, Одеса, 2015. с.10.

¹⁹⁸ Сагарьова Д.О. Організаційно-методичне забезпечення пост-митного контролю. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня к. е. н. за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Одеський національний економічний університет, Одеса, 2015. С.10.

¹⁹⁹ Грицишен Д. О., Нонік В. В. Пост-митний контроль у системі управління безпекою зовнішньоекономічної діяльності підприємства. 2014. <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/2710>. С.89-96.

фінансовій звітності факти є предметом митного пост-аудиту [²⁰⁰, с. 26]. Автори систематизують об'єкти за групами: підприємства, що здійснюють ЗЕД, беруть участь у ній опосередковано чи забезпечують її; окремі операції суб'єктів ЗЕД; об'єкти, на які спрямовано зовнішньоекономічну діяльність [²⁰¹, с. 27].

В залежності від господарських сфер, що відіграють роль підконтрольних об'єктів, виділяють, зокрема:

валютні операції (дотримання граничних строків розрахунків за експортно-імпортні операції, отримання дозволів для здійснення операцій, пов'язаних із рухом капіталу тощо);

митно-посередницькі послуги (складські послуги, митно-брокерські, транспортні, представницькі тощо);

зовнішньоекономічні операції (експортно-імпортні, інвестиційні, бартерні, операції з давальницькою сировиною тощо);

розмір заподіяних збитків шляхом порушення митного законодавства.

Таким чином, зважаючи на те, що пост-митний аудит є формою митного контролю, визначається предмет та конкретизується об'єктами, встановимо ознаки, змістовні характеристики яких доводять певну специфічність є:

сфера дослідження – зовнішньоекономічне середовище, у якому здійснюється господарська діяльність;

предмет дослідження – господарські операції, що передбачають перетин товарами, транспортними засобами митного кордону;

об'єкт дослідження – оцінка відповідності діяльності суб'єктів господарювання встановленим параметрам (законодавству).

Отже, пост-митний аудит як заключна форма митного контролю є множиною здобутих шляхом цілеспрямованого дослідження, обґрунтованого групування та аргументованих узагальнення знань у сфері

²⁰⁰ Івашова Л. М. Єдинак Т. С., Єдинак В. Ю. Основи митного пост аудиту: навч. посіб. Дніпропетровськ: АМСУ, 2011. 200 с.

²⁰¹ Івашова Л.М. Основи митного пост-аудиту : навч. посібник / Л.М. Івашова, Т.С. Єдинак, Ю.В. Єдинак. Дніпропетровськ: АМСУ, 2011. 200 с.

зовнішньоекономічного господарювання, які є предметом і результатами діяльності певного кола дослідників.

6.2. Метод і форма митного контролю: проблеми категорій

Зміцнення митної безпеки, створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності в Україні має перебувати під державним контролем. За умов розвитку торговельних відносин, участі у процесах міжнародної митної інтеграції, поширення міграції трудових ресурсів, капіталів митний контроль істотно ускладнюється й потребує застосування новітніх форм і методу, а також високої професійної підготовки фахівців.

В умовах реформування Державної митної служби в Україні та пошуку ефективної моделі контролюючого органу митної справи митний контроль потребує удосконалення методологічних засад, адаптації до європейських стандартів та міжнародних норм і правил. Тому важливо сформувати уточнений понятійний апарат митного контролю, який би повною мірою відповідав національним особливостям ведення ЗЕД, положенням чинних законодавчо-нормативних актів, які іноді є суперечливими між собою. Проведені дослідження вказують на відсутність узгодженої позиції вчених щодо виокремлення в теорії та практиці митного контролю його методу і форм, що гальмує подальший розвиток як теорії, так практики.

Митний контроль як функція управління, організаційна форма державного управління та інструмент реалізації державної політики у сфері митної справи має власний метод – спосіб пізнання об'єкта перевірки, реалізація якого дозволяє дослідити предмет та досягти мети проведення. В загальному вигляді метод – це спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення істини [²⁰², с.73]. Основою дослідження складних систем є діалектичний

²⁰² Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. Київ: Українська академія оригінальних ідей. 2006. С.73.

матеріалістичний метод, що передбачає розгляд явищ в природі і суспільстві у взаємозв'язку, в єдності та взаємозалежності протилежностей, які відображають об'єктивні закони дійсності.

Науковці досліджуючи метод пост-митного аудиту та його підґрунтя – митний контроль, утотожнюють його поняття з формою [²⁰³, с. 152]. У нормативних актах з питань митної справи, які регулюють організацію та здійснення контрольних дій, не вживається слово «метод» при визначенні способів здійснення контрольних функцій, а застосовується поняття «форма». Одночасно, необхідно відмітити, що у Митному кодексі України чітко не визначено метод здійснення митного контролю, а виокремлено форми та способи його проведення. Так, у формах названо окремі контрольні заходи для проведення митного контролю - перевірка документів, митний огляд товарів, усне опитування громадян, облік товарів, огляд територій тощо. Зазначене ототожнення «форми» та «методу», на наше переконання, не може вважатися обґрунтованим, оскільки термін «форма» означає спосіб здійснення, виявлення якоїсь дії, прийом. Великий тлумачний словник окреслює форму як обрис, контур, зовнішня межа предмета, що визначає його зовнішній вигляд [204, с. 1736].

У спеціалізованій економічній літературі під формою контролю розуміють засіб вираження змісту об'єкта контролю: певні сторони виявлення змісту контролю від часу здійснення контрольних дій [²⁰⁵, с. 11], внутрішня організація контролю та методики його проведення [²⁰⁶, с. 68], а саме тематичні перевірки, ревізії, аудит [²⁰⁷, с. 57], обстеження, фінансові експертизи [²⁰⁸, с.

²⁰³ Харкавий М. О. Теоретичні і практичні аспекти становлення системи митного пост-аудиту в Україні / М. О. Харкавий // Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів : матеріали Всеукр. наук.-практ. студ. конф. (м. Тернопіль, 28 берез. 2013 р.). Тернопіль : Вектор, 2013. С. 151–152.

²⁰⁴ Великий тлумачний словник сучасної мови /уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2009. 1736 с.

²⁰⁵ Голуб Ю. О. Методи державного аудиту (теоретичні аспекти питання) / О. Ю. Голуб. Економіка розвитку. 2010. № 4 (56). С. 11.

²⁰⁶ Бардаш С. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2009. №. 2. С. 68.

²⁰⁷ Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. Київ: Українська академія оригінальних ідей. 2006. С.57.

²⁰⁸ Фурса В. А., Зубенко І. М. Теоретичні аспекти фінансово-господарського контролю. Бізнес Інформ. 2012. № 1. С. 185.

185]. Форма контролю проявляється як спосіб його здійснення, що вказує техніку його здійснення, є багатофункціональним інструментом дослідження певного явища, об'єкта процесу.

Достатньо цікаву позицію щодо сутності «форми» контролю сформулював М. Шерстерняк – внутрішня організація контролю та методика його проведення, що може змінюватися в залежності від трансформації вітчизняної економіки, нормативно-правового регулювання та вдосконалення методики проведення контролю [²⁰⁹, с.156].

Під формою митного контролю розуміємо зовнішній прояв контрольної діяльності, спрямованої на забезпечення законності під час переміщення товарів через митний кордон та здійснення підприємницької діяльності, що контролюється митними органами. За допомогою форм митний контроль уніфікується.

Аналіз сутності форми митного контролю дозволив дійти висновку, що під формою митного контролю слід розуміти внутрішню організацію контролю та методику його проведення. Термін «форма контролю» актуальний лише для методики його здійснення, адже розуміння під формою способу існування певного змісту для контролю як галузі наукових знань та теорії не доцільно, оскільки контроль не є природним явищем і не існує поза свідомістю людини.

Отже, вчені до форм відносять різні його види за ознакою часу, відношення контрольної організації до підконтрольної тощо.

До форми митного контролю можна віднести всі унормовані правовими актами контрольні заходи: документальні перевірки, пост-митний контроль, попередній документальний контроль. А такі контрольні заходи як перевірка документів та відомостей, які надаються митним органам під час переміщення товарів, транспортних засобів; митний огляд та переогляд товарів, транспортних засобів; облік (в контексті перерахунків) товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України; усне опитування

²⁰⁹ Шерстерняк М. М. Методи і форми контролю: проблеми визначення //Науковий випуск Херсонського державного університету. Серія: «Економічні науки. 2017. С. 156.

громадян та посадових осіб підприємств; огляд територій та приміщень митних складів, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі, інших місць - не можуть вважатися формами контролю. Адже, вони є методом (способом) отримання результатів митного контролю, тобто документальним обґрунтуванням проведеного контрольного заходу.

Таким чином, пост-митний аудит як форма митного контролю є зовнішнім проявом контрольної діяльності, способом організації перевірок, які стосуються руху товарів або комерційних операцій, проведених після їх випуску товарів у вільний обіг, спрямованої на забезпечення законності та здійснення підприємницької діяльності, що контролюється митними органами.

Під методом теорії контролю професор С. Бардаш розглядає сукупність принципів теоретичного і методологічного пізнання, прийомів контролю, застосування яких дозволяє дослідити предмет контролю [210, с. 319]. Вчений М. С. Пушкар стверджує, що «метод контролю означає систему інтелектуальних (розумових) здібностей і практичного втілення їх у певні дії (процедури) з метою отримання знань про властивості, відношення, міру, рух, зв'язки окремих речей, явищ і процесів» [211, с. 102].

Враховуючи необхідність наближення законодавчої бази до міжнародних стандартів і положень Кіотської конвенції, в якій йдеться про методи аудиту, доречно застосовувати категорію «метод пост-митного аудиту» - сукупність заходів, за допомогою яких митна служба переконується у правильності заповнення декларацій на товари та достовірності зазначених у них даних, перевіряючи наявні у причетних до декларування осіб відповідні книги обліку рахунків, документи, облікову документацію та комерційну інформацію) [212].

Слушною є думка О.М. Вакульчика, який вважає, що методом пост-митного аудиту є сукупність дій, прийомів, спрямованих на визначення

²¹⁰ Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. С. 319

²¹¹ Пушкар М. С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: [монографія] / М. С. Пушкар. Тернопіль: Карт-бланш, 2011. С.102.

²¹² International convention on the simplification and harmonization of customs procedures. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new.aspx

достовірності документів та звітності суб'єкта ЗЕД, у яких відображені зовнішньоекономічні операції, та відповідності здійснюваних ним господарських і фінансових операцій вимогам законодавства [²¹³, с. 114].

Викладене вище дозволяє сформулювати поняття методу пост-митного аудиту, яким є сукупність способів, прийомів та засобів цілеспрямованого впливу на керовані об'єкти, що використовуються митними аудиторами з метою виконання завдань і реалізації функцій у сфері митного регулювання суспільних відносин. Метод пост-митного аудиту характеризується використанням загальнонаукових та власних методичних прийомів контролю. В наукових джерелах використовується поняття «методичні прийоми пост-митного аудиту», які диференціюють на конкретні емпіричні прийоми [²¹⁴, с. 21]: органолептичні (огляд, опитування, інвентаризація, експертиза), розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, аналітичні розрахунки, економіко-математичні методи), документальні (інформаційне моделювання, нормативно-правове регулювання, дослідження документів, зустрічна звірка) та методичні прийоми на узагальнення та реалізації результатів за проведеними контрольними заходами (аналітичне групування, систематизація недоліків у акті документальної перевірки, прийняття рішень за результатами перевірки та контроль за їх виконанням).

Важливу роль у застосуванні методу пост-митного аудиту відіграє класифікація, що є поширеним інструментом дослідження, що забезпечує наукову розробку основ теорії, її поєднання з практикою через розробку науково обґрунтованої методики. Водночас існуючі класифікації пост-митного аудиту можна систематизувати за ознаками (таблиця 6.1).

В цілому, аналізуючи класифікацію, розроблену науковцями, слід визнати суттєву перевагу філософського підходу з поділом на загальнонаукові та конкретні методичні прийоми у дослідженнях пост-митного аудиту. Вчена Т.

²¹³ Формування системи митного аудиту в Україні: монографія; за заг. ред. О.М. Вакульчик. Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2014. с.114

²¹⁴ Білуха М., Микитенко Т. Теоретико-методичні аспекти митного контролю. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. №9. С. 16-22.

Єдинак виокремлює у класифікації методичних прийомів пост-митного аудиту за стадіями аудиторського процесу методи організації проведення пост-митного аудиту та методи, що використовуються безпосередньо під час його здійснення [215]. Однак, поза увагою науковця залишаються методичні прийоми завершальної стадії, що включають сукупність прийомів синтезування результатів перевірки і прийняття рішень щодо виправлення виявлених недоліків та їх запобігання. Серед яких групування недоліків, документування результатів проміжного контролю, аналітичне групування, слідчо-юридичне обґрунтування, систематизований виклад недоліків за результатами контрольних заходів, прийняття рішень, контроль за виконанням прийнятих рішень.

Таблиця 6.1 – Класифікація методичних прийомів пост-митного аудиту

Ознаки класифікації	Розподіл
За інформаційними забезпеченням	Фактичні, документальні
	Прямі та непрямі
Філософський підхід	Загальнонаукові, власні
Ступінь охоплення даних підлягають перевірці	Суцільна перевірка, вибіркова, комбінована аналітична перевірка
За етапами проведення	на етапі вибору суб'єктів перевірки (доперевірочний аналіз, система управління ризиками); на етапі проведення контрольних заходів (документальні виїзні або невиїзні перевірки); на етапі реалізації матеріалів контрольних заходів (зустрічна звірка, митна експертиза)

Джерело: [216, с. 115; 217, с. 93; 218, с.168-169; 219, с. 97]

²¹⁵ Єдинак Т. С. Класифікація методів пост-митного аудиту / Т. С. Єдинак // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Економіка . 2009. № 1. С. 88-93. http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2009_1_13.pdf

²¹⁶ Формування системи митного аудиту в Україні: монографія; за заг. ред. О.М. Вакульчик. Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2014. с.115

²¹⁷ Грицишен Д. О., Нонік В. В. Постмитний контроль у системі управління безпекою зовнішньоекономічної діяльності підприємства. 2014. <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/2710>. С.93

²¹⁸ Бережнюк І. Митне регулювання в системі економічної безпеки національної економіки: дис. на здобуття наукового ступеня к.е.н. за спеціальністю 08.00.03 – економіка та управління національним господарством. Ірпінь, 2019. С. 168-169.

²¹⁹ Петрук О., Костишин Ю. Механізм митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави. Облік і фінанси, № 2 (88). 2020. с. 97.

Вчені О. Вакульчик і Т. Єдинак деталізують загальнонаукові методи митного пост-аудиту: синтез забезпечує отримання результатів перевірки окремих ділянок обліку та фінансової звітності з метою їхнього узагальнення для складання акта (довідки) документальної перевірки; аналіз реалізується шляхом дослідження окремих складових облікового процесу; дедукція передбачає проведення перевірки зобов'язань за митними платежами в аналітичних регістрах бухгалтерського обліку з подальшим порівнянням показників з інформацією у первинних документах та облікових журналах; вибіркові спостереження використовуються при формуванні вибірки з окремих видів митних платежів [²²⁰].

Відтак, пост-митний аудит, що в Україні має назву «документальна перевірка» є самостійною формою митного контролю, в методиці проведення якого превалюють методичні прийоми фінансового контролю. Кожен із зазначених методів характеризується сукупністю методичних прийомів, які є інструментом методу пост-митного аудиту та забезпечують його виконання. Визначення методу пост-митного аудиту та його методичних прийомів повинно відбуватися в їх взаємозв'язку, окремі з них можуть трансформуватися в інші з метою досягнення відповідних цілей.

Таким чином, виходячи з сутності понять «метод» та «форма», необхідно зауважити, що будь-яка форма митного контролю складається з конкретних дій митних органів.

6.3. Моделювання методичних підходів до здійснення пост-митного аудиту за діяльністю господарюючих суб'єктів ЗЕД

Якість та ефективність здійснення пост-митного аудиту залежить від розробки методики дослідження, основу якої складає сукупність цілей,

²²⁰ Вакульчик О. М. Європейський досвід оцінки результатів впровадження систем спрощеного митного контролю та якістю митного аудиту / О. М. Вакульчик, Т.С. Єдинак. Вісник Академії митної служби України. 2012. № 1 (47). С. 13 : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2012_1_4.pdf.

завдання, об'єкту дослідження, ретельно спланованої послідовності дій митних аудиторів, застосування ефективних методів та прийомів, збору необхідної інформації (доказів) для формулювання об'єктивного висновку [²²¹, с.109]. Методика планування пост-митного аудиту індивідуальна для кожного суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності через відмінності у організаційної структури, специфіці ведення бухгалтерського обліку та організації системи внутрішнього контролю. З метою розвитку теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики складемо модель пост-митного аудиту ЗЕД суб'єкта господарювання (рисунок 6.1). Виходячи з особливостей зовнішньоекономічної та фінансово-господарської діяльності підприємства, програми документальної перевірки конкретизуємо параметри пост-митного аудиту за часом і обсягом контрольних процедур, визначимо джерела інформації та методичні прийоми. Об'єктами пост-митного аудиту виступають:

Юридична легітимність підприємства – правомочність ЗЕД підприємства та дотримання інших дозволів юридичної особи для виконання митних процедур (наявність ліцензій, дозволів, патентів, сертифікатів тощо) під час перетину митного кордону. Завданням пост-митного аудиту цього об'єкта є дослідження ідентифікаційної характеристики підприємства, його організаційної структури, інформації про власників, директорів та керівників; пов'язаність з третіми особами; розмір зареєстрованого (статутного) капіталу; товарообіг, прибутки та збитки; приналежність підприємства до виробника (імпортера) товару чи постачальника (посередника з реалізації) товару, послуг; основний вид діяльності тощо.

Правильність визначення коду товарів згідно з УКТ ЗЕД відповідно до вимог ЗУ «Про Митний тариф України». Аудиторські процедури спрямовані на виявлення недостовірної інформації наданням платниками податків при визначенні кодів товарної номенклатури конкретних товарів, яка є підставою для неправомірного застосування заходів тарифного і нетарифного регулювання.

²²¹ [119] Формування системи митного аудиту в Україні : монографія; за заг. ред. О.М. Вакульчик. Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2014. с.109.

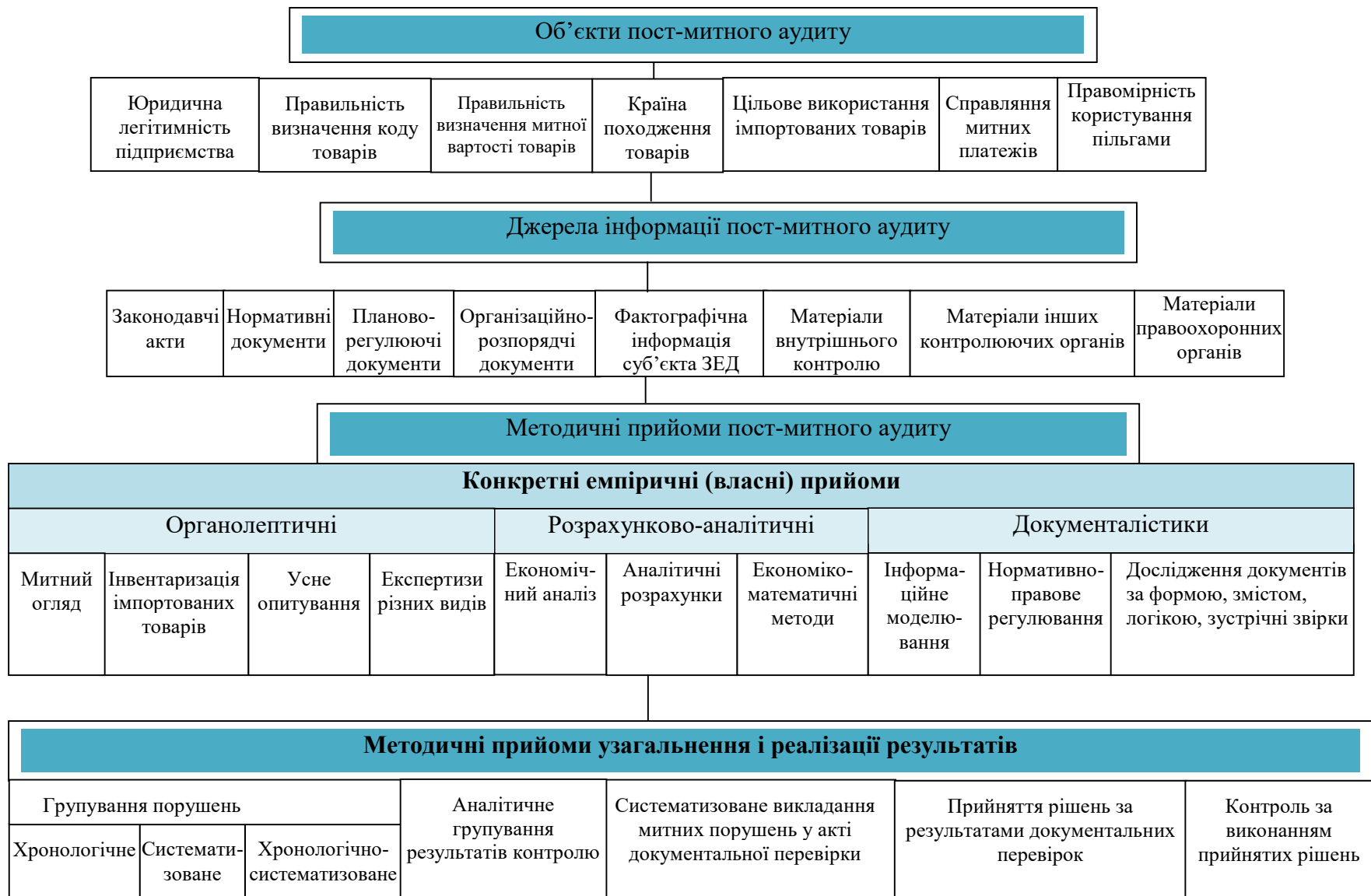


Рисунок 6.1 – Модель пост-митного аудиту
Джерело: авторська розробка

Пост-митний аудит класифікації товарів проводиться у вигляді позапланової невіізної документальної перевірки на основі результатів системи управління ризиками, вибіркової перевірки або комбінації цих методів. Здійснюється порівняння інформації про товари, наведеної у митних деклараціях, з відомостями, зазначеними у документах, які наявні у платника податків та документах, отриманих внаслідок контрольних заходів (сертифікати якості (аналізу), експертні висновки за результатами проведених досліджень, листи безпеки, паспорти та технічні креслення, висновки компетентних державних органів та інша інформація про товар, у тому числі і розміщена у відкритому доступі мережі «Інтернет»). Перевірки пов'язані із правильністю застосування ставок мита є основними при перевірці правильності віднесення товарів до класифікаційних угруповань [²²², с. 249].

Контроль правильності визначення митної вартості товарів здійснюється митними аудиторами шляхом перевірки заявленої декларантом митної вартості. Цьому напрямку контролю митної вартості приділяють значну увагу, оскільки вона є базою для нарахування митних платежів, основою для розрахунку податкового зобов'язання при проведенні документальних перевірок, опосередковано бере участь у регулюванні ЗЕД України з іншими країнами світу [²²³, с. 51]. Завданням пост-митного аудиту є правильність декларування митної вартості товарів, правомірність застосування пільг при митному оформленні, перевірка достовірності нарахування митних платежів; застосування інших заходів державного регулювання ЗЕД України; ведення митної статистики та розрахунку податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки. Контроль правильності визначення митної вартості товарів важливий при перевірці питань, пов'язаних із заявленням неповної та/або недостовірної інформації про митну вартість товарів, у тому числі невірно визначену вартість декларантом, неподання/або

²²² Короп О. В. Перевірка правильності класифікації товарів під час здійснення митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення // Держава і право. Юридичні і політичні науки. 2013. № 61. С. 249.

²²³ Шишка Ю., Микуляк О. Індикатори ефективності контролю митної вартості товарів в Україні // Збірник наукових праць ЛОГОС. 2020. С. 51.

відсутності документів, що підтверджують складові митної вартості. Процедура контролю за правильним декларуванням митної вартості товарів потребує розвитку інформаційних технологій. Критеріями вдосконалення інформаційно-технологічної політики в сфері митної справи є збільшення надходжень митних платежів до бюджету та кількості виявлених митних правопорушень, захищеність митної інформації від несанкціонованого доступу. Разом з цим реалізація принципу митної справи щодо гласності та прозорості є також індикатором ефективності контролю митної вартості [²²⁴, с. 54]. За результатами здійснення пост-митного аудиту правильності визначення митної вартості товарів митний орган визнає заявлену декларантом митну вартість чи приймає письмове рішення про її коригування.

На етапі проведення документальних перевірок об'єктом дослідження є *коригування митної вартості*, випадки розбіжностей заявленої митної вартості та встановленої за результатами попередніх перевірок. Рішення про коригування митної вартості товарів приймається митним органом виключно у випадках, якщо встановлено, що заявлено неповні та/або недостовірні відомості про митну вартість, у тому числі неправильно її визначено, а саме:

неправильно проведено розрахунок митної вартості (арифметичні помилки, помилки при переведенні курсу);

не подано документи, чи вони не містять усіх відомостей щодо складових митної вартості або ціни;

невідповідність обраного методу умовам, визначеним Митним кодексом України (наявність однієї з чотирьох умов неможливості застосування основного методу);

надходження інформації від митних органів інших країн щодо недостовірності заявленої митної вартості [²²⁵, с. 221].

²²⁴ Шишка Ю., Микуляк О. Індикатори ефективності контролю митної вартості товарів в Україні //Збірник наукових праць ЛОГОС. 2020. С. 54.

²²⁵ Микитенко Т. В. Організація пост-митного контролю та аудиту: навч. посіб. / Т. В. Микитенко ; Університет ДФС України. Ірпінь, 2020. с. 221.

Одним із недоліків контролю митної вартості товарів в Україні є відсутність прозорих дій митних органів на кожному етапі перевірки, нечітке застосування другорядних методів при коригуванні митної вартості та включення до митної вартості невиконаних платежів [²²⁶, с. 52]. Вирішення проблем вбачається шляхом використання позитивного досвіду провідних європейських країн із спрямованістю на розробку детальної методики митної оцінки (з урахуванням особливостей контролю операцій пов'язаних осіб) з використанням даних бухгалтерського обліку суб'єкта ЗЕД, подальшу автоматизацію митних процедур та мінімізацію людського фактору.

Країна походження товарів як об'єкт пост-митного аудиту досліджується з метою встановлення достовірності оподаткування товарів, застосування до них заходів нетарифного регулювання ЗЕД, заборон та/або обмежень щодо переміщення через митний кордон України, а також забезпечення обліку цих товарів у митній статистиці зовнішньої торгівлі. При цьому додержується конфіденційність інформації, наданої для цілей визначення країни походження товару, яка не може бути розголошена без спеціального дозволу особи чи уряду, які надали таку інформацію, крім випадків необхідності забезпечення розгляду справи в суді. В більшості розвинутих країн є електронні системи верифікації, що значно прискорює обмін інформацією. Формою такої співпраці є обмін відомостями у формі електронних документів про товари і транспортні засоби до перетинання ними кордону в безперервному режимі [²²⁷, с. 82].

Цільове використання імпортованих товарів (основні засоби, товари, запаси) - важливий напрямок пост-митного аудиту, що проводиться для підтвердження заявленої мети переміщення товарів, правильності проведення розрахунків податкових зобов'язань платника податку та виявлення розбіжностей. Джерелом інформації є письмове зобов'язання декларанта

²²⁶ Шишка Ю., Микуляк О. Індикатори ефективності контролю митної вартості товарів в Україні //Збірник наукових праць ЛОГОС. 2020. С.52

²²⁷ Жданова В. П. Верифікація як форма обміну інформацією щодо країни походження товарів / В. П. Жданова //Актуальні проблеми забезпечення національної безпеки та спрощення процедур міжнародної торгівлі : зб. тез III наук.- практ. інтернет-конф., 17-24 травня 2019 р. / Державна фіскальна служба України, Ун-т ДФС України, Наук.-дослідний ін-т фіскальної політики [та ін.]. Ірпінь, 2019. С. 82–83.

митниці про подальше використання товарів, які передбачають таке використання у певний спосіб або у певній галузі. Важливим аспектом під час здійснення перевірок у напрямі цільового використання товарів є необхідність перевірки всього ланцюга підприємств – від імпортера до кінцевого підприємства. Для перевірки фактичного використання товарів цільового призначення «кінцевим» підприємством є проведення зустрічних звірок.

Правильність справляння митних платежів, що включає своєчасність та достовірність нарахування та сплати мита, акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів та податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів. Розмір мита встановлюється митним тарифом, який містить номенклатуру товарів, що підлягають оподаткуванню. Нарахування, сплата і стягування мита на товар проводиться на основі його митної вартості чи/і його фактичної кількості (для комбінованих і специфічних митних зборів) відповідно до Митного Кодексу України. Контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати акцизного податку з товарів, що імпортуються в Україну, під час митного оформлення здійснюють митні органи, а під час реалізації на території України – податкові органи. Митними аудиторами перевіряється достовірність бази оподаткування ПДВ, яка включає собівартість продукції, прибуток, ввізне мито та акцизний податок; загальну суму податкових зобов'язань; суму податкового кредиту; ставок податку, надання пільг, правомірність відшкодування із бюджету сум ПДВ; своєчасність сплати належних сум податку.

Обґрунтованість та законність отримання митних пільг і звільнення від оподаткування як об'єкт пост-митного аудиту досліджується при встановленні фактів неправомірності їх надання або неналежності до осіб, які мають на це право відповідно до свого статусу (дипломатичні представництва іноземних держав, співробітники, консульські установи іноземних держав інше) або фактів переміщення через митний кордон України товарів, ввезення на митну територію яких або вивезення їх за межі цієї території не дозволяється законодавством України за умови несплати мита, зниження ставок мита,

встановлення тарифних квот (тарифні пільги). Документальному контролю підлягає своєчасне повернення коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, або її надання на поворотній основі.

Джерела інформації пост-митного аудиту включають: законодавчі акти, нормативно-правові документи, планово-регулюючі документи, організаційно-розпорядчі документи, фактографічну інформацію (первинні облікові документи, бухгалтерський облік та фінансову звітність, матеріали внутрішнього контролю). Запорукою не встановлення порушень з питань митного законодавства в ході проведення документальних перевірок Управління митного аудиту, є надання повного та автентичного пакету документів під час проведення митного оформлення товару.

Запровадження цифрових технологій з використанням великих масивів даних створює нові можливості для підвищення ефективності пост-митного аудиту, зокрема, дозволяє зібрати та проаналізувати інформацію до початку проведення перевірки, підвищити достовірність та скоротити час на проведення контрольних заходів. Пост-митний аудит з використанням великого масиву даних також дає можливість допомогти у проведенні регулярного моніторингу врахування рекомендацій за результатами проведених перевірок.

Для нівелювання ризиків, які виникають в процесі трансформації пост-митного аудиту, доцільно в організаційній структурі Управління митного аудиту передбачити посаду фахівця з інтелектуальної (глибинної) обробки даних (фахівець з Data Mining), здатного поєднувати професійні здібності та IT-аудитора, і аналітика процесів управління митними ризиками та володіти технічними навичками для вирішення складаних завдань.

Методичними прийомами митного контролю є загальнонаукові та конкретні емпіричні (власні) прийоми контролю (органолептичні, розрахунково-аналітичні та прийоми документалістики, висвітлені у попередньому підрозділі).

Методичні прийоми узагальнення і реалізації митного контролю передбачають хронологічне групування недоліків, систематизоване групування

та хронологічно-систематизоване групування, аналітичне групування результатів митного контролю, систематизоване викладення недоліків в акті документальної перевірки, прийняття рішень за результатами контролю та контроль за їх виконанням.

Отже, теоретико-методологічні аспекти пост-митного аудиту визначаються конкретним напрямом зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта господарювання, що підлягає перевірці, залежать від якості методичної бази щодо його організації та включають перевірку: правильності визначення коду товарів згідно з УКТ ЗЕД; митної вартості товарів та її корегування; правильності визначення країни походження товару; цільового використання товарів та правомірності отримання пільг.

6.4. Роль пост-митного аудиту в детінізації економіки країни.

Як вже говорилося, питання неформальної економіки актуальне як для розвинених країн, так і для тих, що розвиваються. У різних країнах на різних етапах економічного розвитку змінювалися види тіньової діяльності: від тих, які мало шкодять економіці, до тих, які загрожують економічній безпеці держави.

На наш погляд, одним з драйверів цього явища може бути пов'язана з введенням спрощеної системи встановлення та утримання податків та зборів. Той факт, що багаті мають можливість показувати обсяг виробництва та не платити до державної скарбниці, став сильним фактором поліпшення тіньового клімату в останні роки. Як зазначає Н. М. Краус: «Той, хто вважає, що тіньовий сектор економіки не платить податків дуже помиляється. Тіньовики-господарники платять, але платять не в бюджет, а в кишеню корумпованого чиновника. Саме корумповане чиновництво гальмує реальні ринкові перетворення та “заганяє” економіку в «глухий кут», де «обдирає» тіньовика,

як і офіційного виробника» [228]. Сьогодні Україна поділилася на дві частини: непорядний корумпований чиновник – з однієї сторони та пригнічена, сплюндрована людина праці, з іншої. Для того, щоб подолати дані проблеми потрібні негайні ринкові перетворення, легалізація і прихованого безробіття, і прихованої зайнятості. Це дозволить українцям зберегти людське обличчя, не перетворитися в націю рабів.

Найбільшу загрозу економічній безпеці становлять правопорушення у фінансово-економічній сфері, до яких відноситься ухилення від сплати митних платежів [229].

Одним із способів ухилення від сплати митних платежів є надання недостовірної інформації про митну вартість товару. Тому виникає необхідність в особливому підході до перевірки достовірності заявленої митної вартості та посиленні контролю митної вартості в забезпеченні економічної безпеки держави.

Аудити допомагають адміністраціям забезпечити прозорість і підзвітність. Саме тому міжнародні організації, такі як СОТ і ВМО, підкреслюють важливість митного контролю на основі аудиту, а не фізичного огляду кожної партії вантажу. Пауер справедливо відмічає, що аудит здається таким же природним і необхідним, як і поліцейська діяльність [230]. Можна сперечатися про його точну форму, наприклад про баланс між попередженням і виявленням, але його сенс не можна заперечувати. Без аудиту було б більше шахрайства, обману, марнотратства, помилок і поганого управління. Аналогічним чином, пост-митні аудити (ПМА) сприяють не тільки безперешкодному випуску товарів, а й підвищенню сумлінності в митному адмініструванні та управлінні зацікавленими сторонами, безпосередньо беруть участь в процесі ведення бізнесу. Підкреслюючи важливість аудитів для забезпечення підзвітності, Пауер також зазначив, що підзвітність настільки

²²⁸ Краус Н. М. Детермінанти тіньової економіки в інноваційних умовах господарювання: Монографія. – Полтава: Дивосвіт, 2014. – 148 с.

²²⁹ Medina L. Shadow economies around the world: new results for 158 countries over 1991-2015 / L. Medina // P. 31.

²³⁰ Power, M. (1994). The audit explosion. London: DEMOS.

тісно пов'язана з ідеями прозорості, що ці два поняття часто використовуються взаємозамінно [²³¹].

Нійю Й. виділив цікаву дискусію про добровільне погодження щодо проходження процедури ПМА. Фахівці з податків стверджують, що після такого аудиту – особливо коли аудит призводить до додаткових податкових зобов'язань – фірма може припустити, що податкові органи уважно стежать за її діяльністю і можуть відчутти, що її знову зловлять, якщо вона спробує приховати доходи. З цієї причини фірма може повідомити про більш високу виручку від продажів, ніж вона повідомила б в іншому випадку, якби вона не була перевірена. Інші податківці стверджують зворотне. На їхню думку, після аудиту фірма може подумати, що в майбутньому її з меншою ймовірністю виберуть для повторного аудиту, що може дати фірмі стимул до шахрайства. Нарешті, Нійю виявив позитивний зв'язок між аудитами та добровільним дотриманням вимог.

Після тривалих переговорів СОТ прийшла до консенсусу, уклавши історичну угоду для збільшення потоку товарів через кордони. Дослідження ОЕСР (2014 р.) показало, що впровадження Угоди про сприяння світової торгівлі (ТФА) призведе до скорочення витрат на 14,1% для країн з низьким рівнем доходу, на 15,1% для країн з рівнем доходу нижче середнього і на 12,9% для країн з рівнем доходу вище середнього. Крім того, це збільшить світову торгівлю до 1 трлн доларів на рік [²³²]. Скориставшись можливістю глобалізації, країни, що розвиваються підключилися до глобального ланцюжку поставок, який з роками збільшив обсяг транскордонних вантажів в геометричній прогресії. Тому для боротьби з різким зростанням вантажоперевезень СОТ ввела ряд заходів, одним з важливих з яких став пост-митний аудит.

²³¹ Niu, Y. (2010). Tax audit impact on voluntary compliance. New York: New York State Department of Taxation and Finance.

²³² Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). (2014). The WTO Trade Facilitation Agreement – Potential impact on trade costs. Trade and Agriculture Directorate. Paris: OECD.

Стаття 7 ТФА визначає здійснення ПМА поряд з іншими заходами, що стосуються випуску та митного очищення товарів. Цей захід важливий, оскільки належне функціонування інших показників також залежить від ефективного та дієвого впровадження ПМА. Наприклад, результати аудиту передаються назад в групу аналізу ризиків, щоб відповідним чином скорегувати рейтинг ризику розглянутого бізнесу [²³³]. В рамках цього процесу висновки пост-митного аудиту допомагають встановити функціональний режим управління ризиками для оперативного оформлення та виявлення невідповідних трейдерів. Ця інформація також допоможе визначити необхідність подальших і повторних перевірок.

Основними сферами, в яких тіньова економіка набуває вагомого значення, виступають: сільське господарство, будівництво, деревообробка, сфера операцій з нерухомістю, торгівля автомобілями, легка промисловість, нафтопереробна, хімічна та рибна промисловість, оптова торгівля [²³⁴].

Зростання тінзації економіки, її вплив на фінансову безпеку значно знижує “імунітет” країни. Найбільш вразливими постають соціальна сфера та процеси державотворення. У суспільній свідомості формується стереотип держави, яка неспроможна гарантувати суспільну безпеку, захистити особистість та майно громадян. Важливим чинником тінзації економіки України є недосконалість і переважно фіскальний характер податкової політики та нестабільність нормативно-правової бази. Це створює привабливі можливості для уникнення оподаткування підприємцями, що веде до тінзації значної частини обороту товарів та послуг.

Розглядаючи зарубіжний досвід пост-аудиту, слід зазначити, що «...постійний перегляд методів і форм митного контролю спрямований на їх оновлення, враховуючи при цьому сильний вплив інтенсивного розвитку міжнародної торгівлі та безперервні зміни у системах торгівлі й транспорту,

²³³ World Customs Organization (WCO). (2015). Implementation Guidelines on Post Clearance Audit (PCA). Brussels: WCO.

²³⁴ Schneider F. Size, causes and consequences of the underground economy: an international perspective / F. Schneider. — Routledge, 2018.

допоможе митним органам виконати складні завдання, що за ними закріплені. У розвинутих країнах митний пост-аудит дає більше 30% усіх митних платежів, через те, що митні процедури на кордоні зведені до мінімуму» [235].

В більшості країн що розвиваються, на адміністративному рівні створювались окремі технічні робочі групи, єдине завдання яких було втілення пост-митного аудиту в існуючу систему митного управління. Ці групи працювали на вищому державному рівні над зміцненням внутрішнього законодавства і наданням можливості проведення аудиту вже після митного оформлення товарів. Технічна робоча група запропонувала використовувати пост-митний аудит для запобігання недооцінки митної вартості [236]. Митні аудиторські перевірки раніше не дозволялися відповідно до діючого митного законодавства країни, і основна стратегія митного адміністрування полягала в тому, щоб тримати імпортовані товари в митній зоні до тих пір, поки посадові особи не переконаються, що імпортер дотримувався відповідних законів і правил. Звісно, така митна політика йшла у розріз із спрощенням процедур торгівлі і сприяла збільшенню вартості угод.

Існуюча митна практика показує, що у разі якщо митниця немає доказів того, що скоєно шахрайство, вона змушена звільнити імпортований товар, заявлена вартість якого може залишитися спірною. Ось чому в даний час можуть знадобитися пост-митні аудити як засіб стримування недооцінки товарів. Митні органи не завжди володіють достатньою ціновою інформацією, а також інформацією щодо формування вартісних показників ввезених товарів. Це дозволяє імпортерам знижати митну вартість. Якщо зважати на світову практику, то основними методами контролю митної вартості виступають інспекція перед відвантаженням та пост-митний аудит (митний контроль після випуску товарів, заснований на використанні методів аудиту) [237]. Контроль

²³⁵ Єдинак Т.С., Єдинак В.Ю. Пост-митний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива // Вісник академії митної служби України. 2008. № 4. С. 70-76;

²³⁶ Clarete, Ramon L. 2004. Customs Valuation Reform in the Philippines. Washington, DC: World Bank. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/9076> License: CC BY 3.0 IGO.

²³⁷ Implementation of the new customs audit regulations. 2016 PwC Worldtrade Management Services (Shanghai) Co., Ltd.

митної вартості після випуску товарів за кордоном проводиться з використанням методів аудиту, які полягають в вивченні первинних бухгалтерських документів, систем бізнесу і всіх відповідних комерційних даних, наявних у тої чи іншої особи або компанії.

На стадії впровадження цього методу митного контролю робоча група Філіппін, на додаток до розробки законопроекту, проводила консультації з приватним сектором і численні заходи щодо поширення інформації з метою роз'яснення пропонованих поправок до закону і необхідності проведення перевірок після випуску товарів у обіг. Група активно виступала в Конгресі за прийняття законопроекту протягом усього законодавчого процесу. Підтримка з боку інших виконавчих органів, таких як Міністерство Фінансів і Національне управління економічного розвитку, була вкрай важлива, що дозволило отримати підтвердження від Президента про важливість і терміновість законопроекту [²³⁸].

Одним з важливих, якщо не головних, питань для митної служби постає питання про те, як здійснити оцінку контракту і в той же час забезпечити справляння митних платежів. Щороку перед митницею ставиться завдання щодо обсягу митних надходжень у державний бюджет країни, яке вона повинна виконувати. Тому нові форми та методи митного контролю та підходи до оцінки товарів можуть скоротити обсяги митних зборів за рахунок зниження вартості. Ще одна проблема полягає в тому, як правильно проводити митні перевірки, особливо тому, що імпортери та їхні агенти висловлюють можливу проблему використання митними аудиторами цих повноважень для переслідування їх [²³⁹].

Введення пост-митного аудиту в багатьох країнах поклало початок зсуву парадигми митного адміністрування в країні від нагляду, який був в основному зосереджений на кордоні, до внутрішнього контролю. Це також зобов'язало

²³⁸ Hossain, M. A. & Yusuf, M. A. Application of post-clearance audit (PCA) as a trade facilitation tool in Bangladesh: Challenges and needed initiatives. *World Customs Journal* Vol. 13, No 1, 2019

²³⁹ Roberts, B., Prager, F., Baschnagel, C., Rose, A., Shears, B. The economic benefits of trade facilitation: U.S. Customs and Border Protection's Centers of Excellence and Expertise programme. *World Econ.* 2021; 44: 346–366. <https://doi.org/10.1111/twec.13009>

імпортерів і митних брокерів вести більш ефективний облік, ведучи імпорту і ділову звітність протягом трьох років з дати ввезення для цілей митного аудиту, і встановлював суворі кримінальні та грошові санкції, що накладаються за недотримання вимог.

Пост-митні аудити є основними інструментами внутрішнього митного нагляду і доповнюють митну реформу з метою зниження транзакційних витрат. Митний нагляд до прийняття цього закону тягнув за собою значні операційні витрати з боку імпортерів. Товари утримуються на кордоні до тих пір, поки митні чиновники не визначать, що відповідні закони і правила були дотримані. Автоматизація допомогла знизити ці витрати за рахунок оптимізації процедури оформлення імпорту. Виграш від автоматизації процесу спрощення процедур торгівлі не був збільшений через відмінності в оцінці між імпортерами та митними органами.

Хоча їх основною метою є сприяння добровільному дотриманню вимог, пост-митні перевірки також служать для запобігання ухилення від сплати податків і порушень митних та інших правил. В ході перевірки можуть бути виявлені розбіжності у сплаті податків, і імпортеру буде запропоновано погасити решту зобов'язань перед митними органами. Якщо шахрайство не встановлено, митні органи розцінюють ці невідповідності як ненавмисні помилки і допомагають імпортерам дотримуватися правил.

Метою митного пост-аудиту за Кіотською конвенцією є спрощення митного оформлення товарів та прискорення митних процедур на кордоні шляхом подальшої поглибленої перевірки після митного оформлення товарів і транспортних засобів. Так, митний пост-аудит спрямован «...на сприяння розвитку зовнішньоекономічних відносин для забезпечення національних інтересів та економічної безпеки держави через спрощення митного оформлення, прискорення митних процедур на кордоні, проведення подальшої поглибленої перевірки законності та повноти відображення в обліку суб'єктів

зовнішньоекономічної діяльності обсягів операцій, податків і платежів після факту митного оформлення товарів та транспортних засобів» [240].

Кінцевий аудит дає змогу виявити протизаконні схеми ухилення від сплати податків і зборів, що мають системний характер, розробити відповідні критерії для виявлення правопорушень законодавства, сприяти вирішенню проблемних питань шляхом надання відповідних пропозицій. Такі аудити – «найкращий інструмент в практиці сучасного митного адміністрування в усьому світі» [241]. Ключові області результатів цього бачення включають зниження транзакційних витрат, підвищення відповідності вимогам шляхом добровільного розкриття інформації, зниження числа випадків митного шахрайства, забезпечення доходів і підвищення кваліфікації митного персоналу. Ситуація до реформи обмежує розширення торгівлі в тому сенсі, що митні ресурси надмірно зосереджені на забезпеченні дотримання кордонів з витікаючими звідси високими транзакційними витратами. Персонал не має достатніх навичок у зборі точної комерційної інформації та управлінні ризиками, що є результатом аутсорсингу цих послуг постачальнику послуг попередньої інспекції. Витрати на утримання персоналу митниці продовжували покриватися навіть тоді, коли уряд оплачував послуги компанії з огляду перед відправкою. За допомогою пост-митних аудитів і пов'язаної з ними модернізації митного адміністрування з використанням інформаційних технологій митний персонал підвищує свою кваліфікацію, а митне адміністрування стає більш економічним, чутливим до потреб клієнтів, а також високо адаптивним до постійних змін [242].

У нинішній ситуації митна служба стикається з конкуруючими вимогами. З одного боку, перед ним стоїть завдання збільшити доходи, щоб допомогти скоротити бюджетний дефіцит. Але з іншого боку, зростає тиск на спрощення

²⁴⁰ World Customs Organization (WCO). (2000). Kyoto Convention: General Annex Guidelines: Chapter 6 Customs Control. Brussels: WCO.

²⁴¹ Implementation of the new customs audit regulations. 2016 PwC Worldtrade Management Services (Shanghai) Co., Ltd.

²⁴² Clarete, Ramon L. 2004. Customs Valuation Reform in the Philippines. Washington, DC: World Bank. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/9076> License: CC BY 3.0 IGO.

процедур торгівлі. За допомогою пост-митних аудитів митна система краще справляється з конкуруючими вимогами. Перш ніж були санкціоновані перевірки, ресурси митниці були направлені на кордон [243]. Товари зберігалися в митній зоні до тих пір, поки не буде забезпечено дотримання правил та сплачені податки. Такий підхід до митного нагляду не узгоджується з вимогами більш високого рівня спрощення процедур торгівлі.

При проведенні пост-митних аудитів і оцінці угод ресурси митниці переводяться на внутрішній контроль і забезпечують виконання контролю доходів і дотримання митних правил. Імпортери отримують вигоду від цього зсуву за рахунок більш швидкого випуску своїх товарів.

Пост-митний аудит «відіграє функцію так званого страхування щодо достовірності визначення даних про країну походження товару, визначення митної вартості товарів, визначення правильної класифікації товарів, розміру митних платежів та іншої інформації після спрощеного випуску товарів» [244, с. 25]. Варто зазначити, що загалом пост-митний аудит здійснюється по принципу вибіркової та при максимально можливому застосуванні методів управління ризиками. При цьому, джерелами інформації для проведення митного пост-аудиту є документація, яка подається для митного оформлення, дані фінансового обліку суб'єктів господарювання за експортно-імпортними операціями щодо правильності визначення митної вартості, повноти сплати митних платежів тощо, інформація підприємств-контрагентів, державних органів, іноземних митних адміністрацій [245].

Існує, принаймні, чотири статті вартості транзакції, які вимагають превентивної міри за допомогою аудиту після ввезення товарів. Як правило, наступні пункти вартості угоди важко визначити на кордоні, так як вони зазвичай не можуть бути відображені в рахунку-фактурі. Один пункт включає комісійні за продаж, які зазвичай виплачуються після того, як товари були б

²⁴³ U.S. Customs and Border Protection: Trade Facilitation, Enforcement, and Security. Congressional Research Service. R43014. Vivian C. Jones, Lisa Seghetti. May 18, 2015

²⁴⁴ Формування системи митного аудиту в Україні: монографія за заг. ред. О.М.Вакульчик. – Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2014. – 208 с. – (Митна справа в Україні. Том 25).

²⁴⁵ Гуцул І. А. Митна політика зарубіжних країн: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ. –2018. 198 с.

випущені з митної зони. Ці витрати підлягають оплаті і, таким чином, є частиною вартості угоди по імпортованому товару. Друга стаття включає в себе такі допоміжні послуги, як оплата за використання прес-форм, що належать третій стороні і використовуються при виробництві імпортованого продукту. «Допоміжні засоби також є невід'ємною частиною трансакційної вартості товару, але оскільки зазвичай виробник платить за допоміжні засоби не виробнику, а імпортеру, оплата не відображається в рахунку-фактурі і, відповідно, є потенційним джерелом втрати доходу. Нарешті, роялті та плата за управління є невід'ємними витратами виробництва товару, але зазвичай виключаються з рахунку-фактури виробника/експортера» [246].

Метою митного аудиту є оцінка точності оцінки та тарифної класифікації, забезпечення достатності внутрішнього контролю всередині компанії для виконання митних вимог та збір комерційної інформації. Постмитний аудит виступає як «...системна процедура валідації, спрямована на те, щоб допомогти імпортерам або їх брокерам дотримуватися митних законів і правил. Перевірка відповідності стосується не конкретної імпортової операції, а бізнес-процесів імпортера в тій мірі, в якій вони пов'язані з дотриманням митних правил і процедур» [247]. Ці процеси включають в себе потік обробки замовлень, потік надходжень і управління запасами, а також потік платежів. Аудитори перевіряють, чи мають імпортери достатній контроль над своїми відповідними бізнес-процесами, що мають відношення до імпорту товарів, і наскільки вони узгоджуються з митними правилами.

Виїзні аудити проводяться на території імпортера і його брокера і включають в себе чотири фази. Перший-це вступний етап, який включає в себе надання імпортеру загального огляду про те, як буде проводитися аудит, запитуючи у імпортера інформацію та документи, які необхідні в процесі і

²⁴⁶ Volpe Martincus, C., Carballo, J., & Graziano, A. (2015). Customs. *Journal of International Economics*, 96(2015), 119–137.

²⁴⁷ U.S. Customs and Border Protection (CBP) (2014). Centers of excellence and expertise trade process document: Responsibilities and procedures for participating accounts and their brokers, agents, or filers. Retrieved from <http://www.cbp.gov/sites/default/files/documents/Updated%20CEE%20Trade%20Process%20Document%20032114.pdf>.

знайомство з бізнесом. Другий крок полягає в тому, щоб провести системний аудит, що включає обробку замовлень, надходження і контроль запасів, а також платіжні системи. Сутність такого аудиту полягає в «...зборі інформації про те, як реєструються операції; як здійснюється внутрішній контроль, спрямований на запобігання або виявлення будь-яких помилок і як помилки виправляються і повідомляються» [248]. Мета полягає в тому, щоб зосередитися на слабких сторонах елементів управління системою, які мають відношення до підготовки повного, правильного і точного декларування імпорту. Аудитор відзначає будь-які слабкі місця в системі, які можуть привести до можливого недотримання митних платежів. Потік обробки платежів включає в себе відстеження розрахунків через облікові книги імпортера від замовлення до остаточного розрахунку.

На третьому етапі виїзний аудит триває проведенням випадкового тесту транзакцій, що приділяє особливу увагу можливій відсутності або неадекватності засобів контролю в система. Ці випадкові випробування системи можуть проходити в тандемі з перевіркою обраної партії товарів. Аудит брокера імпортера спрямований на перевірку документації, що зберігається у брокера. Перевірити, якщо деякі з поставок, ідентифікованих в ході профілювання, дадуть митниці рівень впевненості в тому, що питання, що стосуються класифікації та походження, вирішуються відповідно. В ході виїзного інтерв'ю імпортер коротко інформується про основні висновки аудиту, отримує вказівки на слабкі місця в спостережуваних системах і їх наслідки для дотримання вимог [249].

Звіт подається в кінці аудиту відповідно до стандартного формату звіту. Звіт охоплює цілі аудиту, його правові повноваження, тривалість і задіяний персонал. Це дає профіль бізнесу імпортера та імпоротної діяльності цього бізнесу. У звіті перераховані висновки та зауваження, зроблені в ході виїзної перевірки. Наводиться короткий виклад, що містить оцінку дотримання різних митних

²⁴⁸ Widdowson, D., & Preece, R. (2011). Post clearance audit: Reference and implementation guide.

²⁴⁹ Hossain, M. A. & Yusuf, M. A. Application of post-clearance audit (PCA) as a trade facilitation tool in Bangladesh: Challenges and needed initiatives. World Customs Journal Vol. 13, No 1, 2019

законів, нормативних актів і постанов; системи контролю імпортера; типи помилок; питання, що підлягають вирішенню; і будь-яка виручка коригування.

Опитані співробітники вказали, що в деяких випадках вони перевіряли декларації і знаходили аномалії. Згодом вони спробували зв'язатися з імпортерами, але не змогли знайти їх по телефону або за їх адресою, оскільки імпортери використовували підроблену інформацію при імпорті товарів. Опитані припустили, що значна кількість зареєстрованих імпортерів надали неправдиву інформацію. Можна відзначити, що податкові органи «...видали близько 300 000 бізнес-ідентифікаційних номерів, але тільки близько 50 000 власників щомісяця подають декларації з ПДВ. Система реєстрації без належних перевірок створила безліч примарних імпортерів, які ухиляються від сплати податків, оскільки податковим органам важко знайти їх через їх неправдиву інформацію. Нещодавно уряд ініціював процес онлайн-реєстрації ПДВ, щоб вирішити проблему реєстрації примарних торговців як імпортерів та експортерів» [250].

Аудитори відзначили, що підроблені рахунки-фактури також використовуються для ухилення від сплати мит і податків на етапі імпорту. У багатьох випадках аудитори виявили аномалії при перевірці рахунку-фактури, який був представлений разом з митною декларацією. Імпортер використовував два рахунки-фактури: один для банку і один для митних органів. Імпортер змінив кількість і вартість товарів у дублікаті рахунку-фактури, поданому разом з митною декларацією [251]. Оскільки митниці доводиться щодня обробляти сотні декларацій, перевірити справжність кожного документа практично неможливо. Однак в ході ПМА аудитори порівняли представлений рахунок-фактуру з рахунком, представленим в заставний банк, і виявили будь-які відмінності. Імпортери маскували початкову ціну і кількість, щоб уникнути мит і податків.

²⁵⁰ Roberts, B, Prager, F, Baschnagel, C, Rose, A, Shears, B. The economic benefits of trade facilitation: U.S. Customs and Border Protection's Centers of Excellence and Expertise programme. *World Econ.* 2021; 44: 346–366. <https://doi.org/10.1111/twec.13009>

²⁵¹ Breusch T. The Canadian underground economy: an examination of giles and tedds / T. Breusch // 2005. — Vol. 53, No. 2. — P. 25.

Пакувальні листи в основному включають в себе загальну вагу і кількість імпортованих товарів з урахуванням ваги нетто і брутто кожної упаковки. Як і у випадку з рахунками—фактурами, деякі імпортери підготували два пакувальних листа - один для банку застави, а інший для митниці. Аудитори зібрали кілька пакувальних листів з банків застави і порівняли їх з перевіреними пакувальними листами, представленими митниці, і виявили відмінності в зазначеній кількості і вазі, коли імпортери намагалися приховати реальну кількість і вагу, щоб ухилитися від сплати мит і податків. «Якщо імпортери просто вводять код ТН ЗЕД імпортованого товару, система автоматично розраховує мита і податки на цей товар. Вивчення ряду перевірених декларацій про товари (місцевих товарних накладних) показало, що в багатьох випадках імпортери використовували неправильний код ТН ЗЕД для ухилення від сплати податків. Однак неправильний код ТН ЗЕД також використовувався для приховування ліцензійних вимог обмеженого імпорту» [252].

З наведених вище міркувань ясно, що митний контроль через ПМА відіграє життєво важливу роль у полегшенні оформлення вантажів; в той же час він забезпечує законну частку державних доходів шляхом виявлення невідповідних зацікавлених сторін. Крім того, він навчає зацікавлені сторони, щоб вони могли добровільно підкорятися і пожинати плоди ПМА. «Уряд і бізнес-спільнота повинні працювати спільно, щоб забезпечити ефективну і дієву середу ПМА для полегшення транскордонної торгівлі, яка в кінцевому рахунку допомагає економіці зростати» [253].

З метою оптимізації процесу пост-аудиту в Україні виділяють основні види аудиторських процедур, що відповідають кожному з таких етапів [254]:

1. Після аудиту та аналізу нормативних правових актів для визначення процесу підготовки та реалізації, оцінки та аналізу ризиків порушень митного законодавства, проведення зовнішньоекономічної діяльності для установ,

²⁵² Niu, Y. (2010). Tax audit impact on voluntary compliance. New York: New York State Department of Taxation and Finance.

²⁵³ World Customs Organization (WCO). (2015). Implementation Guidelines on Post Clearance Audit (PCA). Brussels: WCO.

²⁵⁴ Пашко П.В. Митний аудиторський контроль // Вісник КНТЕУ. 2012. №5. С.89-101

контролю компетентних іноземних органів, крім того, митники розроблятимуть графіки майбутніх перевірок.

2. Підготовчий етап. Процедура підготовки пов'язана зі збором інформації про підприємство, формується доказова база, робляться попередні висновки.

3. Етап здійснення - Отримати аудиторські докази правильності та надійності бухгалтерської та звітної документації з митних платежів.

4. Завершальний етап. Оцінка митних операцій компанії і порівняння з попередніми результатами перевірок з урахуванням тих, що зроблені іншими органами влади. Мета цього етапу – систематизація результатів перевірки та їх оформлення у вигляді свідоцтва, яке підписується особою митного органу та керівником компанії.

Для порівняння можна використати здійснений аналіз стану результативності здійснених документальних перевірок підрозділів митного аудиту Державної фіскальної служби України в 2016 році, який свідчив про високу результативність, а саме було: виявлено порушень вимог митних режимів у 23 суб'єктах господарювання на суму 636,8 млн грн, заниження митної вартості у 148 суб'єктах господарювання на суму 35,0 млн грн, порушення правил застосування пільгового режиму у 22 суб'єктах господарювання на суму 96,7 млн грн., порушення вимог класифікації товарів у 109 підприємців на суму 29,2 млн грн, несплата антидемпінгового мита та інше – 3 суб'єкти на суму 0,8 млн грн. У цілому за результатами 314 перевірок митних аудиторів донараховано 798,6 млн грн [²⁵⁵].

Також, за результатом аналізу співвідношення судової практики, сформованої підрозділами ДФС за 2016-2018 рр., було встановлено, що лєвова частка оскаржень припадає на документальні невиїзні перевірки. Крім того, суб'єкти ЗЕД оскаржували підстави перевірок, зазначені в наказі на проведення, передбачені ст. 351 МКУ, оскільки визначено, що вони повинні бути детально та обґрунтовано описані в наказі про проведення перевірки. Так,

²⁵⁵ Хомутенко А.В., Хомутенко В.П. Митний пост-аудит в Україні: проблемні питання // Publishing house «BREEZE», 2014. Vol. 2. P. 111-115

у постанові від 07.08.2018 по справі №808/2133/17 Верховний Суд зазначив: «Наказ про призначення документальної невиїзної перевірки обов'язково має містити визначені ч. 2 ст. 351 МК України підстави для її проведення, які зі змісту такого наказу можна було б чітко ідентифікувати» [²⁵⁶].

Що стосується оскарження результатів пост-аудиту у формі податкових повідомлень-рішень, то такі підстави прямо залежать від підстави для проведення перевірки, наявності в діях платника податків протиправного характеру та характеру обставин, що її зумовили. Протягом останніх років стратегії захисту фактично залишаються незмінними. Наразі вся увага адвокатів, а також суддів першої та апеляційної інстанцій прикута до формування практики Верховного Суду, який вже відзначився достатньо нетиповими підходами у суперечливих категоріях справ.

Донедавна практика оскарження пост-аудиту з питань митної справи вирізнялась кількома найбільш популярними висновками. Перший полягав у необхідності доведення податковим органом так званої «обґрунтованої підозри» порушення митного законодавства платником податків. Така підозра повинна бути виявлена до початка перевірки. Такі висновки були достатньо поширеними серед суддів Верховного Суду України та Вищого адміністративного суду України. Подібний висновок знайшов своє відображення у практиці нового Верховного Суду, зокрема у постанові від 23.01.2018 №2А/1770/3979/12, в якій було зазначено: «Аналіз наведених норм свідчить про можливість митного контролю після завершення митного оформлення, за умови обґрунтованої підозри, що під час пропуску товарів і транспортних засобів через митний кордон України було допущено порушення законодавства України» [²⁵⁷].

Другий визнаний практикою висновок стосується неможливості проведення пост-аудиту з питань митного законодавства після завершення

²⁵⁶ Соколовський І. Пост-аудит у митній справі: Способи судового захисту/ Юридична Газета. – 2018. – № 43-44. – С. 22 – 23.

²⁵⁷ Соколовський І. Пост-аудит у митній справі: Способи судового захисту/ Юридична Газета. – 2018. – № 43-44. – С. 22 – 23.

митного оформлення та пропуску товару на митну територію України, зважаючи на відсутність виявлених порушень під час проведення митного оформлення. Наприклад, у постанові від 20.03.2018 №820/2466/13-А Верховний Суд дійшов такого висновку: «Прийнявши вантажну митну декларацію та пропустивши товар на митну територію України, митний орган погодився з відомостями, зазначеними імпортером, у тому числі з кодом товарної номенклатури, до якого віднесено імпортований товар, про що виніс відповідне рішення про визначення коду товару». Проте в наступному абзаці Верховний Суд резюмує щодо межі доказування у подібній справі: «У справі, що розглядається, судами встановлено, що доказів на підтвердження подання позивачем неповної, недостовірної, неправдивої інформації митному органу під час декларування імпортованого товару відповідачем не надано». Отже, прийняття рішення про визначення коду товару чи коригування його вартості ще не свідчить про наявність підстав для проведення пост-аудиту. Водночас в одній з нещодавно прийнятих постанов Верховний Суд залишив без уваги поширений у «старій» практиці висновок, який є достатньо наближеним до вищезазначеного: «Якщо митний орган, приймаючи ВМД, самостійно визначає митну вартість товару та пропускає товар на митну територію України (після сплати імпортером передбачених законом податків і зборів), то надалі він не має правових підстав для прийняття податкових повідомлень про донарахування податкових зобов'язань, за винятком випадку, коли за наслідками службової перевірки або розгляду кримінальної справи встановлено змову між декларантом і митним органом, спрямовану на заниження обов'язкових платежів» (постанова ВС від 05.06.2018 №803/1420/1). Таке рішення суду касаційної інстанції зумовлене втратою чинності положеннями митного законодавства, на основі яких формувалися подібні висновки [258].

²⁵⁸ Соколовський І. Пост-аудит у митній справі: Способи судового захисту/ Юридична Газета. – 2018. – № 43-44. – С. 22 – 23.

Враховуючи викладене, підрозділам митного аудиту доцільно враховувати позиції Верховного Суду з метою зменшення кількості скасованих за результатами судового оскарження донарахувань.

Говорячи про показники ефективності діяльності митниці, можна виділити наступні ключові критерії:

а) міцний зв'язок роботи митної структури з цілями і завданнями органів державної влади;

б) відображати ступінь внеску кожного співробітника в досягнення цілей і завдань;

в) повністю відображати виконання основних посадових обов'язків співробітником митного органу;

г) бути сформульованими таким чином, щоб максимально відтворювати безпосередній вплив співробітника митного органу на динаміку показників результативності.

Разом з тим адекватне оцінювання ефективності митних органів є складним завданням з багатьох обставин. І основним тут є те, що такі показники, як економія часу на виконання податкових і митних формальностей, лібералізація податкового та митного контролю і зростання обсягів міжнародної торгівлі, сприяють розширенню зовнішньої торгівлі. Однак, національна безпека країни вимагає проведення певних митних та податкових оглядів, інспектувань та контрольно-перевірочних заходів. Отже, ключовим аспектом підвищення ефективності діяльності митних органів є формування об'єктивної та комплексної системи критеріїв, які відображатимуть ступінь досягнення визначених цілей, що дозволять зосередити увагу на пріоритетах їх розвитку.

Як стверджує Івашова Л. М., «...впровадження інституту митного пост-аудиту є найбільш дієвим інструментом протидії тим суб'єктам господарської діяльності, які ухиляється від сплати податків і платежів від імпорتنих операцій шляхом або ввезення товарів поза митним контролем, або ж приховування від митного контролю частини товарів, або ж подання

неправдивої інформації під час декларування щодо товарів і транспортних засобів. До того ж до цієї пори у митному законодавстві не визнано митний аудит і не визначено його роль і місце в системі митного контролю. І сьогодні у затвердженій структурі центрального апарату відновленої Державної митної служби України передбачено створення Управління організації митного аудиту, що, на жаль, відірване від Департаменту організації митного контролю, а реальний запуск діяльності цього інституту заплановано тільки на кінець 2020 р. Ці інституційні недоліки негативно впливають на ефективність митного контролю за зовнішньо-торговельними операціями, що забезпечують майже половину податкових надходжень до бюджету й вимагають нагального викорінення» [259].

Варто зазначити, що в Україні дійсно є певні позитивні зрушення у напрямі спрощення митних процедур, зокрема підвищення ефективності митного контролю за рахунок використання ризикорієнтованих підходів і застосування процедури попереднього декларування й е-декларування, але ці позитивні зміни переважно спрямовані на полегшення та пришвидшення процедури митного оформлення для добросовісних платників податків. Реалізація намірів України інтегруватися до Європейського Союзу потребує адаптації вітчизняного митного законодавства до європейських стандартів, у т. ч. в напрямі розвитку ПМА.

Україна стала членом ВМО ще у 1992 р. та приєдналася до Конвенції у 2006 р., проте й досі не здійснила всіх необхідних заходів, що забезпечували б реальний розвиток ПМА. Головна причина цього – відсутність політичної волі та бажання правлячих еліт налагодити ефективну систему митного контролю та подолати ті тіньові схеми, які упродовж багатьох років дозволяли масштабне розграбування країни.

Головним суб'єктом митного контролю у сфері ЗЕД є Державна митна служба України, котра здійснює цей контроль у вигляді поточного контролю,

²⁵⁹ Івашова Л. М. Детінізація зовнішньоекономічної діяльності на основі розвитку методів аналізу ризиків і митного аудиту / Л. М. Івашова, М. Ф. Івашов, О. О. Крітенко // Публічне управління та митне адміністрування. - 2020 . - № 4 (27). – С. 119 – 128

на який припадає до 15% від обсягів ЗЕД, і наступного контролю, що має охоплювати понад 85% обсягів ЗЕД. Саме наступний контроль має здійснюватися після випуску товарів у вигляді пост-митного аудиту, як це прийнято у світовій практиці. Однак, незважаючи на значні обсяги ЗЕД, що підпадають під ПМА в Україні, більш ніж за 15 років так і не сформовані дієві підрозділи, які здійснюють такий митний контроль, постійні реорганізації та реформи гальмують розвиток ПМА й, чи не навмисне, перешкоджають функціонуванню вже створених підрозділів.

Таким чином, зміцнення функцій митного управління в Україні тісно пов'язане з економіко-соціальними проявами суспільства, спрямованими на боротьбу з тіньовими діями. Роль і місце митних органів у системі державного фінансового контролю над зовнішньоекономічними операціями мають бути чітко визначені. У світлі світового досвіду боротьба з порушеннями у сфері оподаткування здійснюється у вигляді митного контролю, орієнтованого на ризик, заснованого на комплексному використанні методів аналізу ризиків і аудиту. Найбільш ефективним видом національного зовнішнього фінансового контролю, здійснюваного спеціальними державними органами-митними органами-після завершення процедури митного контролю та митного оформлення товарів, введених в обіг, для перевірки правильності розрахунку і повноти сплати митних податків і платежів до бюджету країни визнається Поштовий митний аудит. Цей вид митного контролю може стати ефективним засобом боротьби із зовнішньоекономічними операціями, прямо або побічно пов'язаними з функціонуванням паралельного сектора економіки. Вивчення обсягу потенційних доходів бюджету на основі результатів контрольних заходів органів митного контролю та оцінка економічної ефективності їх діяльності потребують додаткових досліджень і можуть стати предметом наступних наукових робіт.

ВИСНОВКИ

Узагальнення наукових та практичних результатів проведеного дослідження дозволило зробити наступні висновки:

1. Зроблено періодизацію еволюції митної політики України з моменту становлення держави: перший етап (1991-1996) – формування організаційно-правових основ митно-тарифної політики України; другий етап (1997-2002) протекціоністський; третій етап (2002 – 2012 р.р.) уніфікація системи митного регулювання відповідно до вимог міжнародного законодавства; четвертий етап (2013 — 2020) фіскальний; п'ятий етап (2021 — сьогодні) діджеталізація митних відносин. Проведенні дослідження показали, що результатом еволюції митно-тарифної політики в Україні за роки незалежності стало створення законодавчих умов функціонування митно-тарифних відносин, які орієнтовані на загальноприйняті міжнародні норми, стандарти і практику, а також відпрацювання митної підсистеми як складової системи державного регулювання зовнішньоекономічних зв'язків. Практично відбулося формування механізму реалізації митно-тарифної політики. Основною метою наступного етапу стає підняття на якісно новий рівень економічної ефективності функціонування митної системи в умовах діджеталізації системи управління економічними процесами.

2. Встановлено, що проведення жорсткої митної політики відносно експорту призводить до диспропорцій між внутрішніми та світовими цінами, що стимулює вивіз товарів з України і загострення проблеми дефіциту. Наповнення державного бюджету за рахунок валютної виручки та експортного мита призводить до того, що практично більшість потенційних експортованих товарів попадають під дію вивізного мита, або нетарифних методів регулювання. Створення складної процедурної системи отримання права на експорт товарів не тільки закладає основи тінізації економіки України, але й практично знищує початки конкурентного середовища, без якого не можливе функціонування ринку, як системи господарювання.

3. Визначено, що основною метою відпрацювання ефективного механізму реалізації міжнародних норм в сфері митно-тарифних відносин стало створення державою умов для отримання максимального виграшу від участі в міжнародному поділі праці через ефективне використання її конкурентних переваг у світовому розподілі ресурсів. Рух у даному напрямі простежується через трансформування всієї сукупності суспільно-економічних відносин держави – політичних, правових, економічних.

4. Доведено, що основною метою п'ятого етапу повинна стати діджеталізація митних відносин. Це реалізується у наступному: впровадження загально прийнятих, єдиних рамкових підходів для розвитку Е-митниць; автоматичне заповнення та оформлення митних декларацій; управління ризиками на основі big data; створення блокчейн-платформ митного оформлення, які унеможливають маніпуляцію даних про міжнародний вантаж; електронні перевірки, тобто, дистанційний доступ до систем обліку суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; створення SMART-митниць задля безперешкодної торгівлі, тобто, максимальна автоматизація процедури митного оформлення; застосування сканерів з системами штучного інтелекту.

5. 2.1.

6. 2.2.

7. 2.3.

8. В результаті аналізу положень Рамкових стандартів безпеки та полегшення торгівлі ВМО та їх впливу на напрями розвитку митного контролю визначено, що основою для реалізації РС ВМО в державі є збирання, зберігання (захист), оброблення інформації щодо вантажів у міжнародних ланцюгах постачання та обмін нею між усіма (як державними, так і приватними) їх учасниками, у тому числі й іноземними.

9. Визначено дефініцію «Інформаційна форма митного контролю» яка являє собою процес вивчення ділової практики підприємств – учасників міжнародного ланцюга постачання товарів з метою забезпечення належного рівня митної безпеки держави шляхом використання методів управління

митними ризиками. Така форма митного контролю послуговується величезними обсягами цифрової інформації про товари, транспортні засоби та учасників міжнародного ланцюга постачання товарів, що потребує розроблення нових підходів до аналізу даних, отримуваних митними органами.

10. Визначено, що створення ефективної системи охорони інтелектуальної власності в державі є фундаментом для інноваційної моделі економічного розвитку України, її модернізації та підвищення конкурентоспроможності у світі. Держава має бути зацікавлена в охороні та захисті прав правовласників і сприяти цьому шляхом зменшення витрат, пов'язаних з включенням об'єктів ПІВ до митного реєстру. Подібне забезпечить інтереси, як правовласника, суспільства, так і держави і призведе до збільшення дохідної частини Державного бюджету України.

Розширення та удосконалення заходів, щодо сприяння захисту ПІВ під час переміщення товарів через митний кордон України, в тому числі введенням процедури застосування міжнародного принципу вичерпання прав та дострокового випуску товарів, митне оформлення яких призупинено за підозрою у порушенні ПІВ, дає можливість митним органам більш якісно та ефективно запобігати, щодо переміщення товарів через митний кордон України з порушенням ПІВ та унеможливлення затримок митного оформлення товарів, що містять об'єкти ПІВ. Про це свідчить проведений аналіз результатів застосування заходів щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності митними органами за 9 місяців 2020 року де спостерігається суттєве зменшення кількості призупинення митного оформлення товарів за підозрою у порушенні ПІВ у порівнянні з 2019 роком і в той же час спостерігається зростання ефективності заходів призупинення митного оформлення товарів за підозрою у порушенні ПІВ.

11. За результатами оцінки фіскальної ефективності проведення митних експертиз СЛЕД в Україні за 2013–2017 роки встановлено, що в період з 2013 по 2016 роки найбільшу кількість донарахувань митних платежів в бюджет країни забезпечувала товарна експертиза (683,9 млн грн у 2016 році), натомість

експертиза з метою ідентифікації товарів забезпечувала донарахування митних платежів в межах 50–80 млн грн. Але в 2017 році фіскальна ефективність від врахування експертних висновків при митному оформленні товарів збільшилась до 292,6 млн грн, що в 3,9 раза більше ніж у 2016 році (76 млн грн). Але, враховуючи специфіку діяльності, основні функції та пріоритети роботи СЛЕД, показник фіскальної ефективності проведення митних експертиз повинен мати другорядне значення серед показників оцінки ефективності роботи СЛЕД та суттєво не впливати на загальні висновки щодо результатів її роботи.

12. На підставі узагальнення міжнародних стандартів та систематизації міжнародного досвіду щодо здійснення експертної діяльності в податковій та митній сферах визначено ключові напрями удосконалення порядку проведення податкових та митних експертиз в Україні, що включають такі складові: 1) нормативно-правове регламентування діяльності СЛЕД; 2) підвищення матеріально-технічного забезпечення роботи СЛЕД; 3) розвиток кадрового забезпечення роботи СЛЕД; 4) розвиток співпраці СЛЕД з іншими учасниками митних відносин; 5) вдосконалення документообігу СЛЕД.

На підставі проведенного аналізу запропоновано заходи щодо її реалізації відповідно до міжнародних вимог. Успішна комплексна, поетапна реалізація всіх завдань дозволить посилити матеріально-технічний, кадровий, фінансовий та інформаційний потенціали СЛЕД та його структурних (територіальних) підрозділів, сприятиме підвищенню рівня інституційної спроможності експертних підрозділів митних органів України та їх авторитету на міжнародному рівні, а також дозволить налагодити взаємовигідну співпрацю СЛЕД із представниками бізнесу, що сприятиме забезпеченню високого рівня митної безпеки держави.

13. Вдосконалення та застосування нових методів регулювання зовнішньоекономічних зв'язків країни з іншими державами та застосування нових методів адміністрування митних платежів є надзвичайно актуальною проблемою. В якості ключових напрямів вдосконалення системи адміністрування митних платежів визначено: 1) встановлення податкових

ставок для максимального зменшення частки сировинної продукції у структурі експорту, 2) розвиток партнерських відносин з громадянами та бізнесом, 3) перегляд переліку митних пільг в Україні з метою їх обґрунтованого обмеження, 4) збалансована політика державного протекціонізму, 5) спрощення оформлення митних процедур та регулювання діяльності, 6) розробка Державної програми розвитку зовнішньоторговельної діяльності, 7) впровадження ефективних методів протидії корупції, 8) використання принципу «єдиного вікна» з метою скоротити час проходження товарів через митницю, 9) мінімізувати вплив людського фактору та зменшити кількість бюрократичних процедур, 10) застосування спрощеного порядку митного оформлення до товарів, належних сумлінним підприємствам – резидентам, 11) виключення посередницької діяльності митних брокерів, 12) формування ефективної системи управління персоналом.

14. Доведено, що розвиток системи адміністрування митних платежів, як засобу регулювання внутрішньої економічної системи та зовнішньоекономічної діяльності в соціально-орієнтованій державі, у наш час набуває особливої уваги. Митні платежі сприяють захистові економіки країни від негативного впливу іноземної конкуренції, забезпечують умови для ефективної інтеграції країни до світового економічного простору, підтримують раціональне співвідношення вивезення і ввезення товарів, валютних надходжень і витрат на території країни, а також створюють умови для прогресивних змін у структурі виробництва і споживання товарів.

Головними напрямками вдосконалення митної політики та вирішення наявних проблем є: створення сприятливих нормативно-правових умов розширення прав митних органів, підвищення безпеки переміщення міжнародних вантажів та створення вигідних умов для учасників зовнішньоекономічної діяльності, створення чіткої системи моніторингу всіх видів розрахунків із митних платежів та руху цих коштів, реформування процедур митного оформлення, підвищення рівня бюджетного фінансування

модернізації та впровадження в національну практику митного регулювання міжнародних норм та стандартів.

15. Обґрунтовано, що лише збалансоване поєднання економічних, екологічних та соціальних факторів розвитку країни допоможе їй стати на шлях сталого розвитку і досягти європейського рівня якості життя. Орієнтуючись на вибір продукції з покращеними екологічними характеристиками, органи державної влади, бізнесові та інші організації можуть зробити свій важливий внесок у розвиток сталого споживання та виробництва, тим самим стимулюючи розвиток у нашій країні екологічних інновацій, технологій більш чистого виробництва та поліпшення екологічних характеристик продукції упродовж життєвого циклу.

16. Визначено, що недостатність нормативного і методичного розроблення концепції вітчизняного пост-митного аудиту унеможливорює виконання його функцій в митному контролі та негативно позначається на митних інтересах держави, бюджетних надходженнях та ефективності діяльності митних органів. Ураховуючи європейський досвід і необхідність в удосконаленні вітчизняного законодавства, вважаємо за доцільне уніфікувати вітчизняне законодавство з урахуванням міжнародних стандартів. У цьому зв'язку необхідно теоретично обґрунтувати та нормативно закріпити визначення дефініції «пост-митний аудит».

Уточнено організаційно-методичні основи пост-митного аудиту: мета, завдання, предмет та об'єкт, що дають змогу одержати концептуальні положення і розширити знання щодо його проведення

17. В результаті аналізу наукових розробок в спеціалізованій економічній літературі розкрито сутність форми митного контролю – пост-митного аудиту – як зовнішнього прояву контрольної діяльності, способу організації перевірок, які стосуються руху товарів або комерційних операцій, проведених після їх випуску товарів у вільний обіг, спрямованої на забезпечення законності та здійснення зовнішньоекономічної підприємницької діяльності, що контролюється митними органами. Проведено аналіз методологічних засад

пост-митного аудиту та уточнено його понятійний апарат в частині розмежування методу та форми.

Сформульовано поняття методу пост-митного аудиту, яким є сукупність способів, прийомів та засобів цілеспрямованого впливу на керовані об'єкти, що досліджуються митними аудиторами з метою виконання завдань і реалізації функцій у сфері митного регулювання суспільних відносин. Встановлено, що кожен із зазначених методів характеризується сукупністю методичних прийомів, які є інструментом методу пост-митного аудиту та забезпечують його виконання.

18. Обґрунтовано, що якість та ефективність здійснення пост-митного аудиту залежить від розробки методики дослідження, основу якої складає сукупність цілей, завдання, об'єкту дослідження, ретельно спланованої послідовності дій митних аудиторів, застосування ефективних методів та прийомів, збору необхідної інформації (доказів) для формулювання об'єктивного висновку. Ураховуючи зазначене, запропоновано рекомендації щодо вдосконалення методики проведення пост-митного аудиту за часом і обсягом контрольних процедур, джерел інформації та методичних прийомів.

З метою нівелювання ризиків, які виникають в процесі трансформації пост-митного аудиту, визначено рекомендації, які стосуються доцільності в організаційній структурі Управління митного аудиту передбачити посаду фахівця з інтелектуальної (глибинної) обробки даних (фахівець з Data Mining), здатного поєднувати професійні здібності, IT-аудитора, аналітика процесів управління митними ризиками та володіти технічними навичками для вирішення складаних завдань.

Вважаємо, що врахування основних окреслених проблем та наданих пропозицій щодо їх вирішення сприятиме підвищенню організації та ефективності проведення митного пост-аудиту в Україні, дасть можливість зосередитися на найбільш ризикованих операціях, досягти спрощення та пришвидшення митного оформлення для сумлінних суб'єктів ЗЕД. Крім того, запропоновані рекомендації сприятимуть формуванню нового образу

працівника митниці покращенню іміджу митника та зміні наявного у громадській думці негативного образу посадової особи митниці.

19. Доведено, що існування підпільної або тіньової економіки зазвичай має на увазі існування неврахованої економічної діяльності, одними з компонентів якої досить часто є ухилення від сплати обов'язкових платежів, зокрема податків, та обхід інституційно встановлених норм і правил. В умовах міжнародної торгівлі ці тіньові складові виникають на етапі декларування товарів та оформленні головних супровідних торговельних документів. Митний пост-аудит призваний стримувати таку прояви нерегульованої економічної діяльності та запобігати їхньому виненню у майбутньому. Для цього він має широко та системно застосовуватись на всій території країни, а у випадку України, він ще повинен виступати у ролі так званої фінальної інстанції яка б виявляла вже вчиненні митні порушення та злочини

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Антонова Е. Европейский СВМ – «мягкое» принуждение к более «зеленой» экономике (мнение). Энергореформа. 2020. URL:<http://reform.energy/analytics/elena-antonova-evropeyskiy-svam-myagkoe-prinuzhdenie-k-bolee-zelenoy-ekonomike-mnenie-16256>.
2. Бардаш С. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2009. №. 2. С. 68.
3. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія. Київ: Київ. нац. торг. –екон. ун-т, 2010. С. 319
4. Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти : монографія / І. Г. Бережнюк. – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2009. – 543 с.
5. Бережнюк І. Митне регулювання в системі економічної безпеки національної економіки: дис. на здобуття наукового ступеня к.е.н. за спеціальністю 08.00.03 – економіка та управління національним господарством. Ірпінь, 2019. С. 168-169.
6. Білуха М., Микитенко Т. Теоретико-методичні аспекти митного контролю. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. №9. С. 16-22.
7. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. Київ: Українська академія оригінальних ідей. 2006. С.73.
8. Бойко О. Плата за кліматичну байдужість чи протекціонізм? Green Post. 2020. URL: <https://greenpost.ua/blogs/plata-za-klimatychnu-bajduzhist-chy-protteksionizm-i16948?fbclid=IwAR0hi1UIJNalaqxvDjTPVTmQ1n1NMDRlbpyzd-4XB1O2E6xR76ZZTXGQeB4>.
9. Борса В. В. Гармонізація законодавства України, щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності на митному кордоні з нормами європейського права : матеріали VIII Всеукраїнської наук.-практ. конф. молодих вчених та студентів з проблем інтелектуальної власності, 25.09.2020, м. Київ :

ел. збірник / КНУ імені Т. Шевченка, НДІ інтелектуальної власності НАПрН України. К. 2020. с. 16-22.

10. Борса В. В. Сучасний стан та зміни до законодавства щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон України : зб. матеріалів III Міжнародної наук.-практ. конф., УДФСУ, м. Ірпінь. 10–11 жовтня 2019 р. Ірпінь, 2019. с. 207-210

11. Борса В.В. Державне регулювання інтелектуальної власності України в структурі господарського механізму : митний аспект. Стратегія розвитку України : наук. журн. Київ : НАУ, 2020. №1. (с.153-159) 6 с.

12. Вакульчик О. М. Європейський досвід оцінки результатів упровадження систем спрощеного митного контролю та якістю митного аудиту / О. М. Вакульчик, Т.С. Єдинак. Вісник Академії митної служби України. 2012. № 1 (47). С. 13 : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2012_1_4.pdf.

13. Великий тлумачний словник сучасної мови /уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2009. 1736 с.

14. вісник ЄС, L 181, 29 червня 2013 року, с. 15–34. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32013R0608>.

15. Войтов С.Г., Черных В.В. Таможенный пост-аудит как составляющая модернизации таможенно-тарифного регулирования в Украине. Таможенные чтения – 2016. Мировые интеграционные процессы в современной науке: Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. В 2-х тт. том 1 / Под ред. С.Н.Гамидуллаева. - Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский им. В.Б.Бобкова филиал РТА, 2016. 356 с.

16. Гавловська Н. І. Осадчук О. В., Рудніченко Є. М. Вплив митних органів на економічну безпеку держави. Митна безпека. 2011. № 1 –2. С.52–56.

17. Герасимюк П.В. Внутрішні та зовнішні ефекти митної політики України. Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». ДВНЗ

«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Київ, 2019.

18. Голуб Ю. О. Методи державного аудиту (теоретичні аспекти питання) / О. Ю. Голуб. Економіка розвитку. 2010. № 4 (56). С. 11.

19. Гончарук О. А. Формування та розвиток системи пост-митного контролю в Україні. Форум права. 2011. № 3. С. 163–167.

20. Гребельник А. П., Борса В. В. Сучасні виклики контролю державних фінансів в Україні. Митний контроль, як вид державного фінансового контролю (в контексті захисту прав інтелектуальної власності): зб. матеріалів наук.-практ. круглого столу, УДФСУ, м. Ірпінь. 14 листопада 2019 р. Ірпінь, 2019. с. 8-10

21. Гребельник О. П., Сторожук О. В. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 554 с.

22. Гребельник О.П. Аналіз наслідків застосування додаткового митного платежу як регулятивного заходу стабілізації платіжного балансу. Вісник Київського національного університету технологій та дизайну №5 (103) Серія «Економічні науки», 2016р., с.51-61.

23. Гребельник О.П. Концептуальні основи формування митно-тарифної політики держави. Зовнішньоекономічна політика України: європейський та російський вектор. Монографія. Київ. КНТЕУ. 2005. С.19-40.

24. Гребельник О.П. Митна справа. Підручник. – К: Центр учбової літератури. – 2017. – 400с.

25. Гребельник О.П. Основи зовнішньоекономічної діяльності. Підручник. 5-те вид., перероб. та допов. – Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. – 410 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 128). С.168.

26. Гребельник О.П., Стебляк М.Д. Порівняльний аналіз теоретичних підходів до нетарифного регулювання. Митна безпека. Серія «Економіка» №1 Державний науково-дослідний інститут митної справи. 2010 С.24-34

27. Гречишкіна О. О. Сучасний стан адміністрування митних платежів в Україні / О. О. Гречишкіна, Р. І. Казьміна. // Серія: Подолання фінансового розбалансування економіки. – 2014. – С. 24–27.

28. Грицишен Д. О., Нонік В. В. Пост-митний контроль у системі управління безпекою зовнішньоекономічної діяльності підприємства. 2014. <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/2710>. С.89-96.

29. Губа М. О. Фактори підвищення ефективності здійснення державної митної справи в Україні. Дослідження теоретичних аспектів та розробка системи оцінювання ефективності митних процедур: зб. матеріалів доп. учасн. Наук.-практ. заоч. конф. Хмельницький. 2014 р. С. 80–81.

30. Губа М. О. Місце митної безпеки держави серед основних складових її забезпечення. Бізнес Інформ. 2014. № 11. С. 19–23.

31. Губіна І. С. Митний пост-аудит у системі митного контролю: проблеми нормативно-правового регулювання. Вісник Академії митної служби України. 2012. № 1. С. 38–43. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2012_1_8

32. Гуцаленко Л., Марчук У., Фабіянська В. Митний пост-аудит: навчальний посібник. Київ: ЦУЛ, 2018. с. 25.

33. Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін: монографія / за ред. О. С. Нагорічної. Хмельницький: ФОП Мельник А. А., 2017. 320 с.

34. Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики: монографія / О.А. Шевчук, В. Лісовий, Микитенко Т., Міщенко Т. та ін. Університет ДФСУ. Ірпінь, 2020. с. 152.

35. Деякі питання документування управлінської діяльності : Постанова КМУ від 17.01.2018р. №55. Урядовий кур'єр від 07.03.2018 — № 46. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-2018-%D0%BF#Text>.

36. Експерти: уряду не вдалося синхронізувати кліматичний і енергетичний напрямки. Green Post. 2020. URL: <https://greenpost.ua/news/eksperty-uryadu-ne>

37. Європейський «зелений» курс (European Green Deal) – це програма дій ЄС, у центрі якої амбіційний план переходу до кліматично нейтральної Європи до 2050 р. Її цілі будуть формувати основні тенденції кліматичної, екологічної, економічної політики не лише ЄС, але й інших європейських країн, зокрема України.

38. Європейський Зелений Курс (European Green Deal). 2020. Представництво України при Європейському Союзі. URL: <https://ukraine-eu.mfa.gov.ua/posolstvo/galuzeve-spivrobitnictvo/klimat-yevropejska-zelena-ugoda>.

39. Європейський зелений курс: можливості та загрози для України. Аналітичний документ. ГО «Ресурсно-аналітичний центр «Суспільство і довкілля», ГО «Інститут економічних досліджень та політичних консультацій» і ГО «ДІКСІ ГРУП», 2020. URL: http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/IER/2020/european-green-dealwebfinal_UKR_IER_com_ua.pdf.

40. Єгоров О. Б. Митна економіка (Україна – Сот – ЄС): посібник. Одеса: ПЛАСКЕ ЗАТ, 2005. 226 с.

41. Єдинак Т. С. Класифікація методів пост-митного аудиту / Т. С. Єдинак // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Економіка . 2009. № 1. С. 88-93. http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2009_1_13.pdf

42. Єдинак Т.С., Єдинак В.Ю. Пост-митний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива // Вісник академії митної служби України. 2008. № 4. С. 70-76;

43. Ємець А.В. Концептуальні напрями подальшого розвитку експертної роботи в митній справі у контексті забезпечення митної безпеки держави. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2019. Випуск 1 (18). С. 37-47.

44. Жданова В. П. Верифікація як форма обміну інформацією щодо країни походження товарів / В. П. Жданова //Актуальні проблеми забезпечення національної безпеки та спрощення процедур міжнародної торгівлі : зб. тез III наук.- практ. інтернет-конф., 17-24 травня 2019 р. / Державна фіскальна служба

України, Ун-т ДФС України, Наук.-дослідний ін-т фіскальної політики [та ін.]. Ірпінь, 2019. С. 82–83.

45. Житня І. П. Адміністрування податку на додану вартість в Україні: організаційні напрямки розбудови [Електронний ресурс] / І. П. Житня, В. О. Корецька - Гармаш // Наукові вісті Далівського університету. – 2010. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.nbu.gov.ua>.

46. Зінченко С. Вуглецева загроза для українського експорту до ЄС. ЕВА. 2020. URL: <https://eba.com.ua/vugletseva-zagroza-dlya-ukrayinskogo-eksportu-doyes/>.

47. Івашова Л. М. Детінізація зовнішньоекономічної діяльності на основі розвитку методів аналізу ризиків і митного аудиту / Л. М. Івашова, М. Ф. Івашов, О. О. Крітенко // Публічне управління та митне адміністрування. - 2020 . - № 4 (27). – С. 119 – 128

48. Івашова Л.М. Основи митного пост-аудиту: навч. посібник / Л.М. Івашова, Т.С. Єдинак, Ю.В. Єдинак. Дніпропетровськ : АМСУ, 2011. 200 с.

49. Камчатная О. Таможенные интересы и таможенная безопасность как факторы обеспечения национальной безопасности Украины. *Leges et iura*. 2014. № 5. С. 44–48.

50. Карамбович І.М. Митна система та її роль в регулюванні зовнішньої торгівлі України монографія / – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2009. – 281 с.

51. Короп О. В. Перевірка правильності класифікації товарів під час здійснення митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення // Держава і право. Юридичні і політичні науки. 2013. №. 61. С. 249.

52. Короп О.В. Сутність і призначення митного контролю після пропуску товарів через митний кордон. Бюлетень Міністерства юстиції України. 2012. № 12. С. 136.

53. Коцан Н. Н. Територіальна організація митної діяльності України : монографія / Н. Н. Коцан. – Луцьк : Вежа, 2005. – 384 с.

54. Краус Н. М. Детермінанти тіньової економіки в інноваційних умовах господарювання: Монографія. – Полтава: Дивосвіт, 2014. – 148 с.

55. Крисоватий А. І. Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку: монографія / А. І. Крисоватий, Л. П. Амбрик, М. П. Бадида [та ін.] ; [за наук. ред. А. І. Крисоватого]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 460 с.

56. Кунєв Ю. Д. Діяльність митної служби: проблеми правової організації : монографія / Ю. Д. Кунєв. – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2009. – 242 с.

57. Левко М. М. Системний підхід до визначення ролі та місця митної безпеки у забезпеченні економічної безпеки держави. Науковий вісник НЛТУ України. 2016. Вип. 26.2. С. 95-103. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnlту_2016_26.2_15 (дата звернення: 15.12.2020)

58. Лепеха М. О. Цінові інструменти скорочення викидів двоокису вуглецю. Сучасні проблеми економіки та фінансів: зб. матер. міжн. наук.-практ. конф., Київ, 28 жовтня 2020. Київ: ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2020. С. 138–140.

59. Мазаракі А.А., Юхименко В.В., Гребельник О.П. Управління експортним потенціалом України. Монографія. – К.: КНТЕУ, 2007. С.138-156

60. Макаренко А. В. Митна реформа: пошук оптимальної концепції. LEX PORTUS. 2017. № 2 (4). С. 21–36

61. Максимова В.Ф., Сагарьова Д.О. Пост-митний контроль в інтегрованому управлінні кордоном, 2014 <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/>

62. Мартинюк В. П. Аналіз стану митної складової фінансової безпеки України. Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. Том 16. № 1. С. 212-218

63. Мартинюк В.П. Фінансові аспекти розбудови митної системи в інтересах економічної безпеки України: монографія / В.П. Мартинюк – К. «Кондор», 2011. – 326 с.

64. Методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України: Наказ Державної фіскальної служби України від 11.09.2015 №689

65. Микитенко Т. В. Організація пост-митного контролю та аудиту: навч. посіб. / Т. В. Микитенко ; Університет ДФС України. Ірпінь, 2020. с. 221.

66. Митна безпека (теорія, методологія та практичні рекомендації) : монографія / Пашко, П. В. Нац. акад. наук України, Ін-т регіон. дослідж. Одеса. ПЛАСКЕ. 2009. 628 с.

67. Митна енциклопедія: У 3-х томах. Бережнюк І.Г., Гребельник О.П., Пашко П.В. та ін. - Наукове видання. Державний науково-дослідний інститут митної справи. Хмельницький. 2014. – 592 с.

68. Митний кодекс України : Закон України від 13.04.2007 р. № 4495-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48, ст.552. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

69. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 18.05.1973 (у змінній редакції). URL: http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_643

70. Науменко В. П., Пашко П.В., Руссков В.А. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні / 2-ге видання перероб. та доп. К.: Знання. 2006. 394 с.

71. Недобега О. О. Кулешина М.І. Митна безпека як складова економічної безпеки України. URL: http://archive.nbu.gov.ua/ejournals/Nvdu/2013_9/ek/13noeбу_ua.pdf

72. Немирова Г.И., Новиков С.В. Таможенный контроль после выпуска товаров как инструмент обеспечения экономической безопасности: монография / Г.И. Немирова, С.В. Новиков. Москва: Русайнс, 2019. 180 с.

73. Нове кліматичне законодавство ЄК: можливість запровадження механізму СВА матиме прямий вплив на Україну. Ecobusiness Group. 2020. URL: <https://ecolog-ua.com/news/nove-klimatychne-zakonodavstvo-yek-mozhlyvist-zaprovadzhennya-mehanizmu-sva-matyme-pryamuu>.

74. Новікова К. І. Глобалізаційні виклики митній безпеці держави. Вісник Запорізького національного університету. 2012. № 4(16). 174–180

75. Новосад І. Роль митної безпеки в захисті національних інтересів держави. Науковий вісник Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. 2014. № 14. С. 20–25.

76. Основні засади (стратегія) державної екологічної політики України на період до 2030 року: Закон України; Стратегія від 28.02.2019 № 2697-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697-19#Text>.

77. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament-ta-org/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti/>

78. Офіційні дані Державної фіскальної служби з 2014 по 2019 роки, та Державної митної служби за 2020 рік. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>.

79. Пашко П. В. Аудиторський контроль в митній справі / П. В. Пашко. // Серія: Митна безпека. – 2013. – №1. – С. 4–13.

80. Пашко П. В. Методика розрахунку прогнозних обсягів податкових надходжень від імпорту товарів [Текст] / П. В. Пашко, Т. Д. Ліпіхіна // Вісник АМСУ. — 2010. — №1. — С. 5-18.

81. Пашко П. В. Митний аудиторський контроль. Вісник КНТЕУ. 2012. № 5. С. 89–101.

82. Пашко П. В., Шевчук С. В. Сутність та особливості державного регулювання механізмів забезпечення митних інтересів України. Економіка та держава. 2019. № 4. С. 4–10. DOI: [10.32702/2306-6806.2019.4.4](https://doi.org/10.32702/2306-6806.2019.4.4)

83. Пашко П. В. Пісной П. Я. Митна політика та митна безпека України. Фінанси України. 2006. № 1 С. 74–85

84. Пашко П. В. Понятійний апарат системи забезпечення митної безпекоспроможності. Актуальні проблеми економіки. 2009. № 4 (94). С. 62–68.

85. Пашко П. В. Реалізація функцій митної політики України в умовах глобалізації. Вісник КНТЕУ. 2009. № 4 С. 5–12

86. Пашко П. В. Умови та чинники забезпечення митної безпеки. Митна справа. 2010. № 1 (67). С. 5–16.

87. Пашко П.В. Митний аудиторський контроль // Вісник КНТЕУ. 2012. №5. С.89-101

88. Пашко П.В., Бережнюк І.Г., Гребельник О.П. Митна політика та митна безпека. Монографія. Хмельницький: ПП Мельник А.А.2013.С.106-139.

89. Петрук О., Костишин Ю. Механізм митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави. Облік і фінанси, № 2 (88). 2020. с. 97.

90. Письменний І. В. Концептуальні засади реформування митної служби України: дис. на здобуття ступеня канд. наук з держ. упр.: 25.00.01 / Дніпропетровський регіональний ін-т держ. управління Національної академії держ. управління при Президентові України. Дніпро., 2005.

91. Положення про Департамент податкових та митних експертиз ДФС : Наказ ДФС № 154 від 01.10.2014, у редакції наказу ДФС № 39 від 25.01.2017. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament/spetsializovana-laboratoriya/diyalnist/normativna-baza/72806.html> (дата звернення: 23.11.2018).

92. Порядок роботи складу митного органу : затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012р. № 627. Офіційний вісник

України від 13.08.2012 — 2012 р., № 59, стор. 149, стаття 2380, код акта 62806/2012). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1097-12#Text>.

93. Порядок виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму : затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.05.2012р. №657. Офіційний вісник України від 29.10.2012 — 2012 р., № 80, стор. 66, стаття 3233, код акта 63879/2012. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1669-12#Text>.

94. Про виконання плану роботи Державної фіскальної служби України на 2018 рік: Звіт ДФС від 26.03.2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>

95. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо захисту прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон України : Закон України від 17.10.2019 р. № 202-IX. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2019. № 50, ст.358. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/202-IX#Text>.

96. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України: Наказ ДФС України (від 11. 09. 2015 № 689) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/66340.html>

97. Про затвердження переліку видів діяльності, викиди парникових газів в результаті провадження яких підлягають моніторингу, звітності та верифікації: постанова Кабінету Міністрів України від 23 вересня 2020 р. №880. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/880-2020-%D0%BF#Text>.

98. Про затвердження положень про Департамент адміністрування митних платежів Державної фіскальної служби України: Наказ Державної фіскальної служби України від 06.05.2016 №407. – С.2

99. Про затвердження Порядку верифікації звіту оператора про викиди парникових газів: постанова Кабінету Міністрів України від 23 вересня 2020 р. № 959. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-2020-%D0%BF#Text>.

100. Про затвердження Порядку взаємодії структурних підрозділів та територіальних органів Державної фіскальної служби України із Спеціалізованою лабораторією з питань експертизи та досліджень ДФС під час проведення досліджень (аналізів, експертиз), Нормативів взяття проб (зразків) товарів для проведення дослідження (експертизи), форм акта про взяття проб (зразків) товарів та висновку: Наказ Міністерства фінансів України від 02.12.2016 № 1058. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1693-16> (дата звернення: 24.05.2018)

101. Про затвердження Порядку відшкодування витрат за зберігання товарів та транспортних засобів на складах митних органів, Порядку обчислення сум витрат у справах про порушення митних правил та їх відшкодування та Розмірів відшкодувань за зберігання на складах митних органів товарів і транспортних засобів : затверджених наказом Міністерства фінансів України від 15 червня 2012 року № 731.Офіційний вісник України від 07.09.2012 — 2012 р., № 65, том 2, стор. 832, стаття 2686, код акта 63188/2012. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1140-12#Text>

102. Про затвердження Порядку застосування заходів щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності та взаємодії митних органів з правовласниками, декларантами та іншими заінтересованими особами та Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України : наказ Міністерства фінансів України від 09.06.2020 р. № 281. Офіційний вісник України від 30.06.2020 — 2020 р., № 50, стор. 47, стаття 1578, код акта 99640/2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0548-20#Text>.

103. 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 №684. – С. 3-4

104. Про затвердження Порядку здійснення моніторингу та звітності щодо викидів парникових газів: постанова Кабінету Міністрів України від 23 вересня 2020 р. № 960. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/960-2020-%D0%BF>.

105. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 № 1264-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12#Text>.

106. Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у зміненій редакції згідно з Додатком I до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур: Закон України від 05.10.2006 р. № 227-V. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/227-16> (дата звернення 24.12.2020).

107. Пушкар М. С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: [монографія] / М. С. Пушкар. Тернопіль: Карт-бланш, 2011. С.102.

108. Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

109. Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації: Міжнародна угода // База даних “Законодавство України” / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 04.12.2020)

110. Реформа митниці: офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/customs-reform> (дата звернення: 23.05.2020).

111. Розвиток постмитного аудиту в Україні: монографія / за заг. ред. С. С. Брехова. Київ: Алерта, 2018. с. 20.

112. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну митну політику» від 13 травня 2020 р. № 569-р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/> (дата звернення 24.12.2020).

113. Сагарьова Д.О. Організаційно-методичне забезпечення пост-митного контролю. Автореферат дис. на здобуття наукового ступеня к.е.н. за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Одеський національний економічний університет, Одеса, 2015. с.10.

114. Сагарьова Д.О. Організаційно-методичне забезпечення пост-митного контролю. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня к. е. н. за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Одеський національний економічний університет, Одеса, 2015. С.10.

115. Соколовський І. Пост-аудит у митній справі: Способи судового захисту/ Юридична Газета. – 2018. – № 43-44. – С. 22 – 23.

116. Сушкова О. Є., Ємець А. В., Пунда О. О., Єфіменко Л. Л., Борейко Н. М. та ін.; Перспективи розвитку системи податкових та митних експертиз в Україні: концептуальний підхід / за заг. ред. О.Є. Сушкової. Ірпінь: ФОП Мельник А. А., 2019. 106 с

117. Сушкова О. Є. Специфіка діяльності митних лабораторій ЄС // Митна безпека. – 2018. – № 1(2). – С. С. 194 – 207

118. Тюріна Н. М. Зовнішньо – економічна діяльність підприємства / Н. М. Тюріна, Н. С. Карвацка – URL :http://pidruchniki.com/1315061453811/ekonomika/zovnishnoekonomichna_diyalnis_t_pidpriyemstva.

119. Формування системи митного аудиту в Україні : монографія; за заг. ред. О.М. Вакульчик. Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2014. с.109.

120. Фурса В. А., Зубенко І. М. Теоретичні аспекти фінансово-господарського контролю. Бізнес Інформ. 2012. № 1. С. 185.

121. Харкавий М. Митний пост-аудит в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2015, с.42.

122. Харкавий М. О. Пріоритети пост-митного аудиту як форми митного контролю / М. О. Харкавий // Інвестиції: практика та досвід. № 19. 2014. С. 86.

123. Харкавий М. О. Теоретичні і практичні аспекти становлення системи митного пост-аудиту в Україні / М. О. Харкавий // Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів : матеріали Всеукр. наук.-практ. студ. конф. (м. Тернопіль, 28 берез. 2013 р.). Тернопіль : Вектор, 2013. С. 151–152.

124. Ченцов В. В., Мазур А. В. Організаційно-правовий механізм розвитку митної справи в Україні. Правова позиція, № 1 (18). 2017 С. 84–98

125. Шевчук С. В. Аналіз теоретико-методологічних підходів визначення поняття «митні інтереси». Економіка та держава. 2018. № 10. С. 42–48

126. Шевчук С. В. Митні інтереси держави: ідентифікація, регулювання та забезпечення: монографія. Київ. Аграр медіа груп. 2019. 522 с.

127. Шевчук С. В. Митна безпека та митні інтереси держави: особливості економіко-правового регулювання. Економіка. Фінанси. Право. 2018. № 10/2. С. 36–40.

128. Шевчук С. В. Митні інтереси держави: принципи забезпечення та критерії деталізації. Формування ринкових відносин України. 2018. № 6 (205). С. 25–32

129. Шевчук С. В. Нетарифне регулювання як важливий механізм забезпечення митних інтересів держави. Економіка та держава. 2019. № 3. С. 71–77.

130. Шевчук С. В. Стратегічні підходи та ключові напрями забезпечення митних інтересів держави. Економічний простір. 2019. № 142. С. 33-53

131. Шевчук С. В. Сутність і складові регулятивного потенціалу держави у площині забезпечення митних інтересів. Бізнес Інформ. 2018. № 8. С. 33–37.

132. Шевчук С. В. Теоретико-методологічні засади визначення категорії «регулятивний потенціал держави»: гносеологічний аспект. Проблеми економіки, 2018. №2. С. 128–133

133. Шевчук С. В., Мискін Ю. І. Управління як важлива складова регулятивного потенціалу держави забезпечення митних інтересів. Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України. 2018. № 2. С. 428–437

134. Шестерняк М. М. Методи і форми контролю: проблеми визначення //Науковий випуск Херсонського державного університету. Серія: «Економічні науки. 2017. С. 156.

135. Шишка Ю., Микуляк О. Індикатори ефективності контролю митної вартості товарів в Україні //Збірник наукових праць ЛОГОС. 2020. С.52

136. Щодо митного забезпечення прав інтелектуальної власності та скасування Регламенту Ради (ЄС) № 1383/2003 : Регламент (ЄС) № 608/2013 Європейського Парламенту та Ради від 12.06.2013 р. Офіційний

137. Як здійснюється екомодернізація підприємств у ЄС? ECOBUSINESS GROUP. 2020. URL: <https://ecolog-ua.com/news/yak-zdiysnyuyetsya-ekomodernizaciya-pidpryemstv-u-yes>.

138. A Carbon Border Adjustment Mechanism for the EU ETS. Kluwer International Tax Blog. URL: <http://kluwertaxblog.com/2020/10/30/a-carbon-border-adjustment-mechanism-for-the-eu-ets/>.

139. Breusch T. The Canadian underground economy: an examination of giles and tedds / T. Breusch // 2005. — Vol. 53, No. 2. — P. 25.

140. Clarete, Ramon L. 2004. Customs Valuation Reform in the Philippines. Washington, DC: World Bank. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/9076> License: CC BY 3.0 IGO.

141. Customs Blueprints – Pathways to modern customs / European Commission. Luxembourg: Office for Official of the European communities. 2007. 89 p.

142. EU Green Deal (carbon border adjustment mechanism). European Commission. 2020. URL: <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12228-Carbon-Border-Adjustment-Mechanism>

143. Feige, Edgar. (2004). How Big Is the Irregular Economy?. EconWPA, Macroeconomics. 22. DOI: 10.1080/05775132.1979.11470559

144. Guidelines for post-clearance audit (PCA). URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/~/_media/0A6E3DCDE47E41F2A71B757596ABAA97.ashx

145. Hossain, M. A. & Yusuf, M. A. Application of post-clearance audit (PCA) as a trade facilitation tool in Bangladesh: Challenges and needed initiatives. World Customs Journal Vol. 13, No 1, 2019

146. Implementation of the new customs audit regulations. 2016 PwC Worldtrade Management Services (Shanghai) Co., Ltd.

147. International convention on the simplification and harmonization of customs procedures. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new.aspx

148. Key Principles for a Carbon Border Adjustment Measure (CBAM). Carbon Market Watch Position paper. 2020. URL: https://carbonmarketwatch.org/wp-content/uploads/2020/10/10-Key-Principles-for-a-Carbon-Border-Adjustment-Measure-CBAM_CMW.pdf

149. Lars Karlsson. Back to the future of Customs: A new AEO paradigm will transform the global supply chain for the better / World Customs Journal. Australian Capital Territory reg. no. A04701. 2017. Vol. 11. № 1. P. 23-33.

150. Manolas G. The determinants of the shadow economy: the case of Greece / G. Manolas, K. Rontos, G. Sfakianakis, I. Vavouras // P. 12.

151. Medina L. Shadow economies around the world: new results for 158 countries over 1991-2015 / L. Medina // P. 31.

152. Niu, Y. (2010). Tax audit impact on voluntary compliance. New York: New York State Department of Taxation and Finance.

153. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). (2014). The WTO Trade Facilitation Agreement – Potential impact on trade costs. Trade and Agriculture Directorate. Paris: OECD.

154. P. 214, Toffler Heidi, Alvin. War And Anti-War Survival At The Dawn Of The 21st Century. London. Warner Books. 1993. 387 p.

155. Power, M. (1994). The audit explosion. London: DEMOS.

156. Punta Cana Resolution // оф. сайт WCO / World customs organization. URL: <http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2015/december/wco-issues-the-punta-cana-resolution.aspx> (дата звернення: 04.12.2020)

157. Roberts, B., Prager, F., Baschnagel, C., Rose, A., Shears, B. The economic benefits of trade facilitation: U.S. Customs and Border Protection's Centers of Excellence and Expertise programme. World Econ. 2021; 44: 346–366. <https://doi.org/10.1111/twec.13009>

158. [SAMANCTA](#)

159. Schneider F. Size, causes and consequences of the underground economy: an international perspective / F. Schneider. — Routledge, 2018.

160. The revised Arusha declaration // of. cite WCO / World customs organization. URL: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/declarations/revised_arusha_declaration_en.pdf?la=en (дата звернення: 04.12.2020)

161. The underground economy: global evidence of its size and impact / Choice Reviews Online. — 1997. — Vol. 35, No. 03. — P. 35-1648-35–1648.

162. U.S. Customs and Border Protection (CBP) (2014). Centers of excellence and expertise trade process document: Responsibilities and procedures for participating accounts and their brokers, agents, or filers. Retrieved from <http://www.cbp.gov/sites/default/files/documents/Updated%20CEE%20Trade%20Process%20Document%20032114.pdf>.

163. U.S. Customs and Border Protection: Trade Facilitation, Enforcement, and Security. Congressional Research Service. R43014. Vivian C. Jones, Lisa Seghetti. May 18, 2015

164. United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). (2011). Trust fund for trade facilitation negotiations technical note 5: Post-clearance audit. New York and Geneva: United Nations. https://unctad.org/system/files/official-document/dtltlb20101_en.pdf

165. Volpe Martincus, C., Carballo, J., & Graziano, A. (2015). Customs. *Journal of International Economics*, 96(2015), 119–137.

166. What are CO₂ certificates? Myclimate. URL: <https://www.myclimate.org/information/faq/faq-detail/what-are-co2-certificates/>.

167. Widdowson, D., & Preece, R. (2011). Post clearance audit: Reference and implementation guide. Washington DC: World Bank.

168. World Customs Organization (WCO). (2000). Kyoto Convention: General Annex Guidelines: Chapter 6 Customs Control. Brussels: WCO.

169. World Customs Organization (WCO). (2015). Implementation Guidelines on Post Clearance Audit (PCA). Brussels: WCO.