

Разумей Г.Ю.

кандидат наук з державного управління, доцент,
Університет митної справи та фінансів

Разумей М.М.

кандидат наук з державного управління, доцент,
Дніпровська митниця Держмитслужби

Razumei Halyna

University of Customs and Finance

Razumei Maksym

Dniprovsk Customs Office

ФІСКАЛЬНІ РИЗИКИ У РАКУРСІ ФУНКЦІЙ ТА ЗАВДАНЬ ДЕРЖАВНОЇ МИТНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

FISCAL RISKS IN THE FRAMEWORK OF FUNCTIONS AND TASKS OF THE STATE CUSTOMS SERVICE OF UKRAINE

У статті розглянуто особливості державного управління фіскальними ризиками у сфері митної справи. Не менше третини доходів державного бюджету України забезпечуються за рахунок митних платежів, що адмініструються митними органами. Це зумовлено домінуванням фіскальної функції Державної митної служби України і не відповідає найкращій світовій практиці. Акцентовано увагу на фіскальних ризиках, що пов'язані з механізмами контролю правильності класифікації товарів, визначення країни походження та митної вартості товарів. Запропоновано новий підхід до адміністрування податку на додану вартість із увезених на митну територію України товарів, що може суттєво спростити митні процедури на кордоні і забезпечити повноту надходжень податків до державного бюджету. У сучасних умовах забезпечення належного виконання захисної та інших передбачених законодавством функцій Державної митної служби України є питанням національної безпеки.

Ключові слова: ризик, державний бюджет, фіскальна функція, митні платежі, податкове навантаження, митна вартість.

В статье рассмотрены особенности государственного управления фискальными рисками в сфере таможенного дела. Не менее трети доходов государственного бюджета Украины обеспечивается за счет таможенных платежей, администрируемых таможенными органами. Это обусловлено доминированием фискальной функции Государственной таможенной службы Украины, что не соответствует лучшей мировой практике. Акцентировано внимание на фискальных рисках, связанных с механизмами контроля правильности классификации товаров, определения страны происхождения и таможенной стоимости товаров. Предложен новый подход к администрированию налога на добавленную стоимость с ввезенных на таможенную территорию Украины товаров, что может существенно упростить таможенные процедуры на границе и обеспечить полноту поступлений налогов в государственный бюджет. В современных условиях обеспечение надлежащего выполнения защитной и других предусмотренных законодательством функций Государственной таможенной службы Украины является вопросом национальной безопасности.

Ключевые слова: риск, государственный бюджет, фискальная функция, таможенные платежи, налоговая нагрузка, таможенная стоимость.

Customs payments make up at least one third of the revenues of the State Budget of Ukraine. This demonstrates the great dependence of the state on imports and the importance of the fiscal function of the State Customs Service of Ukraine. The article deals with fiscal risk management in the customs area. The functions and tasks of the State Customs Service of Ukraine in comparison with the customs administrations of industrialized countries were analyzed. Special attention was paid to the fiscal functions and tasks of the customs authorities of Ukraine. The oversee the correct determining of the classification of goods, the country of origin of goods and the customs value of goods as major factors of fiscal risks have been investigated. The customs value of goods is the basis for the calculation of customs payments, and therefore requires simpler and more efficient control procedures. All customs declarations are subject to the appropriate fiscal customs formalities. The risk management system applied by the customs authorities in customs control and clearance of goods has a clear fiscal focus. Methods of calculation and dynamics of the tax burden on imports of goods into Ukraine have been described with particular attention. Indicators of the tax burden on imports of goods should be used to analyze foreign trade activity and performance of the customs authorities of Ukraine. Structure and mechanism for determining the amount of customs duties are considered. This paper proposes a new approach to the administration of value added tax on goods imported into the customs territory of Ukraine. The proposed approach involves reducing the scope of so-called «simplified taxation» and paying value added tax to end sellers of goods. In this case on the one hand simplification of customs procedures for customs clearance of goods and receipt of all taxes to the state budget on the other hand will be ensure. Increased control over the physical parameters of imported goods such as weight and volume is recommended. The effectiveness of the performance of the protective and other important functions of the State Customs Service of Ukraine. Areas of improvement of fiscal risk management in customs affairs are indicated.

Key words: risk, state budget, fiscal function, customs payments, tax burden, customs value.

Постановка проблеми. Митні адміністрації країн ЄС, США, Канади, Японії та інших індустріально розвинених країн світу чітко орієнтовані на забезпечення економічної безпеки своїх держав та сприяння зовнішній торгівлі. Відповідно до національного законодавства [1], Державна митна служба України (далі – Держмитслужба) реалізує державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями та державну митну політику, до основних функцій якої традиційно відносять фіскальну, економіко-регуляторну, захисну, контрольно-організаційну, інформаційно-статистичну та міжнародно-політичну [2, с. 32]. Макроекономічні показники за роки незалежності України та аналіз результатів діяльності національної митної адміністрації свідчать про гіпертрофованість її фіскальних функцій та завдань, що фактично є стримуючим чинником для розвитку зовнішньої торгівлі, джерелом фіскальних ризиків та, як наслідок, причиною економічних утрат державного бюджету.

Слід відзначити, що в Угоді про асоціацію України та ЄС [3] робиться акцент на необхідності сприяння торгівлі, безпеці і запобіганню шахрайству, а також на збалансованому підході у відповідних сферах. Зокрема, закріплено домовленість, що торговельне та митне законодавство України має забезпечити застосування міжнародних документів, що використовуються у митній справі і торгівлі, у тому числі тих, що розроблені Всесвітньої митною організацією (далі – ВМО), Світовою організацією торгівлі, Організацією Об'єднаних Націй, а також керівних принципів ЄС, таких як Митні прототипи. Окремо підкреслено важливість ужиття необхідних заходів для відображення та виконання положень переглянутої Кіотської конвенції [4].

Слідування відповідним положенням Угоди про асоціацію між Україною та ЄС вимагає від нашої держави імплементації найкращих світових стандартів здійснення митної справи та побудови митної адміністрації сучасного зразка з ефективним ризик-менеджментом. Зазначене також потребує пошуку нових підходів до управління фіскальними ризиками під час здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукові дослідження щодо визначення функцій та завдань Держмитслужби як центрального органу виконавчої влади були фактично призупинені наприкінці 2012 р., коли даний орган разом із Державною податковою службою України було об'єднано в єдине Міністерство доходів і зборів України, яке вже у 2014 р. було реорганізовано у Державну фіскальну службу України, що функціонувала практично до кінця 2019 р. Але вчені та практики в галузі митної справи продовжували наукові дослідження у даному напрямі навіть в умовах відсутності у системі державних органів відокремленої митної інституції. Зокрема, І. Бережнюк [2], Н. Липовська [5], П. Пашко [2; 5], О. Фрадинський [6], В. Ченцов [5] мають у своєму науковому доробку досить ґрунтовні наукові праці, присвячені специфіці виконання Держмитслужбою та митними органами України нормативно

визначених функцій та завдань, у тому числі в частині управління фіскальними ризиками під час здійснення зовнішньоекономічних операцій. При цьому в абсолютній більшості наукових публікацій визнаних фахівців із митної справи, як вітчизняних, так і зарубіжних (Д. Віддоусона, Л. Геллерта, Ю. Хінси, В. Чижовича), митні адміністрації країн світу розглядаються як потужні інститути забезпечення економічних інтересів та безпеки митних кордонів своїх держав, а не як основне джерело наповнення податками державних скарбниць. Отже, Держмитслужба як митна адміністрація України потребує принципово нових підходів до зміщення акцентів у своїх функціях та завданнях так, щоб це забезпечило повноту надходжень митних податків до державного бюджету, стимулювало розвиток економіки та захищало національні інтереси України.

Мета статті полягає у формуванні такого підходу до управління фіскальними ризиками під час здійснення зовнішньоекономічних операцій, який одночасно сприятиме прискоренню та спрощенню митних процедур і забезпечуватиме повноту надходження митних платежів до державного бюджету.

Виклад основного матеріалу. Для комплексного осмислення функцій Держмитслужби окремі науковці [5, с. 129] пропонують розглядати систему митної служби як сукупність державного, економічного, правового, соціального, соціокультурного та сервісного інститутів. Зазначимо, що за такого підходу митна служба лише як економічний інститут має чітко виражені фіскальні функції на предмет стабільного наповнення доходної частини державного бюджету. Але й у цьому разі передбачається поступове зміщення акцентів до регулятивної функції. Інші підсистеми митної служби включають такі функції, як: забезпечення національної безпеки, захист економічних інтересів, митно-тарифне регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а також міжнародні функції, інформаційно-комунікативні, статистичні, контрольні, правоохоронні, адміністративно-правові, захисні, соціальні, культурно-освітні та ін.

На думку О.А. Фрадинського, враховуючи ті завдання, які ставляться перед митною адміністрацією, найважливішими її функціями у сучасному глобалізованому світі є: стратегічно-аналітична, законодавча, управлінська, захисна та представницька [6, с. 29]. Як бачимо, відповідно до такого підходу, фіскальна функція взагалі не фігурує як окрема функція, а виконується в рамках управлінської функції, де митна адміністрація виступає виразником державних запитів та потреб у сфері регулювання зовнішньоекономічної діяльності та наповнення бюджету. Наголошується, що від ефективності роботи митниці залежить стан розвитку економіки країни у цілому та її державних фінансів зокрема. І водночас чітко виокремлено захисну функцію, адже на митну адміністрацію покладено завдання, пов'язані не лише із захистом економічного середовища держави, а й охороною життя і здоров'я членів суспільства, навколишнього природного середовища.

Тим не менше функції та завдання Держмитслужби затверджені Кабінетом Міністрів України [7], і одними з основних є такі, що безпосередньо пов'язані з управлінням фіскальними ризиками та наповненням доходної частини державного бюджету України, зокрема: забезпечення контролю над своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати у повному обсязі платниками податків до відповідного бюджету та здійснення контролю над правильністю визначення митної вартості товарів відповідно до законодавства з питань державної митної справи, а також над правильністю класифікації та визначення країни походження товарів.

Виконання зазначених функцій Держмитслужбою щодо забезпечення повноти сплати митних платежів до державного бюджету під час здійснення зовнішньоекономічних операцій суб'єктами господарювання зумовлює необхідність ефективного управління фіскальними ризиками з боку митних органів під час виконання митних формальностей. Здійснення митних процедур під час митного оформлення товарів, які переміщуються через митний кордон України, передбачає вибірковість митного контролю, що визначено статтею 320 Митного кодексу України [8], відповідно до якої форми та обсяги митного контролю вибираються посадовими особами митних органів на підставі результатів застосування системи управління ризиками та/або автоматизованою системою управління ризиками. При цьому всі нормативно визначені інструменти системи управління ризиками, як доводить практика, мають чітку фіскальну спрямованість на управління саме фіскальними ризиками, під якими розуміються ризики, виявлення яких спрямоване на недопущення мінімізації сплати податків і зборів, митних та інших платежів під час здійснення зовнішньоекономічних операцій [9]. Аналогічна ситуація і з автоматизованою системою управління ризиками, яка функціонує в рамках автоматизованої системи митного оформлення «Інспектор» як програмно-інформаційних комплексів і також генерує митні формальності, у тому числі щодо контролю над правильністю класифікації, країни походження та митної вартості товарів.

Більше того, чинним порядком виконання митних формальностей визначено, що під час здійснення митного оформлення всіх митних декларацій виконуються митні формальності, серед яких: перевірка правильності класифікації товарів, перевірка правильності визначення країни походження товарів, перевірка правильності визначення митної вартості товарів та ін. [10]. Тобто відповідні митні формальності практично виконуються у будь-якому разі незалежно від результатів застосування системи управління ризиками та/або автоматизованої системи управління ризиками, що також програмно імплементовано в автоматизованій системі митного оформлення «Інспектор».

Дійсно, саме на цих трьох етапах митного оформлення (контроль класифікації, країни походження та митної вартості товарів) митні органи стикаються з найбільшими фіскальними ризиками під час здійснен-

ня суб'єктами господарювання зовнішньоекономічних операцій. Справа в тому, що обсяг митних платежів, які сплачуються для випуску товарів у вільний обіг, прямо пропорційно залежить від числового значення митної вартості імпортованих товарів, адже саме митна вартість товарів є базою оподаткування податком на додану вартість (далі – ПДВ) та митом (для товарів, на які законом встановлено адвалорні ставки мита). Митні органи здійснюють контроль над правильністю визначення митної вартості товару шляхом перевірки її числового значення, заявленого декларантом. А тому для цього спочатку здійснюється контроль класифікації товару, тобто перевірка правильності заявленого коду згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТЗЕД). Від коду товару залежать розмір відсоткової ставки мита, що затверджується Законом України «Про митний тариф України» [11], а також наявність/відсутність пільг в оподаткуванні. Зазначеним Законом можуть установлюватися у рамках одного коду товару різні рівні ставки митна (преференційна, пільгова або повна) залежно від країни походження товару. Так, преференційні ставки ввізного мита встановлюються щодо товарів, що походять із держав, які спільно з Україною входять до митних союзів або утворюють із нею зони вільної торгівлі. До товарів, що походять з України або з держав – членів Світової організації торгівлі, або з держав, з якими Україна уклала двосторонні або регіональні угоди щодо режиму найбільшого сприяння, застосовуються пільгові ставки ввізного мита. До всіх інших товарів застосовуються повні ставки мита, а отже, митні формальності щодо контролю над правильністю визначення країни походження також є одними з ключових у контексті управління фіскальними ризиками.

Варто відзначити, що Держмитслужбою з метою ефективного управління ризиками ще у 2005 р. були затверджені групи критеріїв ризику «А», «Б», «В», «Г», «І», «Д» та «Е» [12], які мають таку відповідність за зумовленими вище напрямками:

- за напрямом контролю над правильністю класифікації товарів – група критеріїв ризику «Б» (товари групи «прикриття»);
- за напрямом контролю над правильністю визначення країни походження товарів – група критеріїв ризику «В» (країна походження товарів);
- за напрямом контролю над правильністю визначення митної вартості товарів – група критеріїв ризику «І» (митна вартість товарів).

З урахуванням затверджених груп критеріїв ризику Держмитслужбою визначаються переліки товарів груп ризику, розробляються профілі ризику, проводиться аналіз зовнішньоторговельної діяльності, здійснюється комплекс інших заходів із метою управління фіскальними ризиками.

Таким чином, усі базові складники механізму митно-тарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (код товару, країна походження, митна вартість та мито), на основі яких визначається обсяг

митних платежів, що перераховується до державного бюджету, несуть основні фіскальні ризики для митних органів під час митного оформлення товарів.

Структура національної економіки та особливості державної системи оподаткування в Україні зумовлюють той факт, що митні платежі як державні податки щорічно становлять не менше третини доходів державного бюджету. Такий стан справ свідчить про надмірну залежність держави від імпорту, а також про роль Держмитслужби у виконанні фіскальних завдань та рівень фіскальних ризиків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, з якими стикаються працівники митних органів України під час виконання своїх посадових обов'язків. Так, щорічний звіт ВМО містить узагальнені дані про те, що частка доходів, які забезпечені митною адміністрацією України, у сукупних податкових надходженнях державного бюджету за 2018 р., становила 37%, тоді як, наприклад, у Франції даний показник становив 28%, у Польщі – 27,1%, Німеччині – 18,4%, Чехії – 16,5%, Угорщині – 11,1%, Естонії – 5,8%, Італії – 3,6%, США – 1,4%, Данії – 0,3% [13].

Податками, контроль над справлянням яких покладено на митні органи, власне є митні платежі. Митним кодексом України визначено, що до митних платежів належать мито, акцизний податок із увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), а також податок на додану вартість із увезених на митну територію України товарів [8] (табл. 1).

Таблиця 1

Надходження митних платежів до державного бюджету України, що були забезпечені митними органами, 2019 р.

| Надходження | Сума, млрд грн | Частка, % |
|--|----------------|-----------|
| Ввізне мито | 29,86 | 8,00 |
| Вивізне мито | 0,23 | 0,06 |
| Акцизний податок з увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) | 53,46 | 14,32 |
| Податок на додану вартість із увезених на територію України товарів | 289,76 | 77,62 |
| Всього | 373,31 | 100,00 |

Джерело: сформовано авторами на основі [14]

Проте, окрім зазначених митних платежів, митними органами України фактично забезпечуються суттєві надходження до державного бюджету України за результатами роботи в інших напрямках, зокрема: суми штрафів за порушення митного законодавства (за результатами складання протоколів про порушення митних правил та проведення документальних перевірок); кошти від реалізації конфіскованого майна за матеріалами митних органів; надходження конфіскованої національної та іноземної валюти за матеріалами митних органів; єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України; плата за виконання митних формальностей поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом.

Разом із цим слід зазначити, що ефективність здійснення фіскальної функції Держмитслужбою у професійних колах прийнято розглядати через призму так званого «податкового навантаження на імпорт». Сутність даного термінологічного словосполучення полягає в обсязі податків, сплачених з одиниці умовного імпортного товару. Як правило, для розрахунків за одиницю імпорту беруть його вартість (в іноземній валюті) або вагу. Отже, податкове навантаження на імпорт показує, скільки митних податків було стягнуто митними органами з, наприклад, 1 дол. США або на 1 кг ваги товарів із метою їх увезення на митну територію за певний період часу.

Під час здійснення аналізу податкового навантаження на імпорт слід розрізняти поняття «статистичний імпорт» та «оподаткований імпорт». Головна відмінність полягає у тому, що до статистичного імпорту включаються усі імпортовані товари незалежно від того, чи сплачувалися митні платежі під час їх увезення на митну територію України відповідно до законодавства. Зокрема, до статистичного імпорту входять товари, які ввезені тимчасово терміном більше одного року, ввезені на переробку на митній території, у магазини безмитної торгівлі тощо. Тоді як до оподаткованого імпорту належать товари, що переміщувалися на митну територію України у митних режимах імпорту та реімпорту, під час оформлення яких були сплачені митні платежі.

Найбільш поширеним серед фахівців із митної справи є підхід, за якого як база розрахунку для податкового навантаження на імпорт товарів береться саме оподаткований імпорт у вартісному вираженні (дол. США). Так, за перший квартал 2020 р. податкове навантаження на імпорт товарів, розраховане відповідно до зазначеного підходу, становило 0,26 дол. США проти 0,28 дол. США за аналогічний період 2019 р. Тобто податкове навантаження зменшилося, але для цілісної картини аналізу необхідно розглядати, як саме змінилася структура імпорту, як змінилися ціни на товари, яке їх співвідношення за ступенем обробки тощо, адже очевидно, що споживчі товари (продукти харчування, одяг, побутова техніка тощо) мають значно більше податкове навантаження, ніж сировинні (газ, нафта, вугілля, руда тощо).

Складність аналітичних розрахунків полягає у тому, що дані про оподаткований імпорт – це спеціальна митна статистика, яка не завжди є у відкритому доступі. Сьогодні певну інформацію щодо оподаткованого імпорту та відповідного податкового навантаження можна знайти на порталі Держмитслужби [16]. Але на даному ресурсі відповідні статистичні дані наведені за відносно короткий проміжок часу, що не дає змоги зробити глибоке ретроспективне дослідження динаміки змін показника на основі аналізу емпіричного масиву інформації. Крім того, податкове навантаження на імпорт доцільно розглядати не тільки на одиницю вартості імпорту, а й на одиницю ваги ввезених товарів. Для комплексного аналізу слід також розглядати динаміку змін податкового навантаження на статистичний імпорт товарів як на одиницю ваги, так і на одиницю вар-

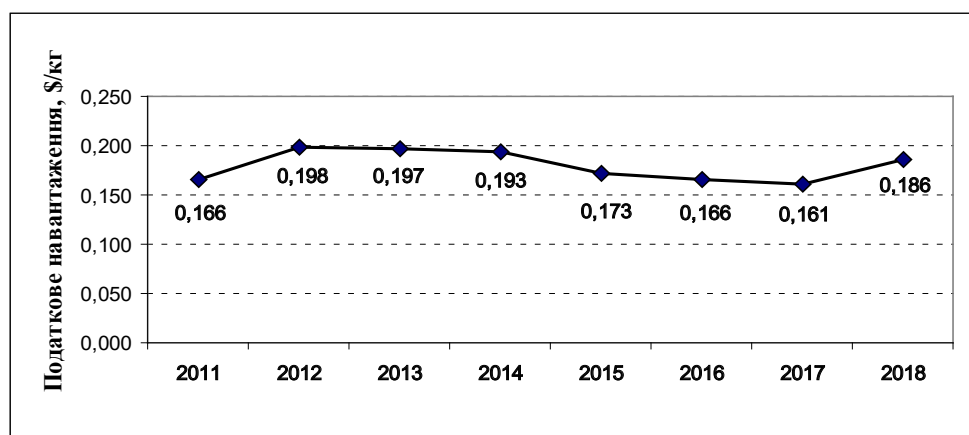


Рис. 1. Динаміка податкового навантаження на статистичний імпорт товарів за період 2011–2018 рр. [14; 16]

тості. Зокрема, динаміка податкового навантаження на статистичний імпорт товарів в Україну за вагою за період 2011–2018 рр. проілюстрована на графіку (рис. 1).

Як бачимо, податкове навантаження на одиницю ваги статистичного імпорту за період із 2011 по 2018 р. не зазнавало значних змін, що може бути не тільки показником сталості структури імпорту товарів в Україну, а й підґрунтям для аналізу результатів роботи Держмитслужби, адже саме митні органи виконують функції щодо контролю вагових та інших фізичних характеристик товарів, які переміщуються через митний кордон України, а також функції щодо контролю над правильністю визначення митної вартості та повноти сплати митних платежів до державного бюджету.

В умовах адміністративного тиску на Держмитслужбу з боку Кабінету Міністрів України щодо безумовного виконання доведених індикативних показників надходжень митних платежів до державного бюджету України захисна та інші функції Держмитслужби, на жаль, поступаються фіскальній функції за пріоритетністю. Відсутність державного контролю на значній ділянці митного кордону з Російською Федерацією, що зумовлено тимчасовою окупацією окремих частин території України, слабкість інститутів правоохоронної системи держави, контрабанда, а також світова пандемія COVID-19 є реальними викликами сучасності для розвитку зовнішньоекономічної діяльності в Україні. За таких умов недооцінка значення передусім захисної функції Держмитслужби стає окремим ризиком на рівні національної безпеки держави. Подібною є ситуація і зі станом виконання інших функцій, які були нівельовані за часів входження митних органів до складу системи органів доходів і зборів, що знаходилися у безпосередньому управлінні об'єднаного податково-митного центрального органу виконавчої влади протягом 2012–2019 рр.

Ураховуючи об'єктивну необхідність перегляду фіскальної функції Держмитслужби, пропонується підхід до управління фіскальними ризиками під час здійснення зовнішньоекономічних операцій, який пе-

редбачає адміністрування Держмитслужбою митних та інших платежів, контроль над справлянням яких на неї покладено законом, за винятком адміністрування ПДВ із увезених на митну територію України товарів. Адміністрування ПДВ має здійснюватися Державною податковою службою України під час реалізації відповідних товарів кінцевому споживачу. У такому разі митні органи зможуть більш ефективно аналізувати фіскальні ризики під час митного контролю та оформлення товарів, адже нарахування акцизного податку та мита за специфічними ставками здійснюється за такими параметрами, як вага та об'єм. Забезпечення підрозділів митного оформлення скануючими системами, засобами зважування, системами відеоконтролю та іншими сучасними технічними засобами контролю значно спрощують контроль фізичних характеристик вантажів, а тому і фіскальні ризики, які виникають під час визначення коду згідно з УКТЗЕД, країни походження та митної вартості товарів, у митних органах можуть бути суттєво зменшені. При цьому базою оподаткування ПДВ з імпорту є у тому числі митна вартість товарів, контроль над правильністю визначення якої чи не найбільша проблема митної справи в Україні, що спричиняє також колосальні корупційні ризики. Тому зміна акцентів у фіскальній функції Держмитслужби шляхом делегування Державній податковій службі України функції адміністрування ПДВ з імпорту товарів не тільки сприятиме прискоренню та спрощенню митних процедур під час митного контролю та оформлення товарів, а й зменшить рівень тінізації економіки та забезпечить повноту надходження податків до державного бюджету у цілому.

Справа у тому, що, відповідно до Податкового кодексу України, існуюча сьогодні «спрощена система оподаткування», що визначає чотири групи суб'єктів господарювання (юридичних та фізичних осіб – підприємців) – платників єдиного податку, які мають право застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності і, відповідно, не сплачують ПДВ із кінцевого продажу товарів [17]. Існування такої сис-

теми оподаткування призводить до можливості реалізувати товар, який було переміщено на митну територію України без сплати митних платежів у повному обсязі або взагалі без сплати будь-яких податків, через дистрибуторську мережу дрібних приватних підприємців – фізичних осіб, які не зобов'язані вести облік товарних запасів та документацію про походження свого товару. Тому великі партії товару, які були незаконно ввезені на територію України за сприяння злочинних центрів із мінімізації митних платежів, розподіляються між «спрощенцями», які не сплачують ПДВ до бюджету. Якщо ж законодавчо зобов'язати суб'єктів господарювання, які відносяться до II–IV груп (за аналогією з Законом України від 20.09.2019 № 128-IX «Про внесення змін до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та інших законів України щодо дегінізації розрахунків у сфері торгівлі та послуг» у частині переліку суб'єктів господарювання, які зобов'язані здійснювати реєстр розрахункових операцій), сплачувати ПДВ із кінцевого продажу товарів, то повноту податкових надходжень із зовнішньоекономічних операцій до державного бюджету у кінцевому підсумку буде забезпечено. При цьому обсяги нелегально ввезеного товару суттєво скоротяться, якщо його реалізація буде неможливою, й сам імпорт такого товару стане по факту економічно нерентабельним.

Зазначене досить елементарно пояснюється логікою механізмів сплати податків, що визначено чинним законодавством України. Так, у результаті продажу товару продавець отримує від покупця вартість цього товару і суму ПДВ у розмірі 20%, яка, своєю чергою, зменшується на суму податків, що були сплачені митному органу, а різниця цих сум перераховується до державного бюджету. Отже, чим менша сума ПДВ буде адміністрована митницею, тим більшу суму для сплати платниками податків буде визначено податковим органом, і навпаки, у разі сплати більшої

суми ПДВ на митниці меншу суму буде стягнуто податковими органами. Але найважливіше те, що загальна сума податків, які мають бути перераховані до державного бюджету, є рівновеликими за своїми числовими значеннями в обох випадках.

Висновки. Аналіз результатів діяльності Держмитслужби свідчить про фіскальну спрямованість її завдань та функцій, що є невластивим для митних адміністрацій розвинених країн світу. Делегувавши Державній податковій службі України фіскальну функцію в частині адміністрування ПДВ з імпорту товарів, Держмитслужба зможе зосередитися на створенні сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, запобіганні та протидії контрабанді, збереженні належного балансу між митним контролем і спрощенням законної торгівлі, а також на інших завданнях щодо захисту митних інтересів України. Ураховуючи, що загальна сума мита та акцизного податку традиційно становить близько 20% від обсягу всіх митних платежів, управління фіскальними ризиками за таких умов стане менш трудомістким для Держмитслужби та більш ефективним для держави у цілому. Це сприятиме прискоренню та спрощенню митних процедур під час здійснення митного контролю та оформлення товарів і водночас буде забезпечено повноту надходжень до державного бюджету податків за прозорим механізмом, який значно зменшить рівень фіскальних ризиків.

Проте сьогодні ключовим джерелом фіскальних ризиків у Держмитслужбі залишається механізм визначення митної вартості, яка є основою для нарахування митних платежів. Отже, дослідження особливостей управління фіскальними ризиками у Держмитслужбі мають поглиблюватися і здійснюватися за напрямками правильності класифікації товарів згідно з УКТЗЕД, правильності визначення країни походження товарів та власне щодо правильності визначення митної вартості товарів.

Список літератури:

1. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України : Постанова Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 № 1200. URL : <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2020).
2. Митна енциклопедія : у 2-х т. / за ред. І.Г. Бережнюка. Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2013. Т. 2. 536 с.
3. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України від 16.09.2014 № 1678-VII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2020).
4. Міжнародна конвенція про гармонізацію і спрощення митних процедур (Киотська конвенція) від 18 травня 1973 р. (в редакції від 26 червня 1999 р.). *Всесвітня митна організація*. URL : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2020).
5. Митна служба України в системі державного управління : підручник / С.М. Сergyogin та ін. Дніпропетровськ : АМСУ, 2008. 361 с.
6. Митна енциклопедія : у 2-х т. / за ред. І.Г. Бережнюка. Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2013. Т. 1. 472 с.
7. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227. URL : <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2020).
8. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2020).
9. 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. URL : <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2020).

10. Про затвердження Порядку виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення товарів із застосуванням митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа : Наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 631. URL : <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2020).

11. Про митний тариф України : Закон України від 19.09.2013 № 584-VII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2020).

12. Про затвердження Концепції створення, впровадження і розвитку системи аналізу та керування ризиками та Положення про систему аналізу й селекції факторів ризику при визначенні окремих форм митного контролю : Наказ Державної митної служби України від 27.05.2005 № 435. URL : <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2020).

13. Annual Reports 2018 – 2019. World Customs Organization. URL : <http://www.wcoomd.org> (дата звернення: 21.04.2020).

14. Звітність за 2011–2018 роки. *Державна казначейська служба України*. URL: <https://www.treasury.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2020).

15. Показники зовнішньої торгівлі України. *Державна митна служба України*. URL : <https://bi.customs.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2020).

16. Сумарний обсяг імпорту та експорту у розрізі товарних позицій за кодами УКТЗЕД. *Державна фіскальна служба України*. URL : <http://sfs.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2020).

17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.04.2020).

References:

1. Pro utvorennia Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy ta Derzhavnoi mytnoi sluzhby Ukrainy : Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 18.12.2018 № 1200 [On the establishment of the State Tax Service of Ukraine and the State Customs Service of Ukraine: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of 18.12.2018 № 1200]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua>. [Ukraine] (accessed 21.04.2020).

2. Bereznyuk I.H. (Eds). (2013). *Mytna entsyklopediya: v 2 t.* [Customs Encyclopedia: in 2 volumes]. Khmelnytskyi: Press Melnik A.A., 536 p. [Ukraine].

3. Pro ratyfikatsii Uhody pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu, z odniiei storony, ta Yevropeiskym Soiuzom, Yevropeiskym spivtovarystvom z atomnoi enerhii i yikhnyim derzhavamy-chlenamy, z inshoi storony : Zakon Ukrainy vid 16.09.2014 № 1678-VII [On ratification of the Association Agreement between Ukraine, on the one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, on the other hand: Law of Ukraine of 16.09.2014 № 1678-VII]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua>. [Ukraine] (accessed 21.04.2020).

4. Mizhnarodna konventsiiia pro harmonizatsiiu i sproshchennia mytnykh protsedur (Kiotska konventsiiia) vid 18 travnia 1973 r. (v redaktsii vid 26 chervnia 1999 r.) [International Convention on the Harmonization and Simplification of Customs Procedures (Kyoto Convention) of 18 May 1973 (as amended on 26 June 1999)]. *Vsesvitnia mytna orhanizatsiiia*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua>. [Ukraine] (accessed 21.04.2020).

5. Seryogin S.M., Chentsov V.V., Pashko P.V., Lipovskaya N.A. and others. (2008) *Mytna sluzhba Ukrayiny v systemi derzhavnogo upravlinnya: pidruchnyk* [Customs Service of Ukraine in the System of Public Administration: Textbook]. Press ACSU, Dnepropetrovsk, 361 p. [Ukraine].

6. Bereznyuk I.H. (Eds). (2013). *Mytna entsyklopediya: v 2 t.* [Customs Encyclopedia: in 2 volumes]. Khmelnytskyi: Melnik A.A., 472 p. [Ukraine].

7. Pro zatverdzhennia polozhen pro Derzhavnu podatkovu sluzhbu Ukrainy ta Derzhavnu mytnu sluzhbu Ukrainy : Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 06.03.2019 № 227 [On approval of the provisions on the State Tax Service of Ukraine and the State Customs Service of Ukraine: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of March 6, 2019 № 227]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua>. [Ukraine] (accessed 21.04.2020).

8. Mytnyi kodeks Ukrainy vid 13.03.2012 № 4495-VI [Customs Code of Ukraine dated 13.03.2012 № 4495-VI]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua>. [Ukraine] (accessed 21.04.2020).

9. Pro zatverdzhennia Poriadku zdiisnennia analizu ta otsinky ryzykiv, rozroblennia i realizatsii zakhodiv z upravlinnia ryzykamy dlia vyznachennia form ta obsiahiv mytnoho kontroliu : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.07.2015 № 684 [On approval of the Procedure for risk analysis and assessment, development and implementation of risk management measures to determine the forms and scope of customs control: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 31.07.2015 № 684]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua>. [Ukraine] (accessed 21.04.2020).

10. Pro zatverdzhennia Poriadku vykonannia mytnykh formalnostei pry zdiisnenni mytnoho oformlennia tovariv iz zastosuvanniam mytnoi deklaratsii na blanku yedynoho administrativnoho dokumenta : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.05.2012 № 631 [About the statement of the Order of performance of customs formalities at implementation of customs registration of goods with application of the customs declaration on the form of the uniform administrative document: the Order of the Ministry of Finance of Ukraine from 30.05.2012 № 631]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua>. [Ukraine] (accessed 21.04.2020).

11. Pro mytnyi taryf Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 19.09.2013 № 584-VII [On the Customs Tariff of Ukraine: Law of Ukraine of September 19, 2013 № 584-VII]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua>. [Ukraine] (accessed 21.04.2020).

12. Pro zatverdzhennia Poriadku zdiisnennia analizu ta otsinky ryzykiv, rozroblennia i realizatsii zakhodiv z upravlinnia ryzykamy dlia vyznachennia form ta obsiahiv mytnoho kontroliu : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.07.2015 № 684 [On approval of the Procedure for risk analysis and assessment, development and implementation

of risk management measures to determine the forms and scope of customs control: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 31.07.2015 № 684]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua>. [Ukraine] (accessed 21.04.2020).

13. World Customs Organization (2019). Annual Reports 2018 – 2019. Available at: <http://www.wcoomd.org> (accessed 21.04.2020).

14. Zvitnist za 2011–2018 roky [Reporting for 2011-2018] Derzhavna kaznacheiska sluzhba. Available at: <https://www.treasury.gov.ua>. [Ukraine] (accessed 21.04.2020).

15. Pokaznyky zovnishnoi torhivli Ukrainy [Indicators of Ukraine's foreign trade]. Derzhavna mytna sluzhba Ukrainy. Available at: <https://bi.customs.gov.ua>. [Ukraine] (accessed 21.04.2020).

16. Sumarnyi obsiah importu ta eksportu u rozrizi tovarnykh pozytsii za kodamy UKTZED [The total volume of imports and exports in terms of product items by UKTZED codes]. Derzhavna fiskalna sluzhba Ukrainy. Available at: <http://sfs.gov.ua>. [Ukraine] (accessed 21.04.2020).

17. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua>. [Ukraine] (accessed 21.04.2020).