

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ	6
1.1 Сутність ухилення від сплати митних платежів, його причини та наслідки.....	6
1.2 Система запобігання ухиленню від сплати митних платежів: сутність та елементи.....	10
1.3 Законодавче регулювання діяльності протидії ухиленням від сплати митних платежів.....	17
РОЗДІЛ 2. УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ ТА ІНСТРУМЕНТИ БОРОТЬБИ З НИМИ	21
2.1 Роль митних платежів у доходах державного бюджету України.....	21
2.2 Методи та схеми ухилення від сплати митних платежів.....	30
2.3 Методи запобігання ухиленню від сплати митних платежів.....	39
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВИРШЕННЯ ПРОБЛЕМИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ	44
3.1 Основні проблеми ефективної протидії ухиленню від сплати митних платежів.....	44
3.2 Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від сплати митних платежів.....	48
3.3 Модернізація системи запобігання ухиленню від сплати митних платежів в Україні.....	52
ВИСНОВКИ	56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	60

ВСТУП

Актуальність дослідження. Як показує практика, справляння митних платежів є основою митного оподаткування в країні, тому від ефективності механізму нарахування та сплати митних платежів залежить стан справляння митних платежів. Останнім часом спостерігається зростання кількості злочинів, пов'язаних з переміщенням товарів через український кордон. Певні види діяльності, що становлять соціальний ризик, здійснюються шляхом ввезення товарів в країну або вивезення їх з країни з порушенням вимог чинного законодавства, або з використанням шахрайських методів платниками податків з метою уникнення сплати митних платежів. Водночас кримінальне законодавство не містить ні поняття «ухилення від сплати митних платежів», ні переліку правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати митних платежів. У цьому контексті великого значення набуває вирішення такого питання, як сутність «ухилення від митних платежів» та встановлення переліку правопорушень, пов'язаних з ухиленням від митних платежів.

У науковій літературі розвитку теорії і методології митного обслуговування та ролі митного контролю в здійсненні митних послуг присвячені роботи: І. Бережнюк, М. Білуха, Л.О. Батанова, О.М. Вакульчик, О.А. Гончарук, Ю. Гупанова, А. Крисоватий, В. Мартинюк, Ю. А. О.Медвідь, Т.Микитенко, О.О. Книшек, П.В.Пашко, Л.М. Письмаченко та ін. У криміналістичній літературі проблемам розслідування окремих видів митних злочинів приділяли увагу вчені Л.І.Аркуша, В.Д.Берназ, В.І.Завидняк, А.В.Іщенко, І.І.Когутич, В.В.Лисенко, П.В.Цимбал, К.О.Чаплінський, С.С.Чернявський та ін. Проте розслідування злочинів, пов'язаних з ухиленням від митних платежів, не було предметом окремого дослідження. Серед багатьох проблем при розслідуванні цих злочинів насамперед необхідно з'ясувати поняття та сутність злочинів ухилення від митних платежів.

Мета кваліфікаційної бакалаврської роботи полягає в здійсненні аналізу системи запобігання ухиленню від сплати митних платежів в Україні та обґрунтуванні напрямів підвищення ефективності її функціонування в Україні. Виходячи з мети роботи можна сформулювати наступні **завдання**:

1. Розкрити сутність ухилення від сплати митних платежів, розглянути теоретичні засади та нормативно-правові акти, що регулюють систему протидії таким ухиленням;

2. Проаналізувати роль митних платежів у доходах бюджету, визначити основні схеми ухилення від сплати митних платежів в Україні та інструменти боротьби з ними;

3. Визначити основні проблеми ефективної протидії ухиленням від сплати митних платежів, дослідити міжнародний досвід у цій сфері та запропонувати шляхи модернізації протидії ухиленням від сплати митних платежів в Україні.

Об'єктом дипломної роботи виступає система митного контролю в Україні.

Предметом дослідження являється система запобігання ухиленню від сплати митних платежів.

Методи дослідження. З метою максимально ефективного збору теоретико-концептуальних та аналітичних даних у дослідженні використано такі методи: діалектний підхід як основний науковий принцип вивчення поняття митних платежів, метод спостереження, економічний аналіз, структурно-логічний метод, дедуктивний, статистичний, метод порівняння та узагальнення.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці прикладних аспектів, спрямованих на вдосконалення організаційно-правового механізму запобігання ухиленням від митних платежів в Україні шляхом подолання проблем митного оподаткування та з урахуванням світових тенденцій спрощення та гармонізації митні процедури.

Інформаційну базу дослідження складає: Митний кодекс України, Кримінальний кодекс України, закони України, постанови Кабінету Міністрів

України щодо митної справи, а також положення, інструкції та накази Державної митної служби, теоретична та монографічна література, публікації у періодичних виданнях, навчальна літератури, нормативно-правові акти України, статистичні матеріали тощо.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ

1.1 Сутність ухилення від сплати митних платежів, його причини та наслідки

Стабільність держави напряду залежить від ефективності податкової системи в цілому. Однією з ознак ефективності системи є масштаби ухилення від сплати податків (у тому числі митних платежів). Виходячи з цього, чим більший обсяг ухилення від сплати, тим більш вразливою стає держава через дефіцит державного бюджету. Тому вирішення проблеми ухилення від сплати митних платежів є особливо необхідним для сталого розвитку держави. Однак, попри актуальність проблеми, в науковій літературі не існує єдиного трактування сутності цього поняття, причин його виникнення та шляхів вирішення.

Для розуміння терміну «ухилення від митних платежів» необхідно сформулювати його визначення. Академічний тлумачний словник української мови [1, с. 527] розрізняє два значення слова «ухилитися»:

- 1) відходження, відхилення, відскок тощо назад або вбік від кого-, чого-небудь;
- 2) намагатися не робити чогось, не брати участі в чомусь, триматися подалі від чогось, уникати.

Отже, слово «ухилення» в лексичному значенні асоціюється як з активною (дія), так і з пасивною (бездіяльність) поведінкою.

Для формування цілісного визначення також варто звернутись до того, як у науковій літературі трактують ширше поняття, а саме, «ухилення від сплати податків». По-перше, погляди науковців поділилися щодо правомірності таких дій. С. О. Баранов [2], В. П. Вишневський, А. С. Веткін [3, с.10], О. В. Мірошніченко [4],

А. В. Безкрєвна [5] та Т. Л. Томнюк [6] вважають, що ухилення від сплати податків включає лише протиправні дії платника податків, а науковці С. В. Глуценко та М. О. Казакова [7] наголошують, що це можуть бути також дії, які як порушують, так і не порушують чинне законодавство.

По-друге, відсутня єдність думок щодо сприйняття та усвідомлення платником податків відповідних дій. Так, А. Г. Загородній та Г. Л. Вознюк [8, с. 587] вважають, що виразною ознакою ухилення від сплати податків є умисні дії платника податків, метою яких є зменшення або повне ухилення від сплати податкових відрахувань. А науковці, С. В. Глуценко, М. О. Казакова [7] та О. В. Мірошніченко [4] вказують, що це можуть бути і ненавмисні дії через неухважність, технічні помилки чи інші фактори.

В Оксфордському тлумачному словнику ухилення від податків тлумачиться як зменшення податкової бази або свідоме надання неправдивої інформації податковим органам [9].

В Українській економічній енциклопедії [10] ухилення від сплати податків пояснюється як комплекс законних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування.

У зв'язку з усім вище викладеним та, враховуючи зміст ст. 212 Кримінального кодексу України [11], на нашу думку, ухилення від сплати митних платежів є суспільно небезпечним злочином (дія або бездіяльність), що полягає в зменшенні податкового навантаження при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, за якої платник податків свідомо чи необережно уникає сплати мита чи інших податкових зобов'язань чи зменшує їх розмір та якщо такі дії призвели до фактичного недонадходженні до державного бюджету коштів у значних обсягах.

З урахуванням змісту статті 212 Кримінального кодексу України [11] можемо визначити, що ухилення від сплати митних платежів характеризується такими ознаками:

- предметом правопорушення є митні платежі;

- суб'єктом правопорушення є платник митних платежів;
- посягає на фінансові інтереси держави та встановлений порядок сплати митних платежів;
- обов'язковим елементом ухилення від сплати митних платежів є виникнення шкоди, яка визначається розміром несплачених митних платежів у встановлені законодавцем строки для кожного виду таких платежів;

Стаття 212 КК України є бланкетною нормою, тобто передбачає встановлення факту порушення певної норми податкового та митного законодавства, у зв'язку з чим не було сплачено митні платежі.

Слід зазначити, що злочини, пов'язані з ухиленням від митних платежів, здебільшого є транскордонною організованою злочинністю. Відповідно до ч. 2 ст. 3 Конвенції ООН проти транснаціональної організованої злочинності від 15 листопада 2000 р. кримінальне правопорушення вважається транснаціональним, якщо воно вчинене:

- а) у більш ніж одній державі;
- б) в одній країні, але значна частина його підготовки, планування, адміністрування або контролю відбувається в іншій країні;
- в) в одній державі, але за участю організованої злочинної групи, яка займається злочинною діяльністю в більш ніж одній державі;
- г) в одній державі, але його значні наслідки мають місце в іншій державі [12].

Усім наведеним ознакам відповідають злочини, пов'язані з ухиленням від сплати митних платежів. Відповідно, злочини, пов'язані з ухиленням від митних платежів, мають транскордонний характер.

Серед інших злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати митних платежів, слід виділити такі злочини, як підробка документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання таких підробок (ст. 358 КК України), зловживання владою чи

службовим становищем (ст. 364 КК України), зловживання службовим становищем службовою особою юридичної особи незалежно від організаційно-правової форми (ст. 364-1 КК України) та службові підробки (ст. 366 КК України) [11].

Це пов'язано з тим, що в документах завжди є значні сліди злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати митних платежів. Злочини, пов'язані з ухиленням від сплати митних платежів, відображаються в різних документах, які використовуються для складання бухгалтерської звітності, що подається платниками митних платежів до Митної служби України. Перекручування та фальсифікація є двома основними видами інтелектуальної зміни документів, що містять результати фінансово-господарської діяльності, пов'язаної з нарахуванням та ухиленням від сплати митних платежів [13].

Комплексне дослідження причин митних правопорушень та девіантної поведінки суб'єктів ЗЕД неможливе без філософського осмислення. Природа людини визначає її бажання та потреби, які, в свою чергу, детермінують її злочинну поведінку, що "обов'язково обумовлена" її індивідуальною природою, тобто є "органічним" відображенням її особистості. Визначення мотиваційного чинника має вирішальне значення для розуміння природи девіантної поведінки. Це пов'язано з тим, що мотивація є безпосередньою причиною поведінки.

Девіантна поведінка (поведінка, що відхиляється) – поведінка індивіда або групи, яка не відповідає загальноновизнаним нормам. Проблема девіантної поведінки та її корекції завжди була важливою в педагогіці, психології, кримінології, але останнім часом вона набула широкого поширення. Не стала винятком і сфера митної справи, зовнішньоекономічної діяльності, де проблеми злочинності та митних правопорушень є надзвичайно актуальними [14].

Залежно від способу взаємодії з дійсністю та порушення певних норм суспільства, в тому числі на митній території, прояви девіантної поведінки поділяються на п'ять видів: делінквентний, адиктивний, патохарактерологічний, психопатологічний та здібності, що виходять за рамки прийнятих соціальних норм.

Таких безпосередніх причин злочинної поведінки людини багато, і серед найважливіших - "...бідність і багатство, прагнення слави і пошани, несправедливість, нерівність, приниження, презирство, любов, ненависть, заздрість, марнославство, самозакоханість, гнів, зверхність, неповага, тривога, почуття переваги, дратівливість, депресія, надлишок енергії...". Останні визначаються бажаннями і потребами людини, вони детерміновані її природою, над якою сама людина не має влади. Завдяки цьому ланцюжку детермінацій поведінка людини набуває "обов'язково детермінованого" характеру.

Таким чином, девіантна поведінка у сфері зовнішньоекономічної діяльності є нічим іншим, як адаптацією, вибором ролі, яка визначається особистістю та конкретними обставинами. Існує багато яскравих прикладів феєричного фінансового успіху. Економічне підприємництво вважається позитивним відхиленням, особливо в період реформ [15].

Однак у суспільстві шанси на такий успіх розподілені вкрай нерівномірно, і рано чи пізно деякі люди, які прагнуть його досягти, виявляють, що чимало шляхів до "швидкого збагачення" досить обмежені, якщо не закриті. У цьому випадку злочин використовується як засіб, що забезпечує досягнення головної мети – розбагатіти. Надто тепер, коли зовнішньоекономічна діяльність України суттєво відкрита і лібералізована.

1.2 Система запобігання ухиленню від сплати митних платежів: сутність та елементи

Частка митних злочинів у загальній структурі злочинності України є незначною, але рівень соціально-економічного ризику є дуже високим. Це визначає

необхідність боротьби з цими проявами з урахуванням усіх мотивів, загроз, що виникають, та критеріїв митних правопорушень.

Оскільки Україна є повноправним членом СОТ, а з початку 2016 року – асоційованим членом ЄС, її територія залишається відкритою для здійснення міжнародних торговельних операцій. Однак це може бути шкідливим для країни в контексті економічних втрат, зокрема, таких як несплата митних платежів до бюджету через порушення митних правил; контрабандний потік дешевих товарів, що унеможлиблює розвиток товаровиробників країни [16, с. 82-88].

Система запобігання ухиленню від сплати митних платежів – це контрольно-управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з процесом справляння митних платежів у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила.

Станом на сьогодні митній та податковій практиках застосовують превентивні (попереджувальні) та репресивні (карні) методи боротьби з ухиленнями від сплати митних платежів.

До методів превентивного характеру відносяться надання консультативно-методичної допомоги суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності (як безпосередньо на митних та пропускних пунктах, так і за допомогою гарячої лінії та ботів Державної митної та Державної податкової служб), швидке та актуальне висвітлення змін податкового законодавства на офіційних сайтах, порталах та у ЗМІ, поширення інформації про найбільш типові порушення митних правил та податкового законодавства, огляди судової та господарської практик [17, с. 324].

Для застосування репресивних методів повинні бути виявлені докази ухилення від сплати митних платежів або інших митних правил, що виявляється у процесі перевірок суб'єктів ЗЕД, а також митного контролю та митного оформлення.

Основною метою митного контролю є забезпечення законного переміщення осіб, товарів і транспортних засобів через митний кордон, у тому числі повний і своєчасний контроль за сплатою митних платежів.

Водночас варто зазначити, що державний фінансовий контроль митної системи є складним процесом, в якому орган державного контролю на основі ризик-орієнтованого підходу здійснює комплекс дій, спрямованих на досягнення стабільності забезпечення повноти та своєчасності надходження митних платежів до державного бюджету, а також ефективності та результативності використання бюджетних коштів на утримання митних органів [18].

Митне оформлення, яке є умовою для нарахування митних платежів (ввізного мита, вивізного мита, акцизів, ПДВ), вимагає чіткої координації дій органів охорони кордону та органів митного контролю.

При здійсненні митного контролю працівники митних органів мають право вимагати безпосереднього надання для ознайомлення з необхідними документами, в тому числі банківськими, відомостями, пов'язаними з веденням зовнішньоекономічної та іншої господарської діяльності, що мають відношення до виконання митних обов'язків і функцій; зустрічатися з представниками податкових органів; отримувати всі необхідні довідки, письмові та усні пояснення від посадових осіб та інших працівників з метою отримання митними органами інформації про порушення порядку ввезення (вивезення) товарів, що підлягають ліцензуванню; опечатувати приміщення; вилучати документи, якщо вони згідно з чинним законодавством підлягають перевірці в іншому місці. мати доступ до територій та приміщень, де знаходяться товари і транспортні засоби, що перебувають під митним контролем, а також до документів, необхідних для здійснення їх контролю [19].

Відповідальність за ухилення від митних платежів (рівно як і ухилення від податків) передбачається статтею 212 Кримінального Кодексу України і залежить від неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (Табл. 1.1).

Таблиця 1.1. - Види санкцій за ухилення від сплати митних платежів.

Дія	Штраф, н.м.д.г.	Позбавлення права обіймати посаду чи займатися певною діяльністю, строк
а) умисне ухилення від сплати податків, зборів та інших платежів, запроваджене в установленому законом порядку та вчинене посадовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності або залученою особою підприємницьку діяльність без створення юридичної особи або через іншу платосплатну особу, якщо ці дії призвели до фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів у значному розмірі.	від 500 до 1 500	до трьох років
б) ті самі дії, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів великих сум коштів.	від 1 500 до 3 000	до трьох років
в) дії, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, яка раніше була засуджена за ухилення від сплати митних платежів, або призвели до того, що грошові суми в особливо великих розмірах фактично не надійшли домогосподарствам.	від 10 000 до 25 000	до трьох років із конфіскацією майна
г) звільняється від кримінальної відповідальності особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частинами першою і другою статті 212 Кримінального кодексу України, якщо до притягнення до кримінальної відповідальності вона сплатила податки і збори (обов'язкові платежі), а також відшкодування шкоди, завданої державі внаслідок їх несвоєчасної сплати (штрафів, пені).		

Джерело: розроблено автором на основі [20]

Важливим аспектом боротьби з ухиленням від оподаткування при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності є застосування обґрунтованих санкцій за податкові правопорушення. Відповідальність за порушення податкового законодавства визначають:

- 1) Податковий кодекс України (полягає у застосуванні пені, глави 11, 12 ПКУ) [20];
- 2) Митний кодекс України;
- 3) Кримінальний кодекс України;
- 4) Кодекс України про адміністративні правопорушення.

Митні правопорушення є особливим видом злочинності, що зумовлює появу спеціальних заходів, засобів і методів боротьби з ними. У світі існує низка нормативно-правових актів, які регулюють особливості боротьби з митними правопорушеннями, зокрема Конвенція ООН 2000 р., Міжнародна конвенція про взаємну адміністративну допомогу у попередженні, розслідуванні та припиненні митних порушень від 9 червня 1977 р.

До них слід додати також і ті, що знайшли своє закріплення в угодах, укладених КМУ та Державною митною службою з відповідними структурами за кордоном. Про це конкретно йдеться в статті 19 Конвенції ООН «Спільні розслідування», яка передбачає, що держави-учасниці розглядають можливість укладення двосторонніх або багатосторонніх угод та/або домовленостей стосовно справ, які є предметом розслідування, кримінального переслідування або судового розгляду. Якщо провадження відбувається в більш ніж одній країні, зацікавлені компетентні органи можуть створити спільний слідчий орган [21].

Конвенція пропонує проводити деякі конкретні оперативні та слідчі заходи, включені в операцію «Контрольовані поставки», за згодою зацікавлених держав-учасниць. Так, ст. 20 «Спеціальні методи розслідування» Конвенції передбачає, що за умов, якщо це допускається основними принципами її внутрішнього правопорядку, кожна Договірна сторона (держава), в межах своєї компетенції та

відповідно до умов, встановлених її внутрішнім законодавством, вживає необхідних заходів, щоб дозволити належне використання контрольованих поставок і, якщо вона вважає за доцільне, інших спеціальних методів розслідування та розвідувальних операцій, таких як електронне спостереження або інші форми спостереження, для використання на її території компетентними органами з метою сприяння ефективній боротьбі з організованою митною злочинністю. На міжнародному рівні рішення, що стосуються використання контрольованих перевезень, можуть, за згодою заінтересованих сторін, передбачати такі методи, як забезпечення цілісності, вилучення, повна або часткова заміна вантажу або партії вантажів [22].

Окремі заходи щодо протидії вказаним злочинам закріплено національним законодавством – Митним кодексом України, а саме ст. 336 «Форми митного контролю», а саме п. 5 у якому вказано, що перевірка території та приміщень складів тимчасового зберігання, митних ліцензійних складів, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших місць, де розміщуються товари, що підлягають митному контролю, транспортні засоби комерційного призначення, або ж ведеться діяльність, здійснення контролю за якою згідно до цього Кодексу та інших законів України доручено митним органам; ст. 324 МКУ «Використання для здійснення митного контролю технічних та спеціальних засобів», ст. 457 МКУ «Переміщення товарів під негласним контролем» та інші у багатьох відомчих та міжвідомчих справах тощо [23].

Відповідно до міжнародного права, фінансові та правоохоронні органи мають право взаємодіяти зі спеціальними службами та правоохоронними органами іноземних держав, обмінюватися оперативною інформацією, спеціальними технологіями та іншими засобами в межах, встановлених у межах їхньої компетенції.

Основними формами взаємодії правоохоронних органів різних країн світу у сфері проведення оперативно-розшукових заходів, у тому числі з метою виявлення факту митного правопорушення, є:

- виконання заявок;
- участь в оперативно-розшукових заходах і слідчих діях, що проводяться на території іншої держави;
- обмін інформацією;
- робота офіційних представників [24].

Міжнародним законодавством передбачено, що запит міжнародних правоохоронних органів та іноземних правоохоронних органів відповідно до міжнародних договорів є однією з підстав для проведення оперативно-розшукових заходів з метою виявлення, попередження, припинення та розслідування митних правопорушень, обшуків. Як правило, закон також встановлює обов'язок Агентства виконувати запити відповідних міжнародних правоохоронних органів, органів правопорядку та спеціальних служб іноземних держав у порядку, передбаченому міжнародними договорами.

Під запитами у сфері міжнародного співробітництва розуміються письмові чи усні звернення, офіційно адресовані (передані) партнерам з правоохоронних органів відповідно до міжнародних договорів з питань, вирішення яких належить до їх компетенції. Запити, як правило, пов'язані з перевіркою обліків, підтвердженням об'єктових даних та встановленням місця перебування громадян, перевіркою отриманої інформації про злочин, який готується, вчиняється або вчиняється, у тому числі шляхом проведення оперативно-розшукових заходів «контрольована доставка», «перевірених закупівель» та інших заходів, з'ясування обставин злочину та причетності до нього осіб, перевірка реєстрації компаній тощо [25].

Слід мати на увазі, що запити про проведення слідчих заходів та дій, включаючи надання довідкової інформації, контрольовані поставки, контрольовані закупівлі та інші заходи, здійснюються з метою розкриття великих злочинів у

зовнішньоекономічній сфері. Умови подвійної криміналізації виконуються, якщо діяння, щодо яких вживаються ці заходи, визнаються кримінальними злочинами як у запитуючій, так і в запитуваній державі.

В сучасних умовах, коли протидія держави найчастіше виражається в економічній сфері, однією з важливих складових національної безпеки є економічна безпека та безпека, пов'язана із зовнішньоекономічною діяльністю, а саме зовнішньоекономічна безпека та митна безпека.

Всупереч загальновизнаному положенню про те, що правоохоронна складова діяльності митних органів має пріоритет над фіскальною, основним завданням вітчизняних митних органів залишається наповнення державного бюджету. Це може бути тимчасовим орієнтиром, оскільки розвинені країни, такі як Німеччина, Великобританія, США, Японія та ін., спрямовують свої національні митні органи насамперед на забезпечення правопорядку. Українське законодавство також не оминає увагою цю важливу сферу діяльності митних органів, але нинішня ситуація в країні дійсно виводить на перший план економічну діяльність.

Тому комплексне вирішення проблеми митної безпеки в Україні можливе лише за умови вжиття на державному рівні заходів щодо підвищення ефективності митної роботи країни, складовими якої є превентивна діяльність з протидії контрабанді та порушенням. Митні правила та ефективний митний контроль

1.3 Законодавче регулювання діяльності протидії ухиленням від сплати митних платежів

Юридична особливість митних і податкових правопорушень полягає в тому, що питання їх відповідальності розглядається в законодавстві багатьох країн в

рамках фінансового права, хоча в деяких з них встановлена адміністративна, а іноді і кримінальна відповідальність за порушення митних і податкових відносин [26].

Якщо таке правопорушення не тягне за собою кримінальної відповідальності, за нього настає адміністративна відповідальність, яка передбачена Митним кодексом України. До адміністративної відповідальності за порушення митних правил може бути притягнутий громадянин, який на момент вчинення такого правопорушення досяг 16-річного віку, а якщо митні правила порушило підприємство, то до відповідальності може бути притягнута посадова особа підприємства [27].

Якщо ж настає кримінальна відповідальність за порушення митних правил, то вона не звільняє визначену особу від обов'язку сплати мита та інших платежів і зборів.

В даний час до митних злочинів, що вчиняються в галузі державної митної справи, відносяться діяння, передбачені статтею 201 "Контрабанда" Кримінального кодексу України (далі - КК України) та ст. 305 "Контрабанда наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів чи прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів" КК України. Ми вважаємо, що цей перелік доповнює ст. 212 КК України "Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)", адже, як показала судово-слідча практика, переважна більшість випадків контрабанди (ст. 201 КК) здійснюється саме з метою ухилення (або зменшення) від сплати митних платежів. Таке достатньо об'єктивне окреслення сфери "митних правопорушень" створює підґрунтя для подальшого вдосконалення Кримінального кодексу, встановлює більш чіткі критерії розмежування правопорушень, які об'єднують це поняття з іншими порушеннями митних правил, а також створює базу для визначення стратегій боротьби з цими видами правопорушень. З'являється можливість конкретизувати форму правопорушення, методи, заходи та засоби реагування на вчинення кожної особи, яка належить до цієї групи.

Окрім того, питання ухилення від сплати митних платежів регулюється на рівні Митного кодексу України, зокрема в частині характеристики одного із

порушень митних правил, а саме «Дії, спрямовані на неправомірне звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру, а також інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів».

Особливостями відповідальності за окремі види порушень митних правил є передбачені нормами митного законодавства протиправні діяння, вчинені внаслідок аварії, дії обставин непереборної сили або протиправних дій третіх осіб, які підтвержені відповідними документами, а також помилки в митній декларації, які не призвели до неправомірного звільнення від сплати митних платежів або зменшення їх розміру, аж до недотримання заходів тарифного та/або нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, якщо такі помилки допущені, вчиняються не систематично (ст. 268 Митного кодексу України), не тягне за собою адміністративної відповідальності, передбаченої цим Кодексом:

- ч. 3 ст. 469 Митного кодексу України (втрата товарів, виданих без дозволу митниці, товарів, митне оформлення яких не завершено, або товарів, що тимчасово зберігаються на складі тимчасового зберігання – отримувача гуманітарної допомоги або на митному складі, - тягне за собою накладення штрафу в розмірі 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.);

- ч. 3 ст. 478 Митного кодексу України (втрата товарів, випущених без згоди митних органів або таких, що зберігаються на митних ліцензійних складах у режимі митного складу, - штраф у розмірі однієї тисячі неоподатковуваного мінімуму доходів громадян.);

- ст. 481 Митного кодексу України (перевищення строку тимчасового ввезення або тимчасового вивезення товарів) [28].

Згідно зі ст. 485 Митного кодексу України, внесення з метою неправомірного звільнення від сплати митних платежів або зменшення їх обсягу неправдивих відомостей щодо обов'язкових умов зовнішньоекономічних контрактів, заявлення в митній декларації зменшених вагових (з урахуванням допустимих втрат за умов належного зберігання та транспортування товарів) або кількісних показників,

відомостей про походження товарів, відправника та/або одержувача, штучно заниженої вартості, необхідних даних для визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД, та/або надання з тією самою метою органам доходів і зборів документів, що містять такі відомості, а так само несплата встановлених законодавством митних платежів у встановлені строки або інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів, а також використання товарів, щодо яких надано пільги зі сплати митних платежів, в інших цілях, ніж ті, для яких такі пільги надано, - штраф від 50 до 150 % від суми несплачених митних платежів.

У багатьох країнах відповідальність за ухилення від сплати мита варіюється від перебільшеного зв'язку з суворими санкціями (наприклад, заплановані страти в Китаї) до відмови криміналізувати це діяння за швейцарським законодавством.

Що стосується ухилення від сплати митних платежів, то можна виділити два напрямки кримінальної політики. До першої групи належать постіндустріальні країни, а саме США та держави, що входили до Європейського економічного співтовариства (ЄЕС). Друга група – це країни, що входять до Митного союзу в рамках СНД [29].

10 лютого 1975 р. Рада ЄЕС прийняла резолюцію, яка передбачала низку заходів щодо боротьби з ухиленням від митних і податкових платежів. Основні запропоновані заходи стосуються того, як постанова передбачає гармонізацію та вдосконалення служб збору та контролю інформації. У програмі податкової практики від 23 липня 1975 р. Комісія ЄЕС передбачила ряд заходів щодо взаємного обміну інформацією між членами спільноти; про забезпечення податкових розслідувань на вимогу держав-членів ЄЕС між собою та ін. 23 листопада 1984 р. Комісія ЄЕС представила меморандум «Про спільні заходи проти шахрайства та ухилення від сплати митних митних платежів у міжнародних відносинах».

Законодавством країн ЄЕС встановлена відповідальність за ухилення від сплати податків, включаючи сплату митних платежів. У Німеччині це є податковим шахрайством відповідно до закону *Aussensteuergesetz* 1972 року, та тягне за собою

покарання у вигляді штрафу в розмірі до п'яти мільйонів марок або позбавлення волі на строк до п'яти років.

Стандартні заходи покарання за ухилення від сплати податків і мита у Великій Британії викладені в Taxes Management Act 1976, ст. 38 Закону про фінанси Великої Британії, яка включає спеціальні заходи покарання у вигляді позбавлення волі на строк до двох років або штрафу в розмірі до 1000 фунтів стерлінгів. У разі несплати штрафу на порушника накладається штраф у трикратному розмірі несплаченої суми.

У цих країнах існує можливість вибору між позбавленням волі або поєднанням позбавлення волі та великого грошового штрафу. У діяльності правоохоронних органів переважає конфіскація майна та незаконно отриманих доходів порівняно з іншими санкціями.

Митні злочини не мають окремого визначення в американському законодавстві. Переслідування кримінально-правовими методами зазвичай відбувається за несплату податків. У США митні правопорушення розслідуються Митною службою США, яка організаційно входить до складу Міністерства фінансів. Ухилення від сплати митних платежів, яке класифікується як злочин за американським законодавством, відрізняється від уникнення сплати податків, яке розуміється як розумне податкове планування, що є цілком прийнятним за американським законодавством.

У кримінальному праві США ухилення від сплати податків - це навмисна і цілеспрямована несплата деяких або всіх федеральних податків, про які платнику податків відомо, і яка здійснюється шляхом обману, шахрайства або зловживання. Справи про ухилення від сплати податків є особливо складними для правоохоронних органів.

У США акцент у санкціях за митні та податкові правопорушення змістився з покарання у вигляді позбавлення волі на покарання у вигляді конфіскації майна, що здійснюється в адміністративному та кримінальному порядку.

РОЗДІЛ 2. УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ ТА ІНСТРУМЕНТИ БОРОТЬБИ З НИМИ

2.1 Роль митних платежів у доходах державного бюджету України

Мито – це один з найстаріших і основних засобів регулювання зовнішньоторговельної політики. Перші згадки про мита з'явилися в епоху рабовласництва, коли мито утримувалося купцями при в'їзді в місто для ведення бізнесу. У середньовіччі з'явилися нові види митних платежів: складські збори, багаторазові платежі за ввезення, вивезення, перевезення товарів через певні феодалні володіння. Для них була характерною відсутність чітко визначеного механізму фіскального управління, самі ж платежі не набули стабільного характеру і в більшості випадків виникали за певних особливих обставин. Наразі митом обкладаються товари та інші предмети, що ввозяться на митну територію країни або вивозяться за межі країни [20]. Відповідно до статті 9 Податкового кодексу України мито відноситься до загальнодержавних митних платежів [23].

У сучасних умовах митна політика країни відіграє важливу роль у розвитку зовнішньоекономічних відносин. Структура повноцінно розвиненої податкової системи у сфері зовнішньоекономічної діяльності має значний вплив на функціонування економіки в цілому і на всі макроекономічні показники розвитку та підприємницької діяльності юридичних і фізичних осіб.

Економічна роль мита полягає у тому, що впливаючи на ціну товару, а також відокремлюючи національний ринок від світового, підвищуючи рівень цін на товари, воно активно впливає на конкурентоспроможність товару, що відзначається на рівні нагромадження капіталу, темпах розвитку та нормах прибутку окремих галузей

економіки, вирівнюючи відмінності, що склалися в міжнародних і національних умовах виробництва. Можна виділити такі функції мита:

- захисна – передбачає формування бар'єру, який перешкоджає ввезенню товарів на митну територію країни. По суті, Митний тариф виконує захисну функцію навіть тоді, коли вітчизняні товари не перебувають у прямій конкуренції з іноземними;

- фіскальна – формує дохідну частину державного бюджету. Оскільки митні платежі – це завжди податки, застосування митних платежів завжди виконує фіскальну функцію.;

- регулятивна – формує раціональну структуру імпорту та експорту. За допомогою митниці держава може контролювати обсяг і характер товаропотоків, тобто стимулювати рух товарів і навпаки;

- політична – здійснення економічного тиску на інші держави або надання тарифних пільг. По відношенню до інших країн держави можуть застосовувати економічні заходи і відповідати за принципом "дія - протидія". Це форма міжнародного економічного обміну [30].

Адміністрування митних платежів є важливим напрямком діяльності Державної митної служби, спрямованим на своєчасне та повне надходження митних платежів до Державного бюджету України. Всі дії, що відбуваються в процесі адміністрування митних платежів, повинні не лише забезпечувати дохідну частину бюджету, але й запобігати митним правопорушенням та створювати сприятливі умови для ведення підприємствами зовнішньоекономічної діяльності. Важливість адміністрування митних платежів визначається їх значною часткою та роллю як у податкових надходженнях, зокрема, так і в загальних доходах Державного бюджету України в цілому. Це можна побачити на Рисунку 1, хоча останнім часом спостерігаються негативні тенденції.

У розрізі митних платежів податкові надходження до державного бюджету згідно з Митним кодексом включають Мито, ПДВ та акцизний податок на товари,

що ввозяться на митну територію України [23]. Складність економічної та політичної ситуації як в Україні, так і на міжнародній арені призвела до зменшення надходжень до державного бюджету від митних платежів.

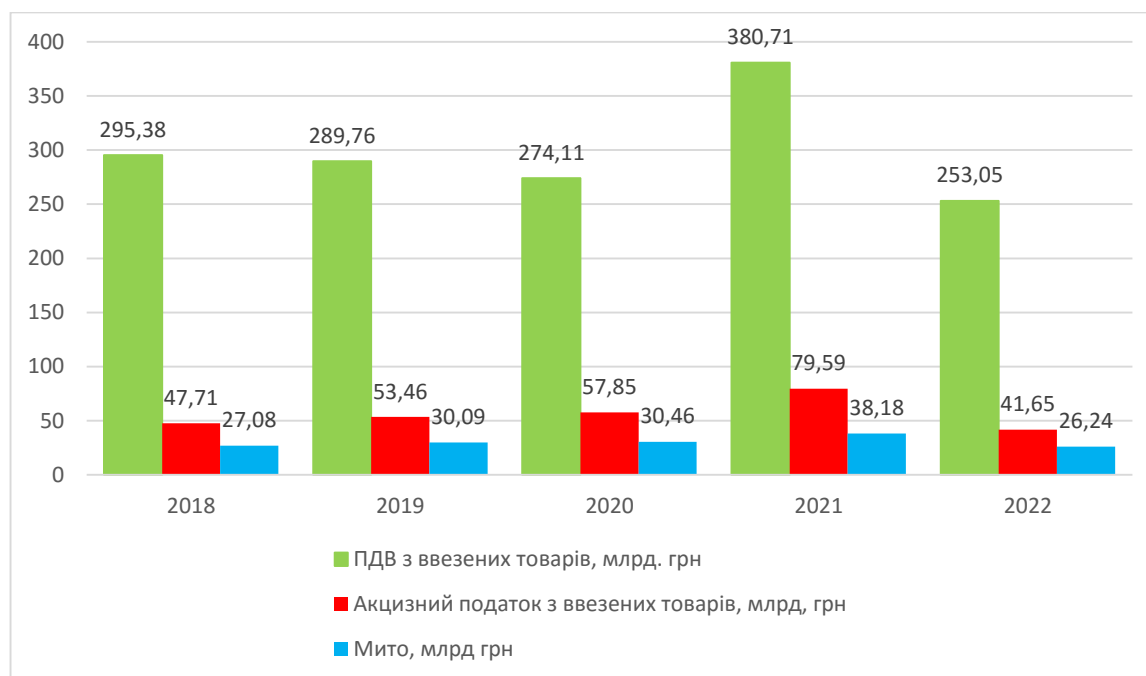


Рис. 2.1. Динаміка надходжень митних платежів, їх питомої ваги у податкових надходженнях та доходах Державного бюджету України, 2018—2022 рр.

Джерело: розроблено автором на основі [31]

Як бачимо, в Україні роль митниці у наповненні державного бюджету є досить значною. За досліджуваний період частка митних платежів у доходах бюджету сягала 40%, що становить майже половину всіх податкових надходжень ДБУ. Аналіз митних платежів у 2022 році показує, що найбільшу частку в структурі податкових платежів за цей період займає ПДВ із ввезених на митну територію України товарів (253,05 млрд грн), на другому місці - акцизний податок з ввезених в Україну товарів на території України (41,65 млрд грн), а на третьому місці - мито (26,24 млрд грн).

Значне уповільнення динаміки та різке зниження рівня митних надходжень в Україні за 2019-2020 роки спричинене не лише зменшенням обсягів імпорту, а й високим рівнем корупції, неефективністю реформ. На сьогоднішній день в Україні спостерігається недостатній рівень надходжень до бюджету від митних платежів.

Водночас слід зазначити, що крім втрат від військових дій, на динаміку надходжень у 2022 році від оподаткування зовнішньоекономічної діяльності впливатиме ефективність роботи митниці.

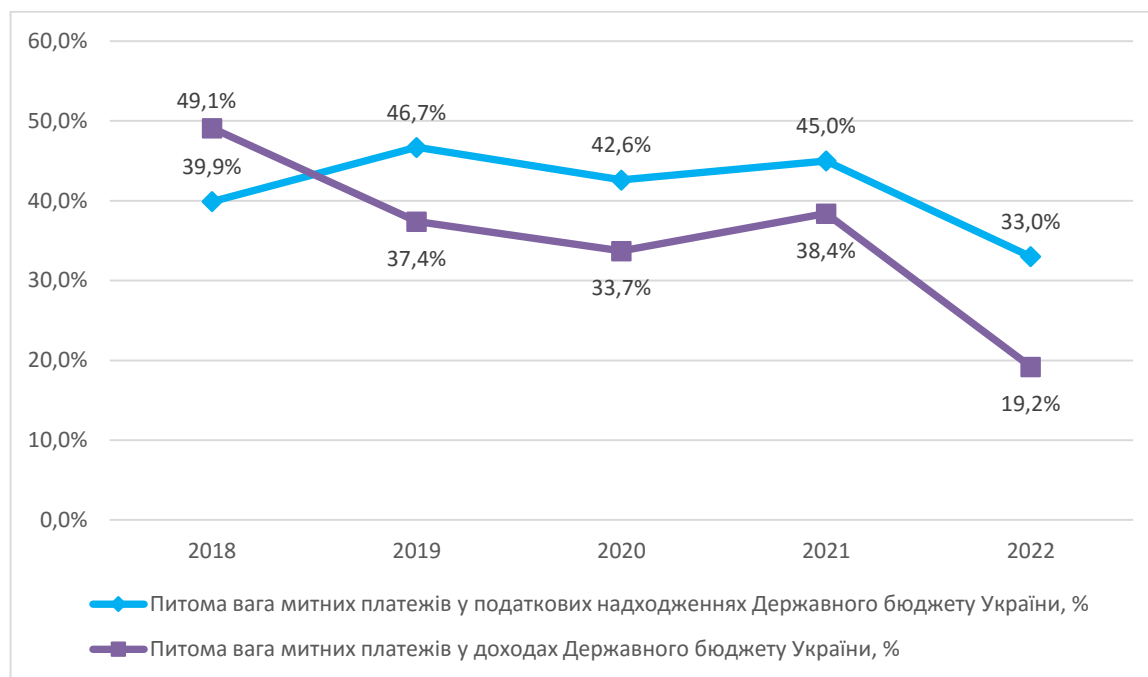


Рис. 2.2. Питомої вага митних платежів у податкових надходженнях та доходах Державного бюджету України, 2018—2022 рр.

Джерело: розроблено автором на основі [31]

Оскільки близько 25-30% загальних доходів державного бюджету України формується за рахунок ПДВ на імпорт, обсяг імпорту має вирішальний вплив на наповнення бюджету (Рис. 2). Експерти Рахункової палати України пояснюють невиконання плану надходжень ПДВ на імпорт зниженням надходжень, а також неефективним макроекономічним прогнозуванням та недоліками планування доходів під час підготовки проекту Закону про Державний бюджет України.

При зменшенні частки митних платежів у податкових надходженнях та доходах державного бюджету України у 2022 році дані, наведені на Рис. 1, мають наступний вигляд: не тільки у відсотковому, а й в абсолютному значенні демонструється негативна динаміка щодо надходження митних платежів до

державного бюджету України. У 2017-2021 роках спостерігається позитивна динаміка зі збільшенням митних платежів до бюджету з 317 млрд грн у 2017 році до 373 млрд грн у 2019 році. Однак у 2021 році обсяг податкових надходжень збільшився, що призвело до збільшення надходжень ПДВ і, відповідно, до збільшення загальної суми митних платежів, так як саме податок на додану вартість є основним їх джерелом, питома вага якого за останні п'ять років в середньому складала 79% у загальній сумі митних платежів.

Щоб підтримати платників податків в умовах повномасштабної війни та забезпечити збройні сили всім необхідним, Верховна Рада України була вимушена прийняти чимало законодавчих змін щодо пільгового оподаткування товарів, які ввозяться в Україну, що також суттєво вплинуло на надходження до бюджету.

Основними з них є:

- надання податкових пільг на імпорт товарів, не пов'язаних з відсіччю збройної агресії держави-окупанта, наданих у квітні-червні 2022 року, склало 42,1 млрд грн (зокрема, пільги, надані громадянам при ввезенні автомобілів - 26,2 млрд грн; пільги для "спрощенців" - 13,3 млрд грн; пільги зі сплати митних платежів, надані підприємствам, - 2,6 млрд грн);
- надання пільг для імпорту продукції оборонного призначення - 31,4 млрд грн, у тому числі 4 млрд грн – відстрочення сплати митних платежів під час ввезення товарів на митну територію України, кінцевий отримувач яких визначається умовами контракту та є: Міністерство оборони, Збройні сили;
- звільнення від сплати акцизного податку на імпорт сировини для виробництва інших підакцизних товарів (переважно тютюнових виробів) - 28,1 млрд грн;
- нові пільги, спрямовані на відновлення енергосистеми та забезпечення громадян електроенергією – сума пільг, наданих лише у листопаді-

грудні 2022 року, становить 4,8 млрд грн, у тому числі надходження від генерації - 3,8 млрд грн.

Крім того, 7% ставка ПДВ та нульова ставка акцизного податку на паливо зменшили податкові надходження від імпорту палива на 60 млрд грн [32].

Запровадження воєнного стану в Україні, тимчасове примусове зупинення окремих видів митної діяльності, скорочення діяльності підприємств-суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, зменшення обсягів виробництва, зміна логістичних маршрутів, блокада морських торговельних портів, закриття повітряного простору - все це негативно впливає на обсяги оподаткованого імпорту товарів.

Так, обсяг оподаткованого імпорту у 2022 році проти 2021 року зменшився більш ніж у 2,7 рази (з 68,2 млн тонн у 2021 році до 25,8 млн тонн у 2022 році) (рис. 2.3, рис. 2.4). Разом зі змінами в правилах оподаткування, прийнятими в період збройної агресії, обсяг оподаткованого імпорту зменшився як частка від загального, при цьому обсяг платежів з імпорту зменшився на 49% у 2022 році та відповідно їх частки в загальних обсягах надходжень митних платежів [32].

Відтак, у 2022 році ввізні мита при імпорті були суттєво знижені у порівнянні з 2021 роком на:

- нафта та нафтопродукти - 52,8 млрд грн;
- легкові автомобілі - 31,9 млрд грн,
- нафтові газ - 20, 5 млрд грн,
- антрацит, кокс - 9,8 млрд грн.

Однак завдяки стабільності та непохитності бізнесу, що продовжував функціонувати попри екстремально складні умови, у 2022 році українська митниця досягла показника надходжень митних платежів до державного бюджету на 56,9%.

Основною складовою управління митними платежами є митна вартість, її правильний розрахунок та законодавче тлумачення. Вона є базою для розрахунку

фактичної більшості митних платежів, що сплачуються до бюджету, а також є основою для здійснення контролю за дотриманням митного законодавства.

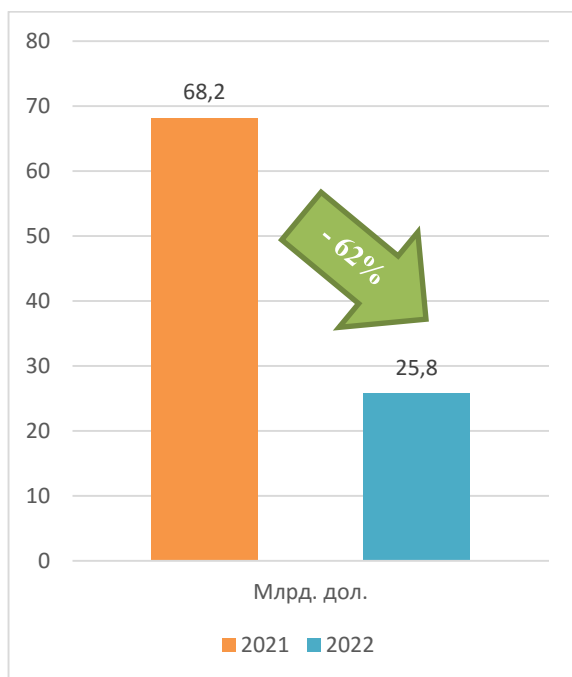


Рис. 2.3. Фізичні обсяги
оподаткованого імпорту товарів,
МЛН. ДОЛ

Джерело: розроблено автором на основі [31]

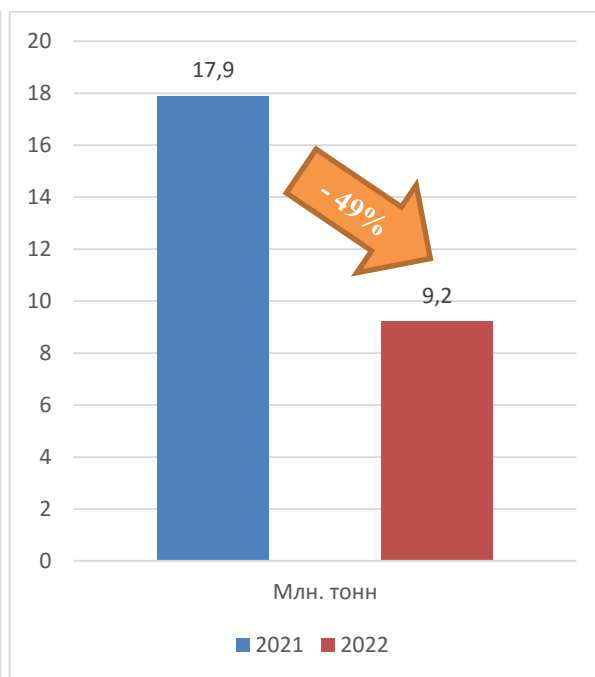


Рис. 2.4. Обсяги сплачених
платежів з імпорту товарів,
МЛН. ТОН

Джерело: розроблено автором на основі [31]

Зрозумілі норми та правила визначення митної вартості товарів дають можливість впровадити ефективну систему контролю за їх дотриманням, що дозволяє забезпечити повноту сплати митних платежів до бюджету. Зниження митної вартості призводить до ухилення від сплати податків суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Також, поряд із зниженням митних платежів на товари, на надходження митних платежів до бюджету впливає правильність визначення країни походження товарів та ідентифікація кодів при переміщенні товарів та інших предметів. Серед решти факторів впливу можна виділити структуру

зовнішньої торгівлі, рівень податкових ставок, тарифні пільги, курси валют, рівень ефективності організації митного контролю.

На сучасному етапі на обсяг надходжень митних платежів до бюджету впливає багато додаткових факторів, таких як військова агресія, зростання курсу долара, сповільнення економічного зростання, ризики та загрози, що зумовлені використанням інформаційних технологій, корупція та нецільове використання бюджетних коштів, ухилення від сплати митних платежів.

Однією з найважливіших передумов ефективного управління є налагоджена взаємодія між різними ланками та органами державного контролю у цій галузі. Так, фактором, що сприяє підвищенню ефективності митних операцій та ускладнює ухилення від сплати митних платежів для учасників міжнародної торгівлі, є налагодження обміну інформацією та режимів спільних перевірок як вид взаємодії податкових та митних органів.

В останні роки внаслідок економічних криз спостерігається зниження податкової ефективності митниці. Основним чинником зменшення обсягів імпорту стало зниження рівня митного оподаткування. У подальшому необхідно спрямувати всі зусилля на розвиток партнерських відносин з громадянами та суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, впровадження нових електронних сервісів та підвищення рівня обслуговування, здійснення контролю за повною сплатою мита та зборів. Напружена робота у сферах управління митними платежами буде прямо пропорційна отриманим результатам і, відповідно, відрахуванням дохідної частини державного бюджету.

2.2 Методи та схеми ухилення від сплати митних платежів

Митні правопорушення є поняттям порівняно новим у фінансово-правовій науці України. Крім того, воно досі відсутнє в термінології та законодавчих актах нашої країни. Однак завдяки ретельному аналізу стану, основних тенденцій та показників динаміки злочинів, що вчиняються у специфічній сфері державної діяльності – митній справі, воно об'єктивно мало виникнути як наукове поняття, а згодом знайти своє місце в законодавстві та практиці його застосування. З однієї сторони, це пов'язано зі зростаючою питомою вагою цього виду злочинів у загальній структурі злочинних діянь, що вчиняються в Україні (та інших країнах), та специфікою кримінально-правової, кримінально-процесуальної та криміналістичної характеристики цих видів злочинів. З іншого боку, не слід забувати, що ці злочини були стабільними протягом багатьох років, незважаючи на те, що їх характеристики постійно змінювалися відповідно до змін в соціумі [33].

Митні правопорушення є особливою та специфічною групою злочинів, тому кримінальна політика нашої країни повинна вживати специфічних та адекватних заходів (засобів, методів) щодо боротьби з ними. При цьому кримінальна політика мусить брати до уваги два фактори. По-перше, специфіку кримінально-правової природи злочину, певною мірою пов'язаного з порушенням порядку переміщення товарів (предметів) через митний кордон України; по-друге, стабільне зростання кількості злочинів, пов'язаних з порушенням порядку переміщення товарів (предметів) через митний кордон України та стійкою тенденцією їх трансформації від внутрішньодержавних до транснаціональних [34].

Сучасна структура соціально небезпечних діянь у сфері державної митної справи свідчить про те, що порушення митних правил є одним із найчисельніших проявів криміногенної поведінки в сфері зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів ЗЕД. Водночас порушення митних правил займають окреме місце в структурі

адміністративних проступків. По-перше, воно регулюється окремим кодифікованим законодавчим актом - Митним кодексом України, по-друге, загальний об'єкт посягання відрізняється від видового об'єкта посягання – суспільних відносин, що виникають у сфері державної митної справи, по-третє, порядок притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митних правил регулюється лише Митним кодексом України [22].

Як і більшість інших країн з нижчим за середній рівнем доходу на душу населення та слабким управлінням, Україна страждає від відносно великої "тіньової економіки", тобто економічної діяльності, яка не оподатковується. Рівень тіньової економіки значно знизився за останні роки, що збігається зі зменшенням перерозподілу через державні фінанси. Це не дивно, враховуючи той факт, що демонетизація є природною реакцією економіки на надмірний податковий тиск.

Загалом, набір інструментів для ухилення від сплати митних платежів в Україні мало чим відрізняється від інших країн. Стандартний набір включає, зокрема, наступне:

- маніпуляції з митною вартістю товарів;
- приховування валютної виручки при експортно-імпортних операціях за межі країни;
- схеми за допомогою поштових пересилань;
- недостовірні відомості про право на відшкодування експортного ПДВ;
- перерваний транзит;
- пряма контрабанда;
- ввезення товарів в обхід митних пунктів і пунктів пропуску;
- імпорт товарів із субдекларуванням їх кількості в товаросупровідних документах;
- імпорт готової продукції у вигляді комплектуючих;
- зазначення в деклараціях неправдивих відомостей про характеристики імпортованого товару (наприклад, код товару, країна походження);

- імпорт готової продукції під виглядом сировини [30].

З огляду на вищезазначені способи, ухилення від сплати податків шляхом приховування іноземної валюти за кордоном під час імпортно-експортних операцій найчастіше здійснюється шляхом заниження сум інвойсів та митної вартості на товари. Це дозволяє зменшити суму оподаткування при сплаті ввізного та вивізного мита, акцизів та податків з продажу. Цей вид зловживань поєднується з недобросовісним демпінгом.

Суть ухилення від сплати митних платежів шляхом подання недостовірних відомостей для бюджетного відшкодування ПДВ полягає в тому, що підприємства з метою отримання бюджетних коштів подають фіктивні документи про ведення господарської діяльності та створення права на відшкодування донарахованого податку з домашнього господарства.

З 2011 року, після декриміналізації в Україні, поняття "контрабанда" (переміщення через митний кордон поза або з приховуванням від митного контролю) було значно звужене. Наразі, з урахуванням змін 2018 року, "контрабандою" вважаються лише операції з наступними товарами (статті 201, 2011 та 305 Кримінального кодексу України):

- культурні цінності; отруйні, сильнодіючі та вибухові речовини; радіоактивні матеріали; зброя та її частини або боєприпаси; спеціальні технічні засоби негласного отримання інформації;
- наркотичні засоби, психотропні речовини, їх аналоги чи прекурсори або фальсифіковані лікарські засоби;
- лісоматеріали, зокрема необроблені, або пиломатеріали цінних та рідкісних порід дерев, а також інших лісоматеріалів, заборонених до вивозу.

Зазначене явище можливо умовно розділити на наступні схеми контрабанди.

Схема, пов'язана із викривленим декларування (митне шахрайство та корупційні схеми). Основними складовими схеми є «втягнутість» працівників митних органів у

процес її реалізації, що дозволяє здійснювати маніпуляції у митних деклараціях, ВМД, з документами, що підтверджують країну походження товарів, іншими дозвільними та супровідними документами, шляхом заниження митної вартості, ваги, кількості, характеристик та якості товарів, зміни коду або товарної підкатегорії товарів чи їх перейменування з метою уникнення оподаткування або зменшення розміру митних платежів, що підлягають сплаті (відповідно до статті 4, пункту 24 Митного кодексу України).

Підтипами цієї схеми є наступні:

1.1. Митне оформлення товарів з податковим навантаженням, значно нижчим від фактичного. При цьому існують схеми підміни товару з іншої товарної групи коли, наприклад, декларант декларує не брендовий одяг, а дешеві дитячі іграшки. Також в межах однієї товарної групи застосовуються схеми зміни найменування товару, коли серед дешевого одягу в Україну ввозяться брендові речі;

1.2. Неправдиве декларування товарів у формі спотворення опису, кількості або ваги товарів (метод "недовантаження", частково "хакерство інвойсів"). Це означає, що при розмитненні вантажу може бути вказана менша вага або кількість товару з метою зменшення мита.

1.3. Сукупністю наведених вище способів оптимізації оподаткування є функціонування окремої групи компаній, для яких митні та інші правоохоронні і контролюючі органи встановлюють "особливі умови" декларування та пропуску товарів і транспортних засобів через митний кордон України (так звані "ринкові" або "фірм-одноденки"). Їх діяльність концентрується на переміщеннях великих оптових партій товарів і несе найсерйозніші ризики для українського бюджету, що є прикладом системної корупції.

Схема «чорної» (подвійної) контрабанди. Зміст схеми полягає у незаконному переміщенні товарів через митний кордон, оминаючи митний контроль, що включає перетин кордону поза митним контролем в обох країнах (лісами та полями, річками, тунелями, на безпілотниках чи літаках, що зумовило відповідні назви "подвійна

контрабанда" або "зелені" схеми) або незаконне звільнення від митного контролю, зокрема у пунктах перетину українського кордону поза робочим часом пунктів пропуску, тобто сприяння у незаконному переміщенні вантажу та незаконному перетині кордону з вантажем поза митним оглядом (за певну винагороду).

Схема зловживання пільгами. Схеми зловживання пільгами, наданими міжнародними договорами (Кіотська конвенція) та українським законодавством, включають фізичне ввезення особою товарів у поштових та кур'єрських відправленнях (так звана "поштова контрабанда") або під виглядом особистого ввезення чи перевезення особистих речей - у ручній поклажі чи супроводжуваному багажі (так звані "раби" або "еталони", "мурашники", "піджаки"). В останньому випадку за допомогою стійкої групи з десятків або сотень фізичних осіб (найчастіше мешканців прикордонного регіону) велика кількість товару ділиться на партії, яким дозволено вільне перевезення, і після перетину кордону пішки або автомобілем чи автобусом вони збираються в одному місті і перевозяться через всю країну. Для мешканців прикордонних регіонів контрабанда є "привабливою" альтернативою легальному працевлаштуванню або підприємницькій діяльності.

Схема перерваного транзиту (або експорт). Спосіб ввезення товарів на територію України (або вивезення з території України) у митному режимі, що не передбачає сплати митних платежів (транзит, тимчасове ввезення або вивезення, митний склад, переробка на митній території або за межами митної території) товар «зникає» (замість вивантаження на шляху до митного оформлення (внутрішній транспорт) або митниці видачі завантажується дешевший сегмент товару, зазначений у підроблених документах).

Суть у тому, що товар відправляють на адресу підприємства-резидента власним транспортом і ввозять на територію України контрабандним методом. Для маскуванню факту незаконного ввезення товарів може бути підготовлений фіктивний пакет документів про перевезення товарів через територію України. Документально оформляється, що товар перевозиться через територію України на адресу

підприємства-нерезидента, розташованого за межами митної території України. Насправді ж товар фактично розвантажується на території України та реалізується без сплати належних митних платежів. З метою виявлення таких порушень митні органи можуть перевірити обґрунтованість експорту таких товарів через митний кордон України. Система контролю дозволяє це робити, але відповідні органи не завжди здійснюють таку перевірку через низку причин, у тому числі через мотив отримання неправомірної вигоди [35].

В останні роки ця схема отримала ще одну варіацію (призупинення експорту), коли підприємство-резидент реєструється як платник податків у контролюючих органах і експортує значний обсяг продукції. При цьому воно не реєструється як платник ПДВ і не звітує перед органами державної податкової служби. Після здійснення експортної операції та поставки значного обсягу продукції за кордон суб'єкт господарської діяльності пропадає з місця реєстрації, обов'язкові податки і збори за здійсненими операціями залишаються несплаченими, а валютна виручка за експортовану продукцію не надходить в Україну.

Також існує схема ведення зовнішньоекономічної діяльності під виглядом псевдоекспорту та псевдоімпорту (Рис. 2.5.). Платники ПДВ (декларанти) ухиляються від сплати податків при подачі митних декларацій на товари або послуги, фактична поставка яких не відбувається. Сума ПДВ, розрахована як частина договірної ціни, потім перераховується на банківські рахунки, оминаючи бюджет [26].

Основними засобами валютних розкрадань і відмивання коштів є різні види протиправних дій з укладенням контрактів з іноземними фінансовими компаніями, навмисне банкрутство власної компанії та оголошення про неможливість повернути борг, а також банківське шахрайство, що дозволяє для привласнення цих коштів та методами, розглянутими вище.

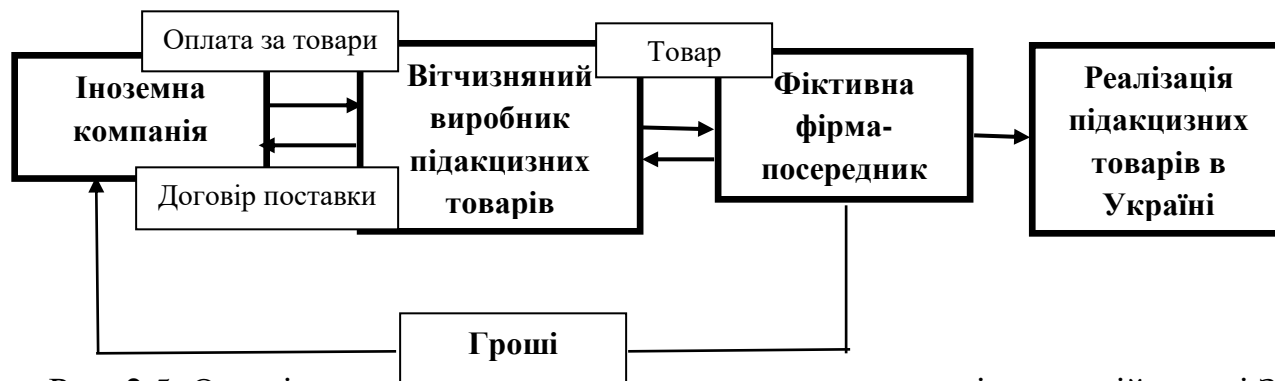


Рис. 2.5. Одна із схем ухилення від сплати митних платежів при здійсненні ЗЕД

Джерело: розроблено автором на основі [26]

Ухилення від сплати податків за допомогою офшорних компаній стало поширеною практикою. Офшорні юрисдикції пропонують іноземним компаніям пільговий податковий режим, наприклад, у вигляді нижчої ставки податку на чистий прибуток. На Кіпрі вона становить 4,25%, на Багамських островах, в Делавері (США), Ірландії та Гібралтарі цей податок повністю скасовано. Типова схема, що показує, як прибуток вітчизняної компанії переводиться в офшор, наведена на Рис. 2.6.

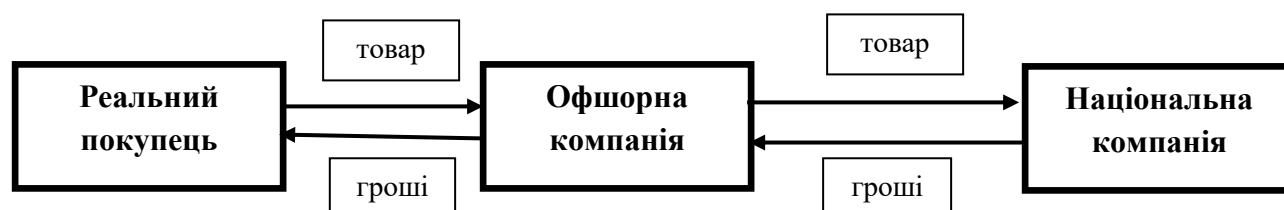


Рис. 2.6. Схема перенесення бази оподаткування на офшорну компанію

Джерело: розроблено автором на основі [26]

Офшорна зона є одним з видів вільних економічних зон. Вони класифікуються як сервісні вільні економічні зони, особливостями яких є сприятливий валютний, банківський та фіскальний режим для підприємців, високий рівень правових гарантій банківської та комерційної таємниці, а також лояльність державного управління.

Термін "офшорна зона" зазвичай означає країни з низькими або нульовими податковими ставками для всіх або деяких категорій доходів, певним рівнем банківської або комерційної таємниці, а також відсутністю або мінімальними обмеженнями щодо резервних вимог центрального банку або конвертованої валюти. Особливістю офшорних зон є те, що вони надають привілеї лише компаніям-нерезидентам, які не ведуть діяльність на території юрисдикції, і, що найголовніше, забезпечують ефективний режим фінансової таємниці [25].

Багато офшорних зон здійснюють адміністрування податків, але всі вони або взагалі не стягують податок на прибуток, або стягують його лише з певних категорій доходів, або стягують нижчі податки, ніж у країні, де платник податків є платником податків - податковим резидентом. У деяких випадках податки на прибуток не запроваджуються через те, що більшість населення є бідним; за таких умов країна може отримувати значно вищі прибутки за низького рівня податків і зборів. Важливою особливістю більшості офшорних регіонів є надання пільгових податкових режимів і виконання вимог щодо ведення господарської діяльності за межами країни, в якій офіційно зареєстрована офшорна компанія. Регулювання офшорів базується на використанні можливостей укладених угод про усунення подвійного оподаткування [36].

Офшорні схеми стали все більше покладатися на складні комерційні операції, не тільки договори купівлі-продажу, а й оренди, комісії, трасту, страхування та інші договірно-правові форми. Офшорні компанії використовуються в процесі поточного і тривалого фінансування українських проектів з-за кордону. У цьому виді схеми активно використовуються профільні компанії, розташовані, як правило, в зонах, вільних від сплати податків.

Офшорні програми часто спрямовані на подолання іноземних податкових бар'єрів. Існує комплекс факторів, що стимулюють розвиток офшорного бізнесу в Україні. Серед основних з них: податковий тягар та неефективність податкової політики, несприятливий інвестиційний клімат та вагомі мотиви вивезення капіталу

за кордон, високі інвестиційні ризики та використання офшорних програм для маскуванню факту володіння об'єктами інвестування в Україні, криміналізація економіки та використання офшорних систем для відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом. Українських бізнесменів заманюють в офшорні зони можливістю ухилення від сплати митних платежів або відмивання «брудних грошей» (за ці дії передбачена кримінальна відповідальність за статтями 212 та 209 Кримінального кодексу України).

Офшорні зони поділяються на три групи залежно від типу та розміру пільг, що надаються нерезидентам при реєстрації.

1. Країни - "податкові гавані", де компанія повністю звільняється від сплати податків, якщо вона керується за межами території реєстрації і не має жодного джерела доходу. Найвідоміші країни цієї групи - Беліз, Гібралтар, Кайманові острови та Панама.

2. Країни, які надають значні податкові пільги іноземним компаніям і мають мінімальні вимоги до фінансової звітності, такі як Кіпр, Уругвай, Естонія тощо.

3. Країни з податковими пільгами та спеціальними режимами секретності для підприємств-нерезидентів, які здійснюють лише ті види економічної діяльності, що визначені законодавством цих країн. До цієї групи належать деякі держави, такі як Швейцарія, Люксембург та Греція та ін [37].

Проте інші країни, переважно, не укладають угоди про уникнення подвійного оподаткування з країнами першої групи, а, натомість, вживають заходів для протидії ухиленню від сплати податків та митних платежів. Україна ж уклала угоди про запобігання подвійному оподаткуванню з більшістю країн другої та третьої груп.

Перелік форм прояву процесів криміналізації у сфері зовнішньоекономічної діяльності, які ми досліджували, не є вичерпним і значно варіюється, причому на різних етапах розвитку домінують ті чи інші групи злочинів.

2.3 Методи запобігання ухиленню від сплати митних платежів

На нашу думку, Україна посідає одне з перших місць за обсягом і способами вчинення злочинів у сфері державної митної справи. Зокрема, це підтверджується розробкою державними органами у взаємодії з усіма державними органами низки організаційних і практичних заходів щодо пошуку нових методів протидії митним правопорушенням та посилення державного впливу у цій сфері.

Сьогодні причинами зростання злочинності в митній сфері є те, що для значної частини громадян України ця діяльність стала одним із основних джерел доходу, міцною ланкою економічної основи діяльності організованих груп в Україні, які широко займаються схемами ухилення від сплати митних платежів [21].

Серед головних методів захисту митних інтересів країни є запобігання митним правопорушенням, які негативно впливають на соціально-економічні інтереси країни та рівень життя населення. Однак через недосконалість системи протидії та боротьби держава як суб'єкт економічних відносин зазнає економічних збитків.

Специфіка митних правопорушень зумовлює пошук специфічних методів боротьби з ними. Крім того, митні злочини постійно змінюються, особливо під впливом митної та кримінальної політики, тому механізми боротьби з ними також повинні змінюватися (або змінюються). Це вимагає постійного моніторингу стану, динаміки, структури та географії цієї злочинної групи.

Заходи щодо запобігання ухиленню від сплати податків в Україні можна представити таким способом (табл. 10.3).

Як видно з таблиці, кожен із зазначених методів боротьби з ухиленням від сплати податків та уникненням оподаткування в українській економіці має свої переваги та недоліки. Поєднання цих заходів може знизити рівень податкових зловживань та мінімізувати втрати бюджету від ухилення від сплати податків.

Таблиця 2.1. - Переваги та недоліки заходів протидії ухиленню від сплати митних платежів

№ з/п	Заходи протидії	Переваги	Недоліки
1	Застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового законодавства	У разі збільшення пені можливе збільшення надходжень до бюджету (за рахунок пені за порушення податкового законодавства та збільшення суми добровільної сплати митних платежів).	Повне уникнення від сплати митних платежів можливе, коли компанії виявляють, що їхня податкова заборгованість зростає настільки швидко, що, що б вони не робили, вони не можуть її повернути.
2	Досягнення оптимального рівня податкового навантаження.	Рівні умови оподаткування для всіх платників митних платежів, зростання податкових надходжень, високий рівень соціального захисту населення	Важко реалізувати в умовах економічних змін
3	Створення ефективної системи податкового контролю	Підвищення вірогідності виявлення неплатника митних митних платежів шляхом впровадження в практику податкового контролю комплексного системного економіко-правового аналізу діяльності суб'єктів господарювання.	Існує ймовірність ситуації, коли будь-який платник митного податку може бути притягнутий до кримінальної відповідальності.
4	Підвищення податкової культури та реалізація партнерських відносин між платниками митних платежів та контролюючими органами	Розвиток суб'єктів господарювання необхідності добровільної сплати митних митних платежів та зборів шляхом роз'яснювальної роботи	Повністю вирішити проблему власницького інстинкту в кожній людини неможливо.
5	Створення умов для легалізації тінювих структур	Підвищення ефективності використання державних коштів, підвищення ефективності правової бази, активізація інвестиційних фондів	Низька ймовірність повної ліквідації існуючого бюрократичного державного апарату

Джерело: розроблено автором на основі [38]

Серед головних методів захисту митних інтересів країни є запобігання митним правопорушенням, які негативно впливають на соціально-економічні інтереси країни та рівень життя населення. Однак через недосконалість системи протидії та боротьби держава як суб'єкт економічних відносин зазнає економічних збитків.

Методи боротьби з кримінальними правопорушеннями в митній сфері розробляються та вдосконалюються працівниками Державної митної служби у співпраці з іншими державними органами, які мають свій досвід, знання та вміння. При цьому в боротьбі з порушеннями митних правил, як і в будь-якій іншій сфері, застосовуються як відкриті (законні, публічні), так і негласні (таємні, секретні) методи і засоби. Їх можна розділити за такою класифікацією:

1. Профілактика злочинності (постійний моніторинг ринку, проведення профілактичних заходів, інформаційно-просвітницька кампанія в ЗМІ);
2. Облік кримінальних правопорушень (перевірки контролюючими органами, процесуальні дії, адміністративне затримання, укладення мирової угоди (мирової угоди));
3. Взаємодія з уповноваженими державними органами з метою переслідування та знешкодження протиправної діяльності з порушення митних правил;
4. Примусове виконання рішень фінансових та фінансових органів (рішення суду) [39].

Однією зі складових організації боротьби з порушеннями митних правил у сфері ухилення від сплати митних платежів є розробка та застосування методів виявлення таких правопорушень. Найбільш характерним способом розкриття кримінальних правопорушень у митній сфері є митний контроль при перетині кордону пасажирами та при перевезенні товарів, транспортних засобів та інших предметів. Також дуже ефективно використовується оперативна інформація (орієнтування), яка надається правоохоронними органами або отримана від оперативних підрозділів фінансових і податкових органів.

У правоохоронних органах одним із основних методів боротьби зі злочинністю є оперативно-розшукова діяльність, яка є видом державної діяльності та здійснюється відкрито та негласно з метою документування кримінальних правопорушень за допомогою оперативно-розшукових та оперативно-технічних спеціальних засобів та обладнання.

Проведення оперативно-розшукової діяльності митними органами є поширеною світовою практикою, і в світлі можливого подальшого розширення Європейського Союзу за рахунок нових держав-членів Європейська Комісія здійснила проведення всіх необхідних заходів для того, щоб подібними повноваженнями були наділені митні адміністрації країн-кандидатів. Про потребу забезпечення українських митних органів правом на проведення оперативно-розшукових заходів говорять досить тривалий час і на різних рівнях: заходи боротьби з контрабандою так і не були доповнені оперативними заходами за увесь час незалежності України, не зважаючи переважну однотайність висновків вчених та фахівців-практиків [40, с. 173].

При цьому порушення митних правил часто використовуються в злочинних схемах з метою ухилення від сплати митних платежів, зборів та інших обов'язкових платежів в особливо великих розмірах, оскільки в цих схемах широко використовуються товари, які незаконно переміщуються через митний кордон.

На нашу думку, одним із найефективніших методів було б проведення оперативно-розшукових заходів з документування злочинів у сфері митниці. Одразу виникає питання щодо доцільності криміналізації контрабанди товарів, наприклад, щодо акцизного збору та високоліквідних товарів у значних кількостях.

Водночас уповноваження підрозділів фінансових органів на здійснення оперативно-розшукової діяльності у злочинах, які не є предметом розслідування слідчими органами фінансових і фінансових органів, є великою законодавчою прогалиною. Саме криміналізація контрабанди товарів та проведення оперативно-розшукових заходів у злочинах цієї категорії забезпечують ефективну протидію

незаконному переміщенню товарів через митний кордон України та їх використання у вчиненні податкових злочинів.

У боротьбі з контрабандою будуть ефективні різні методи: затримання на кордоні, масові операції, формування спецназу в місцях скоєння правопорушень, стеження за особами, підозрюваними в незаконній діяльності, перевірка кореспонденції, проникнення агентів тощо.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ

3.1 Основні проблеми ефективної протидії ухиленню від сплати митних платежів

У сьогоденнішніх реаліях митна політика країни відчутно впливає на розвиток зовнішньоекономічних відносин. Ефективно вибудовані податкова та митна системи та їх структура впливають на функціонування економіки в цілому, на всі макроекономічні показники розвитку та підприємницьку діяльність юридичних і фізичних осіб.

Протидія ухиленням від сплати митних платежів - це складна задача, яка потребує постійного аналізу та оновлення стратегій та методів. У ході розвитку економіки в Україні постала потреба у визначенні злочинів, пов'язаних зі сплатою податкових платежів. З кожним роком тіньовий сектор економіки в нашій країні набуває все більших обсягів і, за деякими оцінками, становить більшу частину ВВП, тому ухилення від сплати податків (у тому числі митних платежів) є рушійною силою, яка може суттєво послабляє вітчизняну економіку.

Попри те, що умови для ведення бізнесу в Україні намагаються максимально адаптувати на користь підприємців, платники податків все частіше намагаються ухилитися від сплати. Якщо на особистісні фактори, що були розглянуті у Розділі 1, жоден державний орган не може вплинути, то на фактори організаційно-управлінського та соціально-економічного характеру ще можна вплинути та виправити їх. Основними факторами, що спричиняють ухилення від митних платежів, є наступні:

- слабка обізнаність бізнесу та населення в податковій та митній сферах;

- погіршення соціально-економічного становища суспільства упродовж останніх років;
- високі ставки та надмірний обсяг податків та мита;
- значний рівень корупції в державних органах;
- низька якість законодавчої бази;
- неефективність державного менеджменту.

Отже, відсутність довіри платників податків до державних фіскальних та митних органів, наявність великих корупційних схем, недосконалість законодавчої бази є головними показниками, що спонукають громадян та бізнес-одиниці ухилятися від сплати митних платежів. Для всіх уже не секрет, що чесний бізнес – це радше виняток, ніж правило.

Складність процесу розрахунку сум податкових зобов'язань при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності пов'язана із частими змінами митного та податкового законодавства, що бувають суперечливими та недосконалими. Упродовж років до них вносились постійні зміни та доповнення, приймались нові документи, що разом утворювали безсистемний ланцюг – як наслідок утворилось замкнуте коло неточностей та неузгодженостей у нормативних документах. Перелік нормативно-правових актів, що регулюють нарахування митних платежів є занадто масивним, але при цьому вони не завжди чітко та узгоджено описують норми права, що призводить до неоднозначного трактування, а власне самі нормативно-правові акти є досить складними для практичного застосування. В цілому, часті зміни митного та податкового законодавства можуть свідчити про відсутність належного теоретичного підґрунтя та актуального підходу до сутності формування системи податкових відносин.

Однією з проблем протидії ухиленням від сплати митних платежів також є низький рівень суспільної свідомості щодо необхідності сплати податків. Нажаль ще й досі у нашому суспільстві відсутнє укорінене розуміння того, що Державна митна

та Державна податкова служби виконують надзвичайно важливу для існування нашої держави функцію. Податкові органи все ще сприймаються як механізм покарань, що спрямований на утиснення бізнесу та фізичних осіб, а не як ті, що діють на користь суспільства. Найчастіше це пов'язано із великою кількістю перевірок, що не завжди обґрунтовані (мова йде не про камеральні перевірки, а про фактичні перевірки що проводились ще до введення воєнного стану в Україні). В цілому, у практиці розвинених країн світу вже давно дійшли висновку, що проведення численних перевірок не є синонімом до зростання податкових надходжень до державних бюджетів. Зазвичай перевірки підлягають тільки найризикованіші групи платників, а їх визначення відбувається на підставі оцінки ступеня ризику несплати ними податкових платежів у ті чи інші способи.

Наша країна повсякчас страждає від доволі значного обсягу "тіньової економіки". Цей сектор економічної діяльності, який цілком або ж частково уникає сплати тих чи інших податкових платежів, існує та активно розвивається з часів здобуття Україною незалежності. Масштаби даного негативного явища створюють дві важливі проблеми. По-перше, "тіньовий сегмент" не сприяє зниженню реального податкового навантаження; по-друге, він спотворює чесну конкуренцію. Ці дві проблеми, відповідно, лише сприяють подальшій "тінізації", що призводить до збільшення обсягів ухилення від сплати податків та митних платежів. Саме тому успіх ефективної боротьби з ухиленням від сплати податків значною мірою залежить від дієвості державних заходів у напрямі детінізації вітчизняної економіки.

Наступним проблемним моментом є низько ефективні державні заходи боротьби з ухиленням від сплати митних платежів. Так склалося, що переважна увага в цьому питанні зосереджена саме на виявленні порушень податкового законодавства та застосуванні штрафних санкцій для перекриття бюджетних «щілин», а не на запобіганні ухиленню від сплати податкових зобов'язань. Тобто сьогодні митні та фіскальні органи виконують роль карателів, а не консультантів, як це відбувається в більш розвинених країнах світу. Однак, при всьому цьому важко

помітити якісь позитивні зрушення у сфері боротьби з індустрією "конвертаційних центрів". Крім того, не спостерігається жодних покращень у запобіганні незаконному обігу контрафактних та підакцизних товарів. Також на це впливає недостатня підготовка митних посадових осіб, що призводить до недисциплінованості та зниження професійних можливостей. Однак, якщо митні посадові особи мають належну підготовку, це може допомогти у подоланні проблем, пов'язаних з ухиленнями від сплати митних платежів.

І звісно ж, не останнє місце серед проблем у сфері боротьби з ухиленням від оподаткування посідає корупція, яка зараз присутня майже в усіх сферах життя українців. Це явище було і досі залишається актуальним проблемним явищем у нашій державі. За світовим Індексом сприйняття корупції (Corruption Perceptions Index – CPI) за 2021 рік Україна отримала 32 бали зі 100 можливих, посівши 122 місце серед 180 країн. За рік показник знизився на один бал, а місце в рейтингу – на 5 пунктів у порівнянні з минулим роком, коли Україна займала 117 сходинку CPI [41]. Відповідно, будь-які проєкти та ініціативи уряду, які стосуватимуться деофшоризації та детінізації бізнесу, рішення про реформування податкової чи митної служби, або інші подібні рішення будуть неефективними, якщо не боротися з корупцією, яка фактично вкорінена в менталітеті українців. Скільки б ми не говорили про продуктивну роботу антикорупційних органів, сьогодні за гроші можна отримати водійські права, вийти з в'язниці, купити посаду, не кажучи вже про хабарі за ухилення від сплати митних платежів [42].

До того ж, не сприяє ефективній боротьбі з ухиленням від сплати митних платежів майже перманентний кризовий стан у вітчизняній політиці. Реальна політична ситуація, що склалася, полягає в тому, що функції політичної системи майже не відокремлені від функцій інших сфер національного життя. Це є прямим наслідком незрілості інститутів громадянського суспільства в Україні. Політичний процес в Україні можна вважати всепроникаючим. Відповідно, навіть найпростіші рішення не приймаються без погодження з владними структурами. Це, в свою чергу,

створює відповідний клімат для розвитку двох суспільно небезпечних явищ: поширення корупції і, що ще гірше, криміналізації владних структур [43].

3.2 Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від сплати митних платежів

Згідно з п.2 ст.6 Митного кодексу України, митна безпека це стан захищеності митних інтересів. Відповідно до чинного законодавства України, митні інтереси – це національні інтереси України, забезпечення та реалізація яких досягається у процесі реалізації державної митної справи. Тож, ми можемо дійти висновку, що метою митної безпеки є досягнення стану захищеності інтересів, потреб та цінностей громадян, джерелом яких є зовнішньоекономічні зв'язки. Отже, запобігання ухиленню від сплати митних платежів та боротьба з цим явищем є складовими процесу забезпечення митної безпеки нашої держави. Враховуючи важливість митної безпеки у сьогоднішніх реаліях, нам варто також звернутись до досвіду інших держав у цій сфері.

Важливо пам'ятати, що для кожної окремої держави існує свій пріоритетний перелік митних загроз, і у зв'язку з цим існують різні методи запобігання та протидії. Для одних країн світу найбільшу загрозу становлять незаконна міграція, контрабанда наркотиків, зброї та інше (це категорії, що становлять реальну небезпеку для країни та її громадян), у той час як для інших – «товарна» (чи як її ще називають – економічна) контрабанда, тобто фактичне ухилення від сплати митних та податкових платежів у колосальних розмірах. Також окремі країни, як окремий фактор загрози митної безпеки виділяють неналежне митне регулювання [44, с. 2].

Саме тому, враховуючи різність пріоритетів у питанні митної безпеки, у цьому розділі пропонується розглянути досвід таких країн як США, Велика Британія, Європейський Союз (як в цілому, так і на прикладі окремих країн – Франції та

Німеччини), з метою відпрацювання системи протидії та боротьби з ухиленням від сплати митних платежів в контексті процесу євроінтеграції.

США є представником країн, що в першу чергу зосереджені на реалізації фактичної безпеки власних громадян, зважаючи на їхній неодноразовий досвід терактів. Однак, це не означає що вони повністю відкидають питання фінансової безпеки, що пов'язана із забезпеченням надходжень митних платежів до бюджету. Важливо пам'ятати, що у США специфічна податкова система, але важливо пам'ятати, що мито та інші податкові платежі щодо ведення зовнішньоекономічної діяльності відносяться до федеральних (загальнодержавних) податків. В цілому, тут діє один із найжорсткіших підходів до податкових правопорушень в цілому.

З одного боку, оптимізація податкових платежів (уникнення податків) визнається легальною у цій державі, однак при цьому податкове законодавство США встановлює конкретні рамки, у яких це можливо. Будь-яка дія, яка виходить поза ці межі вважається умисним ухиленням і вважається злочином.

Покарання за ухилення від оподаткування містяться у розділі 7201 Загального кодексу доходів, відповідно до якого особа, що свідомо намагається будь-яким чином уникнути сплати будь-якого податку може бути визнана як та, що вчинила тяжкий злочин і за рішенням суду може бути зобов'язана сплатити штраф у розмірі 100 тис. доларів для фізичних осіб (500 тис. дол – для юридичних осіб), або позбавлена волі на термін від одного до п'яти років, або і того й іншого, а також буде зобов'язана оплатити всі судові витрати.

У рамках боротьби з ухиленням від сплати митних платежів американські служби та організації, що відповідають за митний контроль та митну безпеку застосовують класичні методи попередження ухилень – огляд товарів на митно-пропускних пунктах, кінологічний та рентгенівський контроль вантажів, вибіркова перевірка митних декларацій. Особлива увага при фактичному митному контролі надається товарам, що поставляються через океан. При цьому податкові органи США з метою попередження ухилення від сплати податків окрім норм, що прямо

встановлені чинним податковим законодавством превентивні методи, також використовують певні особливі принципи відділення звичайної комерційної діяльності від умисних, спрямованих на ухилення дій платників податків, що базуються на судовій практиці. Ці принципи зазвичай використовуються у випадках, коли відповідні розділи податкового законодавства не дають можливості ефективно запобігти дії платника податків з обходу конкретної податкової норми або введеного обмеження.

Що стосується сфери митного пост-аудиту, то варто відзначити, що у США діє система самоперевірки імпортерів, і вона активно використовується у роботі Бюро митної та прикордонної охорони США. Суть цієї системи у тому, що імпортери можуть самостійно проводити перевірку дотримання митного законодавства, тобто проводити самоаудит. Серед переваг для тих суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які самостійно повідомляють Бюро про виявлені порушення вимог чинного законодавства найвідчутнішим є зменшення штрафів за попереднє розкриття [45].

Велика Британія ще у XVII сторіччі першою почала встановлювати ставки мита або ж інші нетарифні обмеження з метою впливу на відносини з іншими державами та захисту власних фінансових інтересів. Станом на сьогодні у Великобританії митною справою займаються Державна служба з податкових та митних зборів (His Majesty's Revenue & Customs) [46], Національне агентство з питань злочинності (National Crime Agency) [47], Прикордонні війська (UK Border Force) [48].

На противагу США, де основним завданням Митно-прикордонної служби являється захист громадян від зовнішніх загроз, а фіскальна функція відходить на другий план, у Великій Британії провідним завданням Державної служби податкових та митних зборів є забезпечення надходжень до бюджету, а захистом населення займається окрема структура Міністерства безпеки. Тобто, ми можемо зробити висновок, що основними загрозами Великобританія вбачає і втрати бюджету

внаслідок ухилень і контрабанди, так і безпеку власних підданих від зовнішніх небезпек. Тому перед усіма органами, що забезпечують митний контроль та митну безпеку, стоять завдання фіскально-безпекового напрямку.

За період свого існування Європейський союз зіткнувся із різними способами ухилення від сплати митних та податкових платежів. Серед основних причин ми можемо виділити наявність відмінностей у 28 різних податкових систем країн-членів ЄС, а також різне застосування тих самих юридичних конструкцій окремими державами. І хоча питання оподаткування належать до безпосередніх повноважень країн-членів Євросоюзу, вони зобов'язані дотримуватись загальних норм права ЄС і, відповідно, відмовляти від застосування певних положень національного законодавства у випадку, коли воно суперечить законодавству ЄС (case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt and Roland Schumacker, рішення Суду ЄС від 14.02.1995 р.).

Однак, окрім нормативних обмежень та загальних попереджувальних заходів, у країнах Євросоюзу широко застосовуються практики щодо перевірок не тільки у момент перетину митного кордону та проведення процедури митного оформлення, а й у певний визначений термін після митного оформлення товарів (транспортних засобів).

До прикладу, митний контроль суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності у Франції проводиться у двох напрямках – формального та фактичного контролю. Під час перетину кордону через фактичну перевірку працівниками митних органів проходить в середньому лише 5% імпорتنих та 1% експортних вантажів. Решта ж підпадає під процедуру митного пост-аудиту у термін від 1 до 3 років після оформлення документів [49].

У Німеччині ж перевага надається саме митному контролю з метою запобігання ухиленням від сплати митних платежів. Окрім цього Митною службою також можуть бути проведені значні кримінально-процесуальні розслідування, у тому числі обшуки, допити, арешти, вилучення товарів та документів з метою

оцінювання доказів. Щоправда, подібні розслідування найчастіше проводяться у рамках міжнародного співробітництва.

3.3 Модернізація системи запобігання ухиленню від сплати митних платежів в Україні

Ефективна робота Державної митної служби України – один з основних важелів впливу на процес зовнішньої торгівлі. Підтримуючи дотримання митного, податкового та валютного законодавства, тим самим стимулюючи або ж обмежуючи вивезення чи ввезення тих чи інших товарів, митні органи сприяють вирішенню різних актуальних проблем держави: поповнюють дохідну частину держбюджету, підтримує та створюють сприятливі умови для вітчизняних товаровиробників, наповнюють внутрішній ринок необхідними товарами.

Основними напрямками вдосконалення, на нашу думку, повинні бути: вдосконалення превентивних заходів по роботі із фізичними та юридичними особами, покращення інформаційно-програмних технологій, що забезпечують автоматизацію митних операцій та митного контролю, розвитку антикорупційної політики в митних органах, викорінення передумов існування тіньових схем на митниці, розробки кодексу етичної поведінки працівника Державної митної служби України, використання митного пост-аудиту як сучасної форми митного контролю. Можна запозичити практику оподаткування в країнах ЄС. Взагалі, реформування необхідно впроваджувати поступово [50].

Яких умов необхідно дотримуватись щоб отримати реальні результати у сфері запобігання ухиленню від сплати митних платежів?

По-перше, одним з основних напрямків повинна стати превентивна робота із суб'єктам ЗЕД (як бізнес-одиницями, так і з фізичними особами). Безумовно, на

сьогодні функціонують різні канали підтримки для платників митних платежів, однак доцільним було б також проведення освітньо-роз'яснювальної роботи у форматі онлайн чи оф-лайн тренінгів, особливо у період імплементації змін у митному законодавстві чи змін у процедурах.

По-друге, важливим є продовження системного і планового підходу із протидії корупції в митних органах, реалізуючи в повній мірі Антикорупційну стратегію, державну програму, яка буде прийнята найближчим часом, в частині подолання корупції в митних органах та Антикорупційну програму ДМС України на практиці.

По-третє, актуальним буде посилення засобів митного контролю, особливо відродження у митних структурах підрозділів митного аудиту, що дозволило б значно підвищити ефективність контролю та стало на заваді фінансовому «знекровленню» України. Крім того, доцільно буде змінити вектор митного пост-аудиту з виявлення фактів ухилення від сплати митних платежів з метою перекриття бюджетних «дір» на аналітику з метою побудови ефективної системи запобігання та раннього виявлення таких ухилень.

По-четверте, продовження процесу вдосконалення митного законодавства шляхом усунення недоліків, колізій та білих плям, доповнення з урахуванням існуючих схем ухилення від митних платежів та забезпечення його стабільності.

По-п'яте, в організації діяльності митних органів пріоритетом має стати вдосконалення інформаційно-програмних технологій, що забезпечують автоматизацію митного контролю. Використання таких технологій дозволить ефективно вирішувати поставлені перед митними органами завдання, пов'язані із здійсненням митного адміністрування, посилити контроль над учасниками ЗЕД, що, у свою чергу, створює максимально сприятливі умови для виявлення порушень у сфері нарахування митних платежів.

І саме основне, державним органам і платникам податків потрібно пам'ятати, що будь-який процес змін має дві рушійні сили: удосконалення законодавчої бази та впровадження у життя положень оновленого законодавства. При цьому провідна

роль при втіленні змін належить саме останній складовій, яка залежить не лише від конкретних виконавців, а й від громадськості [51].

У напрямку зменшення використання так званих «сірих» схем при митному оформленні товарів доречно:

1. Упровадити оновлений підхід по роботі з суб'єктами ЗЕД за ризик-орієнтованим напрямком;
2. Впровадження системи запобігання митним порушенням з повною електронізацією процесів та повним відеоспостереженням і інструментами сканерного/безконтактного моніторингу для митного оформлення та відстеження товарів;
3. Впровадження системи оцінки ефективності митних перевірок як виду митного контролю на основі аналізу реально виявлених порушень, сплачених податків до державного бюджету, результатів судових справ та подальших перспектив;
4. Модернізація системи перевірки визначення митної вартості з метою створення інтегрованої бази даних референтних цін та створення центру цінової інформації;
5. Розробити політику, системи, процедури та правові інструменти для забезпечення оптимального управління ризиками, що дозволить досягти балансу між функціями сприяння торгівлі та безпеки.

У сфері боротьби з митними зловживаннями зі сторони держави з метою зменшення тінізації імпорту та експорту можна вжити наступних заходів:

1. Підписати нові угоди з сусідніми країнами та найбільшими торговельними партнерами України про обмін попередньою митною інформацією про товари і транспортні засоби, що переміщуються через митні кордони України, а також посилити обмін інформацією в рамках існуючих угод;

2. Ратифікувати міжнародні конвенції та угоди, необхідні для забезпечення міжвідомчого співробітництва та обміну інформацією на національному та міжнародному рівнях, включаючи взаємну адміністративну допомогу;
3. Посилити інституційну спроможність у сфері правоохоронної діяльності митниці.

Задля налагодження ефективної взаємодія митних органів з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності з метою зростання рівня довіри до Державної митної служби доцільно застосувати:

1. Розширення функціональних можливостей сервісу "Єдине вікно";
2. Мінімізувати дію людського фактору та автоматизувати процеси при виконанні стандартних операційних завдань, сконцентрувати ресурси на інтелектуальних методах контролю задля уникнення порушень у сфері митного законодавства;
3. Створити зручні для бізнесу онлайн-сервіси, такі як існуючий реєстр рішень про класифікацію товарів та пошук знеособленої інформації про класифікацію товарів у митних деклараціях;
4. Впровадити дієві механізми розгляду скарг підприємців в адміністративному порядку, збільшити кількість скарг суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, вирішених у досудовому порядку;
5. Підготувати комунікаційну стратегію, яка б послідовно охоплювала процес реформування та забезпечувала єдину комунікаційну політику для Державної митної служби та її регіональних органів.

ВИСНОВКИ

Як ми знаємо, митні платежі є основою митного оподаткування, тому справляння митних платежів залежить від того, наскільки ефективним є механізм їх нарахування та сплати. Все частішими стають випадки ухилення від сплати митних платежів, пов'язаних з переміщенням товарів через митний кордон України. При цьому, у чинному законодавстві відсутнє поняття «ухилення від сплати митних платежів» та перелік правопорушень, пов'язаних з ними.

Дослідивши різні джерела, ми дійшли висновку, що ухилення від сплати митних платежів можна визначати як суспільно небезпечний злочин (дія або бездіяльність), що полягає в зменшенні податкового навантаження при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, за якої платник податків свідомо чи необережно уникає сплати мита чи інших податкових зобов'язань чи зменшує їх розмір та якщо такі дії призвели до фактичного недонадходженні до державного бюджету коштів у значних обсягах.

Аналіз причин ухилення від сплати митних платежів та інших проявів девіантної поведінки суб'єктів ЗЕД неможливий без їх філософського осмислення. Природа людини диктує певні потреби та бажання, які в свою чергу визначають її «необхідно обумовлені» злочинні дії, які «органічно» відображають індивідуальну природу людини. Визначення мотиваційного компонента є важливим для розуміння природи девіантної поведінки, оскільки мотив є безпосередньою причиною дії.

У сучасній практиці з метою запобігання ухиленням від сплати митних платежів Державна митна та Державна податкова служби проводять превентивні (попереджувальні) та репресивні (карні) заходи. В останні роки превентивна робота вийшла на новий рівень, оскільки крім традиційних методів роботи з платниками стали використовувати різні месенджери у комунікації з суб'єктами ЗЕД.

Адміністративна відповідальність за правопорушення, передбачені Митним кодексом України, настає, якщо ці правопорушення не тягнуть за собою кримінальної відповідальності. Притягнення до кримінальної відповідальності за порушення митних правил не звільняє зазначених осіб від обов'язку сплати митних та інших платежів і зборів.

У різних країнах відповідальність за ухилення від сплати митних платежів коливається від гіперболізованого зв'язку з суворими санкціями (наприклад, страта планується в Китаї) до відмови криміналізувати діяння (згідно зі швейцарським законодавством).

Митні платежі – найефективніший інструмент регулювання зовнішніх економічних зв'язків. Загалом на рівень надходження митних платежів до бюджету впливає значна сукупність факторів. а даному етапі на обсяг митних платежів в доходах бюджету вплинуло і багато додаткових факторів: військове вторгнення, зростання курсу долара, уповільнення економічного зростання, ризики та загрози, пов'язані з використанням інформаційних технологій, корупція та нецільове використання коштів бюджету, призначених на розвиток митної справи та митної інфраструктури.

Сучасна структура суспільно шкідливих дій у сфері державної митної справи свідчить про те, що порушення митних правил є одним із найчисленніших проявів девіантної поведінки суб'єктів ЗЕД. За своєю юридичною природою порушення митних правил належать до адміністративних правопорушень, але їх відрізняють спільні ознаки та деякі відмінності від останніх. Загальними ознаками таких дій є: протиправність, адміністративна караність та асоціальна спрямованість.

Одним із способів ухилення від оподаткування шляхом приховування валютної виручки за кордоном при експортно-імпортних операціях найчастіше здійснюється шляхом заниження фактурної та митної вартості товарів. Поширеною практикою стало ухилення від сплати платежів за допомогою послуг офшорних компаній.

Методи боротьби з кримінальними правопорушеннями в митній сфері розробляються та вдосконалюються працівниками державної митної справи з різними сферами діяльності, які мають свій досвід, знання та вміння. При цьому в боротьбі з порушеннями митних правил, як і в будь-якій іншій сфері, застосовуються як відкриті (законні, публічні), так і негласні (таємні, секретні) методи і засоби.

Зважаючи на актуальність та масштабність проблеми ухилення, необхідно розробляти та впроваджувати заходи щодо запобігання та протидії ухиленню від сплати митних платежів як на національному рівні, так і в Державній митній службі України. Зазначені заходи мають бути різноспрямованими, оскільки явище ухилення від сплати податків зумовлене різними причинами.

Тому для усунення моральних причин ухилення від сплати митних платежів необхідно розробити та впровадити національну програму підвищення податкової культури суспільства з метою формування стабільної громадянської позиції, яка б передбачала сплату податків державі. Однак передумовою для цього є підвищення довіри до ДМС шляхом проведення реформ.

Для вирівнювання впливу політичних чинників необхідно відновити довіру до політичної еліти країни, ефективно боротися з корупцією у владних структурах та забезпечити рівні умови ведення бізнесу для всіх платників податків.

Для подолання економічних причин необхідно забезпечити як стабільність економічної системи країни, так і фінансову безпеку платників податків (як юридичних, так і фізичних осіб).

Усунення технічних (організаційних) причин ухилення від сплати податків відбуватиметься шляхом підвищення рівня компетентності працівників митних органів та податкової грамотності платників податків, вивчення та імплементації зарубіжного досвіду, розвитку міжнародного співробітництва у сфері боротьби з подібними ухиленнями.

Важливим є також удосконалення податкового законодавства через усунення прогалин, суперечностей та білих плям, врахування та доповнення існуючих схем

ухилення від сплати податків з метою зменшення впливу правових чинників ухилення від сплати податків.

Сьогодні ухилення від сплати податків є дуже актуальною проблемою для України, яка призводить до низки негативних соціально-економічних наслідків. Існуванню цього явища сприяє цілий комплекс причин різного характеру, тому боротьба з ним також повинна включати заходи різних напрямків і здійснюватися на національному рівні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Академічний тлумачний словник української мови: в 11 томах. – Т. 10, 1979. – с. 527
2. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 12. С. 102–106.
3. Вишне夫斯基 В. П. Уход от уплаты налогов: теория и практика: Монография. Донецк : ИЭП НАН Украины, 2003. — 228 с.
4. Мірошніченко О. В. Використання офшорних механізмів ухилення від сплати податків серед загроз економічній безпеці України. *Вісник економічної науки України*. 2011. № 1 (19). С. 88–94
5. Безкревна А. В. Податки: причини та наслідки їх несплати. *Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка. Вип. 29, Ч. 2 : Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці*. 2010. С. 286–288.
6. Томнюк, Т. Л. Ухилення від оподаткування: сутність, методи реалізації та економічні наслідки. *Сталий розвиток економіки: наук.-вироб. журнал*. Вип. 3. 2011. С. 279–282.
7. Глущенко С. В., Казакова М. О. Мінімізаційні податкові схеми: зарубіжна та українська практика. *Магістеріум. Економічні студії*. Вип. 56. 2014. С. 21–25.
8. Фінансово-економічний словник. [Уклад.: Загородній А. Г., Вознюк Г.Л.] Львів: Вид-во НУ "Львівська політехніка", 2005. 714 с.
9. Oxford Advanced Learner's. Тлумачний словник. URL: <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/tax-avoidance?q=tax+avoidance>. (Accessed: 27.03.2023)

10. Економічна енциклопедія [відповід. ред. С. В. Мочерний]. К. : Академія, 2002. Т. 3. 952 с.
11. Кримінальний Кодекс України: за станом на 15.04.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (Дата звернення: 23.04.2023)
12. Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти транснаціональної організованої злочинності: за станом на 04.02.2004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_789#Text (Дата звернення: 16.04.2023)
13. Актуальні питання теорії та практики митної справи: монографія [І. Г. Бережнюк та ін.]; за заг. ред. д-ра екон. наук І. Г. Бережнюка; Держ. НДІ мит. справи. Хмельницький: Мельник А. А. 2013. 427 с.
14. Нежурбіда С. І. Причини злочину та злочинності: погляди сучасних соціальних філософів. Проблеми філософії права. 2010-2011. Т. VIII-IX. С. 249-253
15. Мельничук Т.В. Сучасні концепції причин організованої злочинної діяльності у зовнішньоекономічній сфері. Актуальні проблеми держави і права : зб. наук. пр. Одеська нац. юрид. акад.. Одеса : Юрид. л-ра, 2007. Вип. 32. С. 326-332.
16. Ільїна А.В., Губа О.І. Загрози економічній безпеці держави в контексті митного оподаткування. *Вісник Академії митної служби України*. Сер. : Економіка. – 2012. № 2. С. 82-88.
17. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент : підручник. Київ : Знання, 2008. 525 с.
18. Цветков В. Державний контроль: нові погляди на його сутність і призначення. *Управління розвитком*. 2014. № 2(78). С. 257-261.
19. Андрійко О. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади. К.: Наукова думка, 2004. 392 с.
20. Податковий кодекс України: за станом на 01.04.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Дата звернення: 05.04.2023)
21. Л.О. Батанова. Особливості відкриття провадження у справі про порушення митних правил під час здійснення прокурорським наглядом за

виконанням законів під час провадження у справах про адміністративні правопорушення. *Вісник Академії митної служби України*: Право. 2014. 8 с.

22. Брехов С. С., Проскура К. П. Становлення системи стандартів постмитного аудиту в Україні. *Митна безпека*. 2017. № 1. С. 106–113.

23. Митний кодекс України: за станом на 04.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (Дата звернення: 19.04.2023)

24. Вакульчик О.М., Єдинак Т.С., Книшек О.О. Використання досвіду ЄС у побудові системи законодавчого та методичного забезпечення митного постаудиту в Україні. *Вісник Академії митної служби України*. Серія: Економіка. - 2013. - № 2 (50). - С. 11-23.

25. Зозуля І.В., Мироненко І.С. Види і форми діяльності Державної фінансової служби України та правові основи їх здійснення. *Юридичний форум: Електрон. науки ФО* 2017. № 1. С. 52-59.

26. Лялька, А. Б. Фіскальна функція митних органів України. *Митна справа: науково-аналітичний журнал з питань митної справи та зовнішньоекономічної діяльності; фахове видання [Гол. ред. Ківалов С.В.]*. 2012. №5. С.56-60.

27. Плетньова А. Є. Сучасна проблематика адміністративної відповідальності за порушення митних правил. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2020. № 1. С. 74-77.

28. Ченцов В. В. Механізми державного управління митною справою: порівняльний аналіз – дисертація доктора наук у держ. Пр.: 25.00.02, Донець. Інженерний державний університет. Донецьк. 2013. 300 с.

29. Годованець О. В. Стратегічні орієнтири впровадження системи управління ризиками в митних органах . *Становлення ринкових відносин в Україні*. 2014. № 10 (161). С. 101–106.

30. Костенко А.О. Механізми розвитку митного контролю після випуску товарів в Україні *Збірник наукових праць Університету ДФС: електронне наукове видання*. Ірпінь: Університет ДФС. 2017. № 1. С. 153–171

31. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=11&year=2022&budgetType=NATIONAL> (Дата звернення: 19.04.2023)
32. Основні показники діяльності митних органів у напрямку адміністрування митних платежів у 2022 році. URL: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/u-2022-rotsi-derzhmitsluzhba-pererakhuvala-do-derzhbiudzhetu-3008-mlrd-grn-chomu-ne-bilshe-1062> (Дата звернення: 20.04.2023)
33. Мироненко І. С. Напрями та форми взаємодії в діяльності Державної фіскальної служби України. *Право і суспільство*. 2017. № 1. С.171–175
34. Митна політика та митна безпека України : монографія. За заг. ред. П. В. Пашка, І. Г. Бережнюка. Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2013. 338 с. (Митна справа в Україні. Том 24).
35. Осадча К. В. Процес адаптації національного митного законодавства до вимог ЄС. *Економіка галузі*. 2013. № 1-2. С. 288–296.
36. Бозуленко О.К. Роль офшорної фінансової діяльності у світовій фінансовій системі. *Економіст*. 2010. №1. С. 51 – 53.
37. Сідельникова Л. П., Костіна Н. М. Податкова система: навч. посібник. 2-ге видання, перероблене і доповнене. Київ: Ліра-К, 2013. 604 с
38. Фільо М.М. Приоритети мінімізації податкових втрат в Україні. *Наука молода*. 2014. № 21. С. 267-281.
39. Єдинак В.Ю. Функціонування системи митного контролю в Україні: адміністративний аспект. *Ефективна економіка*. 2013. №12.
40. Молдаван Е. С. Оперативно-розшукові повноваження митних органів: вітчизняний науковий дискурс. Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації: зб.матер. V науково-практичного семінару (м.Ірпінь). 2020. 197 с.
41. Transparency International Ukraine : офіц. веб-сайт. URL: <https://cpi.ti-ukraine.org/> (Дата звернення 27.04.2023)

42. Viktor Fedosov, Tetiana Paientko Opportunistic government behavior: How controlling approaches in public management can prevent it. *Stowarzyszenie Księgowych w Polsce*. 2019. №2. С. 37-54

43. Viktor Fedosov, Tetiana Paientko Can information technology increase government effectiveness. URL: <https://pdfs.semanticscholar.org/4b4b/8bfb03e121a557205e4b6e54975d442075d3.pdf> (Дата звернення 27.04.2023)

44. Попівняк О.І. Міжнародний досвід забезпечення митної безпеки. *Правова просвіта: електронне науково-фахове видання*. 2018. № 2. URL: http://www.pravo.nauka.com.ua/pdf/2_2018/82.pdf (Дата звернення 27.04.2023)

45. Рамкові стандарти із забезпечення безпеки та спрощення процедур міжнародної торгівлі Всесвітньої митної організації. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (Дата звернення 27.04.2023)

46. HM Revenue & Customs, “About us”. URL: <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about#responsibilities> (Accessed 07.05.2023)

47. National Criminal Agency. URL: <http://www.nationalcrimeagency.gov.uk/> (Accessed 07.05.2023)

48. GOV.UK, “Border Force”, URL: <https://www.gov.uk/government/organisations/borderforce/about> (Accessed 07.05.2023)

49. Копцева Л. О. Вплив міжнародних правил на законодавство України щодо митного аудиту. *Митна справа*. №4 (70). С. 62-71.

50. Мірошник В.В. Податкова реформа в Україні в контексті євроінтеграції. Наукові праці КНТУ. Економічні науки, вип. 17. – 2010.

51. Бугай Т. В. Концепція реформування податкової системи України: наукові та практичні аспекти. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2014. № 2. С. 32-46.