

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Чортківський інститут підприємництва і бізнесу**  
**Кафедра фінансів та банківської справи**

**Гринюка Ольга Петрівна**

**МЕХАНІЗМ ОПОДАТКУВАННЯ ТОВАРІВ ПРИ  
ПЕРЕМІЩЕННІ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН УКРАЇНИ**

**Спеціальність 8.03050801 – фінанси і кредит**

**Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»**

Студентка групи ФМОчвм – 51  
О.П. Гринюка

---

Науковий керівник  
к.е.н., доцент А.Г. Бидик

---

Дипломну роботу допущено  
до захисту  
«\_\_\_»\_\_\_\_\_2013 р.

Зав. кафедри  
Десятнюк О.М.

---

«\_\_\_»\_\_\_\_\_2013 р.

**Чортків, 2013**

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АДМІНІСТРУВАННЯ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ	7
1.1. Основи переміщення і пропуску товарів через митний кордон України	7
1.2. Сутність, функції та види митних платежів як інструментів зовнішньоторговельної та митної політики держави	13
1.3. Правова основа справляння митних платежів в Україні	26
Висновки до 1 розділу	32
РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ТОВАРІВ ПРИ ЇХ ПЕРЕМІЩЕННІ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН УКРАЇНИ	34
2.1. Діючий порядок справляння митних платежів на прикладі мита	34
2.2. Характеристика адміністрування ПДВ та акцизного податку	49
2.3. Особливості оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон громадянами	69
2.4. Аналітична оцінка результатів справляння митних платежів в Україні	74
Висновки до 2 розділу	89
РОЗДІЛ 3. НЕОБХІДНІСТЬ ТА НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ТОВАРІВ ПРИ ПЕРЕМІЩЕННІ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН УКРАЇНИ	91
3.1. Необхідність перегляду системи надання митних пільг в Україні	91
3.2. Напрямки вдосконалення покращення механізму виконання митними органами фіскальних повноважень	98
Висновки до 3 розділу	108
ДОДАТКИ	117
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	127

## ВСТУП

*Актуальність теми.* Упродовж останнього десятиліття в Україні актуалізується застосування різноманітних митних інструментів, за допомогою яких забезпечується захист національних інтересів держави. Основними серед них є митні платежі – одні із важливих важелів регулювання зовнішньоекономічної діяльності та головне джерело наповнення доходної частини Державного бюджету України.

Сучасна наука й практика доводять, що справляння митних платежів залежить від ефективності організаційно-економічного механізму їх нарахування та сплати. Загальні принципи адміністрування митних платежів, закладені у чинному законодавстві України, в основному відповідають тим, що діють у багатьох країнах і напрацьовані протягом століть. В практичній діяльності контролюючі органи накопичили значний досвід у сфері адміністрування податків. Водночас, важливими складовими адміністрування митних платежів є митна експертиза, оцінка митної вартості та контроль за кодуванням товарів з метою забезпечення повноти і правильності стягнення платежів до бюджету.

Належне місце в дослідженні процесу адміністрування митних платежів займають наукові праці провідних вчених і практиків, зокрема, О. Бакаєва, І. Бережнюка, О. Василика, С. Волосовича, А. Войцещука, О. Гребельника, О. Годованця, П. Гончарова, В.Дудчака, Ю. Іванова, М. Каленського, О. Мартинюка, П. Пашка, М. Петренка, Т. Проценка, С. Терещенка та ін.

У наукових працях зазначених авторів, питанням нарахування та сплати митних платежів приділяється значна увага, зокрема, більшість опублікованих досліджень присвячені з'ясуванню природи інституту мита, в контексті визначення подальшого розвитку та розробки основних повноважень органів влади, прав та обов'язків суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а також побудови ефективної системи митних платежів. Поряд із цим поза належною

увагою науковців залишається дослідження механізму оподаткування товарів при переміщенні через митний кордон України, особливо в світлі прийнятого нового Митного кодексу та необхідності його ув'язки з попередніми законодавчими актами, зокрема, з Податковим кодексом України. Тому важливо обґрунтувати можливі напрямки вдосконалення такого механізму і вирішити організаційні питання підвищення ефективності роботи митних органів в зазначеному напрямку. Все це визначило актуальність даного дослідження та послужило причиною вибору теми магістерської роботи.

**Мета і задачі дослідження.** Метою магістерської роботи є визначення сутності та складових організаційно-правового механізму оподаткування товарів при переміщенні через митний кордон України, а також визначення напрямків його покращення у сучасних умовах.

Для досягнення поставленої мети були визначені такі основні завдання:

- розглянути основи переміщення і пропуску товарів через митний кордон України;
- визначити сутність, функції та види митних платежів як інструментів зовнішньоторговельної та митної політики держави;
- висвітлити правову основу справляння митних платежів в Україні;
- дослідити діючий порядок справляння митних платежів на прикладі мита;
- дати характеристику адміністрування ПДВ та акцизного податку;
- визначити особливості оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон громадянами;
- дати аналітичну оцінку результатів справляння митних платежів в Україні;
- обґрунтувати необхідність перегляду надання митних пільг в Україні;

- запропонувати напрямки вдосконалення покращення механізму виконання митним органами фіскальних повноважень.

**Об'єктом дослідження** є організаційно-правовий механізм нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарі через митний кордон України.

**Предметом дослідження** виступають теоретико-методологічні, методичні та прикладні аспекти адміністрування митних платежів.

**Методи дослідження.** Дослідження проведено із застосуванням діалектичного та системного підходу до вивчення економічних процесів. У процесі роботи застосовувались такі методи економічних досліджень: системно-структурний, абстрактно-логічний, порівняльний і балансовий, експертних оцінок тощо. Інформаційною базою дослідження були законодавчі і нормативні акти Верховної Ради та Уряду України, праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань митної справи, з проблем оподаткування товарів при їх переміщенні через митний кордон України.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Результати, що одержані автором в ході дослідження і виносяться на захист, полягають у обґрунтуванні теоретичних і методологічних основ та прикладних аспектів покращення механізму виконання митними органами фіскальних повноважень.

Основні положення наукової новизни результатів дослідження полягають у наступному:

- розглянуто основи переміщення і пропуску товарів через митний кордон України;
- визначено сутність, функції та види митних платежів як інструментів зовнішньоторговельної та митної політики держави;
- висвітлено правову основу справляння митних платежів в Україні;
- досліджено діючий порядок справляння митних платежів на прикладі мита;

- дано характеристику адміністрування ПДВ та акцизного податку;
- визначено особливості оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон громадянами;
- дано аналітичну оцінку результатів справляння митних платежів в Україні;
- обгрунтовано необхідність перегляду надання митних пільг в Україні;
- запропоновано напрямки вдосконалення покращення механізму виконання митним органами фіскальних повноважень.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у розробці теоретичних і методологічних основ та прикладних аспектів удосконалення організаційно-правового механізму нарахування та сплати митних платежів в Україні шляхом подолання проблем митного оподаткування та врахування міжнародних тенденцій до спрощення та гармонізації митних процедур.

**Апробація результатів дипломного дослідження.** Основні теоретичні положення дипломного дослідження оприлюднено на науково-практичній студентській конференції: «Сучасні проблеми та тенденції розвитку фінансово-банківського сектора України» (м. Чортків, ЧПБ ТНЕУ, 8-9 квітня 2013 р., (випуск 3)).

**Структура і обсяг роботи.** Магістерська робота викладена на 127 сторінках комп'ютерного тексту і складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 96 найменувань. Містить 6 рисунків, 6 таблиць та додатки.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АДМІНІСТРУВАННЯ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ

### 1.1. Основи переміщення і пропуску товарів через митний кордон України

Переміщення і пропуск товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, а також митні формальності при переміщенні товарів через митний кордон України різними видами транспорту регулюється розділом VI Митного кодексу України (далі - МКУ).

Переміщення товарів через митний кордон України здійснюється засобами авіаційного, водного, автомобільного, залізничного, трубопровідного транспорту та лініями електропередачі, а також змішаними перевезеннями. Під змішаним (комбінованим) перевезенням розуміється міжнародне перевезення вантажів щонайменш двома різними видами транспорту відповідно до договору змішаного (комбінованого) перевезення з місця в одній країні, де вантажі переходять у відання оператора такого перевезення, до визначеного місця доставки в іншій країні.

Залежно від наявності перевізника, відправника, одержувача, а також договору на перевезення товари переміщуються у:

- 1) вантажних відправленнях;
- 2) супроводжуваному багажі;
- 3) несупроводжуваному багажі;
- 4) ручній поклажі;
- 5) міжнародних поштових відправленнях;
- 6) міжнародних експрес-відправленнях [3, Ст. 186].

Транспортні засоби комерційного призначення, якими переміщуються пасажери та/або товари через митний кордон України, підлягають митному контролю та митному оформленню.

Митні формальності, що здійснюються під час митного контролю та митного оформлення транспортних засобів комерційного призначення, якими переміщуються пасажирів та/або товари через митний кордон України, мають уніфікований характер і не залежать від країни реєстрації або країни - власника транспортного засобу, країни, з якої прибув цей транспортний засіб, або країни, куди він прямує, крім випадків, передбачених міжнародними договорами України, укладеними відповідно до закону, та відповідними міжнародними актами, в частині застосування санкцій та обмежень у торгівлі з окремими країнами.

Митні органи виконують митні формальності в зонах митного контролю, створених відповідно до положень глави 48 МК, якщо інше не передбачено МК [3, С. 187].

Транспортні засоби комерційного призначення, що використовуються для переміщення товарів та/або пасажирів через митний кордон України, можуть тимчасово ввозитися на митну територію України без справляння митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності [3, Ст. 189].

У разі ввезення товарів на митну територію України декларант або уповноважена ним особа попередньо повідомляють митний орган, у зоні діяльності якого товари будуть пред'явлені для митного оформлення, про намір ввезти ці товари.

Попереднє повідомлення про намір ввезти товари на митну територію України здійснюється шляхом надання митному органу, в зоні діяльності якого товари будуть пред'явлені для митного оформлення, попередньої митної декларації або іншого документа, що може використовуватися замість митної декларації відповідно до статті 94 МК. Попереднє повідомлення може здійснюватися у формі електронних документів.

Під час надання митному органу попереднього повідомлення про намір здійснити переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України цьому митному органу надаються



документи та/або відомості, у тому числі засобами інформаційних технологій, передбачені частиною четвертою статті 335 МК [3, Ст. 194].

Переміщення товарів через митний кордон України здійснюється у пунктах пропуску через державний кордон України, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України відповідно до міжнародних договорів України, укладених в установленому законом порядку.

Переміщення окремих видів товарів через митний кордон України може здійснюватися у спеціально визначених пунктах пропуску через державний кордон України. Переліки таких товарів та пунктів пропуску затверджуються Кабінетом Міністрів України [3, Ст. 195].

Не можуть бути пропущені через митний кордон України:

1) товари, переміщення яких через митний кордон України заборонено законом;

2) товари, на пропуск яких відповідно до закону потрібні дозволи інших державних органів, за відсутності цих дозволів (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів, а також харчових продуктів для власного споживання, що ввозяться громадянами в обсязі та в порядку, встановлених статтею 376 та частиною другою статті 378 МК);

3) товари, що переміщуються через митний кордон України з порушенням вимог МК та інших законів України, крім випадків, передбачених МК.

Перевізник зобов'язаний здійснити зворотне вивезення товарів, ввезення і транзит яких на митну територію України заборонений [3, Ст. 196].

У випадках, передбачених законом, на окремі товари встановлюються обмеження щодо їх переміщення через митний кордон України. Пропуск таких товарів через митний кордон України та їх митне оформлення здійснюються митними органами на підставі отриманих з використанням засобів інформаційних технологій документів, які підтверджують дотримання зазначених обмежень, виданих державними органами,

уповноваженими на здійснення відповідних контрольних функцій, іншими юридичними особами, уповноваженими на їх видачу, якщо подання таких документів митним органам передбачено законами України.

Переліки таких товарів (із зазначенням їх опису та коду згідно з УКТ ЗЕД), а також порядок видачі відповідних дозволів та їх обігу з використанням засобів інформаційних технологій затверджуються КМУ.

Обмеження щодо ввезення на митну територію України та вивезення за межі митної території України валютних цінностей, а також порядок переміщення їх через митний кордон України, у тому числі особливості декларування валютних цінностей (зокрема, визначення граничних сум валютних цінностей, які підлягають письмовому або усному декларуванню), можуть встановлюватися НБУ [3, Ст. 197].

Митному органу в пункті пропуску через державний кордон України згідно із статтею 335 МК подаються документи, що містять відомості про товари, достатні для їх ідентифікації та необхідні для прийняття рішення про пропуск їх через митний кордон України.

Товари, що переміщуються через митний кордон України в режимі транзиту, у разі необхідності довантаження транспортного засобу або перевантаження з метою транзиту через митний склад можуть направлятися для митного оформлення в митний орган, у зоні діяльності якого буде здійснено таке перевантаження (довантаження). Митному органу в такому разі подаються лише заява перевізника і копія договору, який є підставою для перевантаження (довантаження).

Якщо за умовами перевезення митне оформлення товарів у повному обсязі здійснюється не в місці перетину митного кордону, а перевезення здійснюється із зміною транспортного засобу у пункті пропуску через державний кордон України, митному органу у пункті пропуску через державний кордон України подаються транспортні, комерційні та інші супровідні документи, що містять відомості про товари, достатні для їх

ідентифікації та необхідні для прийняття рішення про можливість їх пропуску через митний кордон України [3, Ст. 198].

Умови та порядок пропуску та оподаткування товарів, що переміщуються (пересилаються) через митний кордон України громадянами для особистих, сімейних та інших потреб, не пов'язаних зі здійсненням підприємницької діяльності регулює XII розділ МК.

Громадяни можуть переміщувати через митний кордон України будь-які товари, крім тих, що заборонені до ввезення в Україну (у тому числі з метою транзиту) та вивезення з України за умови дотримання вимог МК та інших актів законодавства України. Громадянам, які в'їжджають на територію України або виїжджають з неї засобами автомобільного та залізничного транспорту, а також транспортними засобами особистого користування, дозволяється здійснювати декларування товарів, що переміщуються ними через митний кордон України, не залишаючи цих транспортних засобів.

Митне оформлення товарів, що вивозяться за межі митної території України громадянами, може здійснюватися у будь-якому митному органі на всій митній території України.

Митне оформлення товарів, що ввозяться на митну територію України громадянами (крім товарів, що переміщуються у несупроводжуваному багажі та у вантажних відправленнях, а також товарів за товарними позиціями 8701 - 8707, 8711, 8716 згідно з УКТ ЗЕД, які підлягають державній реєстрації), здійснюється у пунктах пропуску через державний кордон України.

Митне оформлення товарів, які ввозяться на митну територію України громадянами у несупроводжуваному багажі та вантажних відправленнях, здійснюється в митних органах за місцем проживання або тимчасового перебування зазначених громадян, у місці кінцевого призначення транспортного засобу, що здійснював перевезення цих товарів, або, за заявою громадянина, - у пунктах пропуску через державний кордон України [3, Ст. 365].

МК України впроваджено двоканальну систему митного контролю товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України громадянами, яка представляє собою спрощену систему митного контролю, яка дає громадянам змогу здійснювати декларування, обираючи один з двох каналів проходу (проїзду транспортними засобами особистого користування) через митний кордон України.

Канал, позначений символами зеленого кольору («зелений коридор»), призначений для декларування шляхом вчинення дій громадянами, які переміщують через митний кордон України товари в обсягах, що не підлягають оподаткуванню митними платежами та не підпадають під встановлені законодавством заборони або обмеження щодо ввезення на митну територію України або вивезення за межі цієї території і не підлягають письмовому декларуванню.

Канал, позначений символами червоного кольору («червоний коридор»), призначений для всіх інших громадян.

Громадянин самостійно обирає відповідний канал («зелений коридор» або «червоний коридор») для проходження митного контролю за двоканальною системою.

Обрання «зеленого коридору» вважається заявою громадянина про те, що переміщувані ним через митний кордон України товари не підлягають письмовому декларуванню, оподаткуванню митними платежами, не підпадають під встановлені законодавством заборони та/або обмеження щодо ввезення на митну територію України або вивезення за межі цієї території та свідчить про факти, що мають юридичне значення.

Громадяни, які проходять (проїжджають) через «зелений коридор», звільняються від подання письмової митної декларації. Звільнення від подання письмової митної декларації не означає звільнення від обов'язкового дотримання порядку переміщення товарів через митний кордон України [3, Ст. 366].

Громадяни мають право пересилати товари через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях у порядку, встановленому главою 36 МК, крім товарів, заборонених до такого пересилання [3, Ст. 367].

## **1.2. Сутність, функції та види митних платежів як інструментів зовнішньоторговельної та митної політики держави**

Митні платежі є одним з важливих інструментів регулювання зовнішньоторговельної політики держави. Вони становлять основу економічних методів регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Система митних платежів в Україні побудована в основному на непрямих податках, які включені до переліку загальнодержавних податків і зборів. Окремим її елементом є митні збори як плата за послуги митних органів. Поряд із цим, вони виконують фіскальну функцію, оскільки представляють собою доходи Державного бюджету, а обсяг їх надходження залежить від правильності розрахунку основи нарахування.

Митний кодекс України не містить визначення категорії «митні платежі». Натомість дане поняття розкривається у Податковому кодексі України (далі – ПКУ). Відповідно до п.п. 14.1.113. п. 14.1 ст. 14 ПКУ митні платежі – це податки, що відповідно до цього Кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на митні органи. До митних платежів законодавець відносить мито, акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) [4, п. 27 ч. 1 Ст. 4].

Відповідно до Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) митні платежі входять до складу доходів бюджетної системи. Бюджетне законодавство

розглядає митні платежі як податкові [2, Ст. 9]. Зокрема, враховуючи зміст ст. ст. 9, 29 БКУ, можна дійти висновку, що мито, податок на додану вартість, акцизний податок віднесені до податкових надходжень.

Відповідно до ст. 9 ПКУ мито, податок на додану вартість, акцизний податок відносяться до системи загальнодержавних податків та зборів [4, Ст. 9]. В той же час, вони включені законодавцем до системи митних платежів. У зв'язку з цим можна констатувати, що дані платежі займають специфічне місце в системі доходів бюджетної системи.

ПК [4, Ст. 41] встановлено, що митні органи є суб'єктами державного контролю щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, які згідно з податковим законодавством справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони або їх вивезення (пересилання) з них. Із чого випливає, що ввізне та вивізне мито, нарахування якого передбачено на об'єкти експортно-імпортних операцій, за чинним податковим законодавством є одним із видів податків, тобто обов'язковим, безумовним платежем до бюджету відповідного рівня [1, Ст. 6]. Разом із податком на додану вартість (далі – ПДВ) і акцизним податком, мито належить до загальнодержавних податків [4, Ст. 9], отже, сплачується до Державного бюджету України.

Н. П. Кучерявенко розглядає митні платежі як види зборів, відрахувань, платежів у разі перетину митного кордону України [52, 329]. А. І. Крисоватий та О. М. Десятнюк зазначають, що митні збори та митні платежі – це своєрідна плата за виконання митницею своїх обов'язків і послуг, яка використовується для розвитку системи митних органів [51, 159].

С.В. Волосович та Т.Д. Ліпіхіна під митними платежами розглядають систему податків і зборів, якими обкладаються товари та інші предмети, що перетинають митний кордон [32, 15].

Гребельник О.П. вважає таке визначення дещо вузьким. По-перше, об'єктом оподаткування зазвичай виступають не лише товари, а й інші предмети, що не є

товарами. По-друге, деякі митні платежі не пов'язані з переміщенням товару через митний кордон, а сплачуються за надання митними органами певних послуг у сфері митно-тарифних відносин [35].

За економічною природою основою доходів від зовнішньоекономічної діяльності є митні податки і збори. Інколи митні збори ототожнюють із митними податками. Зокрема в деяких наукових дослідженнях під митним податком мають на увазі обов'язковий збір, яким оподатковують міжнародний обмін товарами та послугами [91, 117]. Слід зазначити, що митні збори не є податками.

Збори від зовнішньоекономічної діяльності складаються зі зборів за виконання покладених на митницю обов'язків, зборів за надання послуг у галузі митної справи, єдиного збору та консульських зборів. Світовий досвід переконує, що застосування митних зборів у країні має тенденцію до зменшення. Тому варто зауважити, що основною складовою доходів від зовнішньоекономічної діяльності є митні податки.

Митні податки – це непрямі податки, які нараховуються при переміщенні предметів та послуг через митний кордон: податок на додану вартість, акцизний збір, ввізне та вивізне мито [36, 353]. За формою взаємовідносин між платником і державою митні податки є непрямими, тобто вони справляються до бюджету держави за допомогою цінових механізмів, причому конкретні платники не завжди є їхніми носіями.

В теорії оподаткування проблеми адміністрування податків пов'язані з процесом стягнення, розрахунку, контролю і сплати податків. Він нерозривний з адмініструванням митних платежів, оскільки основними адміністраторами податків, які справляються при переміщенні товарів через митний кордон, є органи Державної митної служби України.

Основним змістом адміністрування митних платежів на макрорівні є реалізація положень податкової системи: забезпечення мобілізації митних платежів і вирішення організаційних питань підвищення ефективності діяльності митних органів. В загальному вигляді адміністрування митних

платежів передбачає визначення повноважень органів влади різних ланок в регулюванні відносин у митній сфері, прав і обов'язків суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та повноважень митних органів, організацію митного контролю та митного оформлення товарів, а також процедури оскарження рішення митних органів.

За побудови системи митних платежів державі необхідно дотримуватись певних принципів. Згідно зі ст. 11 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» принципи оподаткування під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності полягають у тому, що:

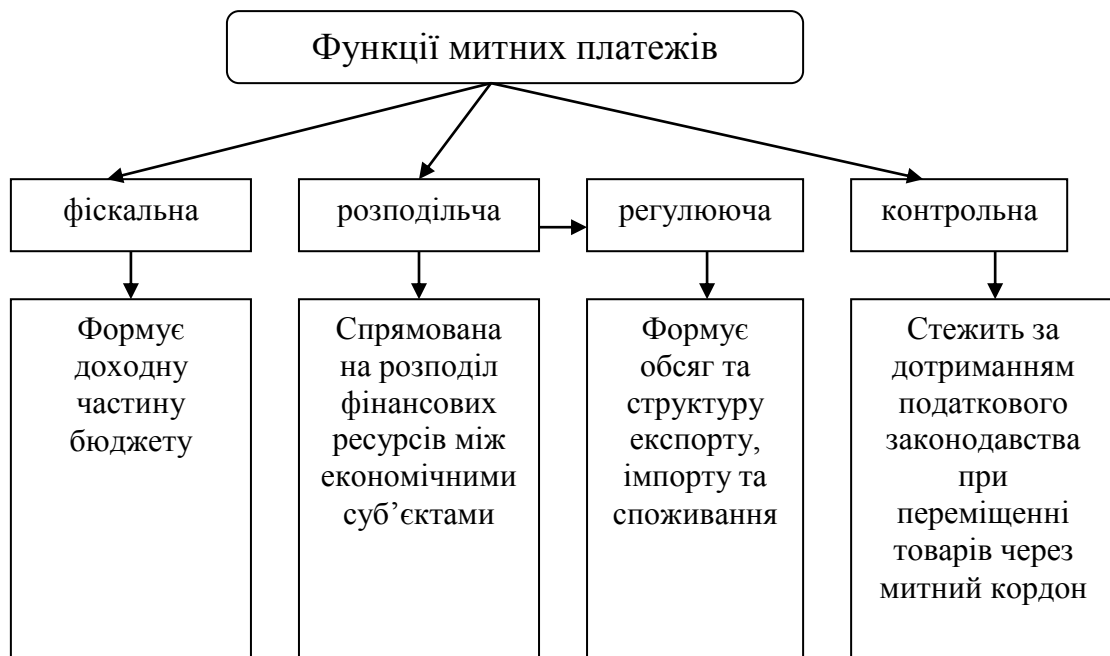
- Україна самостійно встановлює і скасовує податки і пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України;
- ставки податків встановлюються і скасовуються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України;
- рівень оподаткування встановлюється з огляду на необхідність досягнення та підтримання самоокупності і самофінансування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та з метою бездефіцитності платіжного балансу України;
- стабільність кількості видів і розмір податків гарантуються державою на строк не менш як 5 років;
- забороняється встановлювати інші податки, крім тих, що затверджені Верховною Радою України;
- ставки податків є однаковими для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та визначаються за товарною ознакою: для одного і того ж товару діє єдина ставка податку;
- заохочення експорту готової продукції [5].

При встановленні митних податків і зборів держава повинна оптимально поєднувати фіскальні інтереси, інтереси національних товаровиробників, споживачів та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.



Для будь-якої країни надзвичайно актуальним є розвиток системи митного оподаткування, яка б передбачала наявність розгалуженої системи митних платежів. Роль та місце митних платежів в системі оподаткування показано у додатку А.

Значна увага при визначенні сутності митних платежів приділяється дослідженню проявів їх функцій. Функції митних платежів є похідними від функцій податків. Проте єдиний підхід до визначення функцій митних платежів як і податків загалом відсутній. На погляд С.Волосовича та Т. Ліпіхіної [32], митні платежі виконують такі основні функції: фіскальну, розподільчу та контрольну (рис. 1.1).



*Рис. 1.1. Функції митних платежів*

За допомогою фіскальної функції формується частина фінансових ресурсів держави. Фіскальна функція забезпечує об'єктивні умови для утворення матеріальної основи функціонування суспільства. За її допомогою реалізується велика частина суспільного призначення податків, виявляються конкретні форми утворення грошових фондів держави, які забезпечують виконання покладених на неї функцій. Податки виступають основним (найважливішим) джерелом доходів бюджетів різних рівнів. При

цьому митні платежі зараховуються до доходної частини Державного бюджету України. Роль доходів від зовнішньоекономічної діяльності посідає одне з провідних місць у формуванні Державного бюджету України. В Україні особлива увага приділяється зовнішнім джерелам надходжень до державного бюджету, оскільки трансформаційні процеси в економіці, як правило, пов'язані із зрушенням податкових надходжень від внутрішніх джерел.

Розподільча функція митних платежів передбачає, що здійснюючи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, держава розподіляє вартість валового внутрішнього продукту.

Як різновид розподільчої функції можна розглядати регулюючу функцію митних платежів, оскільки держава, здійснюючи розподіл через елементи митних платежів (об'єкт, суб'єкт оподаткування, ставки митних платежів, митні пільги тощо.) регулює вартість пропорції такого розподілу. Податкові пільги, їх диференціація дають можливість впливати на активність зовнішньоекономічної діяльності, структуру імпорту, динаміку структуру національного виробництва, відповідний розподіл доходів. Застосування митних пільг забезпечує зменшення товарного дефіциту на внутрішньому ринку. Тим часом збільшення податкового навантаження на імпортовані товари у певних розмірах є ефективним засобом протекціонізму та стабілізації платіжного балансу.

Оподаткування імпортованих товарів митними платежами підвищує його вартість і, відповідно, знижує його конкурентоспроможність. Внаслідок здійснення регулюючої функції митних платежів на економічну діяльність може спостерігатись їх стимулюючий вплив на обсяги, структуру імпорту, експорту, виробництва та споживання.

На етапі трансформування економічних відносин домінує фіскальна функція митних платежів, але у міру формування ринкової моделі господарювання митні платежі стають важливим фінансовим інструментом регулювання економіки.

У зв'язку з тим, що митні платежі крім фіскальної та регулятивної дії мають ще й побічні, зовнішні для фіску соціальні наслідки, їх доцільно розглядати не тільки як економічну, але й як суспільно-соціальну категорію. На нашу думку, суспільна ціна митних платежів вимірюється втратою частки добробуту конкретними платниками даних платежів із переміщенням цієї частки через бюджет до всього населення держави. Тому, митні платежі, як правило, встановлюються найвищими органами державної влади і за рівнем запровадження належать до загальнодержавних податків.

Виконання контрольної функції митних платежів має два аспекти. З одного боку здійснюється контроль за відповідністю оподаткування зовнішньоекономічної діяльності чинному законодавству. З іншого – здійснюється контроль за відповідністю чинного податкового законодавства потребам суспільства.

Податки на експортно-імпортні операції мають суттєві характеристики, які представлено у табл. 1.1.

Мито, акцизний податок та податок на додану вартість, якими обкладаються товари та інші предмети під час перетинання митного кордону України мають спільні риси:

- вони є складовою частини ціни;
- сума податку не залежить від прибутку платника;
- платником податку є кінцевий споживач товару;
- є інструментом регулювання зовнішньоторговельної діяльності.

Таблиця 1.2 відображає класифікаційні ознаки системи митних платежів [36].

Історично першим інструментом зовнішньоекономічної політики були митні тарифи. Вони застосовуються з початку XVIII ст. і до нинішнього часу, є основою регулювання торговельних зв'язків. Майже всі країни застосовують митні тарифи, тобто систематизований перелік товарів, більшість з яких оподатковується митом при перетинанні державного кордону.

**Характеристика митних платежів [32]**

Ознаки	Види податку	Характеристика митних платежів
1. За сферою оподаткування	Податки на міжнародну торгівлю	Стягуються при перетині товарів та інших предметів митного кордону
2. За формою обкладення	Непрямі податки	Включаються в ціну на стадії реалізації
3. За економічним змістом	Податки на споживання	Кінцевим платником є споживач товару. Їх розмір для окремого платника прямо залежить не від його доходів, а від обсягів споживання
4. За органом влади, що вводить в дію податок	Загальнодержавні податки	Вводиться в дію законодавчим органом влади і є обов'язковим на всій території країни
5. За фондом, до якого зараховуються кошти	Надходять до Державного бюджету України	
6. Залежно від платника	Змішані податки	Сплачуються юридичними особами, їх відокремленими підрозділами та фізичними особами
7. За формою стягнення	Квотарні (окладні)	Стягуються за певними ставками від чітко визначеного об'єкта оподаткування. На відміну від розкладних, виходять не із потреби покриття витрат, а з можливості платника заплатити податок

Одним з головних завдань, що покладені на митні органи України при впровадженні митної політики, є захист економічних інтересів України та контроль за додержанням законодавства України про зовнішньоекономічну діяльність, використання засобів митно-тарифного регулювання при переміщенні через митний кордон України товарів та інших предметів.

Одним з інструментів митно-тарифного регулювання є мито. Мито є найдавнішим податком, що на сучасному етапі економічного розвитку виступає головним видом митних платежів.

А. П. Румянцев зазначає, що мито – це податок, який стягується з товару під час перетинання митного національного кордону [84, 92]. О. Д. Василик визначає, що мито – це вид непрямого податку на товари і послуги, які переміщуються через митний кордон України [26, 213]. К. М.

Владимиров та В. Ю. Бардачова також акцентують увагу на тому, що мито є непрямим податком, що стягується з товарів (інших предметів), які переміщуються через митний кордон, тобто ввозяться, вивозяться або проходять транзитом, і який включається до ціни товарів та сплачується за рахунок кінцевого споживача [29, 44]. Кучерявенко Н. П. зазначає, що мито – вид митного платежу, що стягується з товарів, що переміщуються через митний кордон держави (які ввозяться, вивозяться чи переміщуються транзитом) [52, 330].

Таблиця 1.2

### Класифікаційні ознаки системи митних платежів

Класифікаційні ознаки	Елементи
Види податків	Мито; акцизний податок з імпорتنих товарів; ПДВ на операції з ввезенням імпорتنих товарів
Спосіб стягнення	Непрямі
Суб'єкт податку	Юридичні та фізичні особи
Рівень влади	Загальнодержавні
Призначення	Загальні
Порядок зарахування до Держбюджету	Закріплені
Порядок введення	Обов'язкові
Джерело сплати податкових сум	Митна та фактурна вартість товару
Об'єкт оподаткування	Експортно-імпортні операції
Тривалість	Момент митного оформлення
Метод нарахування	Прогресивні, адвалерні, специфічні, спеціальні, тверді
Форма розрахунків	Безготівковий, готівковий, вексельна Форма

Таким чином, можна визначити, що мито є непрямим податком, що стягується з товарів та інших предметів, які перетинають митний кордон країни [32, 29].

Ст. 271 МК визначає мито як загальнодержавний податок, встановлений ПК та МК, який нараховується та сплачується відповідно до

МК, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

В Україні застосовуються такі види мита:

- 1) ввізне мито;
- 2) вивізне мито;
- 3) сезонне мито;
- 4) особливі види мита: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне.

Забороняється застосовувати інші види мита, крім тих, що встановлені МК [3, Ст. 271].

Ввізне мито встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України. Вивізне мито встановлюється законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України [3, Ст. 272, 273].

На окремі товари законом може встановлюватися сезонне мито на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів з дня встановлення сезонного мита [3, Ст. 274].

У випадках, передбачених законами України (якщо інше не передбачено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України), з метою захисту економічних інтересів України та українських товаровиробників у разі ввезення товарів на митну територію України, незалежно від інших видів мита, можуть застосовуватися особливі види мита:

- 1) спеціальне мито;
- 2) антидемпінгове мито;
- 3) компенсаційне мито.

Особливі види мита встановлюються на підставі рішень Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі про застосування антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів, прийнятих відповідно до законів України "Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту", "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту", "Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну".

Спеціальне мито встановлюється:

1) як засіб захисту національного товаровиробника, у разі якщо товари ввозяться на митну територію України в обсягах та/або за таких умов, що їх ввезення заподіює або створює загрозу заподіяння значної шкоди національному товаровиробнику;

2) як заходи у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів та економічних угруповань, які обмежують реалізацію законних прав та інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України.

Антидемпінгове мито встановлюється відповідно до Закону України "Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту" у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику.

Компенсаційне мито встановлюється відповідно до Закону України "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту" у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику [3, Ст. 275].

Митний тариф – це сукупність ставок мита, що застосовується до товарів, які переміщуються через митний кордон країни, і систематизованих відповідно до товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності. Він є важливим інструментом державного регулювання зовнішньої торгівлі. Згідно із статтею 3 Закону України «Про Єдиний митний тариф» Єдиний митний тариф України – це систематизована збірка ставок мита, яким обкладаються товари та інші предмети, що ввозяться на митну територію України чи вивозяться з цієї території [6].

Різноманітність митно-тарифного регулювання дає підстави стверджувати, що мито є дієвим засобом впливу на міжнародну торгівлю.

Найбільш поширеними непрямими податками, які застосовуються відносно імпортованих товарів, – є акцизний податок та податок на додану вартість.

Наукова думка оперує рядом наукових поглядів про роль та місце ПДВ і акцизу на зовнішньоторговельні операції та їх належність до інструментарію митно-тарифного регулювання. Згідно з першою точкою зору, якої дотримуються міжнародне законодавство і більшість авторів, внутрішні податки відносяться до нетарифних методів регулювання. Згідно з другою точкою зору – податки на зовнішню торгівлю (ПДВ та акциз) еволюційно зумовлені зменшенням фіскально-регулятивної складової мита і наділені практично всіма його функціями, а тому логічно належать до митно-тарифного регулювання. Існують й проміжні позиції – ПДВ та акциз вводять до складу економічного інструментарію нетарифного регулювання або ж виокремлюють як самостійний інструмент впливу на зовнішню торгівлю [30].

Податковий кодекс дає такі визначення акцизного податку та ПДВ.

Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених ПК як підакцизні, що включаються до ціни таких товарів (продукції) [4, Ст. 14]. Товари, що ввозяться в Україну, обкладаються акцизним податком в порядку, визначеному статтями 212-230 ПК. Ставки акцизного податку єдині на всій території України.

Податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПК. Важливою складовою даного податку є нарахування його при імпорті, тобто крім акцизного податку товари, що ввозяться на територію України, оподатковуються податком на додану вартість.

Нині питання щодо визначення ролі й місця митного збору в системі митного регулювання не менш суперечливе, ніж таких непрямих податків, як ПДВ та акциз. Наприклад, В. Р. Сіденко [85, 191] включає митні збори до інструментів тарифного і податкового регулювання, Л. М. Пісьмаченко – до інструментів митно-тарифного регулювання [80, 63], О. П. Гребельник – до



нетарифного регулювання [34, 243]. Досить часто під поняттям митного збору розуміється вся сукупність платежів, що стягуються митними органами. Останнє твердження є однозначно помилковим.

Стосовно сучасних сутнісно-функціональних особливостей системи митних зборів варто відмітити:

1. Митний збір не є податком на зовнішню торгівлю, хоч адмініструється митними органами у процесі митного оформлення товару. Митний збір є платою за надані митними органами послуги чи послуги державного характеру (митного, санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю, за проїзд автомобільними дорогами і проїзд з перевищенням встановлених розмірів загальної маси, навантажень та габаритних параметрів, за супроводження товарів, ін.).

2. Базою оподаткування митного збору є не безпосередньо товар, а вартість послуг, до яких збір прив'язується та за які стягується (вартість години роботи митника поза місцем розташування митного органу чи поза робочим часом, розмір плати за навантаження на осі автомобіля та ін.).

3. Сплати митного збору, на відміну від інших митних податків, можна уникнути в законний спосіб – не замовляти послуги митниці чи переміщувати товар не автомобільним, а, наприклад, повітряним або водним транспортом. Інше питання – наскільки це вигідно для суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, визначає попит на вказаного роду послуги.

Після набуття Україною повноправного членства в СОТ до системи митних зборів були висунуті конкретні вимоги, що обмежують встановлення їх розміру, еквівалентного приблизній вартості наданих державою послуг, забороні застосування як непрямого методу захисту вітчизняного ринку та з фіскальними цілями [72, 45]. Відповідно до цього, як регулятивна, так і фіскальна роль митного збору після 14 травня 2008 р. була зменшена до мінімуму. В межах української правової системи законодавець навіть позбавляється поняття «збір», замінюючи його на «плата». Формальна ж

зміна назви митного платежу в межах нормативних актів його суті як митного збору не змінила. Встановлений, хоч і на мінімальному рівні, митний збір продовжує існувати й далі.

### **1.3. Правова основа справляння митних платежів в Україні**

Із прийняттям 2 грудня 2010 р. Податкового кодексу України, 13 березня 2012 року Митного кодексу України, а також у зв'язку із внесенням після вступу України до СОТ змін до митного законодавства в нашій державі сформовано принципово нову правову основу для адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів) національними митними органами [38].

Наявність серед джерел правового регулювання митних платежів нормативно-правових актів різних галузей законодавства потребує з'ясування важливого питання щодо галузевої приналежності правових норм, що регламентують порядок встановлення та справляння даних платежів.

Питання про правову природу митних платежів має принципове значення, оскільки від цього цілком залежить можливість або неможливість застосування відповідного правового регулювання при їх справлянні.

Наявність серед митних платежів податків обумовило взаємозв'язок митних правовідносин з податковими, які є видом фінансових.

Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України митом регламентуються МКУ (Глава 42 Розділ ІХ), акцизного податку та податку на додану вартість – ПКУ (Розділи VI та V). Звідси слідує, що інститут митних платежів об'єднує в собі норми як податкового, так і митного законодавства. Це в значній мірі ускладнює застосування правових норм в межах єдиного юридичного поля.

Розглядаючи проблеми співвідношення митного та податкового законодавства необхідно враховувати наступне. Згідно п. 3.1. ст. 3 ПКУ податкове законодавство України складається з Конституції України; Податкового кодексу України; Митного кодексу України та інших законів з

питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом [71].

Відповідно до ч. 1 ст. 270 МКУ правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, митом, крім особливих видів мита, встановлюються цим Кодексом та міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. Згідно ч. 2 ст. 270 МКУ правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, іншими (крім мита) митними платежами встановлюються Податковим кодексом України з урахуванням особливостей, що визначаються МК. Особливості оподаткування митними платежами товарів, поміщених у відповідний митний режим, визначені у статті 286 та розділі V Митного кодексу, а також у розділах V і VI Податкового кодексу України [3, Ст. 270].

Предмет правового регулювання податкового законодавства визначається у ст. 1 ПКУ. Положеннями даної статті встановлюється спеціальний порядок регулювання відносин, що виникають при переміщення товарів через митний кордон.

Найбільш важливе значення мають положення п. 1.2. ст. 1 МКУ, яким передбачено, що правила оподаткування товарів або послуг, що переміщуються через митний кордон України, визначаються ПК, крім оподаткування ввізним (імпортним) митом або вивізним (експортним) митом, які встановлюються МК України та іншими законами з питань митної справи.

У розмежуванні податкового та митного законодавства України показовою також є ст. 5 ПКУ. У відповідності до п. 5.1. ст. 5 ПКУ поняття, правила та положення, установлені цим Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 ПК.

З огляду на викладене, можна зробити висновок, що при регулюванні порядку встановлення та сплати мита використовуються норми митного законодавства [71].

З питань встановлення та сплати непрямих податків, що діють у митній сфері, пріоритет мають норми податкового законодавства. При цьому, слід враховувати, що правила оподаткування особливими видами мита встановлюються законами України від 22 грудня 1998 року № 330-XIV «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» [9], від 22 грудня 1998 року № 331-XIV «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» [10], від 22 грудня 1998 року № 332-XIV «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» [11].

Поряд з цим, на функціонування інституту митних платежів значну роль відіграють норми інших галузей права і законодавства України. Насамперед, принципове значення належить нормам конституційного права. Так, згідно ст. 67 Конституції України митні платежі, їх види, порядок обчислення і сплати та інші елементи їх правового механізму, регламентуються з урахуванням конституційного припису про те, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1, Ст. 67].

На функціонування інституту митних платежів суттєво впливають норми цивільного права та банківського законодавства. Так, одним із способів забезпечення сплати митних платежів є фінансові гарантії. Генеральна фінансова гарантія застосовується для забезпечення сплати митних платежів за митними деклараціями або документами контролю за переміщенням товарів, які декларант або уповноважена ним особа планують

подати протягом одного року, у тому числі під час здійснення митних процедур у різних митних органах України [65, п. 1.1]. Взаємовідносини між центральним органом виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері державної митної справи, та гарантами регулюються на підставі укладених угод [3, Ст. 306]. До правовідносин, пов'язаних з видачею фінансової гарантії, виконанням гарантом зобов'язань і припиненням фінансової гарантії, застосовуються також положення законодавства України про банки і банківську діяльність та цивільного законодавства України в частині, що не врегульована Митним кодексом [3, Ст. 311]. Застосування даного інституту викликано необхідністю забезпечення сплати митних платежів у випадках, визначених МКУ.

Тому для регламентації відповідних відносин використовуються норми цивільного та банківського законодавства.

При регулюванні відносин щодо сплати митних платежів значну роль відіграють також норми міжнародного права. До них належать Принципи міжнародної торгівлі (1964), що затверджені Генеральною Асамблеєю ООН, Хартія економічних прав і обов'язків держав (1974), Генеральна угода про тарифи і торгівлю/Світова організація торгівлі, Рада зі співробітництва в галузі митної справи, Міжнародна конвенція зі спрощення та узгодження митних процедур (Кіотська конвенція), Міжнародна конвенція з узгодження умов проведення контролю вантажів на кордонах, Міжнародна конвенція про погоджену (гармонізовану) систему опису та кодування товарів, Митна конвенція міжнародного перевезення вантажів із застосуванням книжки TIR, Правила ООН для електронного обміну даними в управлінні торгівлею та на транспорті (ООН ЕДІФАКТ), Уніфіковані правила поведінки для обміну даними за допомогою засобів телезв'язку, Митна конвенція з контейнерних перевезень, Конвенція про сприяння морським перевезенням та інші. Найважливішу роль серед них відіграє Світова організація торгівлі. Заходи, розроблені СОТ, сприяють зниженню мита на торгівлю товарами. Крім того, передбачається, що СОТ буде залучена до розроблення антитрестівського

законодавства, регулювання іноземних інвестицій, захисту прав найманих працівників та навколишнього середовища. У 2008 р. Україну було прийнято до СОТ.

У 1950 р. було створено Всесвітню митну організацію у м. Брюсселі, яка з 01.01.1995 р. називається Радою зі співробітництва в галузі митної справи. Рада зі співробітництва в галузі митної справи розробляє правила здійснення світової торгівлі в уніфікованому виді, які можуть застосовуватись всіма державами. Її головною метою є забезпечення найвищого ступеня узгодження та однаковості митних систем, удосконалення митних процедур і митного законодавства. До Ради зі співробітництва в галузі митної справи входить понад 110 держав. Від 1992 р. її членом є й Україна.

Одними із способів забезпечення сплати митних платежів є гарантування на умовах Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП) 1975 року та гарантування на умовах Конвенції про тимчасове ввезення (Стамбул, 1990 рік) із застосуванням книжки (карнету) А.Т.А. [3, Ст. 306; 63; 48]. Все це вказує на те, що істотний вплив на формування інституту митних платежів належить і міжнародно-правовим положенням.

Врегулюванням відносин, пов'язаних з оподаткуванням в Україні, повинно було сприяти прийняття Податкового кодексу. Беззаперечними позитивними сторонами прийнятого 2 грудня 2010 року ПК України є узагальнення в єдиному кодифікованому нормативно-правовому акті положень чинних норм по податкам і зборам, зменшення їх кількості, спрощення механізму адміністрування тощо. В основу розділу V покладено порядок оподаткування податком на додану вартість з урахуванням бажаних напрямів його реформування та вимог Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість, що наближує Україну до інтеграції у світовий економічний простір. ПК визначає склад контролюючих органів та органів стягнення. Щодо мита,

акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони контролюючими органами є митні органи України.

Порядок контролю з боку митних органів за сплатою платниками податків податку на додану вартість та акцизного податку встановлюється спільним рішенням центрального органу державної податкової служби та спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи.

Інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, у тому числі на запит правоохоронних органів [4, Ст. 41].

Таким чином, інститут митних платежів займає особливе місце в системі українського права, оскільки це обумовлено міжгалузевим характером правових норм, що регулюють відносини, пов'язані із їх функціонуванням. Зазначене дає підстави стверджувати, що категорія «митні платежі» являє собою комплексний (міжгалузевий) правовий інститут, який об'єднує в собі норми різних галузей права (фінансового, цивільного, міжнародного) і законодавства (митного, податкового, банківського). Головна особливість цих обов'язкових платежів полягає у тому, що всі вони справляються при переміщенні товарів через митний кордон. Виходячи з галузевої належності правових норм, що впливають на такі відносини, їх слід визнати правовими інститутами, але простими, що знаходяться у складі комплексного інституту митних платежів. Складний взаємозв'язок суспільних відносин, пов'язаних з митними платежами, об'єктивно зумовило виникнення такого нормативного утворення.

Все це викликає складнощі у правовому регулюванні митного оподаткування та при їх дослідженні в теоретичному аспекті. Існує значний

масив проблем, пов'язаних з встановленням та сплатою митних платежів, не охоплених або частково охоплених митно-правовими нормами, що потребує законодавчого регулювання. Мова йде про відносини, пов'язані з функціонуванням непрямих податків, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон України, про перерахування митних платежів до бюджетної системи України та деяких інших. Названі відносини мають ряд особливостей, в силу яких їх правова регламентація здійснюється нормами фінансового права.

З метою узгодження окремих норм податкового та митного законодавства України прийнято Закон № 4915 «Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм» від 07.06.2012 р., який набрав чинності з 08.07.2012 р. [13]. З метою організації порядку справляння митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України було прийнято наступні нормативно-правові акти: Наказ ДМС України від 23.05.11 № 409 «Про затвердження Інструкції про порядок справляння акцизного податку при ввезенні товарів на митну територію України суб'єктами господарської діяльності», Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку справляння митних платежів при ввезенні на митну територію України товарів громадянами» (Із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 1279 від 05.12.2012) від 22.05.2012 № 581 [75] та інші.

### **Висновки до 1 розділу**

Переміщення і пропуск товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, а також митні формальності при переміщенні товарів через митний кордон України різними видами транспорту регулюється розділом VI Митного кодексу України.

Основу економічних методів регулювання зовнішньоекономічної діяльності становлять митні платежі.



Митні платежі – це система податків і зборів, якими обкладаються товари та інші предмети, що перетинають митний кордон. Вони виконують такі основні функції: фіскальну, розподільчу (регулюючу) та контрольну.

На етапі трансформування економічних відносин домінує фіскальна функція митних платежів, але у міру формування ринкової моделі господарювання митні платежі стають важливим фінансовим інструментом регулювання економіки.

За економічною природою основу митних платежів складають митні податки та митні збори. Митні податки – це непрямі податки, які нараховуються при переміщенні предметів через митний кордон: мито, акцизний податок, податок на додану вартість.

Мито є непрямим податком, що стягується з товарів та інших предметів, які перетинають митний кордон країни. Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених ПК як підакцизні, що включаються до ціни таких товарів (продукції). Податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПК.

Із прийняттям 2 грудня 2010 р. Податкового кодексу України, 13 березня 2012 року Митного кодексу України, а також у зв'язку із внесенням після вступу України до СОТ змін до митного законодавства в нашій державі сформовано принципово нову правову основу для адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів) національними митними органами.

Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України митом регламентуються МКУ (Глава 42 Розділ IX), акцизного податку та податку на додану вартість – ПКУ (Розділи VI та V). Звідси слідує, що інститут митних платежів об'єднує в собі норми як податкового, так і митного законодавства. Це в значній мірі ускладнює застосування правових норм в межах єдиного юридичного поля.

## РОЗДІЛ 2

### ХАРАКТЕРИСТИКА МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ТОВАРІВ ПРИ ЇХ ПЕРЕМІЩЕННІ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН УКРАЇНИ

#### **2.1. Діючий порядок справляння митних платежів на прикладі мита**

В. Мартинюк під адмініструванням митних платежів вважає складову митно-тарифного адміністрування, що передбачає законодавчо регламентовані процедури з нарахування і сплати митних податків та зборів [57].

З метою забезпечення своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, які відповідно до законів справляються при переміщенні товарів через митний кордон МК передбачено єдиний порядок справляння митних платежів [64, 22].

Обов'язок із сплати митних платежів виникає:

- 1) у разі ввезення товарів на митну територію України – з моменту фактичного ввезення цих товарів на митну територію України;
- 2) при незаконному переміщенні товарів, що перебувають на території вільної митної зони або на митному складі, - з моменту такого переміщення товарів;
- 3) у разі вивезення товарів з митної території України:
  - а) при оформленні товарів відповідно до митного режиму експорту з моменту прийняття митним органом митної декларації;
  - б) при вивезенні товарів за межі митної території України без оформлення митної декларації та при незаконному вивезенні товарів за межі митної території України – з моменту фактичного вивезення товарів за межі митної території України;
  - в) при невиконанні умов, установлених щодо товарів, які вивозилися за межі митної території України із звільненням від оподаткування вивізним

митом, - з моменту, коли ці товари прибули до іншого місця призначення, ніж те, у зв'язку з яким надавалося таке звільнення;

4) після завершення митного оформлення товарів та їх випуску, якщо внаслідок перевірки митної декларації чи за результатами документальної перевірки митний орган самостійно визначає платнику податків додаткові податкові зобов'язання;

5) в інших випадках, встановлених ПК України [3, Ст. 289].

Обов'язок із сплати митних платежів припиняється: якщо товари до їх випуску виявилися знищеними або безповоротно втраченими внаслідок аварії або дії обставин непереборної сили за нормальних умов транспортування, зберігання або використання (експлуатації) та за відсутності порушень вимог та умов, установлених МК, а також внаслідок природних втрат, які підтверджуються відповідними актами; якщо товари знищуються або передаються у власність держави або конфіскуються відповідно до МК.

Щодо товарів, випущених у вільний обіг на митній території України або вивезених з цієї території без сплати митних платежів, обов'язок з їх сплати припиняється також у випадках, передбачених МК, ПК та іншими законами України [3, Ст. 290].

Митні платежі вважаються сплаченими:

1) у разі здійснення особою, відповідальною за сплату митних платежів, розпорядження про використання коштів авансових платежів:

а) при здійсненні митного оформлення товарів – з моменту закінчення митного оформлення;

б) якщо сплата не пов'язана із здійсненням митного оформлення товарів, - з моменту списання коштів з авансового рахунку при перерахуванні їх до державного бюджету;

2) у разі сплати коштів безпосередньо до державного бюджету з моменту:

а) списання коштів з рахунку платника податків у банку;

- б) внесення готівкових коштів у касу банку;
- 3) з моменту сплати банком, іншою організацією відповідно до наданої гарантії (забезпечення сплати митних платежів) коштів до державного бюджету в рахунок сплати митних платежів;
- 4) з моменту списання коштів, що перебували у грошовій заставі, з відповідного рахунку митниці при перерахуванні цих коштів до державного бюджету в рахунок сплати митних платежів;
- 5) з моменту настання інших обставин, визначених ПК України [3, Ст. 291].

Обов'язок зі сплати митних платежів покладається на декларанта або на особу, що уповноважена на це декларантом. Декларантом є особа, яка самостійно здійснює декларування або від імені якої здійснюється декларування [3, Ст. 4].

Декларування здійснюється шляхом заявлення за встановленою формою (письмовою, усною, шляхом вчинення дій) точних відомостей про товари, мету їх переміщення через митний кордон України, а також відомостей, необхідних для здійснення їх митного контролю та митного оформлення. При застосуванні письмової форми декларування можуть використовуватися як електронні документи, так і документи на паперовому носії [3, Ст. 257].

Відповідно до Ст. 276 МК платниками мита є:

- 1) особа, яка ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України у порядку та на умовах, встановлених МК;
- 2) особа, на адресу якої надходять товари, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях;
- 3) особа, на яку покладається обов'язок дотримання вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування митом, у разі порушення таких вимог;

4) особа, яка використовує товари, митне оформлення яких було здійснено з умовним звільненням від оподаткування, не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям такого звільнення згідно з цим Кодексом, іншими законами України, а також будь-які інші особи, які безпідставно використовують звільнення від оподаткування митом (податкову пільгу);

5) особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари, що були випущені у вільний обіг на митній території України із звільненням від оподаткування митними платежами, до закінчення строку, визначеного законом;

б) особа, яка реалізує товари, транспортні засоби комерційного призначення [3, Ст. 276].

Особою, на яку покладається обов'язок із сплати донарахованих митних платежів – податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки, є відповідний платник податків.

Крім цього, особами, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів, є:

1) у разі незаконного ввезення товарів на митну територію України, незаконного вивезення товарів за межі митної території України – особа, яка незаконно ввезла (вивезла) товари, а також особи, які брали участь у незаконному ввезенні (вивезенні) товарів, якщо вони знали або повинні були знати про незаконність такого ввезення (вивезення), та особи, які придбали у власність або у володіння незаконно ввезені товари, якщо в момент придбання вони знали або повинні були знати про незаконність ввезення, що належним чином доведено в порядку, встановленому законодавством України;

2) у разі вилучення товарів, що тимчасово зберігаються під митним контролем, з порушенням вимог МК та інших нормативно-правових актів – особа, яка незаконно вилучила такі товари, а також особи, які брали участь у

незаконному вилученні таких товарів, зберігали та придбали такі товари, або особа, яка відповідає за забезпечення схоронності зазначених товарів;

3) у разі недотримання положень МК щодо користування та розпорядження товарами або виконання інших вимог і умов, установлених МК для застосування митних режимів, що передбачають умовне повне або часткове звільнення від сплати митних платежів, - особи, відповідальні за дотримання митного режиму;

4) у разі невиконання зобов'язань щодо використання чи споживання товарів, що впливають з умов цільового використання, за яких надається податкова пільга при випуску товарів для вільного обігу, - особа, на яку покладається обов'язок щодо виконання таких умов;

5) у разі заявлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення до митного режиму транзиту - особа, яка надала зобов'язання щодо доставки цих товарів, транспортних засобів до митного органу призначення;

б) у разі невиконання особою, відповідальною за сплату митних платежів, обов'язку із сплати митних платежів, якщо сплата митних платежів забезпечена гарантом відповідно до положень МК, - гарант.

У разі якщо відповідно до норм МК обов'язок із сплати митних платежів покладається на кількох осіб, такі особи виконують зазначений обов'язок солідарно [3, Ст. 293].

Об'єкт та база оподаткування митними платежами під час переміщення товарів через митний кордон України визначаються відповідно до МК, ПК та інших законів України.

Наприклад, об'єктами оподаткування митом є:

1) товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 100 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами, крім товарів, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових та експрес-відправленнях;

2) товари, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами відповідно до статті 234 та розділу XII МК, а також розділів V та VI ПК України;

3) товари та транспортні засоби комерційного призначення [3, Ст. 277].

Базою оподаткування митом товарів, що переміщуються через митний кордон України, є:

1) для товарів, на які законом встановлено адвалорні ставки мита, - митна вартість товарів;

2) для товарів, на які законом встановлено специфічні ставки мита, - кількість таких товарів у встановлених законом одиницях виміру.

Для товарів, на які законом встановлено комбіновані ставки мита, база оподаткування визначається відповідно до пунктів 1 і 2 Ст. 279 МК.

База оподаткування митом товарів, що переміщуються (пересилаються) через митний кордон України в міжнародних поштових та експрес-відправленнях, визначається відповідно до статті 234 МК.

Митні платежі нараховуються у валюті України декларантом самостійно, крім випадків, якщо обов'язок щодо нарахування митних платежів відповідно до законодавства покладається на митні органи.

Для цілей нарахування митних платежів застосовуються ставки, що діють на день подання митному органу митної декларації на товари, а в разі якщо митне оформлення здійснюється без подання митної декларації, - на день його здійснення.

У разі якщо для цілей обчислення митних платежів, у тому числі визначення митної вартості товарів, необхідно зробити перерахування іноземної валюти, застосовується курс валюти України до іноземної валюти, встановлений НБУ на день нарахування митних платежів [3, Ст. 294; 295].

Для нарахування митних платежів використовуються відомості про митну вартість товарів. Митною вартістю товарів, що переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, що використовується для митних

цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари [3, Ст. 49].

У разі ввезення товарів на митну територію України суми митних платежів, нараховані митним органом, підлягають сплаті до Державного бюджету України платником податків до або на день подання митному органу митної декларації для митного оформлення, крім випадків із звільненням від оподаткування митними платежами.

У разі розміщення товарів на тимчасове зберігання митні платежі мають бути сплачені не пізніше дня закінчення строку тимчасового зберігання. Якщо до закінчення строку тимчасового зберігання ці товари поміщуються у митний режим, який передбачає сплату митних платежів, митні платежі мають бути сплачені не пізніше випуску товарів відповідно до цього режиму.

У разі вивезення товарів з митної території України вивізне мито має бути сплачене не пізніше дня прийняття митним органом митної декларації для митного оформлення, якщо інше не встановлено МК.

У разі зміни митного режиму митні платежі мають бути сплачені не пізніше дня випуску товарів у наступному митному режимі.

Ст. 286 МК регулює порядок оподаткування митом товарів при переміщенні через митний кордон України залежно від обраного митного режиму.

Товари, поміщені у митний режим *імпорту*, оподатковуються ввізним митом при дотриманні умов та обмежень, встановлених главою 13 МК. У випадках, встановлених законами України, товари, поміщені у митний режим імпорту, оподатковуються сезонним митом та/або особливими видами мита.

Товари, поміщені у митний режим *реімпорту*, звільняються від оподаткування ввізним митом при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 14 МК. У разі поміщення товарів у митний режим реімпорту відповідно до п. 3 ч. другої статті 78 МК суми вивізного мита, сплачені при експорті цих товарів, повертаються особам, які їх сплачували,



або їх правонаступникам відповідно до МК та в порядку, визначеному ПК України.

Товари, поміщені у митний режим *експорту*, оподатковуються вивізним митом у випадках, встановлених законом.

Товари, поміщені у митний режим *реекспорту*, звільняються від оподаткування вивізним митом при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 16 МК. Після поміщення товарів у митний режим реекспорту суми ввізного мита, сплачені при імпорті цих товарів, повертаються особам, які їх сплачували, або їх правонаступникам відповідно до МК та в порядку, встановленому ПК України.

До товарів, поміщених у митний режим *транзиту*, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 17 МК.

До товарів, поміщених у митний режим *тимчасового ввезення*, застосовується умовне часткове звільнення від оподаткування ввізним митом у порядку, визначеному главою 18 МК. У разі випуску товарів, поміщених у митний режим тимчасового ввезення з умовним частковим звільненням від оподаткування ввізним митом, у вільний обіг на митній території України або передачі таких товарів у користування іншій особі ввізне мито сплачується у порядку, визначеному частиною сьомою статті 106 МК.

До товарів, поміщених у митний режим тимчасового вивезення, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування вивізним митом при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 19 МК.

До товарів, поміщених у митний режим *митного складу*, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 20 МК.

До товарів, поміщених у митний режим *вільної митної зони*, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 21 МК.

До товарів, поміщених у митний режим *безмитної торгівлі*, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 22 МК.

До товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 23 МК.

У разі випуску у вільний обіг продуктів переробки, отриманих з товарів, поміщених у митний режим *переробки на митній території*, сплата ввізного мита здійснюється у порядку, визначеному статтею 155 МК.

Товари, поміщені у митний режим *переробки за межами митної території*, оподатковуються вивізним митом відповідно до глави 24 МК. До товарів, поміщених у митний режим переробки за межами митної території, та продуктів їх переробки, зазначених у частині другій статті 168 МК, що в межах визначеного строку повертаються в Україну, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом у порядку, визначеному статтею 168 МК.

До продуктів переробки застосовується часткове звільнення від оподаткування ввізним митом, відповідно до якого сплаті підлягає позитивна різниця між сумою ввізного мита, нарахованою на продукти переробки, та сумою ввізного мита, яка підлягала б сплаті в разі імпорту відповідних товарів, що були вивезені за межі митної території України для переробки.

До товарів, поміщених у митний режим *знищення або руйнування*, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 25 МК.

Товари, поміщені у митний режим *відмови на користь держави*, звільняються від оподаткування ввізним митом, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 26 МК [3, Ст. 286].

В Україні застосовуються такі види ставок мита:

- 1) адвалорна – у відсотках до встановленої статтею 279 МК бази оподаткування;
- 2) специфічна – у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування, встановлену статтею 279 МК;
- 3) комбінована, що складається з адвалорної та специфічної ставок мита.

Розрахунок суми мита в разі застосування адвалорних ставок мита (у відсотках до частини фактурної вартості товарів, що перевищує їх неоподаткований розмір) здійснюється за формулою:

$$C_m = (ЧФВ \times C_t) : 100\%, \quad (2.1)$$

де

$C_m$  – сума мита;

ЧФВ – частина фактурної вартості товарів, що перевищує неоподаткований розмір (у грн.);

$C_t$  – ставка мита, встановлена у відсотках від фактурної вартості товару, що дорівнює 10% .

Розрахунок мита з вартості товарів, що обчислюється пропорційно до ваги, яка перевищує 50 кг, здійснюється за формулою:

$$C_m = ФВ:ЗВ \times (ЗВ-50 \text{ кг}) \times C_t : 100\%, \quad (2.2)$$

де

$C_m$  – сума мита;

ФВ – фактурна вартість товару (у грн.);

ЗВ – загальна вага товару;

$C_t$  – ставка мита, встановлена у відсотках від фактурної вартості товару, що дорівнює 10% [76].

Ставки мита, крім сезонного та особливих видів мита, встановлюються виключно законами України з питань оподаткування.

Ввізне мито на товари, митне оформлення яких здійснюється в порядку, встановленому для підприємств, нараховується за ставками, встановленими Митним тарифом України.

Ввізне мито є диференційованим щодо товарів, що походять з держав, які спільно з Україною входять до митних союзів або утворюють з нею зони вільної торгівлі. У разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, застосовуються преференційні ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України.

До товарів, що походять з України або з держав-членів СОТ, або з держав, з якими Україна уклала двосторонні або регіональні угоди щодо режиму найбільшого сприяння, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України.

До решти товарів застосовуються повні ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України.

Ввізне мито на товари, митне оформлення яких здійснюється в порядку, встановленому для громадян, нараховується відповідно до розділу XII МК.

Вивізне мито нараховується за ставками, встановленими законом.

Сезонне мито нараховується за ставками, встановленими Законом України «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції».

Особливі види мита нараховуються за ставками, встановленими рішеннями Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі про застосування антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів, відповідно до законів України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту», «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту», «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» [3, Ст. 280].

Датою виникнення податкових зобов'язань із сплати мита у разі ввезення товарів на митну територію України чи вивезення товарів з митної території України є дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання

митним органом у випадках, визначених МК та законами України [3, Ст. 278].

Строком сплати митних платежів вважається:

1) у разі використання товарів, ввезених на митну територію України з умовним звільненням від оподаткування митними платежами, в інших цілях, ніж ті, у зв'язку з якими було надано звільнення на сплату пені, - перший день, коли особа порушила обмеження щодо користування та/або розпорядження зазначеними товарами. Якщо такий день установити неможливо, строком сплати митних платежів вважається день прийняття митним органом митної декларації на такі товари для митного оформлення;

2) у разі порушення вимог і умов митних режимів, що відповідно до МК тягне за собою виникнення обов'язку із сплати митних платежів, - день вчинення такого порушення. Якщо такий день установити неможливо, строком сплати митних платежів вважається день початку дії відповідного митного режиму;

3) в інших випадках – день виникнення обов'язку із сплати митних платежів.

Строки сплати митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України громадянами, при переміщенні товарів через митний кордон України трубопровідним транспортом та лініями електропередачі, при тимчасовому ввезенні товарів на митну територію України з умовним частковим звільненням від оподаткування митними платежами, а також при незаконному переміщенні товарів через митний кордон України визначаються МК та ПК України [3, Ст. 297].

Суми митних платежів, нараховані митним органом, підлягають сплаті до державного бюджету платником податків безпосередньо на єдиний казначейський рахунок, сплачуються в готівковій формі через касу митного органу чи фінансової установи або у безготівковій формі через фінансову установу.

Перерахування сум митних платежів до державного бюджету України із зазначених рахунків митного органу здійснюється цим митним органом. Митні платежі можуть бути сплачені в будь-якій іншій формі, передбаченій законом. Порядок нарахування, обліку та перерахування до державного бюджету сум митних платежів визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів. На вимогу платника податків митні органи зобов'язані видати підтвердження сплати митних платежів у письмовій формі [3, Ст. 298].

Сплата митних платежів може здійснюватися із застосуванням авансових платежів (передоплати). Авансовими платежами (передоплатою) є грошові кошти, внесені платником податків за власним бажанням на рахунки, відкриті на ім'я митних органів в територіальних органах центрального органу виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, як попереднє грошове забезпечення сплати майбутніх митних платежів. Авансові платежі вносяться у валюті України.

Кошти авансових платежів не вважаються митними платежами, доки особа, яка внесла такі платежі, не зробить розпорядження про це митному органу та не будуть виконані відповідні митні формальності. З моменту початку виконання таких митних формальностей кошти авансових платежів у сумі, на яку зроблено розпорядження, не підлягають використанню на будь-які інші цілі. Після завершення митних формальностей кошти у сумі, на яку зроблено розпорядження, перераховуються митним органом до державного бюджету.

Повернення коштів авансових платежів здійснюється, якщо заяву про повернення подано до митного органу протягом 1095 днів з дня внесення таких коштів на рахунок митного органу. При цьому відсотки на суму коштів, унесених як авансові платежі, не нараховуються.

Кошти авансових платежів, що перебувають на рахунку митного органу без розпорядження про використання протягом 1095 днів з дня їх внесення, підлягають перерахуванню до державного бюджету.

На вимогу платника податків митний орган зобов'язаний надати йому письмову інформацію про використання коштів, унесених ним як авансові платежі, не пізніше 30 днів з дня отримання такої вимоги. У разі незгоди платника податків з інформацією митного органу здійснюється спільна звірка використання зазначених коштів. Результати такої звірки оформлюються актом. Один примірник такого акта після його підписання надається платнику податків [3, Ст. 299].

МК та ПК, іншими законами України та міжнародними договорами визначаються умови надання звільнення (умовного звільнення) від оподаткування митними платежами.

Порядок надання документів, необхідних для підтвердження права на звільнення від оподаткування митними платежами, визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів.

Відповідно до Бюджетного та Податкового кодексів України може здійснюватися повернення помилково та/або надміру сплачених сум митних платежів. У разі виявлення факту помилкової та/або надмірної сплати митних платежів митний орган не пізніше одного місяця з дня виявлення такого факту зобов'язаний повідомити платника податків про суми надміру сплачених митних платежів, які повертаються з державного бюджету в порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів. Якщо надмірна сплата сум митних платежів сталася внаслідок помилки з боку посадових осіб митного органу, повернення надміру сплачених сум митних платежів здійснюється у першочерговому порядку.

Повернення сум відповідних митних платежів здійснюється також у разі, якщо:

1) законом передбачено повернення сум сплаченого мита при поміщенні товарів у митний режим реімпорту або у митний режим реекспорту відповідно до розділу V МК, а також в інших випадках, визначених МК;

2) у випадках та в порядку, визначених МК, здійснюється зміна раніше заявленого митного режиму, якщо суми митних платежів, належних до сплати при поміщенні товарів у новий митний режим, є меншими, ніж суми митних платежів, сплачених при поміщенні їх у попередній митний режим;

3) відновлюється режим найбільшого сприяння, вільної торгівлі;

4) митну декларацію змінено або визнано недійсною;

5) у товарах, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за її межі, виявлено дефекти або вони якимось іншим чином не відповідають погодженим специфікаціям, за умови, що ці товари не ремонтувалися і не використовувалися відповідно на території України та за її межами (крім операцій, необхідних для виявлення дефектів або невідповідності) і повертаються протягом строку, визначеного підпунктом "а" пункту 3 частини другої статті 78 МК;

б) платником податків подано митному органу документи, які підтверджують наявність у нього на день подання митному органу митної декларації для митного оформлення права на звільнення від сплати митних платежів.

Повернення сум митних платежів здійснюється у тому самому порядку, що і повернення помилково та/або надміру сплачених сум митних платежів за заявою платника податків за умови, що така заява подається не пізніше одного року з дня, наступного за днем виникнення обставин, що тягнуть за собою повернення сплачених сум митних платежів.

Повернення сплачених сум митних платежів здійснюється у валюті України. Якщо сплата або стягнення митних платежів здійснювалася в іноземній валюті, повернення сум митних платежів здійснюється за курсом НБУ, встановленим на день, коли відбулася їх сплата. Повернення не



здійснюється якщо сума митних платежів, що підлягає поверненню, не перевищує 20 гривень та в інших випадках, встановлених ПК України [3, Ст. 300, 301].

У разі несплати або неповної сплати митних платежів у встановлений строк такі платежі стягуються в порядку та строки, визначені ПК України. Належні до сплати суми митних платежів стягуються з осіб, відповідальних за їх сплату. Стягнення митних платежів не здійснюється та платнику податків не направляється податкове повідомлення-рішення, якщо розмір несплачених сум митних платежів з товарів, зазначених в одній митній декларації, або з товарів, відправлених протягом дня одним відправником на адресу одного одержувача, становить менш як 20 гривень, та в інших випадках, встановлених ПК України [3, Ст. 303].

За наявності обставин, що свідчать про існування загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, на підставі письмової заяви платника податків центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері державної митної справи, чи визначений ним митний орган згідно із ПК України можуть відстрочити або розстрочити сплату митних платежів.

Порядок надання розстрочення та відстрочення сплати митних платежів затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів [3, Ст. 304].

## **2.2. Характеристика адміністрування ПДВ та акцизного податку**

Порядок оподаткування операцій з експорту та імпорту, зокрема порядок оподаткування таких операцій податком на додану вартість (ПДВ), регулює ПК України, а саме: відповідно до п. 1.2 ст. 1 ПКУ правила оподаткування товарів чи послуг, переміщених через митний кордон України, визначаються ПКУ.

Статтею 180 ПКУ визначено платників податку на додану вартість, в тому числі й при здійсненні експортних та імпорتنих операцій (п. 180.1 ст. 180 ПКУ). До них належать:

1) будь-яка особа, що провадить господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному ст. 183 розд. V ПКУ;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України, відповідно до МК України, а також:

- особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством;

- особа, яка використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із МКУ, а також будь-які інші особи, котрі використовують податкову пільгу, яку для них не призначено.

Тобто якщо особи, не зареєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню згідно із законом, такі особи сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку [23].

Особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг.

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, в тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

в) ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту;

г) вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту;

д) з метою оподаткування цим податком до експорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг), які перебувають у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони.

е) з метою оподаткування цим податком до імпорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони.

Стаття 190 ПК визначає порядок визначення бази оподаткування для товарів, які ввозяться на митну територію України, послуг, які поставляються нерезидентами на митній території України.

Базою оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України є договірна (контрактна) вартість, але не менша від митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до МКУ, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну товарів/послуг.

Слід зазначити, що відповідно до п. 187.11. ст. 187 ПК України попередня (авансова) оплата вартості товарів, що експортуються чи імпортуються, не змінює значення сум податку, які відносяться до

податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку такого експортера або імпортера.

Датою виникнення податкових зобов'язань в разі експорту товарів є дата оформлення митної декларації.

Отже, за операцією з експортування (вивезення) товарів за межі митної території України податкові зобов'язання з ПДВ визначаються на дату фактичного здійснення такого вивезення, тобто на дату оформлення вантажної митної декларації митним органом.

Експорт товарів із залученням комісіонера не впливає на порядок визначення податкових зобов'язань з ПДВ. Право на застосування нульової ставки ПДВ і, відповідно право на отримання бюджетного відшкодування, має лише продавець експортної продукції – її власник (комітент).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення (імпорту) товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення (п. 187.8 ст. 187 ПКУ).

Відповідно до п. 188.1 ст. 188 ПКУ база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається, виходячи з їхньої договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін, визначених відповідно до ст. 39 ПКУ, з урахуванням загальнодержавних податків та зборів.

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, які передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг.

Що стосується імпорту, то порядок визначення бази оподаткування для товарів, які ввозяться на митну територію України, послуг, котрі поставляються нерезидентами на митній території України, врегульовано у п. 190.1 ст. 190 ПКУ.

База оподаткування операцій з постачання товарів, ввезених на митну територію України, визначається, виходячи з їхньої договірної (контрактної) вартості, але не нижче митної вартості товарів, з якої були визначені податки

і збори, котрі справляються під час їхнього митного оформлення, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком податку на додану вартість, що включаються в ціну товарів/послуг згідно із законом.

У разі якщо постачання товарів/послуг здійснюється за регульованими цінами (тарифами), база оподаткування визначається, виходячи з їхньої договірної (контрактної) вартості, визначеної за такими цінами (тарифами).

Згідно зі ст. 193 ПК України, ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

а) 17 відсотків; б) 0 відсотків.

Податок становить 17 відсотків бази оподаткування та додається до ціни товарів/послуг. За нульовою ставкою оподатковуються операції з:

експорту товарів (супутніх послуг), якщо їх експорт підтверджений митною декларацією, оформленою відповідно до вимог митного законодавства.

постачання товарів/послуг підприємствами роздрібною торгівлі, які розташовані на території України у зонах митного контролю (магазинах безмитної торгівлі (безмитних магазинах), відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України.

Постачання товарів/послуг магазинами безмитної торгівлі може здійснюватися виключно фізичним особам, які виїжджають за митний кордон України, або фізичним особам, які переміщуються транспортними засобами, що належать резидентам та знаходяться поза митними кордонами України.

Товари, придбані у безмитних магазинах без сплати ПДВ, у разі зворотного ввезення таких товарів на митну територію України підлягають оподаткуванню у порядку, передбаченому для оподаткування операцій з імпорту.

Звільняються від оподаткування операції із ввезення на митну територію України:

природного газу за кодом згідно з УКТ ЗЕД 2711 21 00 00;

устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії;

матеріалів, устаткування, комплектуючих, що використовуються для виробництва:

устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії;

матеріалів, сировини, устаткування та комплектуючих, які будуть використовуватись у виробництві альтернативних видів палива або виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії;

енергозберігаючого обладнання і матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів;

засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів.

Операції із ввезення на митну територію України зазначених вище товарів звільняються від оподаткування, якщо ці товари застосовуються платником податку для власного виробництва та якщо ідентичні товари з аналогічними якісними показниками не виробляються в Україні.

У разі ввезення товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається митна декларація.

Для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається податкова накладна, податкові зобов'язання за якою включені до податкової декларації попереднього періоду.

Для фізичних осіб, не зареєстрованих як суб'єкти господарювання, що ввозять товари (предмети) на митну територію України в обсягах, які

підлягають оподаткуванню згідно із законодавством, оформлення митної декларації прирівнюється до подання податкової накладної.

До набрання чинності з 01.06.2012 р. МК питання регулювання відносин при здійсненні операцій з перероблення (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу з метою отримання готової продукції за відповідну плату регламентувалося Законом України від 15.09.95 р. № 327/95-ВР «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньо-економічних відносинах». При цьому порядок оподаткування ПДВ ввезення на митну територію України давальницької сировини іноземним замовником і вивезення виробленої з неї готової продукції, а також порядок оподаткування ПДВ вивезення з митної території України давальницької сировини українського замовника та ввезення виготовленої з неї готової продукції регулювалися статтями 204 та 206 ПК.

З набранням чинності МК було скасовано Закон № 327, оскільки його норми відображено в МК.

Законом України від 07.06.2012 р. № 4915-VI «Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм» було скасовано статті 204 та 205 ПК та внесено відповідні зміни до ст. 206 цього Кодексу, якою регулюються особливості оподаткування ПДВ операцій під час переміщення товарів через митний кордон України залежно від обраного митного режиму.

З прийняттям МК та Закону № 4915 для цілей оподаткування митними платежами та ПДВ виключено поняття давальницької сировини, а таке оподаткування здійснюється залежно від обраного режиму.

Таким чином, порядок оподаткування операцій з давальницькою сировиною зазнав деяких змін. Зокрема, це стосується такого:

- по-перше, в розділі V ПК для цілей оподаткування ПДВ виключено поняття «давальницька сировина»;
- по-друге, умовне повне звільнення від оподаткування ПДВ до операцій із ввезення товарів на митну територію України в митному

режимі переробки на митній території України (ввезення давальницької сировини) застосовується за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених главою 23 МК, і без надання простого авальованого векселя до органу ДПС.

Відмінністю нового порядку є також те, що у разі ввезення на митну територію України готової продукції, виготовленої з товарів, які були поміщені в митний режим переробки за межами митної території України (давальницької сировини) в межах строку, визначеного МК, оподаткуванню підлягає додана вартість, що виникла в результаті такої переробки.

До внесення змін Законом № 4915 готова продукція, вироблена з давальницької сировини українського замовника, що ввозилася на митну територію України, підлягала оподаткуванню податком у повному обсязі [17].

При ввезенні товарів на митну територію України суми податку, нараховані митним органом, підлягають сплаті до державного бюджету платниками податку до/ або на день подання митної декларації, безпосередньо на єдиний казначейський рахунок за винятком операцій, за якими надається звільнення від оподаткування.

У разі ввезення товарів на митну територію України залежно від митного режиму, у який розміщуються ці товари, оподаткування здійснюється у такому порядку:

у митних режимах *імпорту та реімпорту* податок сплачується у повному обсязі (крім товарів, що звільнюються від оподаткування при ввезенні на митну територію України);

у митних режимах *транзиту та відмови на користь держави* податок не сплачується;

у митних режимах *митного складу, знищення або руйнування, магазину безмитної торгівлі* застосовується повне умовне звільнення від оподаткування.



За кожний повний або неповний місяць заявленого строку перебування зазначених товарів на митній території України сплачується 3 відсотки суми податку, який підлягав би сплаті у разі випуску товарів у вільний обіг відповідно до митного режиму імпорту. Сплачені суми податку включаються до складу сум податку, що відносяться до податкового кредиту періоду, в якому було сплачено податок.

У такому ж порядку сплачується податок у разі продовження строку тимчасового ввезення зазначених товарів відповідно до МК України.

Без сплати податку здійснюється продовження строку тимчасового ввезення зазначених товарів після закінчення трирічного періоду їх перебування на митній території України та сплати податку в попередні періоди такого перебування.

Загальна сума податку, яка підлягає сплаті в разі часткового звільнення від оподаткування товарів, не повинна перевищувати суми, яка підлягала б сплаті, якби товари було випущено у вільний обіг у митному режимі імпорту станом на дату, коли на них було поширено дію режиму тимчасового ввезення.

Сума податку, сплачена на підставі часткового звільнення від оподаткування товарів, які тимчасово ввозилися на митну територію України для використання з метою виробництва чи виконання робіт, у разі розміщення цих товарів в інші митні режими поверненню не підлягає.

У разі припинення дії режиму тимчасового ввезення з частковим звільненням від оподаткування товарів та випуску їх у вільний обіг або передачі ввезених за цим режимом товарів у користування іншій особі податок сплачується в обсязі, передбаченому законодавством для ввезення товарів на митну територію України у митному режимі імпорту, за відрахуванням суми вже сплаченого на підставі часткового звільнення від оподаткування товарів податку;

у разі розміщення товарів у митному режимі переробки на митній території України, податок не підлягає сплаті.

При цьому повне умовне звільнення надається за умови надання на суму податкового зобов'язання простого векселя та за умови вивезення продуктів переробки з митної території України у визначений строк.

У разі порушення умов митних режимів, під час розміщення в які надано повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, особа, відповідальна за дотримання режиму, зобов'язана сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надане умовне звільнення. При цьому з дня надання умовного звільнення від оподаткування на суму податкового зобов'язання нараховується пеня відповідно до умов ПК.

У разі подальшого вивезення товарів з магазинів безмитної торгівлі за межі митної території України податок не справляється.

Постачання товарів магазинами безмитної торгівлі без нарахування податку може здійснюватися виключно фізичним особам, які виїжджають за межі митної території України та юридичним особам, які обслуговують пасажирів міжнародних рейсів після проходження ними паспортного та митного контролю.

У разі вивезення з магазинів безмитної торгівлі або митних ліцензійних складів товарів, що перебувають у митних режимах магазину безмитної торгівлі або митного складу, для вільного обігу на митній території України, оподаткування здійснюється у порядку, передбаченому для операцій з ввезення товарів на митну територію України.

У разі виявлення митним органом нестачі товарів у магазині безмитної торгівлі або на митному ліцензійному складі відповідальність за перерахування податку до бюджету несе власник магазину безмитної торгівлі або власник митного ліцензійного складу.

У разі надання фінансових гарантій, податок обчислюється відповідно до законодавства і за офіційним курсом національної валюти, встановленим НБУ, що діє на день оформлення таких гарантій, як при випуску товарів для вільного обігу у митному режимі імпорту.

Відповідно до п. 198.1 ст. 198 ПКУ, право на віднесення сум податку на додану вартість до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з:

а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;

б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внеску до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності).

При цьому, згідно з п. 198.3 ст. 198 ПКУ, податковий кредит звітного періоду визначається, виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до ст. 39 ПКУ, та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 193.1 ст. 193 ПКУ, протягом такого звітного періоду у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

При ввезенні товарів на митну територію України датою виникнення права на включення суми податку на додану вартість до податкового кредиту є дата сплати (нарахування) податкового зобов'язання, відповідно до п. 187.8 ст. 187 та п. 198.2 ст. 198 ПКУ.

Але важливо врахувати, що згідно з п. 201.12 ст. 201 ПКУ, у випадку ввезення товарів на митну територію України, документом, який підтверджує право на віднесення сум податку на додану вартість до податкового кредиту, є митна декларація, оформлена відповідно до законодавства та підтверджуюча сплату податку на додану вартість у відповідності до вимог ПКУ.

Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджених податковими накладними (або підтверджених податковими накладними, оформленими з порушенням вимог ст. 201 ПКУ) чи не підтверджених митними деклараціями, іншими документами, передбаченими п. 201.11 ст. 201 ПКУ [23].

Акцизний податок сплачують:

Особа (суб'єкт господарювання), яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України або ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;

фізична особа – резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;

особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари, визнані безхазяйними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;

особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог;

особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів, на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов.

Перелік товарів, на які встановлюються ставки акцизного податку та їх розміри, визначається ПК України.

Об'єктами оподаткування акцизним податком є операції з:

- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;

- реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;
- реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України зі звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством, відповідно до пункту 213.3 статті 213 розділу VI ПК України.

Операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню:

- вивезення (експорт) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України. Товари (продукція) вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України, якщо їх вивезення (експортування) засвідчене належно оформленою митною декларацією.
- ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру. Для підтвердження цього факту митному органу подаються відповідні належно оформлені документи країни імпортера та копія митної декларації, що підтверджує експорт товарів (продукції).

Зазначені підакцизні товари (продукція) ввозяться їх продавцем (експортером) без подальшої реалізації на митній території України.

Обчислюється акцизний податок таким чином.

Із застосуванням специфічних ставок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) у валюті України за такою формулою:

$$C_a = H \times A, \quad (2.3)$$

де:  $C_a$  - сума акцизного податку, обчислена із застосуванням специфічних ставок з одиниці товару (продукції);  $H$  - кількість товару у фізичних одиницях виміру, встановлених ПК України;  $A$  - ставка акцизного податку;

у разі встановлення ставок акцизного податку в іноземній валюті - за формулою:

$$C_a = H \times A \times K_v, \quad (2.4)$$

де:  $C_a$  - сума акцизного податку, обчислена із застосуванням специфічних ставок з одиниці товару (продукції);  $H$  - кількість товару у фізичних одиницях виміру, встановлених ПК України;  $A$  - ставка акцизного податку;  $K_v$  - валютний (обмінний) курс НБУ, що діє на дату подання митної декларації.

Базою оподаткування у цьому випадку є величина товарів, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Із застосуванням адвалорних ставок за такою формулою:

$$C_a^A = B \times A, \quad (2.5)$$

де:  $C_a^A$  - сума акцизного податку за адвалорною ставкою;  $B$  - вартість товарів (продукції) за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку;  $A$  - адвалорна ставка акцизного податку.

Вартість товарів (продукції) за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію) без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку розраховується за формулою:

$$B = (MPЦ - ПДВ) \times K, \quad (2.6)$$

де: МРЦ - максимальна роздрібна ціна; ПДВ - сума податку на додану вартість у складі МРЦ; К - кількість ввезеного товару в одиницях виміру, на які встановлено максимальну роздрібну ціну.

Із застосуванням одночасно адвалорних та специфічних ставок податку. У цьому випадку базою оподаткування є база, визначена окремо для обчислення суми податку за адвалорними та специфічними ставками.

Сума податкового зобов'язання, якщо одночасно встановлено адвалорні та специфічні ставки акцизного податку, обчислюється шляхом додавання сум, обчислених окремо за кожною ставкою, за формулою:

$$ПЗ = Ca^A + Ca, \quad (2.7)$$

де: ПЗ - податкове зобов'язання;  $Ca^A$  - сума акцизного податку, обчислена за адвалорною ставкою;  $Ca$  - сума акцизного податку, обчислена із застосуванням специфічних ставок з одиниці товару (продукції).

При визначенні суми акцизного податку на сигарети застосовується мінімальне акцизне податкове зобов'язання у гривнях, що встановлено підпунктом 215.3.3 пункту 215.3 статті 215 розділу VI ПК України.

Відповідно до порядку, встановленого у пункті 221.2 статті 221 розділу VI ПК України, суми податкового зобов'язання на сигарети одного найменування визначаються шляхом порівняння обчислених сум податку за встановленими адвалорною та специфічною ставками та мінімального акцизного податкового зобов'язання з обсягів ввезеного товару (продукції) і до нарахування приймається та сума, яка має більше значення за формулами:

$$\text{якщо } (Ca^A + Ca) < (mПЗ \times K : 1000), \text{ то } ПЗ = mПЗ \times K : 1000; \quad (2.8)$$

$$\text{якщо } (Ca^A + Ca) > (mПЗ \times K : 1000), \text{ то } ПЗ = Ca^A + Ca, \quad (2.9)$$

де:  $Ca^A$  - сума акцизного податку, обчислена за адвалорною ставкою;  $Ca$  - сума акцизного податку, обчислена із застосуванням специфічних ставок з одиниці товару (продукції); mПЗ - мінімальне акцизне податкове зобов'язання, встановлене законодавством на 1000 штук товару; К - кількість товару (продукції); ПЗ - податкове зобов'язання.

Перерахування відповідних сум коштів на депозитні рахунки, відкриті на ім'я митних органів в органах Державної казначейської служби України, здійснюється платником податку або особою, уповноваженою на декларування на підставі договору, до або на момент оформлення попередньої митної декларації на підакцизні товари в порядку, встановленому КМУ. Перерахування вважається здійсненим з моменту надходження коштів на депозитні рахунки, відкриті на ім'я митних органів в органах Державної казначейської служби України, крім випадків сплати акцизного податку безпосередньо до Державного бюджету України при придбанні марок акцизного податку.

У разі виявлення фактів ввезення на митну територію України алкогольних напоїв і тютюнових виробів без наявності марок акцизного податку встановленого зразка митні органи вилучають такі товари та подають відповідні матеріали до суду для винесення постанови про їх вилучення в дохід держави (конфіскацію).

Контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, під час митного оформлення здійснюється митними органами, крім випадків ввезення маркованої підакцизної продукції, контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету якої покладається на органи державної податкової служби.

Контроль за наявністю марок акцизного податку на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час ввезення таких товарів на митну територію України здійснюють митні органи.

Повернення надміру сплачених сум акцизного податку, що були зараховані на депозитні рахунки, відкриті на ім'я митних органів в органах Державної казначейської служби України, здійснюється в порядку, встановленому законодавством.



Митний орган визначає суму акцизного податку в порядку, встановленому законом, якщо результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів, свідчать про заниження суми акцизного податку, визначеної платником податків у митних деклараціях.

Сплата донарахованих сум акцизного податку здійснюється платником податку до Державного бюджету України.

До підакцизних товарів належать:

спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;

тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;

нафтопродукти, скраплений газ;

автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли.

Ставки податку встановлюються статтею 215 ПК і є єдиними на всій території України. Ставки податку встановлюються:

- адвалорні,
- специфічні,
- адвалорні та специфічні одночасно.

Ставки акцизного податку на бензин моторний за кодами згідно з УКТ ЗЕД 2710 11 51 00, 2710 11 59 00, що містить тетраетилсвинець, збільшуються в 1,5 раза.

Додаток Б демонструє перелік товарів та ставки, за якими обчислюється акцизний податок.

Стаття 218 ПК регулює порядок обчислення податку з товарів, які ввозяться на митну територію України. Суми податку з товарів, які ввозяться на митну територію України, що підлягають сплаті, визначаються платниками податку самостійно виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку.

Суми податку, що підлягають сплаті, у разі порушення умов розміщення підакцизних товарів у митних режимах: магазину безмитної

торгівлі, переробки на митній території України, визначаються виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діяли на момент подання митної декларації при розміщенні у відповідний режим.

У разі повного або часткового повернення імпортером підакцизних товарів, ввезених на митну територію України, продавцю у зв'язку з непридатністю їх для реалізації на митній території України, платник податків – імпортер проводить коригування податкових зобов'язань з сплати акцизного податку у звітному періоді, у якому відбулось повернення невикористаних та пошкоджених марок або органу державної податкової служби, який видав марки, надані відповідні документи, що підтверджують втрату марок.

Сума коригування обчислюється платником податку із застосуванням максимальних роздрібних цін, ставок акцизного податку з урахуванням мінімального податкового зобов'язання з сплати акцизного податку, які діяли на дату виникнення податкового зобов'язання щодо таких товарів.

Сума коригування зазначається в декларації з акцизного податку за відповідний звітний період. При цьому сума акцизного податку за бажанням імпортера повертається йому на поточний рахунок у банку або зараховується при придбанні наступних партій марок акцизного податку.

Ввезення на митну територію України підакцизних товарів, що переміщуються через митну територію України транзитом, проводиться без сплати податку за умови здійснення заходів щодо гарантування доставки товарів у порядку, визначеному митним законодавством.

Підакцизні товари, які тимчасово ввозяться на митну територію України і призначені для показу чи демонстрації під час проведення виставок, конкурсів, нарад, семінарів та ярмарків, спеціальних виставкових заходів, якщо вони залишаються у власності нерезидентів та їх використання на території України не має комерційного характеру, пропускаються через митний кордон України без сплати податку під зобов'язання, узяті перед

органом державної митної служби, про вивезення таких товарів у тому самому стані, в якому вони ввозилися, крім змін внаслідок фактичного природного зношення, на строк тимчасового ввезення за умови надання гарантій (грошової застави) органу державної митної служби.

Стаття 220 ПК роз'яснює особливості обчислення податку за адвалорними ставками. Установлення максимальних роздрібних цін на підакцизні товари здійснюється виробником або імпортером товарів шляхом декларування таких цін.

Декларація про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари, встановлені виробником або імпортером товарів, подається спеціально уповноваженому центральному органу виконавчої влади в галузі митної справи у формі, визначеній такими органами.

Установлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на перелічені у декларації товари запроваджуються з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому декларацію подано відповідно спеціально уповноваженому центральному органу виконавчої влади в галузі митної справи, і діють до їх зміни у порядку, встановленому ПК.

У разі потреби у зміні будь-яких відомостей, що містяться у декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), поданій їх виробником або імпортером спеціально уповноваженому центральному органу виконавчої влади в галузі митної справи, виробник або імпортер повинен подати таким органам нову декларацію.

Базовий податковий період для сплати податку відповідає календарному місяцю.

Контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів, що ввозяться на митну територію України, під час митного оформлення здійснюється митними органами, крім випадків ввезення маркованої підакцизної продукції, контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету якого покладається на органи державної податкової служби.

Стаття 227 ПК визначає порядок ввезення на митну територію України імпортованих алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Суб'єкти господарювання – юридичні та фізичні особи, які уклали з іноземними виробниками контракт (договір) про постачання в Україну алкогольних напоїв і тютюнових виробів, мають право ввозити на митну територію України імпортовані алкогольні напої і тютюнові вироби, якщо:

а) ввезення їх на митну територію України здійснюється виключно через визначені Кабінетом Міністрів України пункти пропуску через державний кордон, які зазначені покупцями марок (імпортерами) у заявці-розрахунку;

б) маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюється в установленому порядку марками акцизного податку встановленого зразка;

в) алкогольні напої в автомобільних і залізничних цистернах, а також у баках, бачках та інших ємностях місткістю більш як 5 літрів ввозяться в Україну з метою продажу або обміну на митній території України та не підлягають маркуванню. У такому разі податок сплачується до або під час митного оформлення. Контроль за його сплатою здійснюється митними органами;

г) покупець марок (імпортер) подав митному органу митну декларацію, копію декларації про максимальні роздрібні ціни (для тютюнових виробів) та примірник заявки-розрахунку з відміткою продавця марок акцизного податку про сплату сум податку до відповідного бюджету в повному обсязі.

У разі ввезення покупцем марок (імпортером) на територію України за контрактом (договором) про постачання алкогольних напоїв і тютюнових виробів кількома партіями у такому контракті (договорі) центральним органом державної податкової служби робляться відмітки про кількість виданих марок акцизного податку із зазначенням дати їх видачі.

Придбані марки акцизного податку передаються покупцями марок (імпортерами) іноземним виробникам для маркування імпортованих алкогольних напоїв і тютюнових виробів у процесі їх виробництва.

У разі порушення порядку маркування ввезених алкогольних напоїв і тютюнових виробів та/або неповної сплати податку товар не допускається до митного оформлення, і ввезення його на митну територію України забороняється.

Контроль за наявністю марок акцизного податку на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання та продажу здійснюють органи державної податкової служби, а під час ввезення таких товарів на митну територію України – митні органи.

У разі виявлення фактів ввезення на митну територію України, зберігання, транспортування та продажу на митній території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів без наявності марок акцизного податку встановленого зразка контролюючі органи, зазначені у пункті 228.2 цієї статті, вилучають такі товари з вільного обігу та подають відповідні матеріали до суду для винесення постанови про їх вилучення в дохід держави (конфіскацію).

### **2.3. Особливості оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон громадянами**

Для оподаткування товарів, що переміщуються (пересилаються) громадянами через митний кордон України, застосовується фактурна вартість цих товарів. Тобто та, яка зазначена в касових або товарних чеках, ярликах, які містять відомості щодо вартості таких товарів.

Під час визначення фактурної вартості товарів, крім ціни самих товарів враховується вартість їх страхування та перевезення до моменту перетинання митного кордону України. Це стосується лише тих товарів, які переміщуються у несупроводжуваному багажі або вантажному відправленні.

У разі наявності доказів недостовірності заявленої фактурної вартості товарів митні органи визначають її самостійно, на підставі ціни на ідентичні або подібні (аналогічні) товари відповідно до вимог МК.

Правила визначення вартості товарів для цілей нарахування митних платежів регулюється статтею 368 МК.

Особисті речі, що переміщуються (пересилаються) громадянами через митний кордон України, підлягають декларуванню шляхом учинення дій, усно, або, за бажанням власника чи на вимогу митного органу, письмово, не оподатковуються митними платежами та звільняються від подання документів, що видаються державними органами для здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, а також від застосування до них видів державного контролю, визначених частиною першою статті 319 МК [3, Ст. 369].

Стаття 370 МК регулює перелік товарів, які можуть бути віднесені до особистих речей громадян.

Товари, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 10000 євро, не підлягають письмовому декларуванню при вивезенні (пересиланні) їх громадянами за межі митної території України.

Товари, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 10000 євро та на які законом встановлено вивізне мито та/або якщо відповідно до закону державними органами видаються документи, необхідні для здійснення митного контролю та митного оформлення таких товарів, що переміщуються (пересилаються) через митний кордон України громадянами, підлягають письмовому декларуванню в порядку, встановленому для громадян, із сплатою у випадках, визначених законами України, вивізного мита та з поданням відповідних документів, виданих державними органами.

Товари, сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 10000 євро (крім зазначених у частині четвертій цієї статті), при вивезенні (пересиланні) їх громадянами за межі митної території України підлягають письмовому декларуванню з поданням митної декларації, передбаченої

законодавством України для підприємств, та зі сплатою вивізного мита у випадках, встановлених законами України.

Товари, сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 10000 євро, при вивезенні (пересиланні) громадянами за межі митної території України підлягають письмовому декларуванню в порядку, встановленому для громадян, та звільняються від подання документів, що видаються державними органами для здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, що переміщуються громадянами через митний кордон України, за умови, що ці товари:

1) вивозяться у зв'язку з виїздом за межі України на постійне місце проживання;

2) входять до складу спадщини, оформленої в Україні на користь громадянина-нерезидента, за умови підтвердження складу спадщини органами, що вчиняють нотаріальні дії;

3) тимчасово вивозяться громадянами-резидентами за межі митної території України під письмове зобов'язання про їх зворотне ввезення;

4) були тимчасово ввезені на митну територію України під зобов'язання про їх зворотне вивезення, що підтверджується відповідними документами;

5) були одержані громадянами-нерезидентами у вигляді призів і нагород за участь у змаганнях, конкурсах, фестивалях тощо, які проводяться на території України, що підтверджується відповідними документами.

Товари, придбані громадянами-нерезидентами на території України, загальна фактурна вартість яких не перевищує суми іноземної валюти, ввезеної цими громадянами в Україну, та товари, що вивозяться громадянами-нерезидентами у зв'язку з остаточним виїздом за межі України, на суму доходу, одержаного за час роботи чи навчання в Україні, що підтверджується відповідними документами, підлягають письмовому декларуванню в порядку, встановленому для громадян, зі сплатою у випадках, встановлених законами України, вивізного мита, та поданням документів, необхідних для здійснення митного контролю та митного

оформлення, які при переміщенні (пересиланні) громадянами таких товарів через митний кордон України видаються відповідними державними органами [3, Ст. 371].

Тимчасове вивезення (пересилання) громадянами-резидентами товарів за межі митної території України здійснюється з наданням митному органу зобов'язання про зворотне ввезення. Це не поширюється на тимчасове вивезення за межі митної території України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 10000 євро, особистих речей і транспортних засобів особистого користування, на яких громадяни перетинають митний кордон.

У разі відсутності книжки (карнету) А.Т.А., що використовується відповідно до Конвенції про тимчасове ввезення (Стамбул, 1990 рік), тимчасове вивезення громадянами-резидентами товарів (крім транспортних засобів особистого користування) за межі митної території України здійснюється на умовах, установлених частинами першою та другою статті 372 МК.

Зобов'язання щодо зворотного ввезення товарів, які тимчасово вивозяться (пересилаються) за межі митної території України і сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 10000 євро, може надаватися за бажанням громадянина.

У разі надання громадянином зобов'язання про зворотне ввезення товарів митний орган вживає заходів для забезпечення ідентифікації цих товарів з метою їх зворотного ввезення без письмового декларування та без оподаткування митними платежами [3, Ст. 372].

Стаття 373 МК регулює обмеження щодо вивезення (пересилання) громадянами за межі митної території України окремих товарів, незалежно від їх загальної фактурної вартості, згідно з переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України. Порядок вивезення (пересилання) за межі митної території України банківських металів, пам'ятних та ювілейних монет України із дорогоцінних металів визначається НБУ.



Оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України громадянами у відповідності до статті 374 МК демонструє додаток В.

Наказом Міністерства фінансів України від 22.05.2012 р. № 581 був затверджений Порядок справляння митних платежів при ввезенні на митну територію України товарів громадянами. Цей Порядок визначає процедуру справляння митних платежів при митному оформленні товарів, що переміщуються через митний кордон України в ручній поклажі, супроводжуваному й несупроводжуваному багажі, вантажних, міжнародних поштових та експрес-відправленнях і належать громадянам.

Митне оформлення товарів, що переміщуються громадянами в ручній поклажі, супроводжуваному, несупроводжуваному багажі, надходять на адресу громадян у вантажних, міжнародних, експрес- та поштових відправленнях та підлягають оподаткуванню, може бути завершено в повному обсязі лише після сплати митних платежів.

Нарахування суми податку на додану вартість при ввезенні громадянами на митну територію України товарів здійснюється відповідно до розділу V ПК України за ставками, визначеними підпунктом "а" пункту 193.1 статті 193 розділу V та пунктом 10 підрозділу 2 розділу XX цього Кодексу.

Розрахунок суми податку на додану вартість, нарахованого на частину фактурної вартості товарів (крім підакцизних товарів), що перевищує неоподаткований розмір, здійснюється за такою формулою:

$$\text{Спдв} = (\text{ЧФВ} + \text{См}) \times \text{Ст}, \quad (2.10)$$

де Спдв – сума податку на додану вартість;

ЧФВ – частина фактурної вартості товарів, що перевищує неоподаткований розмір товарів (у грн.);

См – сума мита;

Ст – ставка податку на додану вартість.

Розрахунок суми податку на додану вартість, нарахованого на фактурну вартість підакцизних товарів, здійснюється за такою формулою:

$$\text{Спдв} = (\text{ФВ} + \text{См} + \text{Са}) \times \text{Ст}, \quad (2.11)$$

де Спдв – сума податку на додану вартість;

ФВ – фактурна вартість товарів;

См – сума мита;

Са – сума акцизного податку;

Ст – ставка податку на додану вартість [76].

Громадяни, які досягли 18-річного віку, можуть ввозити алкогольні напої та тютюнові вироби на митну територію України в ручній поклажі або супроводжуваному багажі без сплати митних платежів та без письмового декларування у таких кількостях із розрахунку на одну особу:

1) 200 сигарет або 50 сигар чи 250 грамів тютюну, або ці вироби в наборі загальною вагою, що не перевищує 250 грамів;

2) 5 літрів пива, 2 літри вина, 1 літр міцних (із вмістом спирту більш як 22 %) алкогольних напоїв.

Алкогольні напої та тютюнові вироби незалежно від їх кількості не звільняються від оподаткування митними платежами, якщо особа, яка ввозить їх на митну територію України, була відсутня в Україні менш ніж 24 години. Ввезення на митну територію України алкогольних напоїв та тютюнових виробів громадянами, які не досягли 18-річного віку, не допускається [3, Ст. 376].

#### **2.4. Аналітична оцінка результатів справляння митних платежів в Україні**

Світова економічна криза справила негативний вплив на вітчизняну економіку загалом і податкову сферу зокрема. В останні роки частка надходжень доходів від митних процедур у загальних доходах державного бюджету становила близько третини усіх надходжень, що засвідчує важливість ефективного митного контролю у сфері справляння даних

податкових платежів. Результатами негативного впливу світової фінансової кризи стали скорочення експортних та імпорتنих операцій в Україні. Крім цього, криза подвоїла обсяги контрабанди, що сукупно з внутрішніми несприятливими чинниками, такими як недостатній розвиток інфраструктури митних органів, суперечливе митне законодавство, складні митні процедури і застаріле обладнання, призвело до необхідності покращення механізму справляння митних платежів в Україні [83].

Протягом 2012 року макроекономічна ситуація в Україні характеризувалася уповільненням економічного зростання, темп приросту реального ВВП набув від'ємного значення. Не дивлячись на це, у 2012 році до державного бюджету надійшло 346,1 млрд. грн. податкових надходжень, що на 46,9 млрд. грн., або на 11,8% більше аналогічного показника 2011 року (див. табл. 2.1). Збільшення доходів бюджету відбулось майже за всіма статтями, але основним його чинником стало незначне підвищення податкових надходжень. Зокрема, виросли обсяги надходжень за статтями: податком на додану вартість – на 8,7 млрд. грн.; акцизним податком – на 37,2 млрд. грн.; ввізне мито – на 2,6 млрд. грн.

В порівнянні з попереднім роком величина сплаченого до бюджету ПДВ досягла 138,8 млрд. грн. На 4,2 млрд. грн. відбулося зростання показника перерахування до бюджету акцизного податку, в тому числі – на 2 млрд. грн. – акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), величина сплачено ввізного мита збільшилась на 2,6 млрд. грн. та у 2012 році досягла показника 13 млрд. грн.

Починаючи з 2010 року питома вага в структурі доходів Державного бюджету від надходження митних платежів постійно збільшувалась і в 2012 році досягла 40,5%. У порівнянні з аналогічним показником попереднього періоду питома вага митних платежів зросла на 4% (див. табл. 2.2).

Аналіз даних табл. 2.2 дозволяє зробити висновок про провідне місце ПДВ у структурі митних платежів. Хоча слід зауважити, що питома вага ПДВ у загальній кількості митних платежів значно скоротилася у

порівнянні з попереднім, 2011 роком – з 83,6% вона досягла значення 42,9%.

Таблиця 2.1

**Показники виконання Державного бюджету України за 2011-2012  
рр. за доходами [складено за даними 73]**

Показник	Факт 2011 р.	Факт 2012 р.	Зміна показника	
			в абсол. значенні	у %
Доходи всього, млрд. грн.	314,6	346,0	31,4	110,0
Податок на додану вартість	130,1	138,8	8,7	106,7
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	25,2	27,4	2,2	108,8
Акцизний податок з ввезених на територію України підакцизних товарів	7,8	9,8	2,0	124,9
Ввізне мито	10,5	13,0	2,5	124,1

У формуванні доходів Державного бюджету України, в тому числі від оподаткування імпорту, найбільша частка належить ПДВ. У структурі податків, які стягуються з товарів, що ввозяться на митну територію України, ПДВ за підсумками 2007–2011 рр. становить 84,1 % від усіх надходжень загальнообов'язкових платежів за останні п'ять років.

Україна обрала найбільш просту та ефективну структуру ПДВ: його ставка є єдиною для всіх товарів, які ввозяться на митну територію (крім окремих груп товарів та операцій, оподаткування яких здійснюється за нульовою ставкою або таких, які взагалі не підлягають оподаткуванню [4, Ст. 195-197]. Сьогодні вона складає 17 % від бази оподаткування [38].

В прогнозах даних Державного бюджету України передбачалося, що в умовах поглиблення торговельно-економічних відносин між Україною та ЄС, зокрема в результаті створення зони вільної торгівлі, скасування вилучень та обмежень з режиму вільної торгівлі з країнами СНД і поглиблення співпраці з перспективними торговельними партнерами й регіональними

інтеграційними об'єднаннями, підвищення конкурентоспроможності вітчизняних товарів обсяг експорту товарів і послуг у 2012-2013 роках передбачався на рівні 10,4 відсотка в середньому за два роки. Динаміка імпорту мала формуватися, з одного боку, в умовах збільшення обсягів українського виробництва, а отже задоволення внутрішнього попиту на товари, з іншого – активізації інвестиційної діяльності та задоволення потреб інноваційної перебудови основних галузей економіки (у 2012 році – на 10,8 відсотка, у 2013 році – на 9,1 відсотка). Суттєве зростання обсягів інвестиційного імпорту з метою забезпечення інвестиційно-інноваційної моделі розвитку економіки мало зумовити негативне сальдо зовнішньої торгівлі товарами і послугами, яке буде покрито за рахунок надходжень прямих іноземних інвестицій та матиме позитивний вплив у довгостроковій перспективі [82].

Фактично, за січень-вересень 2012 року від'ємне сальдо зовнішньоторговельного балансу погіршилося порівняно з минулорічним показником у 1,6 раза і дорівнювало – 6,5 млрд. дол. США. У цілому експорт українських товарів склав 50,8 млрд. дол. США і майже не змінився в порівнянні з відповідним показником 2011 року: збільшення становило 1,7%. Дещо погіршився коефіцієнт покриття експортом імпорту товарів, який становив 0,90 порівняно з 0,94 у минулому році.

Товарний імпорт України становив 62,3 млрд. дол. США, що більше відповідного показника минулого року на 4,7% [25].

Певний вплив на обсяги надходжень податків на зовнішньоекономічні операції справили норми нового Митного кодексу.

Частки акцизного податку та податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції дещо вирости (див. табл. 2.3).

Станом на 1 жовтня 2012 року до Державного бюджету надійшло 201,5 млрд. грн. податкових надходжень, що на 11,8 млрд. грн., або на 6,2% більше відповідного показника минулого року. Це становить 65,0% від планового показника на рік (див. табл. 2.4).

## Динаміка надходжень від митних платежів у 2008-2012 роках

[складено за даними 38; 73]

Показник	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р. (січень- вересень)
Перераховано ДМСУ до державного бюджету – усього, млн. грн.	96047,2	83116,0	85911,6	114816,7	140000
Питома вага митних платежів у загальних доходах державного бюджету, %	42,9	39,6	36,2	36,5	40,5
У тому числі: Мито, млн. грн.	12124,6	6707,9	8848,0	11771,9	9610
Питома вага мита у загальних обсягах перерахувань до державного бюджету, %	12,6	8,1	10,3	10,3	6,9
Податок на додану вартість (ПДВ), млн. грн.	80978,7	73148,7	73345,2	96014,1	60053
Питома вага ПДВ у загальних обсягах перерахувань до державного бюджету, %	84,3	88,0	85,4	83,6	42,9
Акцизний податок, млн. грн.	2209,7	3023,9	3470,3	6743,8	7411
Питома вага акцизного податку у загальних обсягах перерахувань до державного бюджету, %	2,3	3,6	4,0	5,9	5,3
Єдиний збір, млн. грн.	137,4	126,9	148,0	180,9	*
Питома вага єдиного збору у загальних обсягах перерахувань до державного бюджету, %	0,1	0,2	0,2	0,2	*
Митні збори, млн. грн.	60,4	82,1	69,8	53,7	*
Питома вага митних зборів у загальних обсягах перерахувань до державного бюджету, %	0,1	0,1	0,1	0,0	*

Доходи державного бюджету збільшилися у звітному періоді, порівняно з відповідним періодом попереднього року, насамперед за рахунок платежів, що справляються при імпорті товарів на митну територію України,

коштів Національного банку, а також надходження частини чистого прибутку державних унітарних підприємств та дивідендів, нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна власність.

Таблиця 2.3

**Питома вага митних платежів у структурі доходів Державного бюджету, % [25]**

<i>Доходи</i>	<i>2010 р.</i>	<i>2011 р.</i>	<i>2012 р.</i>
Податкові надходження, у т.ч.	70,9	84,4	82,1
Податок на додану вартість	35,3	42,4	41,2
Акцизний податок	12,7	10,8	11,6
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	3,9	3,7	4,0

Так, при зростанні імпорту товарів (без природного газу, імпорт якого не оподатковується податком на додану вартість і ввізним митом) на 5,5 відс., надходження податку на додану вартість з ввезених на територію України товарів зросли, порівняно із січнем – вереснем попереднього року, на 6 млрд. 199,2 млн. грн., або 8,9 відс.; ввізного мита – на 2 млрд. 223,6 млн. грн., або 30,1 відс.; акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) – на 1 млрд. 907,7 млн. грн., або 34,7 відсотка [25].

У розрізі окремих податків очікувалось, що річний план буде виконано за тими податками, які є чутливими до адміністративного впливу, серед яких – ввізне мито (очікуваний рівень виконання 105,5%), тому що митна вартість наразі піддається коригуванню під час перевірок та проходження митного контролю. Водночас обсяг ПДВ прив'язаний до виданих накладних, а акцизного податку – до обсягів виробленої продукції. Найбільш високою ймовірністю невиконання річного плану надходжень з поміж інших податків характеризувалися податок на додану вартість (очікуваний рівень виконання

плану 88,0-90,0%) та акцизний податок з вироблених в Україні товарів (92,3-93,0%).

Таблиця 2.4

**Стан виконання річних планових показників податкових надходжень у 2012 році**

<i>Доходи</i>	<i>Середньозважена за 2007-2011 роки частка доходів за 9 місяців у доходах року, %</i>	<i>Факт за січень-вересень 2012 року, млрд. грн.</i>	<i>План на 2012 рік, млрд. грн.</i>	<i>Виконання плану станом на 1 жовтня 2012 року, %</i>	<i>Прогноз виконання річного плану на 2012 рік, млрд. грн.</i>
Податкові надходження, у тому числі:	70,1	201,5	310,0	65,0	287,4
податок на додану вартість	70,9	101,0	163,4	61,8	142,4
Акцизний податок на ввезені в Україну товари	72,0	7,4	10,3	72,1	10,3
ввізне мито	71,6	10,3	16,5	62,3	14,0

У січні - вересні 2012 року до державного бюджету надійшло 100,1 млрд. грн. податку на додану вартість, що на 5,8 млрд. грн., або на 6,1% більше відповідного показника минулого року. Надходження податку на додану вартість склали 61,8% річного плану. За останні п'ять років цей усереднений показник становив трохи більше 70%. Таке суттєве відставання у динаміці надходжень коштів з цього джерела свідчить, що найбільші ризики, пов'язані з невиконанням річного плану, стосуються саме цього податкового платежу.

При цьому річний план, як очікувалось, не буде виконано як за податок з вироблених в Україні, так і з ввезених товарів (послуг). Зокрема, планові показники «внутрішнього» ПДВ виконано на 61,8%, а план щодо «зовнішнього» ПДВ – на 65,1%. У третьому кварталі 2012 року до державного бюджету ПДВ надійшло менше, ніж у попередньому році. Це посилює ризик невиконання річного плану [25].



У січні-вересні 2012 року до Державного бюджету надійшло 9,8 млрд. грн. податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, що на 1,4 млрд. грн., або на 17,4% більше, ніж у відповідному періоді минулого року. Причому основним чинником збільшення надходжень стала сплата ввізного мита, обсяги якого збільшилися на 2,2 млрд. грн., або на 30,1%. Така динаміка сплати цього виду платежів мала дозволити перевиконати план на 0,7 млрд. грн., або на 5,5%.

Оскільки збільшення обсягів зовнішньої торгівлі за перші три квартали 2012 року порівняно з аналогічним періодом попереднього року є незначним (імпорт виріс на 6,3%, а експорт – на 3,0%), зростання надходжень податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції стало наслідком заходів щодо боротьби з застосуванням «сірих» схем під час імпорту товарів, а також, починаючи з червня 2012 року, нових правил визначення митної вартості товарів, що ввозяться на територію України.

Порівняно з аналогічним періодом попереднього року структура податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції зазнала певних змін, а саме:

- частка надходжень вивізного мита зменшилася на 9,6 в.п.;
- частка надходжень ввізного мита (без нафтопродуктів) збільшилася на 1,0 в.п.;
- частка мита на нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них збільшилася на 1,0 в.п.

У загальному вигляді це представлено на діаграмі (рис. 2.1).

У зв'язку з набуттям Україною членства у СОТ прогнозом показників доходів бюджету враховано внесення відповідних змін до митного законодавства, що мало зумовити відповідне скорочення надходжень до бюджету. Так, у 2012-2013 роках зменшуються ставки вивізного мита: на живу худобу – щороку на 5 відсоткових пунктів та становлять 30,0 та 25,0 відсотків відповідно; на шкіряну сировину – щороку на 1 відсотковий пункт та становлять 26,0 та 25,0 відсотків відповідно; на відходи та брухт

чорних металів – становлять 13,2 та 11,6 євро за 1 тону відповідно; на насіння деяких видів олійних культур – до значення 10 відсотків митної вартості з 2012 року [82].

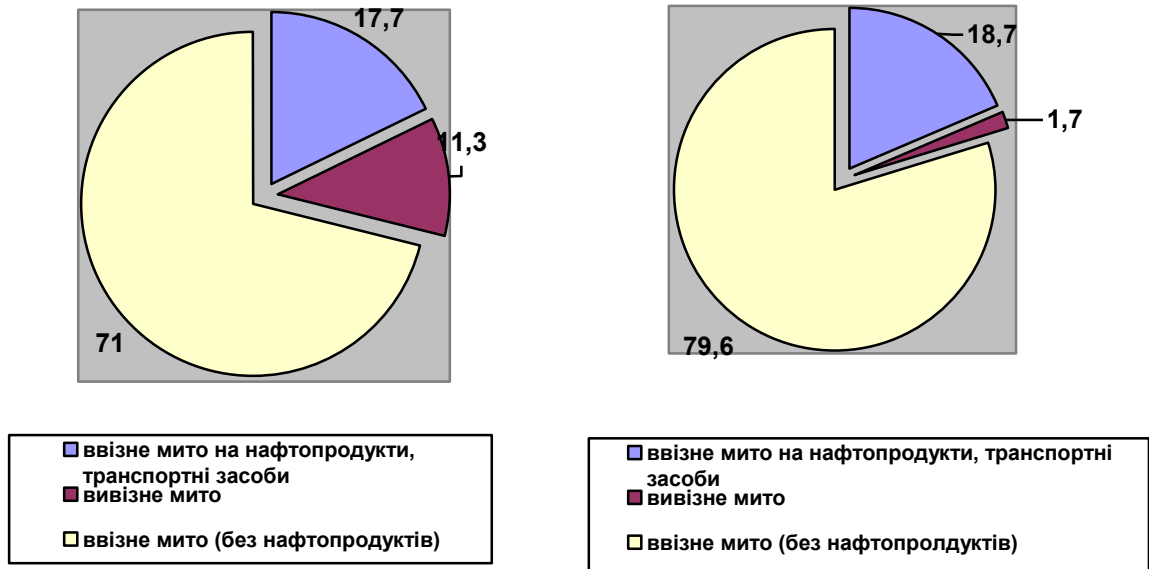


Рис. 2.1. Структура надходжень податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції до Державного бюджету за січень-вересень 2011-2012 рр.

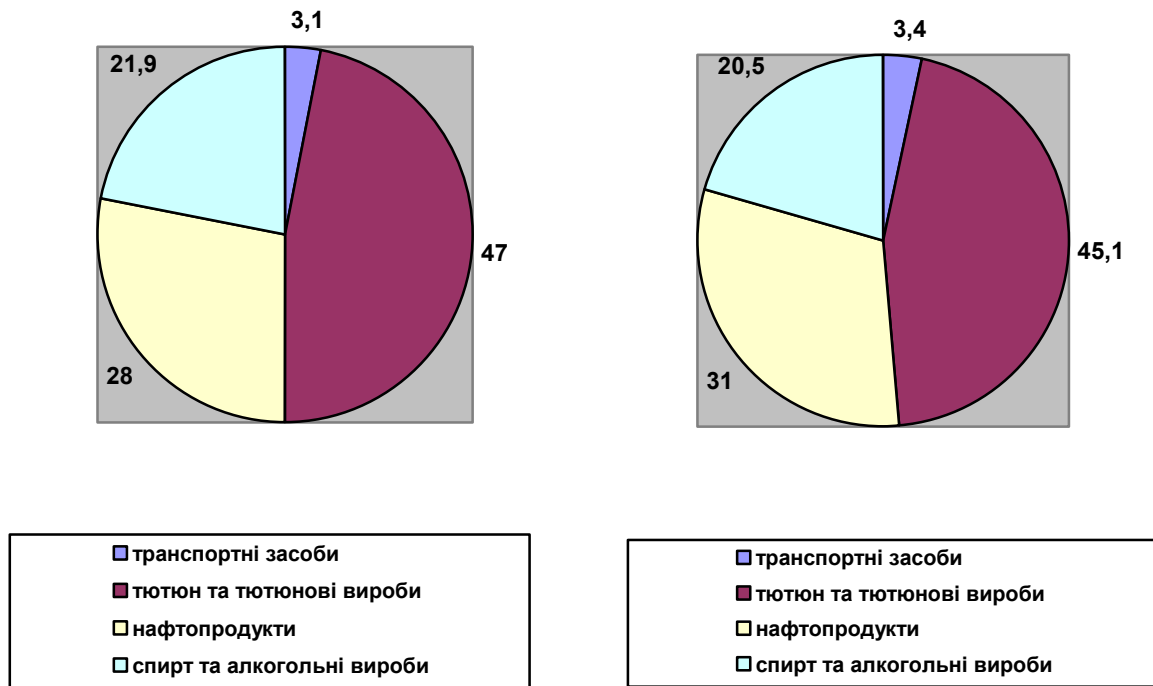
Надходження акцизного податку до Державного бюджету становило 28,4 млрд. грн., що на 4,0 млрд. грн., або на 16,3% більше відповідного показника минулого року.

Рівень виконання річного плану з надходжень акцизного податку з вироблених в Україні товарі становив 66,7%, а з ввезених на територію України товарів – 72,1%. Виходячи з історичних даних про динаміку сплати акцизів до бюджету, можна очікувати виконання річного плану з надходжень податку, що сплачується з імпортованих товарів. Крім того, з 1 січня 2012 року були підвищені ставки акцизного податку. У цілому ставки акцизного податку на алкоголь, тютюнові вироби і моторне пальне збільшили у 2012 році на 8,9% [25].

Структуру акцизних надходжень представлено на діаграмі рис. 2.2.

Лише на цигарки ставки акцизного податку є комбінованими (включають як специфічну, так і адвалерну складові), а на інші зазначені товари – специфічними (визначаються в твердій сумі на одиницю

оподаткування (штука, об'єм, вага тощо). Це унеможлиблює ухилення від сплати цього податку шляхом заниження вартості товару [38].



*Рис. 2.2. Структура надходжень акцизного податку до державного бюджету за січень-вересень 2011-2012 рр.*

Через високий попит на акцизні товари на ринку, мають місце непоодинокі випадки їх ввезення поза пунктами пропуску через державний кордон України (поза митним контролем або з приховуванням від нього, наприклад, вина – з Молдови, автотранспортних засобів – з країн Європи, бензину – з Російської Федерації), з підробленими марками акцизного податку (тютюнові вироби і алкогольні напої), а також здійснення "псевдоекспорту" відповідних товарів, вироблених в Україні (з метою несплати податку та їх "тіньової" реалізації).

З огляду на зазначене, ввезення на митну територію України таких товарів, у тому числі з метою транзиту, та їх вивезення за межі митної території України допускається тільки через спеціально визначені пункти пропуску через державний кордон [4, Ст. 227].

Митні органи, крім податків, передбачених при переміщенні товарів і транспортних засобів через митний кордон, стягують також низку зборів. Ці

збори являють собою передбачену законами плату за виконання органами митної служби окремих своїх функцій. Митні збори, починаючи з 1998 р. теж сплачуються до державного бюджету, але на відміну від податків, їх частина йде на покриття витрат та інше фінансування діяльності митниць.

Збори, які справляються митними органами, є свого роду платою за надані адміністративні (управлінські) послуги. Їх суть полягає в покритті видатків митниць, зумовлених виконанням ними тих чи інших матеріально-витратних юридично значимих дій, що в будь-якому разі обумовлюється здійсненням ними операцій, певним чином пов'язаних із митним контролем або митним оформленням.

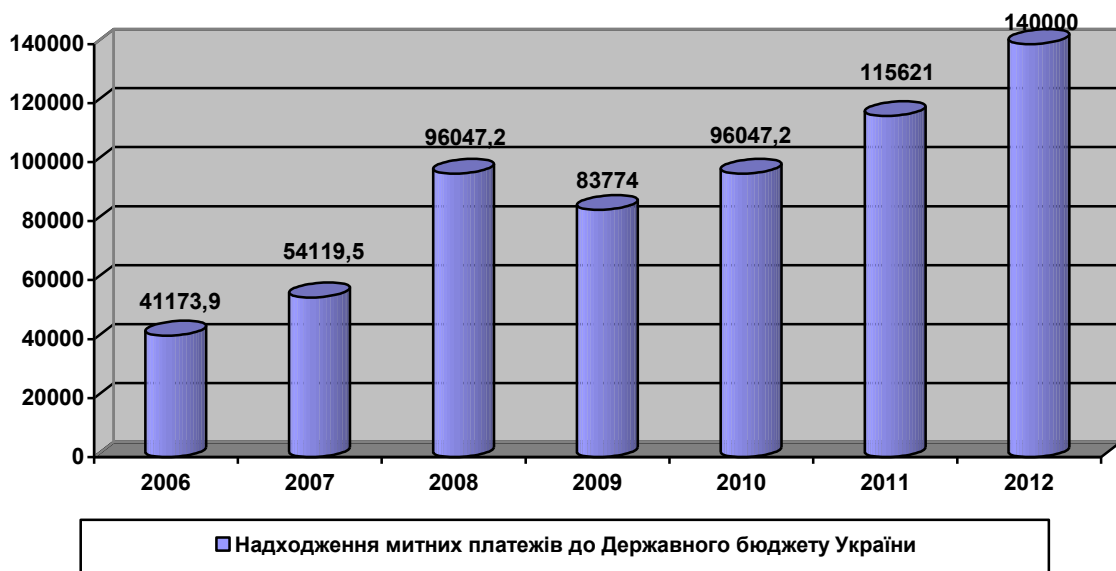
Згідно з нормативно-правовими актами митні органи України адмініструють такі збори (плати):

- єдиний збір, який справляється в пунктах пропуску через державний кордон України;
- плату за митне оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для них;
- плату за зберігання товарів і транспортних засобів на своїх складах.

За рівнем бюджетних доходів у структурі зборів, які адмініструють митні органи, чільне місце посідає єдиний збір у пунктах пропуску через державний кордон України (питома вага у загальних обсягах перерахувань до державного бюджету станом на 1 січня 2012 р. складає 0.2 %). Цей збір справляється з транспортних засобів вітчизняних та іноземних власників, які перетинають державний кордон України, за здійснення в пунктах пропуску митного (при транзиті вантажів і транспортних засобів), санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного видів контролю вантажів і транспортних засобів, а також за проїзд транспортних засобів автомобільними дорогами України та за проїзд автомобільних транспортних засобів з перевищенням встановлених розмірів загальної маси, осьових навантажень та (або) габаритних параметрів [8, Ст. 5]. Єдиний збір

забезпечує покриття фактичних витрат держави, які зумовлюються здійсненням зазначених видів контролю в пунктах пропуску на державному кордоні, а також на відновлення автомобільних доріг [38].

Отже, як засвідчують дані рис. 2.3, Державній митній службі України вдалося, починаючи з 2010 року, забезпечити постійно зростаючу тенденцію надходження митних платежів до бюджету. Зокрема, за період 2009-2012 років надходження митних платежів до державної скарбниці зросло в 1,7 рази: з 87,1 млн. грн. в 2009 році до 140,0 млн. грн. в 2012 році.



*Рис. 2.3. Надходження митних платежів до Державного бюджету України [побудовано на основі даних 74; 75]*

В системі адміністрування митних платежів існує поняття умовного нарахування, під яким слід розуміти нарахування, що фактично не вносяться до бюджету і виступають своєрідним віртуальним показником для ведення статистики наданих пільг. Умовні нарахування – це статистична інформація щодо наданих преференцій в межах договорів про вільну торгівлю та оформлення енергоносіїв. Їх введення було зумовлено скасуванням мінімальних і преференційних ставок мита. Цей фактор став важливим у контексті інтеграційних процесів і принципу забезпечення вільної торгівлі, що покладено в основу ГАТТ та інших базових угод СОТ [33].

Відповідно до пільг, наданих законодавчими та іншими нормативно-правовими актами України вітчизняними митними органами сума податків,

умовно нарахованих за підсумками 2011 року, склала 44 млрд. грн., що у 2 рази більше порівняно з 2010 роком:

- енергозберігаюче обладнання – 2,4 млрд. грн. у 2011 році проти 1,6 млрд. грн. за 2010 рік;
- природний газ – 22,2 млрд. грн. у 2011 році проти 6,8 млрд. грн. за 2010 рік;
- угоди про вільну торгівлю, гуманітарна допомога, сировина для підакцизних товарів – 13,4 млрд. грн. у 2011 році проти 8,1 млрд. грн. за 2010 рік;
- лікарські засоби та вироби медичного призначення – 6 млрд. грн. у 2011 році проти 4,8 млрд. грн. за 2010 рік [75].

У процесі діяльності митні органи намагаються чітко контролювати факти ухилення від сплати митних платежів. Так, органи ДМСУ застосовують конкретні заходи щодо усунення фактів заниження митної вартості за допомогою розробленої методики визначення митної вартості та формування цінових показників стосовно товарів, які потрапляють у групи ризику. Послідовне виконання дії із визначення (коригування) митної вартості та контролю кодування товарів зумовлює значне зростання додаткових надходжень.

Важливу роль в процесі адміністрування митних платежів відіграють експертні підрозділи Центрального митного управління лабораторних досліджень та експертної роботи. Одним із пріоритетних завдань даних підрозділів є проведення експертизи з метою правильної класифікації товарів і виявлення наркотичних, психотропних, отруйних та сильнодіючих речовин.

Для досягнення пріоритетних цілей та виконання основних завдань Держмитслужбою України у 2012 році було забезпечено:

- проведення лабораторних досліджень в рамках процедур митного контролю та митного оформлення товарів з метою їх ідентифікації та встановлення визначальних характеристик, для класифікації згідно з УКТ ЗЕД;
- здійснення перевірок задекларованої митної вартості товарів;

- встановлення належності товарів до наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів, прекурсорів, сильнодіючих чи отруйних речовин;
- проведення експертиз з метою з'ясування питань, що виникають під час провадження у справах про порушення митних правил для отримання доказів, необхідних для розгляду цих справ;
- здійснення відповідно до законодавства попередньої оцінки товарів, транспортних засобів комерційного призначення, які розміщуються на складах митних органів;
- проведення товарознавчої експертизи із визначенням вартості товарів і транспортних засобів комерційного призначення, вилучених митними органами у справах про порушення митних правил;
- оціночну діяльності у межах компетенції Управління;
- виконання заходів щодо реалізації реальних кроків і дій для наповнення бюджету, в тому числі шляхом налагодження ефективної взаємодії з митними органами з питань організації та проведення досліджень товарів в митних цілях.

Так, протягом 2012 року експертними підрозділами Держмитслужби було опрацьовано 13 681 запит митних органів про проведення досліджень 61 315 проб (зразків) товарів, що більше ніж у 2011 році на 17% та 42 % відповідно.

Показник результативності досліджень зразків, проведених з метою ідентифікації товарів в рамках митного контролю та митного оформлення, становить 16 %, в той час як економічна ефективність від врахування експертних висновків при митному оформленні сягає понад 40 млн. грн., що в 2 рази більше ніж у 2011 році (20,7 млн. грн.) [75].

З метою покращення організації митних процедур та створення сприятливих умов для ведення бізнесу, використовуючи автоматизовану

систему аналізу та управління ризиками, вітчизняним митницям вдалося досягнути суттєвого скорочення тривалості митного оформлення.

Так, якщо впродовж 2010 року, середній час оформлення однієї імпоротної ВМД тривав понад 4 години, то у 2011 році він склав – 1 год. 16 хв. Подібним чином середня тривалість оформлення однієї експортної ВМД зменшилась з 1 год. 34 хв. до 49 хв. Отже, досягнуто скорочення часу при здійсненні митних процедур при імпорті – більше, ніж у 3 рази та при експорті – майже у 2 рази.

Оцінюючи контрольно-перевірочну роботу митних органів слід зазначити, що підрозділами контрольно-перевірочної роботи Держмитслужби протягом 2012 року було проведено 1 069 документальних перевірок, за результатами яких перераховано до Державного бюджету 64,2млн. грн. В тому числі проведено 369 виїзних документальних перевірок, за результатами перераховано до Державного бюджету кошти у сумі 49 млн. 822 тис. грн. Також, забезпечено проведення 700 невиїзних документальних перевірок, в бюджет додатково надійшли кошти у сумі 14 млн. 400 тис. грн.

Реалізуюючи Концепцію створення багатофункціональної комплексної системи “Електронна митниця”, українськими митниками також досягнуто результатів і у напрямку впровадження електронного декларування [75].

Збільшення обсягів митних платежів відбувається за рахунок ефективності організаційних засад ДМСУ у напрямку посилення митного контролю, а саме, за правильністю визначення митної вартості пріоритетних груп товарів, країни походження та класифікації окремих видів товарів, а також попередження незаконного ввезення товарів на територію України.

Висока питома вага митних платежів в структурі податкових надходжень державного бюджету засвідчує важливу фіскальну роль митної системи у формуванні доходів Державного бюджету України.



Проаналізувавши основні показники формування дохідної частини Державного бюджету України, слід зазначити вагому роль вітчизняних митних органів та всієї митної системи України у забезпеченні доходів державної казни [59, 54].

### **Висновки до 2 розділу**

Митні платежі нараховуються у валюті України декларантом або іншими особами, на яких покладено обов'язок із сплати митних платежів. Для цілей нарахування митних платежів застосовуються ставки, що діють на день подання митному органу митної декларації на товари, а в разі якщо митне оформлення здійснюється без подання митної декларації, - на день його здійснення. Для нарахування митних платежів використовуються відомості про митну вартість товарів.

Відповідно до Бюджетного та Податкового кодексів України може здійснюватися повернення помилково та/або надміру сплачених сум митних платежів.

Контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, під час митного оформлення здійснюється митними органами, крім випадків ввезення маркованої підакцизної продукції, контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету якої покладається на органи державної податкової служби.

Починаючи з 2010 року питома вага в структурі доходів Державного бюджету від надходження митних платежів постійно збільшувалась і в 2012 році досягла 40,5%. У порівнянні з аналогічним показником попереднього періоду питома вага митних платежів зросла на 4%.

У формуванні доходів Державного бюджету України, в тому числі від оподаткування імпорту, найбільша частка належить ПДВ.

У січні-вересні 2012 року до Державного бюджету надійшло 9,8 млрд. грн. податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, що на 1,4 млрд. грн., або на 17,4% більше, ніж у відповідному періоді минулого року. Причому основним чинником збільшення надходжень стала сплата ввізного мита, обсяги якого збільшилися на 2,2 млрд. грн., або на 30,1%. Така динаміка сплати цього виду платежів мала дозволити перевиконати план на 0,7 млрд. грн., або на 5,5%. Надходження акцизного податку до Державного бюджету становило 28,4 млрд. грн., що на 4,0 млрд. грн., або на 16,3% більше відповідного показника минулого року. Рівень виконання річного плану з надходжень акцизного податку з вироблених в Україні товарів становив 66,7%, а з ввезених на територію України товарів – 72,1%.

Збільшення обсягів митних платежів відбувається за рахунок ефективності організаційних засад ДМСУ у напрямку посилення митного контролю, а саме, за правильністю визначення митної вартості пріоритетних груп товарів, країни походження та класифікації окремих видів товарів, а також попередження незаконного ввезення товарів на територію України.

Висока питома вага митних платежів в структурі податкових надходжень державного бюджету засвідчує важливу фіскальну роль митної системи у формуванні доходів Державного бюджету України.

## РОЗДІЛ 3

### НЕОБХІДНІСТЬ ТА НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ТОВАРІВ ПРИ ПЕРЕМІЩЕННІ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН УКРАЇНИ

#### **3.1. Необхідність перегляду системи надання митних пільг в Україні**

На рівень надходження митних платежів до бюджету визначальний вплив має низка факторів, дослідження яких дозволить виявити резерви збільшення дохідної бази основного централізованого фонду грошових коштів, що є особливо актуальним при наявності дефіциту фінансових ресурсів, котрі знаходяться у розпорядженні держави [55].

Одним з основних важливих невикористаним резервом підвищення фіскальної ефективності митної системи України є наявність великої кількості митних пільг. Загальновідомим є факт, що податкове і митне законодавство України переповнене різними видами пільг, які мають «точковий» і не завжди економічно обґрунтований характер, внаслідок чого національний бюджет щороку недоотримує мільйони гривень [59, 52].

До системи податкових і митних пільг входять «податкові капітали», зниження ставок оподаткування в разі реінвестування отриманого прибутку чи інвестування у певні регіони та галузі, захист від подвійного оподаткування, а також звільнення від митних зборів на імпорту новітніх машин та обладнання, технологій, ноу-хау, експорту продукції власного виробництва для покриття валютних витрат або зменшення цих зборів на всіх рівнях інвестиційної (інноваційної) діяльності. Спеціальні економічні зони передбачають ще розвиненішу систему податкових та митних пільг, спрощення адміністративних процедур [81].

2012 р. податкові пільги обійшлися бюджету України в суму близько 59,4 млрд грн. Їх обсяг можна зменшити мінімум на третину без шкоди для галузей економіки [19].

Щодо митних пільг, як фактора впливу на надходження митних платежів до державного бюджету, варто зазначити, що збільшення їх кількості призводить до скорочення надходжень до бюджету. Сума митних платежів, яка не справляється завдяки наданим пільгам, вказується декларантом у вантажній митній декларації і має характер умовного нарахування [55].

Через податкові та митні пільги державний бюджет щороку недоотримує понад чверть надходжень у вигляді податків, вважає Перший заступник Голови ВР Ігор Калетнік. Тому парламентар пропонує використовувати пільги лише як тимчасовий засіб.

І.Калетнік відзначає, що сума нарахованих митних пільг з ПДВ, пільг зі сплати акцизного податку та ввізного мита у 2012 р. становить майже 43 млрд грн. За інформацією Першого заступника Голови ВР, майже половина з цих коштів — це «нульовий» ПДВ на імпорт природного газу, ще 1,5 млрд — пільги при ввезенні енергоощадного обладнання, а також близько 7 млрд грн — пільги з податку на додану вартість при ввезенні ліків і медичного устаткування.

На думку політика, податкові пільги мають запроваджуватися тимчасово, після детального обґрунтування необхідності їх надання. «Поки що перелік галузей і компаній, які отримують податкові пільги, регулюється в «ручному режимі». Вони мають призначатися на основі стратегічного аналізу, на певний час, під відповідальність Кабміну», — наголошує І.Калетнік.

Як вважає парламентар, пільги мають звільняти підприємців від сплати невеликого податку, щоб потім отримати надходження, які перевищать втрати. Якщо ж використовуватиметься інший механізм, то він, на думку І.Калетніка, перетворюється на спосіб дискримінації та створення нерівних конкурентних умов для бізнесу [93].

Наприклад, Кабмін постановою від 28.05.2012 р. № 466 «Про затвердження переліку устаткування, обладнання та комплектуючих, що не

виробляються в Україні і ввозяться на митну територію України вітчизняними підприємствами суднобудівної промисловості (клас 35.11 група 35 КВЕД ДК 009:2005) для використання у господарській діяльності, які тимчасово звільнюються від оподаткування ввізним митом під час ввезення на митну територію України та поміщення в митний режим імпорту» затвердив перелік устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні і ввозяться на митну територію України вітчизняними підприємствами суднобудівної промисловості [15]. Нагадаємо, згідно з пп. 6 п. 4 розд. XXI Митного кодексу зазначені пільги діятимуть до 1 січня 2016 року.

В червні 2012 року у Верховній раді зареєстровано законопроект про внесення змін до МК щодо вдосконалення механізму державної підтримки галузі кінематографії. Про це йдеться в повідомленні в інформаційному управлінні Верховної ради. Автор законодавчої ініціативи – народний депутат від Партії регіонів Віктор Янукович.

Метою законопроекту є звільнення від сплати ввізного та вивізного мита і плати за митне оформлення кіноматеріалів, що ввозяться на митну територію України і вивозяться з її території. Законопроект встановлює ряд інших пільг та преференцій для кіновиробників [96].

Ще в березні 2012 року Кабінет міністрів планував збільшити надходження до бюджету за рахунок скасування пільг на імпорт різних товарів. Про це повідомляв тижневик «Дзеркало тижня. Україна» із посиланням на свої джерела.

За інформацією видання, уряд мав переглянути оподаткування імпорту товарів широкого вжитку, ліків, автомобілів, будматеріалів і ще багатьох інших товарів, таким чином мало відбутися зростання 18% тарифних ставок, які діяли протягом 2011 року.

Основна стаття – оподаткування імпорту товарів широкого споживання і госптоварів. Легалізація та скерування до бюджету підвищених мит за новими ставками дозволить залучити до 7 млрд гривень.

Кабмін має намір зрізати пільги з низки ліків та товарів медичного призначення (тут обсяг пільг у 2011 році становив 5,9 млрд гривень). Пільги заберуть у тих ліків, котрі не мають доведеної лікарської ефективності. Під загрозою насамперед БАДи й інше – мезими, синупрети, бітнери, настоянки тощо. Наприклад: тоді як у Польщі митні пільги поширюються на 8 тис. марок ліків, в Україні – на 16 тисяч. Ці так звані ліки, як розраховує Кабмін, дадуть додатково 2 млрд гривень.

Перегляд тарифів згідно з договорами про вільну торгівлю – пільг за цими договорами надано на 3,5 млрд гривень в 2011 році.

Кабмін розглядає питання про пільги на імпорт енергозберігаючого обладнання. Пільги за цією статтею в 2011 році склали 2,4 млрд гривень.

Зростання тарифів на пластмаси, полімери та вироби з них може дати до 500 млн гривень.

Перегляд тарифів згідно з договорами про вільну торгівлю – пільг за цими договорами надано на 3,5 млрд гривень у 2011 році.

Зростання тарифів на деякі різновиди машин і обладнання – зокрема, друкарське, очищення рідин, може дати до 400 млн гривень.

Кабмін пропонує внести зміни до ПК, щоб автомобілі подвійного призначення, які можуть перевозити як пасажирів, так і вантажі, оформлялися за єдиним тарифом. Із 99 тисяч автомобілів, які 2011 року були завезені як вантажні й розмитнені за низьким тарифом, 31 тисяча в органах ДАІ зареєстрована як пасажирські. Тобто, 30% машин у 2011 році завдяки лазівці у законодавстві були розмитнені з ухилянням від сплати податків. Після впровадження єдиного тарифу уряд планує зібрати за цією статтею близько 300 млн гривень.

Хімія – дезінфікуючі засоби, цементи, розчини – близько 300 млн гривень. Наземний транспорт – трактори, причепи, запчастини – 200 млн гривень.

Залізничні локомотиви, апаратура зв'язку, органічні хімічні сполуки – ароматичні полікарбоніві кислоти, меламін, лаки й фарби, пігменти,

плавиковий шпат, фосфати кальцію, штукатурні матеріали, каучук, гума, продукти переробки овочів, плодів, кораблі, судна і плавучі буриньні платформи, полотна для ланцюгових пилок – усе це може дати до 500 млн гривень [44].

Інструмент податкових пільг у нашій країні вкрай деформований високим рівнем корупції, що негативно впливає на їх розподіл. У результаті замість того, щоб стимулювати певні кластери економіки, преференції використовуються для мінімізації оподаткування. Якщо говорити про діючі в Україні умови, то наявні податкові й митні пільги перешкоджають формуванню ринкової конкуренції.

Слід зазначити, що надання пільг має бути винятковим і надзвичайним інструментом в арсеналі уряду. Він може застосовуватися лише за потреби відкоригувати ринок для стимулювання розвитку нових і перспективних секторів економіки або в рамках контркризового механізму. Крім того, цей інструментарій має використовуватися певний обмежений проміжок часу за умови цілковитої прозорості.

Як приклад можна навести ініціативу французького уряду восени 2012 р., що надав бізнесу податкові пільги на 20 млрд євро з метою підтримати промисловий сектор і підвищити конкурентоспроможність експортерів. У Сполучених Штатах, за даними дослідного центру Конгресу США, видатки держбюджету на підтримку системи з понад 200 видів різних податкових знижок і пільг становлять майже 1 трлн дол. щороку. Однак останній приклад — швидше виняток.

В Україні за останнє десятиліття інститут надання пільг діє в постійному режимі і працює непрозоро. Дуже часто використовується схема, в якій підприємства, що працюють на загальній системі оподаткування, завищують свої витрати з допомогою контрагентів, які функціонують у спеціальному режимі оподаткування. У результаті в схему залучені як підприємства, так і чиновники, що приймають рішення про надання пільг.

У нинішніх умовах, на наш погляд, створення прозорої системи надання пільг просто неможливе. І оскільки пільги на сьогодні не виконують своєї функції стимулювання і пом'якшення кризових явищ, то їх повне скасування стало б найбільш розумним способом вирішення проблеми.

Оскільки Україна не пододала наслідків кризи, збереження деяких податкових і митних пільг може бути виправдане на поточному етапі у разі прозорості прийняття рішень. Але, на нашу думку, ці заходи не повинні поширюватися на період більше двох-трьох років.

У сфері моніторингу і перегляду пільг досить цікавим є досвід Великобританії трирічної давності. Там було створено окрему організацію, що займається питаннями спрощення податкової системи (Office of Tax Simplification, OTS). Перед нею було поставлене завдання переглянути 11 тис. сторінок податкового кодексу країни, проаналізувати всі існуючі податки і виявити винятки та пільги.

У результаті з'явилася єдина відкрита і публічна таблиця, до якої внесли всі 1042 діючі в країні податкові пільги. Потім було розроблено та опубліковано критерії, що мають застосовуватися в процесі прийняття рішень про ефективність і право на існування кожної пільги.

У нашій країні подібної роботи (особливо в умовах прозорості) ніхто не виконував. Новий ПК сформував оновлений набір опцій надання пільг. На жаль, попри малий термін дії його норм, аналіз макроекономічної статистики і ситуації в окремих галузях не свідчить про їх позитивний вплив.

Можливо, дійсно необхідний комплекс заходів із податкових і митних пільг було реалізовано у період розпалу кризи 2008–2009 рр. у сфері металургії. Він був економічно обґрунтований, відносно прозорий, зрозумілий і мав обмежений час дії. Начебто непогано спрацювали пільги для авіаційної промисловості, що дали змогу зберегти робочі місця і втримати галузь на плаву. Але слід визнати, що ці заходи не вирішили системних проблем зазначених галузей [19].



Україні слід скористатися досвідом розинених у економічному плані країни. Наприклад, політики і парламентарі Євросоюзу хочуть значно скоротити кількість країн, що користуються митними пільгами в торгівлі з ЄС. Про це Handelsblatt повідомили джерела в дипломатичних колах Брюсселя.

Єврокомісар з питань торгівлі Карел де Гюхт наполягає, що кількість держав, які одержують вигоди від Системи митних пільг для країн, що розвиваються (APS), має зменшитися з нинішніх 176 до 80. Цей захід може приносити до бюджету ЄС приблизно мільярд євро щорічно. Крім того, передбачається, що держави з APS можуть надалі піддаватися частковому позбавленню митних пільг як покарання за "некоректну практику торгівлі", наприклад якщо мова йде про постачання сировини.

Пільгові митні тарифи на товари з країн, що розвиваються, Євросоюз надає з 1971 року. Їх мета – полегшити цим державам вихід на європейський ринок і тим самим сприяти збільшенню збуту вироблюваної ними продукції. Дані пільги розповсюджуються приблизно на 6300 товарних позицій. Проведений Єврокомісією аналіз показує, що найбільші вигоди від пільгового оподаткування свого експорту зараз мають країни, які вже переросли статус держави, що розвивається. Оцінка ця стосується, наприклад, таких країн, як Індія, Бразилія, Таїланд, Індонезія і Росія [41].

Отже, в Україні все ще діє значний перелік неефективних пільг при справлянні митних платежів. У зв'язку з цим, необхідно переглянути перелік митних пільг в Україні з метою їх обґрунтованого обмеження.

Усе вищесказане свідчить про необхідність переглянути діючу систему пільг, і про такий намір влада уже заявила. Однак якоїсь публічної інформації з цього приводу з'являється вкрай мало. Тому існують побоювання, що в умовах непрозорості механізму прийняття відповідних рішень один сумнівний перелік буде просто замінений на інший. Аби уникнути цього і домогтися необхідної суспільної підтримки "ревізійного" процесу, вся інформація про плановані зміни має бути у відкритому доступі, стати

предметом пильного експертного аналізу та публічних обговорень. В іншому разі виникають ризики того, що заявлені благі наміри стануть жертвою підклимного лобізму і в результаті — лише черговим репутаційним ударом по іміджу діючої влади [19].

### **3.2. Напрямки вдосконалення покращення механізму виконання митними органами фіскальних повноважень**

Як вказує Н. Лубкей, до факторів, які впливають на надходження митних платежів до державного бюджету, відносять фактори першого порядку (зовнішні) та фактори другого порядку (внутрішні). Зовнішні фактори включають: вартісний об'єм та структуру зовнішньоторговельного обігу, рівень податкових ставок, митні пільги, валютні курси та окреслюють потенційні можливості стосовно обсягів надходження митних платежів до бюджету. Внутрішні фактори відображають рівень організації митного контролю, тобто професійну підготовку працівників митниці, технічну оснащеність тощо. Таким чином, фактори другого порядку відображають ефективність реалізації існуючого потенціалу щодо мобілізації митних платежів до бюджету.

Найвагомішим серед факторів першого порядку є вартісний об'єм та структура зовнішньоторговельного обігу. При цьому, більш важливим показником є загальний обсяг імпорту товарів, оскільки лєвова частка митних платежів, що надходять до Державного бюджету України, справляється саме з імпорту [55].

Фактори «другого порядку», що визначають рівень надходження митних платежів до бюджету, пов'язані з організацією митного контролю та запобіганням порушення податкової дисципліни. З метою підвищення показників надходження митних платежів до бюджету, перш за все, необхідно удосконалювати організацію митного контролю за імпортними операціями: при ввозі товарів на митну територію; при розміщенні товарів на

митних ліцензійних складах; при здійсненні митного контролю із застосуванням вантажних митних декларацій.

Посилення митного контролю сприятиме значному зменшенню обсягів неврахованого імпорту та скороченню кількості випадків ухилення від сплати митних платежів. Типовими порушеннями щодо імпорту товарів виступають: недостовірне декларування їх кількості і ваги; декларування за кодом іншого товару, на який встановлено нижчу ставку ввізного мита; заниження митної вартості товарів.

Оскільки Україна стала на шлях лібералізації митної політики, основним резервом збільшення надходжень митних платежів до бюджету на перспективу стане удосконалення організації митного контролю. Структура вітчизняної митної служби є досить розгалуженою, що створює необхідні передумови для здійснення ефективного митного контролю та успішного митного регулювання зовнішньої торгівлі.

Водночас до основних проблем донедавного функціонування Державної митної служби України можна віднести: неефективність правової бази, яка регламентувала діяльність митних органів, нестабільність національного законодавства; відсутність чіткої зовнішньоекономічної стратегії; необхідність лібералізації митного регулювання у зв'язку із приведенням діючого законодавства до норм СОТ, що дещо суперечить потребам нашої держави у захисті національних виробників; потреба посилення протидії втратам Державного бюджету України у частині надходження митних платежів з причин заниження митної вартості товарів, недостовірної класифікації товарів та визначення країни їх походження; ускладненість та значна тривалість процедур митного контролю та оформлення, а також інших видів державного контролю товарів, що переміщуються через митний кордон України [55].

Новий Митний кодекс України повністю відповідає загальноєвропейським світовим і європейським нормам та правилам. Також необхідно відмітити, що Податковий кодекс України визначив Митний кодекс України законом

України з питань оподаткування, тому правила оподаткування для зовнішньоекономічних операцій, визначені в МК України, є обов'язковими до виконання. При цьому, в прийнятому МК України є ряд нововведень в частині адміністрування податку на додану вартість та акцизного податку, які мають регулюватись виключно ПК України.

У зв'язку з цим та з метою кореляції норм як Митного, так і Податкового кодексів, Верховною Радою України прийнято рід законопроектів, частина знаходиться на розгляді щодо узгодження норм цих кодексів.

Зміни в частині оподаткування можна розподілити на декілька головних аспектів:

- удосконалення законодавства з питань митної справи;
- покращення адміністрування митних платежів;
- зміни оподаткування в залежності від обраного митного режиму;
- зміни правил оподаткування товарів, які ввозяться (пересилаються) громадянами на митну територію України;
- зміни в порядку контролю за визначенням митної вартості товарів.

В частині адміністрування митних платежів треба звернути увагу на таке: Митним кодексом України об'єднано і систематизовано норми законодавчих актів з питань оподаткування митом. Тобто, всі законодавчі акти, якими регулювались питання, пов'язані зі справлянням мита, за виключенням Митного тарифу України і законів, якими встановлено ставки вивізного (експортного) мита та порядок справляння особливих видів мита, скасовано і включено їх норми до нової редакції МК України.

Змінено особливості справляння плати за надання митними органами певних послуг. Кодексом встановлено, що митними органами за виконання ними митних формальностей поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, встановленим для них, буде справлятися плата. Тобто, не за митне оформлення, а за виконання митних формальностей. А саме – за

дії, що підлягають виконанню відповідними особами і митними органами з метою дотримання вимог митного законодавства.

Справляння єдиного збору. Одночасно з МК України набирає чинності Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Митного кодексу України» від 13.03.2012 № 4496-VI, пунктом 3 розділу I якого внесено зміни до Закону України «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України» в частині взагалі скасування справляння цього збору у випадку перевантаження вантажів з водних, авіаційних та трубопровідного видів транспорту.

Встановлено певні особливості адміністрування митних платежів:

- майно, що імпортується у якості іноземних інвестицій, звільняється від сплати мита без надання під час митного оформлення простого векселя,

- при декларуванні товарів у митних режимах переробки на митній території України та за її межами застосовуються заходи гарантування, передбачені Митним кодексом України, без використання авальованого давальницького векселя,

- товари вартістю до 100 євро для суб'єктів ЗЕД не є об'єктами оподаткування митними платежами,

- встановлено випадки виникнення, припинення і виконання обов'язку зі сплати митних платежів,

- чітко визначено осіб, відповідальних за сплату митних платежів,

- встановлено строки сплати митних платежів, а також порядок і випадки повернення помилково та/або надміру сплачених сум митних платежів,

- визначено поняття «авансові платежі (передоплата)»,

- визначено на законодавчому рівні порядок та способи забезпечення митних платежів [75].

З метою вдосконалення порядку оцінювання роботи митних органів з повноти справляння податків і зборів Наказом Держмитслужби України від

21.11.2012 р. № 659 був затверджений Порядок оцінювання показників роботи митних органів з повноти справляння податків і зборів.

Для визначення узагальненої оцінки ефективності роботи митних органів зі справляння податків і зборів мають використовуватися показники їх роботи із забезпечення перерахування митних платежів до Держбюджету в повному обсязі.

Ефективність роботи митних органів із забезпечення надходжень митних платежів до Держбюджету має оцінюватися за звітний період (місяць, квартал та наростаючим підсумком з початку року) з урахуванням кількості об'єктів оподаткування і ризику необґрунтованого зниження рівня податкового навантаження, що впливає на повноту бази оподаткування.

Для узагальненої оцінки ефективності роботи митних органів зі справляння податків і зборів розраховуються такі показники:

1. Показник виконання митними органами загальної суми прогнозних надходжень податків і зборів. Цей показник дорівнює відсотку виконання доведеного до митних органів відповідними наказами Держмитслужби показника загальної суми прогнозних надходжень податків і зборів.

2. Показник динаміки середнього рівня митної вартості одиниці ваги оподаткованого імпорту.

Оподаткований імпорт – це імпорт, з якого сплачувався хоча б один із видів митних платежів (ввізне мито або податок на додану вартість).

Показник динаміки середнього рівня митної вартості одиниці ваги оподаткованого імпорту в митних органах розраховується за формулою:

$$\text{Пдсрмв} = \text{МВсер}(n) / \text{МВсер}(n-1) \times 100\%, \quad (3.1)$$

де Пдсрмв – показник динаміки середнього рівня митної вартості, у відсотках;

МВсер(n) – середній рівень митної вартості одиниці ваги оподаткованого імпорту за звітний період поточного року, дол. США/кг;

МВсер(n-1) – середній рівень митної вартості одиниці ваги оподаткованого імпорту за аналогічний період минулого року, дол. США/кг.

Середній рівень митної вартості одиниці ваги оподаткованого імпорту за звітний період поточного року розраховується за формулою:

$$MV_{\text{ср}}(n) = MVo_i(n) / Vo_i(n), \quad (3.2)$$

$MVo_i(n)$  – митна вартість оподаткованого імпорту товарів за звітний період поточного року, у тис. дол. США;

$Vo_i(n)$  – вага оподаткованого імпорту товарів за звітний період поточного року, у тоннах.

Середній рівень митної вартості одиниці ваги оподаткованого імпорту за аналогічний період минулого року розраховується за формулою:

$$MV_{\text{ср}}(n-1) = MVo_i(n-1) / Vo_i(n-1), \quad (3.3)$$

$MVo_i(n)$  – митна вартість оподаткованого імпорту товарів за аналогічний період минулого року, у тис. дол. США;

$Vo_i(n)$  – вага оподаткованого імпорту товарів за аналогічний період минулого року, у тоннах.

Найвищий рейтинг (дорівнює 1) присвоюється митниці з найбільшими темпами зростання середнього рівня митної вартості одиниці ваги оподаткованого імпорту, іншим митним органам - у порядку зменшення цього показника (2, 3 і т.д.).

### 3. Показник можливої ресурсності митних платежів митних органів.

Можлива ресурсність митних платежів (далі – ресурсність) – це імовірна додаткова сума митних платежів, яка була б сплачена до бюджету у разі оформлення товару у відповідному митному органі за ціною не меншою, ніж середній показник по митній службі України.

Питома вага ресурсності у загальній сумі фактичних надходжень митних платежів у розрізі митних органів розраховується за формулою:

$$PV_p = P / Плз, \quad (3.4)$$

$PV_p$  – питома вага ресурсності;

$P$  – загальна ресурсність, тис.грн.;

$Плз$  – загальна сума фактичних надходжень митних платежів, тис.грн.

Ресурсність складається з суми ресурсностей, розрахованих по 100 бюджетоутворюючих товарах за звітний період по кожному митному органу у розрізі товарних підкатегорій та країн походження цих товарів. До масиву даних входять ті імпортовані товари, по яких до Держбюджету сплачено хоча б один з видів митних платежів (ввізне мито або ПДВ). Не входять до масиву даних товари, питома вага фізичних обсягів яких складає 95% та більше у фізичних обсягах імпорту на митну територію України цього товару, а також ті товари, які оформлені у митному органі з середнім рівнем митної вартості у понад 3 рази більшим або меншим, ніж середній показник по митній службі України (за виключенням оформлень товару у митному органі).

Загальна ресурсність розраховується за формулою:

$$P = \sum_{j=1}^m P_j, \text{ де} \quad (3.2)$$

$P$  – загальна ресурсність, тис.грн.;

$P_j$  – ресурсність по кожному товару, тис.грн.;

Ресурсність по кожному товару розраховується за формулою:

$$P_j = C_p * K_m * C_m * V_m, \quad (3.6)$$

$C_p$  – різниця між середньою ціною товару по митному органу та середньою ціною товару по митній службі України (за виключенням оформлень товару в митному органі), у дол.США/од.вим.;

$K_m$  – середній курс долара США на час оформлення товару у митному органі, у грн. за 1 долар США;

$C_m$  – податкове навантаження на товар (сума митних платежів, сплачених з 1 грн. оподаткованого імпорту товару), у грн. з 1 грн. оподаткованого імпорту;

$V_m$  – фізичний обсяг імпорту товару, оформленого у митному органі, у кг, або у додаткових одиницях виміру (у разі їх існування).

Найвищий рейтинг (дорівнює 1) присвоюється митному органу з найменшою питоною вагою ресурсності у фактичних надходженнях митних



платежів по митному органу, іншим митним органам - у порядку зростання (2, 3 і т.д.).

4. Показник динаміки сум податкових зобов'язань, нарахованих митними органами. Розраховується за формулою:

$$\text{ПДпз} = \text{ПЗ}(n) / \text{ПЗ}(n-1) \times 100\% , \quad (3.7)$$

ПДпз – показник динаміки сум податкових зобов'язань, нарахованих митними органами, у відсотках;

ПЗ(n) – сума податкових зобов'язань, нарахованих митними органами за звітний період поточного року, у тис.грн.

ПЗ(n-1) – сума податкових зобов'язань, нарахованих митними органами за аналогічний період минулого року, у тис.грн.

Найвищий рейтинг (дорівнює 1) присвоюється митному органу з найвищими темпами зростання нарахованих митними органами сум податкових зобов'язань, іншим митним органам - у порядку зменшення цього показника (2, 3 і т.д.).

5. Показник динаміки сум самостійно сплачених суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності нарахованих митними органами податкових зобов'язань. Розраховується за формулою:

$$\text{ПДспз} = \text{СПЗ}(n) / \text{СПЗ}(n-1) \times 100\% , \quad (3.8)$$

ПДспз – показник динаміки сум самостійно сплачених суб'єктами ЗЕД нарахованих митними органами податкових зобов'язань, у відсотках;

СПЗ(n) – сума самостійно сплачених суб'єктами ЗЕД нарахованих митними органами податкових зобов'язань за звітний період поточного року, у тис.грн.

СПЗ(n-1) – сума самостійно сплачених суб'єктами ЗЕД нарахованих митними органами податкових зобов'язань за аналогічний період минулого року, у тис.грн.

Найвищий рейтинг (дорівнює 1) присвоюється митному органу з найвищими темпами зростання сплачених суб'єктами ЗЕД нарахованих

митними органами податкових зобов'язань, іншим митним органам - у порядку зменшення цього показника (2, 3 і т.д.).

За кожним із зазначених показників розраховується рейтингова оцінка. Найкращий рейтинг для кожного показника дорівнює 1 (крім показника 1). Якщо в окремих митних органах числові значення показників збігаються, їм присвоюється однаковий рейтинг.

Після розрахунку рейтингів за показниками 2 - 5 розраховується середній рейтинг, який дорівнює:

$$R_c = \left( \sum_{j=1}^n R_j \right) / n, \text{ де}$$

$R_c$  – середній рейтинг;

$R_j$  – рейтинг для  $j$ -ого показника;

$n$  – кількість показників.

Ефективність роботи митних органів зі справляння податків і зборів на підставі розрахованого середнього рейтингу оцінюється за такою системою: 5 балів – відмінно, 3 бали – добре, 1 бал – погано [67].

Важливим етапом процесу адміністрування митних платежів є правильне визначення митної вартості. Цей показник слугує базою їх обчислення (мито, податок на додану вартість) на момент переміщення товарів через митний кордон України. Її недооцінка призводить до ухилення від сплати податків суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

Поряд із заниженням митної вартості товарів та інших предметів, в Україні на стан надходження від митних платежів впливає правильність визначення країни походження, та ідентифікація коду при переміщенні товарів і інших предметів через митний кордон. Недостовірна класифікація або підробка сертифікатів про країну походження товарів – основні фактори заниження розміру ввізного мита, що призводить до зменшення нарахування податку на додану вартість. Тому пріоритетними напрямками подальшого вдосконалення процесу адміністрування митних платежів залишається розробка системи

контролю оцінки митної вартості товарів, їх правильної класифікації та визначення країни походження товарів [33].

Указом Президента України від №726/2012 від 24.12.2012 р. було утворено Міністерство доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної податкової служби України та Державної митної служби України.

Одним з першочергових завдань, які поставив міністр доходів та зборів України Олександр Клименко перед співробітниками новоствореного відомства, є підвищення ефективності системи протидії тіньовому сектору економіки. Це стане можливим завдяки об'єднанню інформаційних баз даних та створення надсучасної ІТ-інфраструктури з єдиним програмним забезпеченням, що об'єднує всі види податків та обов'язкових платежів.

«Завдяки об'єднанню наших баз даних ми в режимі реального часу зможемо відслідковувати весь процес проходження імпортованого товару – від кордону до покупця. Спільно ми повинні забезпечити «чистоту» декларування – повний контроль за тим, який саме товар перетинає кордон і яким чином він оформлений за документами. У нашому розпорядженні є ефективні інструменти для посилення боротьби із контрабандою та податковими ямами. Зростання платежів до бюджету повинно бути досягнуте завдяки нашій інтеграції та операціональному співробітництву, і в жодному разі – не за рахунок тиску на бізнес», - підкреслив Олександр Клименко.

Міністр наголосив на важливості спільного контролю податківців та митників за експортними цінами, необхідності інвентаризації митних складів. На нараді також було поставлене завдання розробити ефективну систему протидії корупції та мінімізації людського фактору в процесі адміністрування податків та митних зборів.

При цьому, за словами Олександра Клименко, процес утворення нового відомства не повинен відобразитися на поточній діяльності податкової та митної служби і створити жодних труднощів для платників податків.

«Наші поточні завдання – розвиток сервісу для бізнесу, створення сприятливого бізнес-клімату, наповнення бюджету – залишаються у нашій сфері компетенції, і реорганізація аж ніяк не відміняє реалізації раніше запланованих заходів за цими напрямками», - підкреслив Олександр Клименко.

На даний момент юристи податкової та митної служб готують внесення поправок до 405 нормативно-правових актів, які необхідні для інституційного становлення Міністерства доходів та зборів України [75].

Основними резервами підвищення фіскального потенціалу митної системи України повинно стати: спрощення організаційно-правових процедур з митного оформлення та митного контролю товарів, предметів та транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України; підвищення рівня збираності митних платежів, ліквідація економічно необґрунтованих пільг, боротьба з корупційними проявами на митному кордоні України.

Отже, забезпечення фіскальної функції залишається основним і найважливішим завданням, що стоїть перед митними органами України. Зрозуміло, що виконання митною службою бюджетних завдань залежить не лише від ефективної роботи митних органів, чи розміру бюджетних видатків, що спрямовуються на їх утримання, але, насамперед, від державної митної політики, її законодавчого забезпечення, загальноекономічної ситуації в державі. Іншими словами, результативність виконання митними органами бюджетних завдань залежить від ефективності побудови всієї митної системи, її збалансованості та адаптивності до циклічних коливань в економіці країни [59, 54].

### **Висновки до 3 розділу**

Збільшення кількості митних пільг до скорочення надходжень до бюджету. Сума митних платежів, яка не справляється завдяки наданим

пільгам, вказується декларантом у вантажній митній декларації і має характер умовного нарахування. Необхідно переглянути перелік митних пільг в Україні з метою їх обґрунтованого обмеження.

До факторів, які впливають на надходження митних платежів до державного бюджету, відносять фактори першого порядку (зовнішні) та фактори другого порядку (внутрішні). Зовнішні фактори включають: вартісний об'єм та структуру зовнішньоторговельного обігу, рівень податкових ставок, митні пільги, валютні курси та окреслюють потенційні можливості стосовно обсягів надходження митних платежів до бюджету. Внутрішні фактори відображають рівень організації митного контролю, тобто професійну підготовку працівників митниці, технічну оснащеність тощо. Таким чином, фактори другого порядку відображають ефективність реалізації існуючого потенціалу щодо мобілізації митних платежів до бюджету.

З метою підвищення показників надходження митних платежів до бюджету, перш за все, необхідно удосконалювати організацію митного контролю за імпорними операціями: при ввозі товарів на митну територію; при розміщенні товарів на митних ліцензійних складах; при здійсненні митного контролю із застосуванням вантажних митних декларацій.

Зміни в частині оподаткування після прийняття Митного кодексу можна розподілити на декілька головних аспектів: удосконалення законодавства з питань митної справи; покращення адміністрування митних платежів; зміни оподаткування в залежності від обраного митного режиму; зміни правил оподаткування товарів, які ввозяться (пересилаються) громадянами на митну територію України; зміни в порядку контролю за визначенням митної вартості товарів.

Ефективність роботи митних органів із забезпечення надходжень митних платежів до Держбюджету має оцінюватися за звітний період з урахуванням кількості об'єктів оподаткування і ризику необґрунтованого зниження рівня податкового навантаження, що впливає на повноту бази

оподаткування. Для узагальненої оцінки ефективності роботи митних органів зі справляння податків і зборів розраховуються відповідні показники.

Основними резервами підвищення фіскального потенціалу митної системи України повинно стати: спрощення організаційно-правових процедур з митного оформлення та митного контролю товарів, предметів та транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України; підвищення рівня збираності митних платежів, ліквідація економічно необґрунтованих пільг, боротьба з корупційними проявами на митному кордоні України.

## ВИСНОВКИ

Проведене магістерське дослідження дозволило нам зробити такі висновки.

1. Переміщення і пропуск товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, а також митні формальності при переміщенні товарів через митний кордон України різними видами транспорту регулюється розділом VI Митного кодексу України.

Основу економічних методів регулювання зовнішньоекономічної діяльності становлять митні платежі. Система митних платежів в Україні побудована в основному на непрямих податках, які включені до переліку загальнодержавних податків і зборів. Окремим її елементом є митні збори як плата за послуги митних органів.

Митні платежі – це податки, що відповідно до ПК або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на митні органи. До митних платежів законодавець відносить мито, акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції). Вони виконують такі основні функції: фіскальну, розподільчу (регулюючу) та контрольну.

Входження України у світове співтовариство передбачає функціонування такої системи оподаткування, яка забезпечувала б баланс між фіскальною та розподільчою функціями митних платежів.

2. Мито є загальнодержавним податком, встановлюється ПК та МК, нараховується та сплачується відповідно до МК, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. В Україні застосовуються такі види мита: 1) ввізне мито; 2)

вивізне мито; 3) сезонне мито; 4) особливі види мита: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне.

Тарифи захищають національний ринок від іноземної конкуренції, підвищуючи ціни на імпорتنі товари, підтримують порівняно високий рівень внутрішніх цін, сприяють розширенню збуту вітчизняної продукції за кордоном за нижчими цінами. Визначення порядку справляння мита та інших податків при переміщенні товарів через митний кордон повинно стати пріоритетним завданням при реформуванні українського митного законодавства.

Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених ПК як підакцизні, що включаються до ціни таких товарів (продукції) [2, Ст. 14]. Товари, що ввозяться в Україну, обкладаються акцизним податком в порядку, визначеному статтями 212-230 ПК. Ставки акцизного податку єдині на всій території України.

Податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПК. Важливою складовою даного податку є нарахування його при імпорті, тобто крім акцизного податку товари, що ввозяться на територію України, оподатковуються податком на додану вартість.

3. Із прийняттям 2 грудня 2010 р. Податкового кодексу України, 13 березня 2012 року Митного кодексу України, а також у зв'язку із внесенням після вступу України до СОТ змін до митного законодавства в нашій державі сформовано принципово нову правову основу для адміністрування податків і зборів національними митними органами.

Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України митом регламентуються МКУ (Глава 42 Розділ IX), акцизного податку та податку на додану вартість – ПКУ (Розділи VI та V). Звідси слідує, що інститут митних платежів об'єднує в собі норми як податкового, так і митного законодавства.

При регулюванні відносин щодо сплати митних платежів значну роль відіграють також норми міжнародного права. Питання порядку справляння



митних платежів врегульовані в міжнародних договорах, учасницею яких є і Україна. Серед таких міжнародних угод можна виділити оновлену Конвенцію про спрощення та гармонізацію митних процедур та Протокол про Єдиний порядок справляння митних платежів в державах-учасницях СНД. В Конвенції передбачено порядок справляння та повернення митних платежів в аспекті функціонування кожного виду митного режиму, натомість в Протоколі передбачено порядок, без врахування виду обраного митного режиму. Підхід, передбачений в Протоколі, не може сприяти ефективному застосуванню митно-тарифних заходів регулювання зовнішньої торгівлі. Застосування єдиного порядку без врахування виду митного режиму в недостатній мірі враховує приватні інтереси, які можуть бути реалізовані при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Справляння мита в залежності від виду митного режиму дозволить надати перш за все гарантії для приватних суб'єктів через прозорість митного регулювання, а також сприятиме ефективній реалізації завдання митних органів по застосуванню митно-тарифних засобів регулювання.

4. Організаційно-правовий механізм формування та сплати митних платежів передбачає визначення повноважень органів влади різних ланок в регулюванні відносин у митній сфері, прав і обов'язків суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та повноважень митних органів, організацію митного контролю та митного оформлення товарів, а також процедури оскарження рішення митних органів.

Митні платежі нараховуються у валюті України декларантом або іншими особами, на яких покладено обов'язок із сплати митних платежів, самостійно, крім випадків, якщо обов'язок щодо нарахування митних платежів відповідно до законодавства покладається на митні органи.

Для цілей нарахування митних платежів застосовуються ставки, що діють на день подання митному органу митної декларації на товари, а в разі якщо митне оформлення здійснюється без подання митної декларації, - на день його здійснення. Для нарахування митних платежів використовуються відомості про митну вартість товарів.

У разі ввезення товарів на митну територію України суми митних платежів, нараховані митним органом, підлягають сплаті до Державного бюджету України платником податків до або на день подання митному органу митної декларації для митного оформлення.

Перерахування сум митних платежів до Державного бюджету України із зазначених рахунків митного органу здійснюється цим митним органом. Митні платежі можуть бути сплачені в будь-якій іншій формі, передбаченій законом. Порядок нарахування, обліку та перерахування до державного бюджету сум митних платежів визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів. На вимогу платника податків митні органи зобов'язані видати підтвердження сплати митних платежів у письмовій формі.

5. Митне оформлення товарів, що переміщуються громадянами в ручній поклажі, супроводжуваному, несупроводжуваному багажі, надходять на адресу громадян у вантажних, міжнародних, експрес- та поштових відправленнях та підлягають оподаткуванню, може бути завершено в повному обсязі лише після сплати митних платежів.

МК України впроваджено двоканальну систему митного контролю товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України громадянами, яка представляє собою спрощену систему митного контролю, яка дає громадянам змогу здійснювати декларування, обираючи один з двох каналів проходу (проїзду транспортними засобами особистого користування) через митний кордон України.

Для оподаткування товарів, що переміщуються (пересилаються) громадянами через митний кордон України, застосовується фактурна вартість цих товарів. Тобто, та, яка зазначена в касових або товарних чеках, ярликах, які містять відомості щодо вартості таких товарів.

6. Починаючи з 2010 року питома вага в структурі доходів Державного бюджету від надходження митних платежів постійно збільшувалась і в 2012

році досягла 40,5%. У порівнянні з аналогічним показником попереднього періоду питома вага митних платежів зросла на 4%.

Певний вплив на обсяги надходжень податків на зовнішньоекономічні операції справили норми нового Митного кодексу. Частки акцизного податку та податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції дещо виросли.

Висока питома вага митних платежів в структурі податкових надходжень державного бюджету засвідчує важливу фіскальну роль митної системи у формуванні доходів Державного бюджету України.

6. Щодо митних пільг, як фактора впливу на надходження митних платежів до державного бюджету, варто зазначити, що збільшення їх кількості призводить до скорочення надходжень до бюджету. Сума митних платежів, яка не справляється завдяки наданим пільгам, вказується декларантом у вантажній митній декларації і має характер умовного нарахування. наявні податкові й митні пільги перешкоджають формуванню ринкової конкуренції. В Україні все ще діє значний перелік неефективних пільг при справлянні митних платежів.

Надання пільг має бути винятковим і надзвичайним інструментом в арсеналі уряду. Він може застосовуватися лише за потреби відкоригувати ринок для стимулювання розвитку нових і перспективних секторів економіки або в рамках контркризового механізму. Крім того, цей інструментарій має використовуватися певний обмежений проміжок часу за умови цілковитої прозорості. У зв'язку з цим, необхідно переглянути перелік митних пільг в Україні з метою їх обґрунтованого обмеження.

7. Новий Митний кодекс України повністю відповідає загальновізнаним світовим і європейським нормам та правилам. З метою кореляції норм як Митного, так і Податкового кодексів, Верховною Радою України прийнято рід законопроектів, частина знаходиться на розгляді щодо узгодження норм цих кодексів. Зміни в частині оподаткування можна розподілити на декілька головних аспектів: удосконалення законодавства з

питань митної справи; покращення адміністрування митних платежів; зміни оподаткування в залежності від обраного митного режиму; зміни правил оподаткування товарів, які ввозяться (пересилаються) громадянами на митну територію України; зміни в порядку контролю за визначенням митної вартості товарів.

Митним кодексом України об'єднано і систематизовано норми законодавчих актів з питань оподаткування митом. Змінено особливості справляння плати за надання митними органами певних послуг. Є зміни зі справляння єдиного збору. Встановлено певні особливості адміністрування митних платежів.

8. З метою вдосконалення порядку оцінювання роботи митних органів з повноти справляння податків і зборів затверджений Порядок оцінювання показників роботи митних органів з повноти їх справляння. Для визначення узагальненої оцінки ефективності роботи митних органів зі справляння податків і зборів мають використовуватися показники їх роботи із забезпечення перерахування митних платежів до Держбюджету в повному обсязі.

9. Пріоритетними напрямками подальшого вдосконалення процесу адміністрування митних платежів залишається розробка системи контролю оцінки митної вартості товарів, їх правильної класифікації та визначення країни походження товарів. Основними резервами підвищення фіскального потенціалу митної системи України повинно стати: спрощення організаційно-правових процедур з митного оформлення та митного контролю товарів, предметів та транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України; підвищення рівня збираності митних платежів, ліквідація економічно необґрунтованих пільг, боротьба з корупційними проявами на митному кордоні України.

## Додатки

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Конституція України від 28.06.1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.
3. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.com.ua/taxes/-/mitniy\\_kodex2012.html](http://minfin.com.ua/taxes/-/mitniy_kodex2012.html)
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
5. Закон України від 16.04.91 за № 939-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність». – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/>
6. Закон України «Про Єдиний митний тариф» від 5 лют. 1992 р. № 2097-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2097-12>.
7. Закон України «Про Митний тариф України» від 5 квіт. 2001 р. № 2371-III. – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2371-14>.
8. Закон України «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України» від 4 листоп. 1999 р. № 1212-XIV. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1212-14>.
9. Закон України від 22 грудня 1998 року № 330-XIV «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 9-10. – Ст. 65.
10. Закон України від 22 грудня 1998 року № 331-XIV «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 12-13. – Ст. 80.

11. Закон України від 22 грудня 1998 року № 332-XIV «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 11. – Ст. 78.

12. Закон України від 17.07.1997 № 468/97-ВР «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції». – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/468/97>

13. Закон України «Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм» від 07.06.2012 № 4915-VI/ – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T124915.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T124915.html)

14. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку платних послуг, що можуть надаватися митними органами» від 25 груд. 2002 р. № 1952. – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1952-2002-%EF>.

15. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні і ввозяться на митну територію України вітчизняними підприємствами суднобудівної промисловості (клас 35.11 група 35 КВЕД ДК 009:2005) для використання у господарській діяльності, які тимчасово звільняються від оподаткування ввізним митом під час ввезення на митну територію України та поміщення в митний режим імпорту» від 28.05.2012 р. № 466. – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-pereliku-ustatkuvannja-obladnannja-ta-kom-doc99373.html>

16. Указ Президента України від №726/2012 від 24.12.2012 р. «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/726/2012>

17. Альбіна М. Особливості оподаткування ПДВ операцій під час переміщення товарів через митний кордон України з метою переробки/ М.

Альбіна, С. Бабенко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/2893>

18. Архірейська Н.В. Планування кадрового потенціалу митних органів: проблеми сьогодення/ Н.В. Архірейська// бізнесінформ. – 2012. – №12. – С. 16-17.

19. Баронін А. Україна: податково-пільговий мазохізм/ А. Баронін. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gazeta.dt.ua/finances/ukrayina-podatkovo-pilgoviy-mazohizm-.html>

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

21. Білецький А.А. Фіскальний та регулюючий потенціал функціонування митної служби України в умовах відкритої економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.00.08 "Гроші, фінанси і кредит" / А.А. Білецький. – Ірпінь, 2010. – 22 с.

22. Бодряга Н. В. Удосконалення системи адміністрування ПДВ / Н. В. Бодряга, Б. І. Кривоборець // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. — 2008. — Вип. 33–2.

23. Божко Л. Експорт та імпорт товарів – оподаткування податком на додану вартість згідно з Податковим кодексом України. – – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.auditpodatkiv.com.ua/statti/29-eksport-ta-import-tovariv-opodatkuvannja-podatkom-na-dodanu-vartist-zgidno-z-podatkovim-kodeksom-ukrayini>

24. Боровик П.М. Проблеми акцизного оподаткування в Україні/ П.М. Боровик, В.О. Ладиженська // Економічний вісник Донбасу. - 2011р. - №3 (25). – С. 103-107.

25. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за січень-вересень 2012 року. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quarter%202012/KV\\_II%D0%86\\_2012\\_Monitoring\\_ukr.pdf](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quarter%202012/KV_II%D0%86_2012_Monitoring_ukr.pdf)



26. Василик О.Д. Податкова система України [Текст]: Навч. посіб./ О.Д. Василик. – К.: Поліграфкнига. – 2004. – 478 с.
27. Венцель В.Т. Проблемні питання оподаткування операцій податком на додану вартість зовнішньоекономічній діяльності/ В.Т. Венцель. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/203/1/106.pdf>
28. Визначення вартості для товарів, які переміщуються через митний кордон. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.auditcnt.com.ua/news/view\\_news.php?id=525](http://www.auditcnt.com.ua/news/view_news.php?id=525)
29. Владимиров К.Н. Митне регулювання: навчальний посібник [Текст]/ К.Н. Владимиров, В.Ю. Бардачова. — 2-ге вид. — Херсон: Олді-плюс, 2002. — 336 с.
30. Войтов. С.Г. Структурна детермінація митно-тарифного регулювання/ С.Г. Войтов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [soskin.info/userfiles/file/2013/9-10\\_2012%20EX/Voytov...](http://soskin.info/userfiles/file/2013/9-10_2012%20EX/Voytov...)
31. Войцещук. А.Д. Регулювання митної справи: підручник [Текст] / А. Д. Войцещук. — Хмельницький: Інтрада, 2007. — 312 с.
32. Волосович С.В. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності [Текст]: Навчальний посібник/ С.В. Волосович, Т.Д. Ліпіхіна. – К.: Атіка, 2009. – 288с.
33. Годованець О. Проблемні аспекти адміністрування митних платежів і напрями їх усунення /О. Годованець// Світ фінансів. – 2008. – №4(17). – С.147-153.
34. Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності: підручник [Текст]/ О. П. Гребельник. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 696 с.
35. Гребельник О.П. Митно-тарифна політика за умов трансформації економічної системи [Текст]: Монографія/ О.П. Гребельник. — К.: Київ.нац.торг.-екон.ун-т, 2001. - 488 с.

36. Гребельник О.П. Основи митної справи: Навч. посіб. [Текст]/ О.П. Гребельник. - К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 600 с.
37. Дюмулен И. И. Всемирная торговая организация / И. И. Дюмулен. – М.: Экономика, 2003. – 271 с.
38. Запорожець О. Система адміністрування митних платежів в Україні/ О. Запорожець. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/vknteu/2012\\_2/10.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vknteu/2012_2/10.pdf)
39. Злепко Н. П. Мито як фіскальний ресурс державного бюджету та інструмент фінансової політики: дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01 / Злепко Надія Петрівна; Тернопільська академія народного господарства. – Т., 2005. – 251 с.
40. Землянская Н. И. Правовая природа таможенных платежей [Электронный ресурс]: дисс. ...канд. юрид. Наук : 12.00.14. / Землянская Наталья Ивановна; Саратовская государственная академия права. – М.: РГБ, 2005. – 219 с.
41. Єврокомісія планує скоротити з 176 до 80 кількість держав, що одержують митні пільги в торгівлі з ЄС. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rbc.ua/ukr/news/economic/evrokomissiya-planiruet-sokratits-176-do-80-chislo-gosudarstv--14052012091500>
42. Ершов А. Д. Международные таможенные отношения/ А.Д. Ершов. — СПб, 2000. - 207с.
43. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз: монографія [Текст]/ А.Й. Іванський. - Одеса: Юридична література, 2008. – 504 с.
44. Кабмін скасує митні пільги на мільярди гривень. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/news/2012/03/18/318876/>

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

46. Комарницька Л.І. Проблеми акцизного оподаткування в Україні та способи їх вирішення/ Л.І. Комарницька. – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://libfor.com/index.php?newsid=1361>

47. Козик В. В. Міжнародні економічні відносини: навч. посіб. / В. В. Козик, Л. А. Панкова, Н. Б. Даниленко. – К. : Знання, 2008. – 406 с.

48. Конвенція про тимчасове ввезення (Стамбул, 1990 рік) із застосуванням книжки (карнету) А.Т.А. // [Електронний ресурс] / Сайт Верховної Ради України. Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995\\_472/ed20120313](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_472/ed20120313).

49. Конкурентоспроможність економіки України: місце України в світових рейтингах [аналітична записка]. – К.: Департамент макроекономіки Міністерства економіки України, 2008. – 95 с.

50. Копцева Л.О. Митні органи як учасники фінансових правовідносин при визначенні сум податкових зобов'язань/ Л.О. Копцева. – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/ms/2011\\_4/38.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ms/2011_4/38.pdf)

51. Крисоватий А.І. Податкова система [Текст]: Навч. посіб./ А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. – Тернопіль: ТАНГ, 2004. – 331 с.

52. Кучерявенко М.П. Податкове право/ М.П. Кучерявенко. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 365 с.

53. Ліпіхіна Т. Д. Оподаткування експортно-імпорتنих операцій в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.05.01 / Ліпіхіна Тетяна Дмитрівна; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2002. – 223 с.

54. Лист Держмитслужби України «Щодо нарахування штрафних санкцій» від 16.3.2011 № 11/2-10.15/4401-ЕП // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://aversbuh.dp.ua>

55. Лубкей Н. Державна митна служба України: проблеми реалізації фіскальних та регулюючих повноважень/ Н. Лубкей. – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/vtneu/2009\\_1/Lubkey.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vtneu/2009_1/Lubkey.pdf)

56. Луценко І.С. Сучасне трактування сутності податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності / І.С. Луценко // Економіка та держава. – 2010. – № 3. – С. 63-65.

57. Мартинюк В.П. Митна система України та її фіскально-регулюючий потенціал/ В.П. Мартинюк. – [Електронний ресурс]. — Режим доступу:

<http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CDoQFjAC&url=http%3A%2F%2Fessuir.sumdu.edu.u>

58. Мартинюк В.П. Митна система та економічна безпека держави: теорія і методологія; [монографія] / Мартинюк В.П. – Тернопіль: Астон, 2010. – 256 с.

59. Мартинюк В. Оцінка фіскального потенціалу митної системи України/ В. Мартинюк// Світ фінансів. – 2010. - №1. – С. 44-54.

60. Мартинюк В.П. Чинники впливу на прогнозовані обсяги надходжень до державного бюджету від митних платежів / Мартинюк В.П. // Фінанси України. – 2010. – № 1. – С. 29–37.

61. Мельник Т. М. Міжнародна торгівля товарами в умовах глобальної конкуренції: монографія / Т. М. Мельник. – К. : КНТЕУ, 2007. – 396 с.

62. Міхеєва О. Г. Роль міжнародного права у здійсненні митно-тарифного регулювання зовнішньоторговельної діяльності України: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.11 / О. Г. Міхеєва; Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. – К., 2003. – 19 с.

63. Митна конвенція про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП) 1975 року // [Електронний ресурс] / Сайт Верховної Ради України. Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995\\_012/ed20120313](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_012/ed20120313).

64. Мостовий А. Порядок справляння митних платежів /А. Мостовий// Митна справа. – 2010. – №2(68). – С.22-26.

65. Наказ Міністерства фінансів від 30 травня 2012 року № 632 «Про затвердження Положення про випадки, умови та порядок застосування генеральної фінансової гарантії» // [Електронний ресурс] /Сайт Верховної Ради України. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1068-12>.

66. Наказ Держмитслужби України від 23.05.11 № 409 "Про затвердження Інструкції про порядок справляння акцизного податку при ввезенні товарів на митну територію України суб'єктами господарської діяльності". – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.customs.gov.ua>.

67. Наказ Держмитслужби України «Про порядок оцінювання показників роботи митних органів з повноти справляння податків і зборів» від 21.11.2012 р. № 659. – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.customs.gov.ua>.

68. Науменко В. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні / В. П. Науменко, П. В. Пашко, В. А. Руссков. — К.: Знання, 2004. — 403 с.

69. Нікіпчук О.О. Особливості адміністрування митних платежів в Україні/ О.О. Нікіпчук, В.Г. Лопатовський. – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konfer30/186.pdf>

70. Новікова К. І. Митний тариф в умовах лібералізації регуляторної політики держави : дис. ...канд. екон. наук : 08.00.03 / Новікова Крістіна Ігорівна; Класич. приват. ун-т. – Запоріжжя, 2010. – 250 с.

71. Онищук Ю.В. Інститут митних платежів: особливості правового регулювання/ Ю.В. Онищук. – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ms/2012\\_5/61.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ms/2012_5/61.pdf)

72. Осика С. Г. Світова організація торгівлі: підручник / С. Г. Осика, В. Т. П'ятницький. – К. : К.І.С., 2005. – 513 с.

73. Офіційний веб-сайт Державного казначейства України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua>.
74. Офіційний веб-сайт Державного комітету статистики України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
75. Офіційний веб-сайт Державної митної служби України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.customs.gov.ua>.
76. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
77. Офіційний сайт Світової організації торгівлі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.wto.org>
78. Переміщення товарів через митний кордон України: оподаткування громадян. – <http://podatkova.tim.ua/index.php/2011-03-03-12-28-38/46-2011-03-03-11-48-14/1457-2012-08-09-08-59-27>
79. Пісьмаченко Л. М. Митно-тарифне регулювання як засіб захисту економічних інтересів держави у сфері зовнішньої торгівлі / Л. М. Пісьмаченко // Економіка та держава. – 2007. – № 12. – С. 49–52.
80. Пісьмаченко Л. М. Державне управління зовнішньоторговельною діяльністю в умовах інтеграції України у світовий економічний простір: механізми регулювання та контролю: дис. ... д-ра наук з держ. управл.: 25.00.02 / Пісьмаченко Людмила Миколаївна; Національна академія державного управління при Президентіві України. – К., 2008. – 406 с.
81. Податкові і митні пільги. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intertorg.kr.ua/2012/10/podatkov-i-mitni-pilgi/>
82. Прогноз Державного бюджету України на 2012-2013 роки. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
83. Ривак Н.О. Шляхи підвищення ефективності митної політики України/ Н.О. Ривак. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.google.com.ua/#q=%2072dbe55b2472b0f&biw=1440&bih=685>
84. Румянцев А.П. Міжнародна економіка: Підручник/ А.П. Румянцев. – К.: Знання-Прес, 2003. – 447 с.

85. Сіденко В. Р. Системна трансформація зовнішньоекономічної діяльності при переході від централізованої планової до ринкової економіки: дис. ...д-ра екон. наук : 08.05.01 / Сіденко Володимир Романович; НАН України, Інститут світової економіки і міжнародних відносин. – К., 1999. – 488 с.
86. Симонова Г. Д. Визначення місця митної вартості товарів у системі державного регулювання зовнішньої торгівлі товарами/ Г. Д. Симонова, Г. О. Хабло // Вісник АМСУ. – 2010. – № 1. – С. 129–134.
87. Стягнення сплачених до бюджету митних платежів: правила безспірного списання. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.mdoffice.com.ua/pls/MDOOffice/aSNewsDic.getNews?dat=17052013&num\\_c=334823](http://www.mdoffice.com.ua/pls/MDOOffice/aSNewsDic.getNews?dat=17052013&num_c=334823)
88. Суворов В.В. Інституційні аспекти модернізації митної справи в Україні/ В.В. Суворов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1018>
89. Суворов В.В. Оцінка ефективності фіскальної функції митних органів / В.В. Суворов // Вісник КНТЕУ. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – 2011. № 3. – С. 34–46.
90. Суднобудівництво: затверджено перелік товарів, на які поширюються митні пільги. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ses-help.org.ua/articles/7458/>
91. Торкунов А.В. Современне международные отношения / А.В. Торкунов. — М.: Рос. полит. энциклопедия, 1999. – 584 с.
92. Хапилин С. А. Механизм администрирования таможенных платежей и его роль в формировании доходов федерального бюджета: дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 / С. А. Хапилин; Ростов. гос. экон. ун-т "РИНХ". — Ростов н/Дону, 2008. — 202 с.
93. Через податкові та митні пільги державний бюджет щороку недоотримує понад чверть надходжень у вигляді податків - [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: [http://zib.com.ua/ua/14100-cherez\\_podatkovi\\_ta\\_mitni\\_pilgi\\_derzhavniy\\_byudzhet\\_schoroku.html](http://zib.com.ua/ua/14100-cherez_podatkovi_ta_mitni_pilgi_derzhavniy_byudzhet_schoroku.html)

94. Шульга М.Г. Переміщення і пропуск товарів через митний кордон України/ М.Г. Шульга. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbu.gov.ua/e-journals/prtup/2012\\_3/50sul.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/e-journals/prtup/2012_3/50sul.pdf)

95. Якимчук Н. Питання існування бюджетно-правової відповідальності //Н. Якимчук// Вісник Національної академії прокуратури України. -2008. - №2. - С.79-84.

96. Янукович-син проштовхує митні пільги для кінематографу. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://real-economy.com.ua/news/8751.html>