

Р. Ю. Олексієнко, кандидат економічних наук,
доцент кафедри менеджменту зовнішньоекономічної
діяльності Академії митної служби України

**ПОРЯДОК ВИЗНАЧЕННЯ МИТНО-ПОДАТКОВИХ ВТРАТ ДЕРЖАВИ
ВНАСЛІДОК ПРИМУСОВИХ САНКЦІЙ ЗА НЕДОТРИМАННЯ МИТНИХ ПРАВИЛ
ПРИ ДЕРЖАВНОМУ РЕГУЛЮВАННІ ЗЕД**

Стаття присвячена дослідженню можливих митно-податкових втрат держави внаслідок примусових санкцій при митному регулюванні ЗЕД. Досліджено ключові моменти і продемонстровано ефективний підхід до проведення даного аналізу.

Статья посвящена исследованию возможных таможенно-налоговых потерь государства вследствие принудительных санкций при таможенном регулировании ВЭД. Исследованы ключевые моменты и продемонстрирован эффективный подход к проведению данного анализа.

The article is devoted to research and calculating the possible customs and tax losses of the state as a result of compulsive sanctions in customs regulation of the foreign economic activity. Key aspects are determined; and the efficient approach to conducting this analysis is demonstrated.

Ключові слова. Державне регулювання ЗЕД, порушення митних правил, санкції за ПМП, митно-податкові недобори, податкове навантаження імпорту.

Вступ. Державне регулювання зовнішньоекономічних операцій, основою яких є рух об'єктів власності, має відбуватися ефективно, обґрунтовано й відповідно до встановлених вимог, водночас не порушуючи стабільності системи забезпечення економічних інтересів держави.

Відомо, що під час зовнішньоекономічної діяльності суб'єкти, як правило, відносно вільні у своїх діях. Проте у площині взаємодії з державними контрольними органами учасники ЗЕД мають урахувати існуючі норми та приписи. Хоча на практиці, перетинаючи митний кордон України, суб'єкти ЗЕД не завжди дотримуються встановлених державою митних правил. Як наслідок, з боку контрольних органів влади щодо певних фактів порушення митних правил застосовуються відповідні санкції, включаючи вилучення предметів порушення. Таким чином, можна стверджувати, що митне регулювання зовнішньоекономічних операцій фактично передбачає можливість впливу з позиції сили, часто обмежуючи свободу реальних дій суб'єктів щодо володіння й розпорядження належними їм об'єктами власності.

Провівши попередні аналізи й дослідження, ми можемо стверджувати, що в результаті примусового обмеження прав власності суб'єктів ЗЕД на певні товари й майно з економічного погляду виникає ряд важливих та не завжди однозначних моментів. Найбільшу вагу й актуальність у даній площині мають питання, здебільшого пов'язані з тим, чи економічно доцільно державі застосовувати найсуворіші засоби покарання порушників митних правил (у вигляді вилучення та подальшої конфіскації), чи ефективніше натомість застосовувати адміністративні важелі. На наш погляд, одним з основних аргументів у питанні про доцільність застосування конкретних санкцій за недотримання митних правил при державному регулюванні ЗЕД має обов'язково бути розрахунок можливих митно-податкових втрат держави як побічний результат вищезазначених дій контрольних органів.

Окремі питання, пов'язані з дослідженням ефективності митного регулювання в Україні, висвітлювали чимало вітчизняних науковців, зокрема І. Бережнюк, О. Гребельник,

© Р. Ю. Олексієнко, 2013

О. Сгоров, І. Карамбович, С. Ківалов, П. Пашко, Л. Пісьмаченко, О. Поліщук та ін. Проте проблемі можливих митно-податкових втрат бюджету внаслідок примусових санкцій з боку держави до суб'єктів ЗЕД приділено незначну увагу. Зважаючи на все вищесказане, дуже важливо визначити доцільність застосування відповідних санкцій до порушників митних правил.

Постановка завдання. Основне завдання цієї статті – демонстрація можливого підходу до розрахунку митно-податкових втрат держави внаслідок примусових санкцій до порушників митних правил при державному регулюванні ЗЕД. Запропоновано порядок аналітично-розрахункових дій з боку державних контрольних органів, що дозволить дійти практичного висновку про доцільність застосування тих чи інших санкцій при недотриманні митних правил.

Результати дослідження. Нагадаємо, що за звичайного режиму переміщення товарно-матеріальних об'єктів через митний кордон країни суб'єкти ЗЕД зобов'язані сплачувати всі належні податки, митні збори і платежі. Логічним вважаємо припущення, що, зважаючи на існуючий податковий тягар, багато суб'єктів ЗЕД, бажаючи уникнути повноцінного рівня оподаткування, намагаються переміщувати матеріальні об'єкти власності з відхиленнями від установлених митних правил і порядків. Як наслідок, митні та інші контрольні органи можуть ініціювати примусову передачу прав власності на користь держави внаслідок конфіскації.

При цьому в разі скоєння митного правопорушення, що може викликати вилучення та конфіскацію відповідних матеріальних об'єктів, суб'єкт фактично відповідає перед державою здебільшого даним власним майном, як правило, не сплачуючи всю сукупність передбачених обов'язкових податків, митних зборів і платежів. Але за певних конкретних умов та обставин державі може й не бути вигідно отримувати певні товарно-матеріальні об'єкти у свою власність.

Безумовно, існують випадки, коли затримання, вилучення та конфіскацію застосовувати вкрай необхідно, незважаючи на можливі економічні зиски для держави в разі пропуску певних об'єктів через митний кордон та незалежно від можливих державних витрат на розпорядження конфіскованими об'єктами власності. Такими об'єктами можна вважати небезпечні або заборонені для переміщення товари та майно, нелегально перемішувані культурні цінності тощо. Звичайно, вилучення й конфіскація подібних об'єктів не піддається сумніву і потребує всілякого сприяння та підтримки.

Проте коли виникають порушення митних процедур, які можуть передбачати альтернативні варіанти покарання суб'єкта ЗЕД у вигляді або застосування адміністративних санкцій без конфіскації, або можливої конфіскації, ми вважаємо за доцільне підходити до даного питання економічно зважено та раціонально.

Водночас для визначення економічної ефективності подальшого розпорядження товарами і майном, що надходить у власність держави, ми вважаємо за доцільне орієнтуватися на кінцевий фінансовий результат використання вищезгаданих товарно-матеріальних об'єктів (тобто рівень перерахованих до бюджету коштів від розпорядження даними об'єктами) у порівнянні з рівнем їхньої початкової вартісної оцінки. Отже, так чи інакше, за сьогоденних реалій у напрямі дослідження ефективності діяльності державних органів щодо обмеження прав власності суб'єктів ЗЕД та доцільності прийняття матеріальних об'єктів у власність держави в результаті різних форм трансформації відносин власності головним критерієм можна вважати прямі грошові й матеріальні вигоди держави.

Іншими словами, головним індикатором економічної ефективності діяльності держави в напрямі обмеження прав власності суб'єктів ЗЕД, на наш погляд, слід вважати порівняння потенційно можливих доходів держави від застосування примусових заходів для позбавлення суб'єктів-порушників ряду їхніх прав власності на відповідні товарно-матеріальні

об'єкти та вірогідних витрат державних органів, що пов'язані з такими процесами трансформації прав власності, а також потенційно можливих втрат держави від використання даних важелів примусу.

Дана процедура є невід'ємною частиною розробленого нами порядку дій митних органів щодо обрання необхідних, найбільш адекватних та дійових засобів впливу на об'єкти недотримання митних правил у площині трансформації прав власності (рис. 1).

Зазначений алгоритм дій ми достатньо детально описали та навели в інших наукових працях [1; 2], але у спрощеному вигляді він може бути зображений за допомогою вищенаведеної схеми, яка дозволить зрозуміти, яким повинен бути послідовний процес вибору економічно найкращого для держави варіанта трансформації прав власності в разі виникнення порушень при переміщенні суб'єктами ЗЕД відповідних товарно-матеріальних та інших об'єктів через митний кордон. При цьому, на нашу думку, даний алгоритм допоможе визначитися щодо прийнятності чи неприйнятності конкретного стягнення за митне правопорушення.

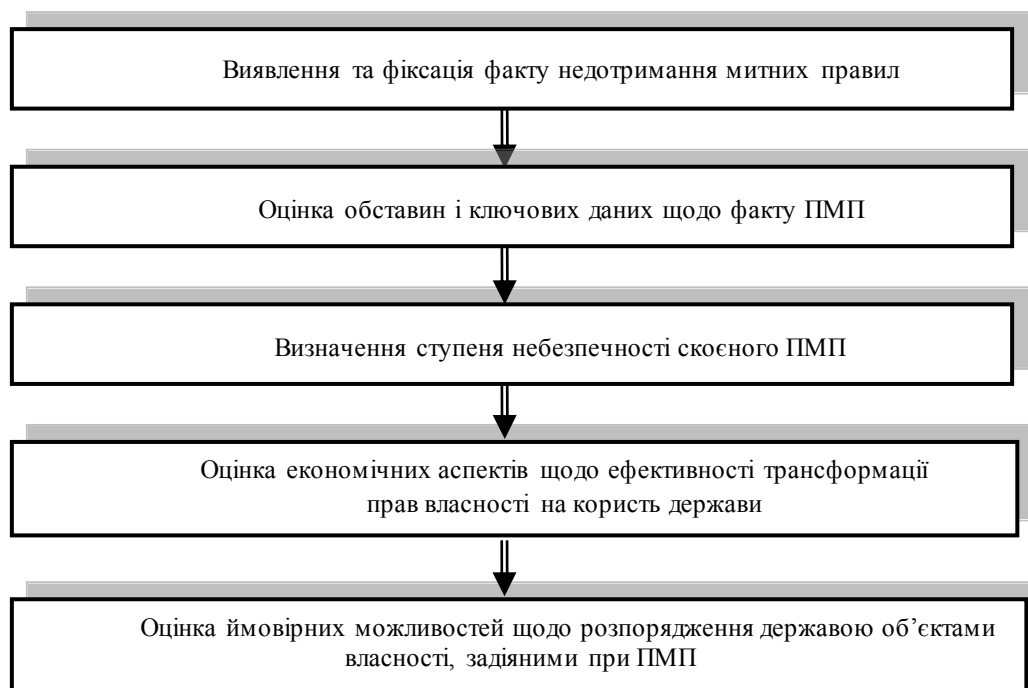


Рис. 1. Спрощений порядок дій митних органів при виявленні фактів недотримання митних правил

Слід підкреслити, що, розраховуючи розмір матеріального доходу держави від розпорядження отриманими у власність товарно-матеріальними об'єктами, потрібно врахувати різного роду витрати і втрати держави у процесі розпорядження, як-от прямі чи опосередковані. Зокрема, можна виділити витрати державних органів під час тимчасового розпорядження вилученими та затриманими об'єктами власності (зберігання, охорона, транспортування тощо), їх повернення законному власникові чи надходження в остаточне володіння держави тощо. Звичайно, всі ці витрати відповідно зменшують розмір кінцевого доходу від володіння й реалізації об'єктів порушення митних правил, які можуть надходити у власність держави.

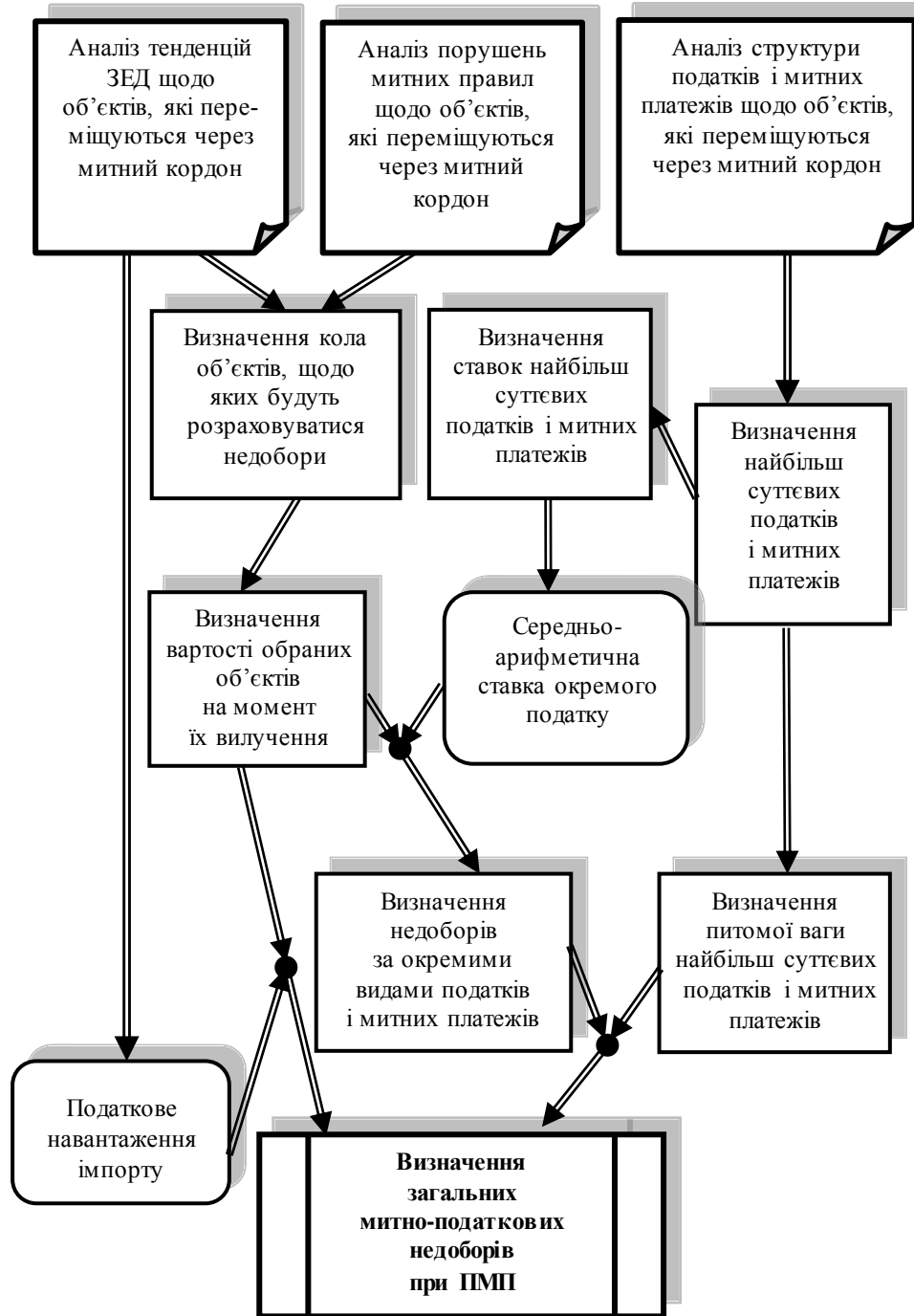


Рис. 2. Порядок розрахунку митно-податкових втрат держави у випадку можливого вилучення й конфіскації об'єктів власності при ПМП

При цьому основними потенційно можливими втратами держави внаслідок заборони вільного перетину митного кордону України для відповідних товарно-матеріальних об'єктів, на нашу думку, є митно-податкові недобори в державний бюджет. Такі недобори включатимуть у себе втрачені державою не сплачені суб'єктами-порушниками обов'язкові податки, збори, платежі.

Отже, розрахунок загального грошового еквівалента таких недоборів у бюджет держави, на нашу думку, може слугувати одним з головних орієнтирів для пошуку найбільш доцільного рішення у випадку виявлення фактів порушення митних правил, що можуть викликати конфіскацію відповідних товарно-матеріальних об'єктів власності. Він має використовуватися для порівняння можливого рівня економічної ефективності від застосування остаточної трансформації прав власності на користь держави, з одного боку, та можливих сплачених митних зборів, податків і платежів – з іншого.

На нашу думку, розрахунок недоборів у державний бюджет у випадку заборони перетину митного кордону України певними товарно-матеріальними об'єктами власності внаслідок недотримання митних правил слід проводити за такою схемою (рис. 2).

По-перше, потрібно з'ясувати, які об'єкти використовуватимуться для даного дослідження. Тобто треба визначити групи товарів, за якими відбуватиметься подальший розрахунок недоборів.

По-друге, слід проаналізувати питому вагу мита й інших податків у загальному податковому навантаженні.

Додатково слід передбачити, яким чином ставки податків, що переважають у загальному обсязі, можна буде застосувати до конкретних товарно-матеріальних об'єктів власності.

По-третє, треба визначити конкретні ставки мита й інших податків і зборів, за якими планується розрахунок недоборів.

По-четверте, обов'язково слід визначити, за допомогою яких формул буде вестися розрахунок. За потребою вивести специфічні формули, що найбільше підходять до конкретного випадку.

По-п'яте, безпосередньо провести розрахунок втрачених державою митних податків.

Як видно, запропонований порядок визначення митно-податкових втрат при ПМП містить значну кількість окремих дій та операцій, які поєднані між собою, мають вплив одна на одну і в результаті дозволяють дійти поставленої мети. На наш погляд, необхідно прокоментувати ключові моменти розробленої методики.

Щодо об'єктів дослідження, розпочинаючи розрахунок сум недоборів, потрібно звзити коло можливих товарно-матеріальних цінностей, стосовно яких такі недобори відбулися після їх вилучення в попередні роки.

Зважаючи на важливість визначення передумов виникнення та обсягів можливої примусової трансформації прав власності суб'єктів ЗЕД на користь держави, було проведено детальний аналіз сучасного стану і майбутніх тенденцій митного регулювання зовнішньоекономічних товарних потоків в Україні [3]. Виходячи з проведеного аналізу основних експортно-імпортних тенденцій ЗЕД в Україні, доведено, що експортні й імпортні операції у нашій країні мають відносно стабільний і передбачуваний характер у розрізі конкретних товарних груп, відбуваючись майже без різких та неочікуваних змін, що може вважатися сприятливим моментом для прогнозування.

При цьому продемонстровано, що імпортні операції можуть вважатися головним джерелом отримання державою у власність різноманітних товарно-матеріальних об'єктів унаслідок примусових санкцій при митному регулюванні ЗЕД. Водночас було визначено,

які саме товарно-матеріальні об'єкти власності можуть стати основою для подальшого розрахунку митно-податкових втрат держави внаслідок несплати належних сум податків, мита, платежів у випадку примусових санкцій за недотримання митних правил.

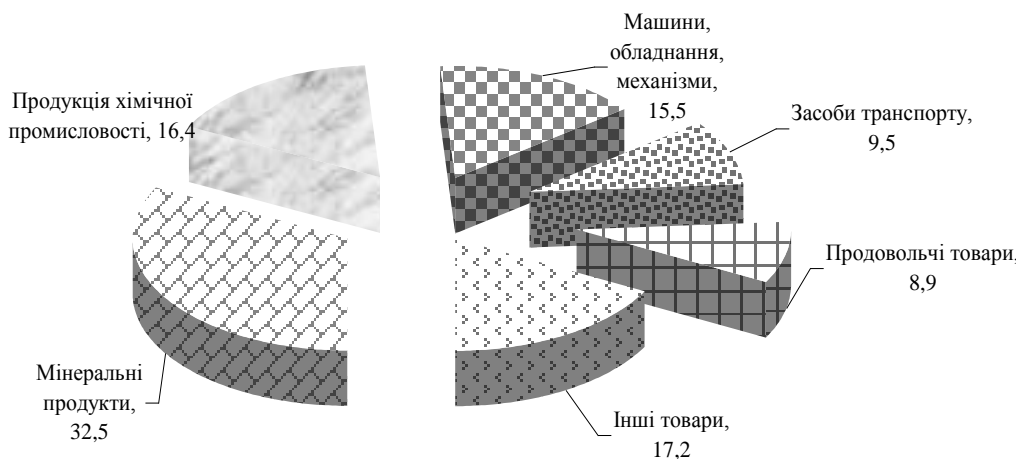


Рис. 3. Структура імпорتنих товарних операцій у 2012 р., % [4]

Виходячи з попередньо проведеного аналізу, зауважимо, що серед усієї імпортованої продукції (рис. 3) об'єктами нашого дослідження в даному випадку стають лише продовольчі товари (продукти харчування), промислова продукція (у вигляді продуктів хімічної та пов'язаних з нею видів промисловості), а також транспортні засоби (автомобілі). Саме ці групи товарно-матеріальних цінностей найчастіше стають предметами порушення митних правил, а отже, підпадають під можливість застосування до них остаточної примусової трансформації прав власності на користь держави.

Обумовимо, що для прогнозування майбутньої ситуації з імпортом вищезгаданих об'єктів власності нинішня ситуація в розрізі імпорту даних товарно-матеріальних цінностей як мінімум зберігатиметься, тобто не будуть зменшуватися обсяги цих товарів при збереженні сучасної тенденції зростання загальних імпорتنих потоків на територію України.

Щодо вагомості та структури податків і митних платежів слід зазначити, що в результаті попереднього аналізу доведено, що імпортні торговельні операції, на відміну від експортних, як правило, обкладаються відносно більшою кількістю всіляких податків, зборів і платежів [3]. Отже, в результаті оподаткування при митному регулюванні ЗЕД вони приносять державі значно більше доходу у вигляді відповідних грошових сум.

Тепер для того, щоб визначити, яких саме розмірів можуть сягати недобори в бюджет, звернемося до вивчення структури митних платежів, що сплачуються при переміщенні об'єктів власності через митний кордон нашої держави, та до визначення вагомості кожного з основних видів митних податків і зборів. Отже, щоб навіть у спрощеному вигляді провести такі розрахунки втрат у вигляді несплачених податків, нам доведеться проаналізувати питому вагу ПДВ, мита й інших податків у загальному обсязі митних платежів, що стя-

гуються при митному оформленні та перераховуються до державного бюджету України. Використовуючи статистичну інформацію, наведену Державною митною службою України [5], ми розрахували частку кожного з основних податків і зборів, що в більшості випадків підлягають сплаті при митному оформленні (рис. 4).

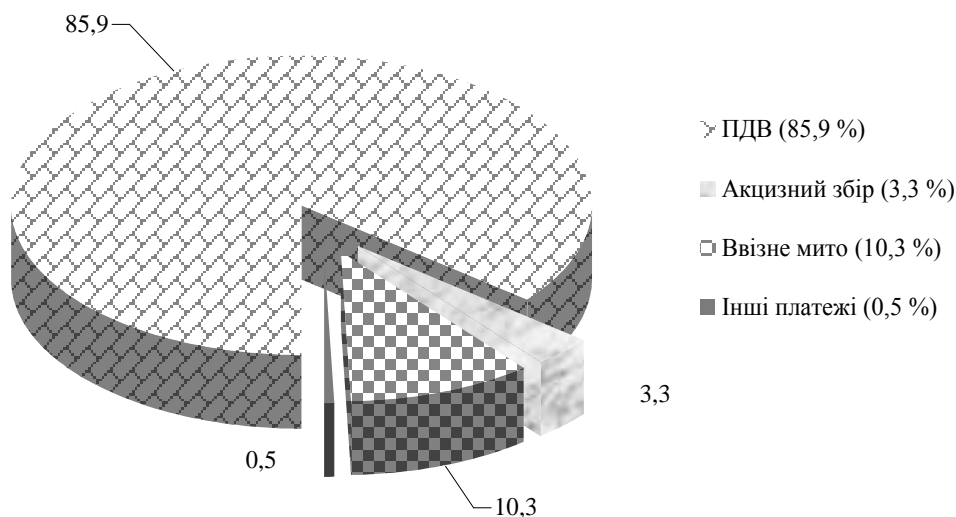


Рис. 4. Структура податків та митних платежів у сфері ЗЕД за період 2002–2012 рр., % [5]

Проведені розрахунки чітко демонструють, що найбільшу питому вагу в загальному податковому навантаженні на об'єкти власності при їх переміщенні через митний кордон нашої держави має податок на додану вартість (ПДВ). При цьому спостерігається тенденція до поступового збільшення процентного відношення ПДВ до всіх інших митних податків і платежів. Протягом останніх десяти років середнє значення питомої ваги податку на додану вартість становило в середньому 85,9 % від усіх стягнутих при митному оформленні митних зборів і платежів. При цьому в межах аналізованого періоду середнє значення питомої ваги акцизного збору становило близько 3,3 % від усіх стягнутих митних платежів під час зовнішньоекономічної торговельної діяльності. Необхідно звернути увагу на те, що в той час, як вагомість ПДВ у загальному обсязі перерахувань митних органів до бюджету зростає, питома вага мита має тенденцію до поступового зменшення. Середнє значення питомої ваги сплаченого мита в межах досліджуваного проміжку часу становило приблизно 10,3 % від загального обсягу всіх нарахованих і стягнутих митних платежів у сфері ЗЕД.

Важливо зазначити, що загальна питома вага цих трьох податкових елементів (ПДВ, акцизний збір, мито), обов'язкових при проходженні митного оформлення, впевнено й регулярно становить “левоу частку” всіх сплачених і перерахованих до державного бюджету митних платежів. Як видно з проведених розрахунків, рівень цих податків за останні декілька років переважає позначку в 99 %, поступово наближаючись до 100 %-го рівня. Взагалі протягом усього досліджуваного періоду даний показник впевнено зростає з року в рік, не змінюючи тенденцію зростання в жодному році.

Звідси виходить, що вагомість і відповідне економічне значення решти митних податків і платежів, окрім вищезазначених, поступово нівелюється, практично наближаючись до нульової відмітки. Зважаючи на таку тенденцію, в зовнішньоекономічному просторі поступово зникають чи збільшуються деякі обов'язкові збори і платежі. Зокрема, починаючи з 2009 р. повністю припинилося стягнення митного збору [6], який до того моменту фактично займав четверте місце у своєрідному рейтингу обсягів зібраних митницею податків і платежів [5].

Таким чином, середнє значення питомої ваги цих трьох основних митних податків і зборів за весь аналізований період становить у середньому 99,5 % від загального обсягу всіх платежів, стягнутих і перерахованих митними органами.

Окрім вищесказаного, виходячи з розробленого нами порядку дій щодо визначення можливих митно-податкових втрат держави внаслідок застосування примусових санкцій за порушення митних правил, вважаємо за необхідне враховувати вміст податків у загальній величині імпорتنних операцій. Умовно даний елемент можна назвати "податковим вмістом імпорту" або "податковим навантаженням імпорту" [5]. Цей показник у вартісному вираженні будемо розраховувати як відношення перерахованих до бюджету митних податків, зборів і платежів до загальної вартісної величини імпорту:

$$ПН_{IM} = P_{IM} / IM * 100, \quad (1)$$

де P_{IM} – сума митних платежів, податків і зборів, стягнених і перерахованих до бюджету в результаті оподаткування імпорتنних потоків, млн грн;

IM – загальна величина імпортного товарообігу у вартісному вираженні, млн дол. США.

На нашу думку, цей показник можна вважати одним з найбільш наочних індикаторів вагомості й значення оподаткування під час зовнішньоекономічної діяльності. Він може використовуватися у відповідних формулах для визначення недоборів і митно-податкових втрат держави від процесу трансформації прав власності внаслідок порушення митних правил.

Провівши ґрунтовні дослідження та порівнявши всі отримані результати, ми дійшли висновку, що можна запропонувати декілька ефективних методів визначення сум ненадходжень до державного бюджету внаслідок несплати обов'язкових митних зборів і платежів у випадку застосування примусової трансформації прав власності на користь держави [7, 118–130]. Один з таких методів якраз базується на використанні розрахованого нами податкового навантаження імпорту. Фактично спрощена формула для розрахунку в даному випадку матиме такий вигляд:

$$НТ_{МП} = \Sigma (Вил_{ое}) * ПН_{IM}, \quad (2)$$

де $Вил_{ое}$ – вартість товарно-матеріальних об'єктів власності, вилучених у результаті застосування примусової трансформації прав власності на користь держави, млн грн;

$ПН_{IM}$ – податкове навантаження на одиницю імпорту у вартісному вираженні (формула 1), грн/дол. США.

Єдина незручність полягає в тому, що податкове навантаження ми розраховували відносно доларів США. Отже, щоб звести формулу до відповідного вигляду, ми маємо скорегувати величину податкового навантаження й одержимо "грн/грн". Для цього нескладно скористатися відповідним офіційним курсом гривні до долара США на конкретний період часу.

Висновки. На нашу думку, запропонований порядок розрахунку митно-податкових втрат держави від застосування санкцій за недотримання митних правил при державному регулюванні ЗЕД може реально дати досить точні результати.

При цьому слід зауважити, що ми вважаємо достатнім визначити хоча б межі мінімальних втрат держави у випадку неотриманих сум ПДВ, акцизного збору та ввізного мита при вилученні відповідних об'єктів власності, оскільки максимальні втрати розрахувати достовірно практично неможливо, зважаючи на існування різноманітних конкретних ситуацій, що можуть вплинути на результати такого розрахунку. Та навіть цих мінімальних розрахунків, на наш погляд, достатньо, аби оцінити рівень фінансових втрат держави від застосування в певних випадках примусових санкцій щодо порушників митних правил.

Важливо також дотримуватися умови, яка передбачає, що коли держава отримала достатню компенсацію за вищезазначені втрати несплачених митних податків і зборів, то можна вважати, що процес повної примусової трансформації прав власності на користь держави відбувся відносно вдало, із запланованим бажаним економічним ефектом.

Таким чином, визначення рівня митно-податкових втрат держави є обов'язковим підґрунтям для винесення державними контрольними органами остаточного рішення про доцільність чи недоцільність застосування при недотриманні митних правил примусових санкцій, що передбачають трансформацію прав власності на користь держави.

Література

1. Олексієнко Р. Ю. Проблема вибору економічно ефективного виду санкцій за порушення митних правил суб'єктами ЗЕД / Р. Ю. Олексієнко // Вісник АМСУ. Серія: "Економіка". – 2011. – № 1 (45). – С. 27–33.

2. Oleksiienko Roman. Determination of economic efficiency of the sanctions for violation of the customs rules / Roman Oleksiienko // Customs Scientific Journal. – Regional Office for capacity building & Regional Training Centers for the European Region of the World Customs Organization. Academy of Customs Service of Ukraine. – 2011. – № 1. – P. 161–173.

3. Петруня Ю. Є. Дослідження експортно-імпортних тенденцій як основи для розрахунку митно-податкових втрат держави внаслідок примусових санкцій при митному регулюванні ЗЕД / Ю. Є. Петруня, Р. Ю. Олексієнко // Вісник Академії митної служби України. Серія: "Економіка". – 2012. – № 2 (48). – С. 5–15.

4. Державна служба статистики України [Електронний ресурс] (офіційний сайт). – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>. – Назва з екрана.

5. Державна митна служба України [Електронний ресурс] (офіційний сайт). – Режим доступу : <http://www.customs.gov.ua>. – Назва з екрана.

6. Про зміни у законодавстві у зв'язку зі вступом України до СОТ : лист Державної митної служби України від 08.05.2008 № 11/2-21/5067-ЕП [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua>.

7. Олексієнко Р. Ю. Митне регулювання прав власності як інструмент забезпечення економічних інтересів держави : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.03 "Економіка та управління національним господарством" / Р. Ю. Олексієнко. – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля, 2012. – 252 с.