

УДК 658:330.131.7

С. В. Тимошенко, кандидат технічних наук,
доцент кафедри публічного управління
та митного адміністрування Університету
митної справи та фінансів

АУДИТ ПІСЛЯ МИТНОГО ОЧИЩЕННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ: ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ

Розглянуто питання щодо встановлення зв'язку між результатами аудиту після митного очищення та управлінням ризиками. Наведено приклад аналізу бази оподаткування товарів, які реалізуються в порядку біржової торгівлі. Запропоновано доповнити перелік інструментів оцінки управління ризиками на тактичному рівні таким інструментом, як аудит після митного очищення.

Ключові слова: аудит після митного очищення; Митний кодекс України; митна вартість; управління ризиками; товари, які реалізуються в порядку біржової торгівлі.

The article deals with the issue of communication between the post-clearance audit results and risk management. The example of the analysis of the tax base of goods that are sold in the manner of exchange trade. It is proposed to complete the list of assessment tools of risk management at the tactical level tools such as post-clearance audit.

Key words: post-clearance audit; Customs Code of Ukraine; customs value; tool for risk; products are sold in the manner of exchange trade.

Постановка проблеми. Нині існує розбіжність між положеннями Митного кодексу України [1] та заходами в Угоді щодо спрощення процедур торгівлі (далі – УСПТ).

Ці розбіжності стосуються застосування аудиту після митного очищення як інструменту системи управління ризиками в сприянні роботі суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД), які дотримуються законодавства України з питань державної митної справи.

Положення чинного Митного кодексу України (далі – МКУ) не передбачають принципу зв'язку між результатами документальної перевірки та управлінням ризиками. Відповідно до положень чинного МКУ, результати документальної перевірки використовуються для встановлення фактів заниження і фактів завищення податкових зобов'язань підприємства з метою отримання доходів та оцінки штрафів. Водночас результати документальної перевірки не використовуються як інструмент аналізу й оцінки ризиків з метою експертної оцінки поставок товарів і визначення форм та обсягів митного контролю.

Наразі існує необхідність використання результатів аудиту після митного очищення як інструменту системи управління ризиками з метою переходу від тотальної перевірки всіх декларацій суб'єктів ЗЕД до їх вибіркового контролю після факту митного оформлення, що в разі підвищить ефективність митного контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації та проведення митного аудиту присвятили свої праці такі вітчизняні й зарубіжні науковці, як О. О. Берзан,

© С. В. Тимошенко, 2016

О. О. Берзан, О. М. Вакульчик, А. Д. Войцешук, О. А. Гончарук, Ю. В. Дубко, Л. М. Івашова, Т. С. Єдинак, В. Ю. Єдинак, О. О. Панкратьєва, П. В. Пашко, Н. А. Томчук та ін. Проте недостатньо уваги приділяється дослідженню етапів аудиту після митного очищення та використання результатів аудиту після митного очищення у застосуванні системи управління ризиками.

Мета статті – встановлення зв'язку між результатами обстеження попереднього аудиту правильності визначення митної вартості товарів, які реалізуються в порядку біржової торгівлі, та управлінням ризиками.

Завдання дослідження такі:

- попередній аудит правильності визначення митними органами України бази оподаткування, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів під час проведення митного контролю і митного оформлення товару “Фіпинги зі сплаву міді (латуні) сантехнічні” (код УКТЗЕД 7412200000);

- виявлення проблемних питань попереднього аудиту бази оподаткування товарів, які реалізуються в порядку біржової торгівлі;

- використання результатів аудиту після митного очищення як інструменту системи управління ризиками.

Предмет дослідження – практична робота відділу митного аудиту управління податкового та митного аудиту Головного управління Державної фіскальної служби в Одеській області.

Виклад основного матеріалу. Згідно з УСПП, документальна перевірка має виконуватися “з огляду на оперативність випуску товарів”. Наприклад, ті підприємства, що є об'єктом документальної перевірки та щодо яких у результаті документальної перевірки підтверджено дотримання ними вимог законодавства України з питань державної митної справи, вважатимуться підприємствами з низьким ризиком, а їхні товари мають оформлюватися за нижчими рівнями митного втручання.

Попередній аудит складається з трьох етапів.

I етап: визначення кола суб'єктів ЗЕД, які підлягають дослідженню.

Насамперед для попереднього аудиту обираються підприємства, що імпортують товари через посередників, зареєстрованих у країнах з офшорним статусом та/або пільговим режимом оподаткування, за заниженою митною вартістю і з подальшою реалізацією таких товарів резидентам за ринковими цінами. У разі необхідності до переліку платників можуть включатися інші суб'єкти, стосовно яких є інформація про можливе ухилення від оподаткування шляхом заниження митної вартості.

II етап: інформаційний.

Після визначення переліку імпортерів і товарних позицій, за якими потрібно встановити рівень митної вартості, надсилаються запити до:

- митних органів щодо отримання копій документів, відповідно до яких здійснювався імпорт товарів;

- органів державної статистики, ДП “Держзовнішінформ” та за потреби до галузевих міністерств за визначеними товарними позиціями.

Одночасно здійснюється збирання інформації про ціни, що склалися на спеціалізованих товарних біржах на кожну дату експортного інвойсу, та ціни, за якими здійснювався імпорт ідентичних або подібних товарів іншими резидентами у відповідних періодах.

Під час перевірки правильності визначення митної вартості окремих товарів розраховуються прямі витрати на виробництво товару, зокрема сировину й матеріали та/або комплектуючі, що входять до складу цього товару.

Для визначення звичайної ціни продажу продукції (товарів) на світових товарних ринках можуть використовуватись такі джерела інформації: каталоги, специфікації, прейскуранти (прайс-листи) фірми – виробника товару; калькуляції фірми – виробника товару; висновки про якісні й вартісні характеристики товару, підготовлені спеціалізованими експертними організаціями, що мають відповідні повноваження, на підставі конкретного контракту, умов поставки, інших умов, що стосуються даної зовнішньоекономічної операції; інформація зовнішньоторговельних і біржових організацій про вартість сировини, з якої виготовлено товар; видання ДП “Держзовнішінформ”; пояснення, отримані від платника податків на запит органу ДФС України, щодо обґрунтування рівня митної вартості.

III етап: організаційний.

За результатами попереднього аудиту вирішується питання про доцільність формування запитів до митних органів країн – відправників (виробників) товару стосовно автентичності поданих до митного оформлення документів; організації та проведення документальної позапланової виїзної перевірки на підставі п. 2 ч. 7 ст. 346 МКУ, або результати попереднього аудиту враховуються в організації та проведенні документальної планової виїзної перевірки суб'єкта ЗЕД.

Відповідно до приписів ч. 1 ст. 14 Закону України “Про ціни і ціноутворення” [2], під час проведення експортних (імпортних) операцій у розрахунках з іноземними суб'єктами господарювання застосовуються контрактні (зовнішньоторговельні) ціни, що формуються відповідно до цін і умов світового ринку.

Під час здійснення контролю митної вартості біржових товарів, що ввозяться на митну територію України, ціну угоди щодо товару без урахування витрат на доставку, комісійних витрат, премії або знижки за фактичну якість товару і премії продавцю потрібно порівнювати із середнім значенням біржових котирувань за період 10 днів, що передує даті виставлення рахунка-фактури (інвойсу) для товарів, які не зберігалися під митним контролем на митній території України [3]. Під дію цієї норми підпадають товари за кодом УКТЗЕД 7412200000 (табл. 1).

Таблиця 1

Товари, що реалізуються в порядку біржової торгівлі

Товари, що реалізуються в порядку біржової торгівлі	Товари, сировинною складовою яких є товари, що реалізуються в порядку біржової торгівлі	
	Назва	Код за УКТЗЕД
Мідь	Фітинги мідні для труб або трубок (наприклад, муфти, коліна, втулки) з мідних сплавів	7412200000

Так, протягом 2013 р. у зоні діяльності Одеської (Південної) митниці 15 підприємствами-імпортерами було здійснено митне оформлення товару “Фітинги зі сплаву міді (латуні) сантехнічні” (код УКТЗЕД 7412200000) за рівнем митної вартості 1,30 8 дол./кг.

За даними інформаційно-аналітичного центру моніторингу зовнішніх товарних ринків Державного підприємства “Держзовнішінформ”, ціни на сировину – мідні сплави,

а саме на латунь 63/35 (стандарт BS1400 SCB3), з якої виробляється зазначений товар, подано в табл. 2.

Таблиця 2

Ціни на мідні сплави на ринку Європи

Дата біржових котирувань вартості сировини	Ціни на мідні сплави на ринку Європи, EXW Велика Британія, GBP/т	Ціни на мідні сплави на ринку Європи, EXW Велика Британія, дол./кг	Ціни на мідні сплави на ринку Європи, EXW Велика Британія, грн/кг
30.09.2013	3520	5,67	45,34
28.08.2013	3560	5,52	44,09
23.07.2013	3560	5,46	43,61
24.06.2013	3550	5,48	43,83
28.05.2013	3640	5,50	44,00
26.04.2013	3580	5,54	44,25
25.03.2013	3710	5,63	45,02
25.02.2013	3750	5,74	45,85
28.01.2013	3670	5,81	46,41
25.12.2012	3620	5,85	46,78
28.11.2012	3640	5,84	46,66
25.10.2012	3670	5,88	46,97

За результатами попереднього аудиту якісних характеристик сировини, з якої виробляється товар “Фіпинги зі сплаву міді (латуні) сантехнічні” (код УКТЗЕД 7412200000), встановлено, що для виготовлення сантехнічних фіпінгів використовується сировина, а саме: мідні сплави – латунь свинцева за марками:

- LC59-1, LC59-2, ЛП25С2 (ДОСТ Російської Федерації 17711-930);
- CuZn36Pb2As (CW602N), CuZn39Pb3 (CW614N); CuZn40Pb2 (CW617N) міжнародний стандарт EN 12164;
- CuZn33Pb2-C (CC750S) міжнародний стандарт EN 1982 (еквівалент стандарту BS 1400 SCB3 та BS 4577).

Зазначені марки латуні свинцевої, хоч і не однакові за всіма ознаками, але мають схожі якісні характеристики і складаються зі схожих компонентів, завдяки чому виконують однакові функції.

На підставі ст. 57 МКУ основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод – за ціною договору (вартість операції).

Відповідно до вимог Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа [4], в окремих позиціях графи 31 митної декларації (далі – МД) під номером 1 зазначаються найменування та звичайний торговельний опис, що дає змогу ідентифікувати і класифікувати товар (фізичні характеристики товару в обов'язі, достатньому для однозначного зарахування його до коду згідно з УКТЗЕД, у кількості знаків, визначеній правилами заповнення графи 33 МД для відповідного митного режиму та особливостей переміщення): наприклад, комплектність або завершеність (зіб-

раний/незібраний), кількісний та якісний склад (матеріал, речовина, суміш, сполука тощо), основні властивості товару (призначення, розмір, розфасування, пакування тощо).

За результатами попереднього аудиту було встановлено, що як найменування та звичайний торговельний опис товару в графах 31 МД, що перевірялися, та у супровідних документах було зазначено:

- “фітинги зі сплаву міді (латунь) сантехнічного призначення, побутові, для систем водопостачання в асортименті”;
- “фітинги побутового призначення, з недорогоцінних металів (латунь), в асортименті”.

Виходячи з вищезазначеного, митна вартість сантехнічних фітингів не могла бути визначена шляхом застосування першого – п’ятого методів.

На підставі ч. 2 ст. 64 МКУ митна вартість, визначена згідно з положеннями цієї статті, має ґрунтуватися на раніше визнаних (визначених) митними органами митних вартостях.

За наявною інформацією в автоматизованих інформаційних системах ДФС (ПШК “Інспектор-2006”, ЄАІС ДМСУ) товари, які мають опис згідно з гр. 31 МД “Фітинги зі сплаву міді (латуні) сантехнічні” за кодом УКТЗЕД 7412200000, які були продані на експорт в Україну і час експорту котрих збігається з часом експорту оцінюваних товарів або максимально наближений до нього, були оформлені іншими митними органами України за такими рівнями митної вартості (табл. 3).

Таблиця 3

Рівень митної вартості товару “Фітинги зі сплаву міді (латуні) сантехнічні” за наявною інформацією у ПШК “Інспектор-2006”

Країна походження		Цінова база ЄАІС, \$/кг	Митна декларація
код	назва		
156	Китай	9,02	МД № ... від 07.12.2012
156	Китай	10,23	МД № ... від 11.03.2013
156	Китай	5,47	МД № ... від 26.03.2013

Отже, за результатами попереднього аудиту правильності визначення бази оподаткування, враховуючи положення п. 8 ч. 3 ст. 53 МКУ, ціна товару “Фітинги зі сплаву міді (латуні) сантехнічні” за кодом УКТЗЕД 7412200000 має визначатися на рівні не менше вартості на сировину, а саме за біржовою ціною на латунь марки 63/35 (BS1400 SCB3).

Неврахування митним органом названих факторів у визначенні митної вартості товару “Фітинги зі сплаву міді (латуні) сантехнічні” (код УКТЗЕД 7412200000), з урахуванням вартості сировинних складових, за умови їх митного оформлення за рівнем митної вартості (табл. 2), спричинило недобір митних платежів на рівні 28 381 066,17 грн.

Таблиця 4

Результати митного оформлення товару “Фітинги зі сплаву міді (латуні) сантехнічні” в Одеському регіоні за період 01.01.2013–12.10.2013

Фітинги (втрати бюджету за період 01.01.2013–12.10.2013)			
Підприємства	Кількість МД типу ІМ-40 ДЕ	Код товару за УКТЗЕД	Недобір митних платежів, грн
10 підприємств м. Одеси	227	7412200000	27 108 277,47
5 підприємств інших областей	14	7412200000	1 272 788,70
Загалом 15 підприємств	241	7412200000	28 381 066,17

У висновку ДП “Держзовнішінформ” від 29.10.2013, зокрема, зазначено, що згідно з результатами опрацювання інформації щодо можливих вагових характеристик і цінових пропозицій на риках Китаю, України та Росії розрахунковий рівень цін на типові різновиди фітингів може становити (70–210) грн/кг (8,76–26,27) дол./кг на умовах CIF порти України.

У табл. 5 міститься інформація про динаміку рівня митної вартості сантехнічних фітингів виробництва Китаю за результатами митного оформлення в зоні діяльності Одеської митниці ДФС (Південної митниці) за період із січня 2014 р. до травня 2016 р.

Таблиця 5

Динаміка рівня митної вартості сантехнічних фітингів виробництва Китаю за результатами митного оформлення в зоні діяльності Одеської митниці ДФС

Дата подання МД	2014 р.				2015 р.		2016 р.	
	27.02	22.05	28.06	07.11	19.01	06.06	21.03	04.05
Митна вартість, дол./кг	1,30	3,50	3,70	3,80	6,72	6,79	7,28	7,28

Незважаючи на те, що кількість митних оформлень товару “Фітинги зі сплаву міді (латуні) сантехнічні” (код УКТЗЕД 7412200000) виробництва Китаю в Одеській митниці у 2016 р. значно скоротилася (4 митні декларації за 5 місяців), митна вартість за кілограм виробів за результатами митного оформлення майже на 1,5 \$ менша, ніж мінімальний розрахунковий рівень цін на типові види фітингів на риках Китаю, України та Росії.

На думку автора, таке становище було б неможливим, якби результати аудиту після митного очищення використовувались як інструмент системи управління ризиками, тобто як експертна оцінка митної вартості у поставках зазначеного товару, яка б

за допомогою зворотного зв'язку з базою даних системи управління ризиками привела до коригування відповідного профілю ризику.

Відповідно до п. 10 Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю [5] (далі – Порядок 684), органи ДФС розробляють заходи з управління ризиками на тактичному рівні. Для цього використовуються такі інструменти, як профілі ризику, орієнтування, індикатори ризику, методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб митниці з аналізу ризиків, випадковий відбір.

Згідно з п. 3 Порядку 684, регіональний профіль ризику – це профіль ризику, який наповнюється митницями і застосовується в кожній митниці в межах визначених нею значень індикаторів ризику. Виходячи зі змісту визначення поняття “регіональний профіль ризику”, джерелом наповнення регіонального профілю ризику є саме митниця.

Стандартним правилом 6.6. Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) [6] встановлено, що система митного контролю містить контроль на основі методів аудиту.

У червні 2013 р. функція митного контролю – “аудит після митного очищення” (п. 7 ст. 336 МКУ) – була делегована листом Міністерства доходів і зборів України [7] територіальним підрозділам Міндоходів України, нині – до головних управлінь Державної фіскальної служби України в областях. На думку автора, делегування функцій, установлених Законом України, листом центрального органу виконавчої влади суперечить нормам чинного законодавства України.

Водночас, відповідно до пп. 5.4 п. 5 ст. 7 розд. 1 Протоколу про внесення змін до Марракеської угоди про заснування Світової організації торгівлі [8], члени за можливістю використовують результати аудиту після митного очищення під час застосування системи управління ризиками.

Отже, нині підрозділи аудиту після митного очищення де-факто існують у складі податкового блоку ДФС України, де-юре, будучи фактично відокремлені від митниці та від митного контролю, не виконують своїх функцій.

Зазначена правова колізія виключає український аудит після митного очищення з таких світових трендів, як спрощення і гармонізація митних процедур, а також ефективне співробітництво між членами СОТ з питань спрощення торгівлі й дотримання саме митних правил.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Верховна Рада України 04.11.2015 ратифікувала Протокол про внесення змін до Марракеської угоди про заснування Світової організації торгівлі. У зв'язку з цим Україна дала згоду на обов'язковість застосування положень Угоди про спрощення процедур торгівлі.

Виходячи зі змісту ратифікованого Україною Протоколу, аудит після митного очищення виконує нову функцію, а саме функцію інструменту управління ризиками на тактичному рівні: результати документальної перевірки використовуються як експертна оцінка поставок товарів, що, своєю чергою, забезпечує зворотний зв'язок з базою даних системи управління ризиками та приводить до постійного коригування профілів ризику.

Таким чином, наразі актуальне питання розробки відповідних змін до чинного Митного кодексу України та нормативних актів Міністерства фінансів України щодо визначення місця аудиту після митного очищення в структурі ДФС України та використання результатів аудиту після митного очищення як інструменту в аналізі й оцінці

ризиків, розробленні та реалізації заходів з управління ризиками і визначенні форм та обсягів митного контролю.

Список використаних джерел:

1. Митний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. – Режим доступу : <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
2. Про ціни і ціноутворення [Електронний ресурс] : Закон України від 21.06.2012 р. № 5007-VI. – Режим доступу : <http://www.zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>
3. Лист Департаменту митної вартості Держмитслужби України від 13.04.2009 р. № 16/1-1/657-ЕП [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.mdoffice.com.ua/pls/MDOOffice/aMDODoc.FindHelpAdv?p_file=35_821
4. Про затвердження Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 р. № 651. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1372-12>
5. Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015 р. № 684. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1021-15>
6. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_643
7. Про проведення перевірок [Електронний ресурс] : лист Міністерства доходів і зборів України від 21.06.2013 р. № 9069/7/99-99-22-02-03-17. – Режим доступу : http://www.mdoffice.com.ua/ru/aMDODoc.html?p_file=11&p_page=1187&context=
8. Протокол про внесення змін до Марракеської угоди про заснування Світової організації торгівлі [Електронний ресурс] : Закон України від 04.11.2015 № 745-VIII. – Режим доступу : http://www.zakon3.rada.gov.ua/laws/show/981_053/paran2#n2