

УДК 336.225.67:339.543

**А. П. Андрушко**, студент  
Університету митної справи та фінансів

### **ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ІНОЗЕМНОГО ДОСВІДУ ЗДІЙСНЕННЯ МИТНОГО ПОСТАУДИТУ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ**

*Визначено недоліки функціонування вітчизняної системи митного постаудиту. На дано характеристику організації та проведення митного постаудиту в окремих країнах. Запропоновано шляхи підвищення ефективності функціонування даної форми митного контролю в Україні.*

*Ключові слова: митний постаудит; митний контроль; зовнішньоекономічна діяльність; документальна перевірка.*

*Problems of functioning of native system of customs postaudit are identified. The characteristics of organization of customs post-audit of certain foreign countries are given. The ways of improvement of effectiveness of such system of customs control functioning in Ukraine are proposed.*

*According to the results of the analysis of international experience of the functioning of the customs post-audit system, it was determined that in order to increase its efficiency and quality in Ukraine, it is necessary to take the following measures: to depart from the domination of the fiscal component of customs regulation; provide a high level of technical support; increase the number of skilled personnel and strengthen their powers. It is also worthwhile to improve the legal and regulatory framework of the customs post and the work of the bodies authorized to implement the state fiscal policy, in particular, using the experience of Bulgaria, to develop a document that would regulate the procedure for carrying out the customs audit, taking the analogy of "Manual for the conduct of customs audit".*

*Key words: customs post-audit; customs control; international economic activity; document inspection.*

**Постановка проблеми.** Потреба захисту внутрішнього ринку України від незаконного ввезення товарів без оподаткування залишається актуальною і нині. Одним із напрямів розв'язання цієї проблеми є забезпечення повноти та своєчасності перерахування митних зборів і платежів під час ввезення таких товарів за допомогою митного контролю за зовнішньоекономічними операціями, складником якого є постаудит. Постаудит відіграє важливу роль у розкритті порушень зовнішньоекономічного законодавства суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД), а також у наповненні державного бюджету України. Метою здійснення митного постаудиту є контроль за дотриманням митного законодавства усіма суб'єктами митних правовідносин під час переміщення товарів через митний кордон України.

Однак слід зазначити, що митний постаудит в Україні діє неефективно, оскільки мають місце факти недоотримання до державної казни значної кількості грошових коштів. Тому особливого значення набуває проблема підвищення ефективності проведення перевірок митними органами в частині виявлення фактів недоотримання державним бюджетом платежів за умови застосування постаудиту та вивчення зарубіжного досвіду використання цієї форми митного контролю з метою вдосконалення вітчизняної системи митного постаудиту.

© А. П. Андрушко, 2017

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням організації митного аудиту присвячено праці вітчизняних науковців О. П. Борисенко, О. М. Вакульчик, Л. М. Івашової, О. А. Гончарук, М. О. Губи, Ю. В. Дубко, В. Ю. Єдинака, Т. С. Єдинак, Л. О. Копцевої, О. А. Ларіонової, Л. О. Ліханіної, Ю. О. Медвідь, П. В. Пашка та ін. Однак, попри досить широкий спектр наукових досліджень проблем розвитку митного постаудиту, практичне його впровадження залишається проблематичним. У зв'язку з цим узагальнення зарубіжного досвіду функціонування інституту митного аудиту та виявлення можливих напрямів його імплементації в Україні залишається актуальним.

**Мета статті** – висвітлення та аналіз міжнародного досвіду здійснення митного постаудиту задля виявлення основних проблем функціонування митного постаудиту в Україні та визначення шляхів їх розв'язання.

**Виклад основного матеріалу.** Вчені визначають митний постаудит як форму митного контролю, що реалізується фіскальними органами після випуску товарів у вільний обіг шляхом спостереження, перевірки та вимірювання достовірності заявленої інформації про перемішувани товари і транспортні засоби через митний кордон країни з метою виявлення відхилень між даними бухгалтерського обліку, бізнес-систем і комерційної інформації щодо задекларованих параметрів [1, 39].

Необхідно зазначити, що митний постаудит є відносно новою для вітчизняної митної системи формою митного контролю. У зв'язку з цим існують певні проблеми функціонування системи митного постаудиту в Україні:

1) правові – полягають у тому, що митний постаудит є формою митного контролю, яка нині нормативно не регламентована. Тракткування дефініції “митний постаудит” у вітчизняних нормативно-правових актах немає;

2) методологічні – полягають у відсутності чітких методичних підходів за усіма напрямками контрольно-перевірної діяльності уповноважених суб'єктів та єдиних уніфікованих технологічних схем здійснення митного постаудиту за різними об'єктами контролю, не повною мірою розроблено тематику перевірок;

3) фіскальні – наслідком пріоритетного податкового методу наповнення державного бюджету за рахунок непрямого оподаткування (зокрема імпорнтними ПДВ, митом та акцизним податком) є нівелювання захисної функції митного оподаткування. Це призводить до гальмування розвитку напрямів діяльності уповноважених органів, спрямованих на її забезпечення (у тому числі митного постаудиту);

4) організаційні – надання повноважень здійснення митного постаудиту підрозділам, що організаційно й функціонально відірвані від митної системи й підпорядковані податковій службі (Головному управлінню Державної фіскальної служби (далі – ДФС) України в областях), негативно впливає на якість його проведення;

5) інформаційні – полягають у низькому рівні інформаційної взаємодії між підрозділами органів ДФС та іншими суб'єктами, які беруть участь у митному контролі;

6) кадрові – негативним чинником ефективності митного постаудиту слід також вважати низький рівень кваліфікації та недостатній досвід практичної роботи посадових осіб, уповноважених на здійснення документальних перевірок (митного постаудиту). Сюди також необхідно зарахувати бюрократизм та корупцію.

Крім цього, вдосконалення потребує ризикоорієнтований підхід щодо відбору суб'єктів ЗЕД до митного постаудиту. Застосування такого підходу надає суб'єкту можливості ефективно розподілити наявні ресурси, що здійснює митний постаудит, з метою їх зосередження на товарах, транспортних засобах, документах і особах, які можуть представляти підвищений ризик [2, 3].

Із метою вдосконалення вітчизняної системи митного постаудиту суб'єктів ЗЕД доцільно ознайомитись із зарубіжним досвідом проведення такої форми митного контролю.

Митні органи **Болгарії** для встановлення достовірності даних митної декларації мають право після випуску товарів здійснювати подальший контроль комерційних документів і даних про операції з імпорту та експорту задекларованих товарів. Такий контроль здійснюється посадовими особами регіональних митних органів під час виїзної або невиїзної документальної перевірки. Об'єктом перевірки стають товари, бухгалтерські книги, торгова, облікова та інша документація підприємства, що перевіряється.

У митній службі Болгарії документ, що регламентує саму процедуру проведення митного постаудиту, має назву "Керівництво для здійснення митного постаудиту" (далі – Керівництво) і розпочинається з визначення мети митного постаудиту. Окремо приділяється увага попередньому аудиту і графіку проведення аудиторських перевірок. При цьому описано систему аналізу й оцінки ризику, що є невід'ємним складником митного аудиту.

У документі прописано методику проведення перевірки та наведено організаційну схему проведення аудиту: вид і обсяг аудиту, період часу для виконання перевірки, детально розписано стадії аудиту: підготовка, виконання і занесення інформації в документи.

Під час підготовки і проведення митного постаудиту використовуються "контрольні листи" з метою надання гарантій, в яких передбачено певний мінімум питань, які відповідають єдиній методології на всій території країни.

Керівництвом передбачено складання митного реєстру, в якому складено накази про призначення перевірки, документи, видані в ході аудиту, результати перевірок (звіти) і заходи, вжиті у зв'язку з цими висновками.

Окремим розділом зазначаються права і обов'язки осіб як тих, хто перевіряє, так і тих, кого перевіряють. Документ регулює дії аудитора під час виявлення різних фактів і обставин, які виникають у ході проведення аудиту. Також зазначається необхідність обміну інформацією відповідно до міжнародних договорів про співпрацю/взаємодопомогу.

Окремо прописаний перелік проведення заключної дискусії, в якій розглядаються особливо спірні моменти, а також юридична кваліфікація результатів перевірки і можливі правові наслідки, що впливають із них.

Здійснення митного постаудиту закінчується складанням аудиторського звіту і доповіді, а також поданням додаткового звіту, інформація якого призначена для внутрішнього використання. Завершенням документа є заключна частина, в якій відображено подальші дії на основі доповіді аудитора і додаткового аудиторського звіту [3, 43–44].

У **Федеративній Республіці Німеччина** (далі – ФРН) перевірку суб'єктів ЗЕД після випуску товарів у вільний обіг здійснює Федеральне митне управління.

Під аудитом, що здійснюється митним відомством, розуміють:

- митний аудит (додаткова перевірка у сфері митного законодавства);
- аудит преференцій (перевірка преференцій у ході експорту товарів на основі міжнародних договорів чи права ЄС);
- зовнішній аудит;
- перевірка у сфері управління повітряними рухом.

У ході проведення митного аудиту увагу зосереджено на імпортних операціях, зокрема перевіряється правильність нарахування і сплати ввізного мита. Результатом проведеної роботи можуть бути як додаткові стягнення, так і відшкодування надлишково сплачених платежів.

Митний аудит передбачає контроль за такими аспектами: кодом класифікації товару; повнотою наданої інформації; розрахунком митної вартості; наявністю документів про пільги; наявністю та сплатою антидемпінгових та компенсаційних мит.

Відповідно до законодавства ФРН перевірки митними органами можуть підлягати будь-які компанії, які здійснюють експортно-імпорتنі та інші операції, що входять до сфери контролю Федерального митного управління [3, 61–63].

Так, у справі організації митного контролю в ФРН привертає увагу порядок автоматизованої обробки та аналізу інформації за допомогою системи аналізу ризиків RIKO.

Система RIKO – автоматизована інформаційна система, призначена для використання виключно Центральним бюро аналізу ризиків Головного митного управління Німеччини (ZORA), вона забезпечує інформаційну підтримку на всіх етапах роботи: від аналізу вхідної інформації та створення профілів ризику до аналізу кінцевих результатів та їх застосування. RIKO працює з копією оперативної бази даних митного оформлення “Атлас”, а також дає можливість обробки іншої інформації з додаткових баз даних (наприклад, база даних лабораторних досліджень ZEUS; база даних ліцензій і сертифікатів, база даних митного тарифу та рекомендацій з митного тарифу, база даних федерального бюро статистики, база даних походження товарів).

Крім того, система дає змогу обмінюватися інформацією з іншими країнами ЄС, обробляти іншу інформацію, що використовується для створення профілів ризику (інформація про виробництво та ринки окремих товарів).

RIKO дає змогу також здійснювати обробку вхідних документів (листів) і контроль їх виконання, містить у текстовому вигляді (у форматах WORD та EXCEL) повну інформацію за профілями ризику. З використанням інформації бази даних системи “Атлас” система RIKO дає можливість контролювати ефективність використання профілів ризику в розрізі митниць, виконання рекомендацій щодо додаткових заходів контролю. Кожен співробітник ZORA заносить у базу даних відповідну інформацію під час виконання своїх функціональних обов’язків щодо створення профілів ризику, після чого ця інформація стає доступною всім співробітникам ZORA [4, 26–27].

У **Франції** діє ступенева система організації митного контролю:

- формальний – суцільна перевірка правильності оформлення та наявності всіх необхідних документів шляхом їх читання та зіставлення;
- фундаментальний – вибіркова перевірка відповідності виду, номенклатури, вартості та походження товарів поданим документам, перевірка обґрунтованості пільг тощо.

Як правило, наступний митний контроль здійснюється або спеціальними аудиторсько-аналітичними службами шляхом поглибленої документальної перевірки без виїзду на підприємство, або митними аудиторами безпосередньо на підприємстві.

До переваг такої організації митного контролю слід зарахувати:

- по-перше, прискорення митного оформлення вантажів під час перетину митного кордону;
- по-друге, збільшення ймовірності виявлення порушень митних правил або контрабанди під час наступного контролю, оскільки є можливість перевірки правильності заявленого в декларації обсягу та призначення вантажу.

Але застосування французької моделі митного контролю потребує як високого рівня організації інформаційно-аналітичного забезпечення, так і достатньої кількості висококваліфікованих фахівців з митного постаудиту (у Франції їх близько 7 тис. чол.) [4, 26].

У **Республіці Корея** митний постаудит проводиться з метою забезпечення митного оформлення товарів, обсяги експорту та імпорту яких почали стрімко зростати.

З метою запровадження системи митного постаудиту митна служба Кореї створила спеціальне Бюро аудиту, головним завданням якого стали контроль повноти сплати обов’язкових платежів і податків, а також виявлення помилок у деклараціях суб’єктів ЗЕД.

Перевірка правильності стягнення платежів та податків поділяється на:

– “передмитний аудит” (pre-clearance audit), який здійснюється до моменту митного оформлення та пропуску товарів;

– митний постаудит (post-clearance audit), який передбачає перевірку після закінчення всіх формальностей на митниці під час перетину кордону.

Митний постаудит Кореї поділяється на три види:

1) вибіркового аудиту (Case-by-Case Audit): протягом 90 днів після митного оформлення митниця перевіряє підстави та правильність сплачених платежів і податків за окремими деклараціями, які відбираються електронною системою управління ризиками. Як правило, цей вид аудиту зосереджено на вивченні відомостей, задекларованих під час перетину митного кордону;

2) плановий аудит (Planned Audit) полягає у перевірці митними органами окремих угод суб’єктів ЗЕД, які містять високий ризик ухилення від сплати податків. Цей вид аудиту може проводитися як у формі роботи з митною документацією, так і у формі виїзду на підприємство та вивчення бухгалтерських записів і фактичної наявності товарів;

3) самостійний аудит (Comprehensive Audit) – це перевірка правильності нарахування та сплати платежів і податків самими суб’єктами ЗЕД. Імпортні угоди, які викликають підозру в митних органах, направляються на підприємства-імпортери й перевіряються власниками цих компаній [3, 48–49].

У структурі центрального апарату митної служби **Японії** виокремлено Департамент постаудиту, розслідування та розвідки, який виконує такі функції:

– дослідження та формування запитів, що стосуються цінностей, вантажів, страхування імпортованих товарів для застосування відповідних ставок імпортованого тарифу;

– розслідування порушень митного законодавства, інших законів і правил, а також збір та аналіз інформації про такі порушення;

– взаємодія з митними адміністраціями зарубіжних країн шляхом обміну інформацією про порушення митного законодавства;

– складання і публікація статистики зовнішньої торгівлі та іншої митної статистики.

Постаудиту в Японії підлягають уповноважені економічні оператори та інші суб’єкти ЗЕД. Процедура постаудиту містить такі етапи:

1) підготовчий (формування програми із визначеними питаннями постаудиту);

2) дослідження (у вигляді виїзної перевірки, під час якої працівники митниці ознайомлюються з результатами внутрішнього аудиту підприємства, опитують співробітників, здійснюють огляд приміщень тощо);

3) узагальнення результатів (за результатами перевірки оформлюють звіт з постаудиту, в якому зазначають виявлені порушення).

Як свідчить статистика, в 69 % підприємств Японії за результатами здійсненого постаудиту виявлено порушення у декларуванні товарів [3, 47–48].

У системі митного постаудиту **Канади** право здійснювати переміщення товарів із використанням системи митного постаудиту надається не всім імпортерам, а лише їх окремим категоріям, які відповідають встановленим вимогам. Зокрема, існують правила для перевезення автомобільним, повітряним, залізничним транспортом, а також для контейнерних перевезень.

Загальні вимоги до імпортерів для включення їх до системи митного постаудиту такі:

– не бути пов’язаними з іншими міжнародними перевізниками;

– мати ліцензію відповідного державного органу на здійснення міжнародних вантажних перевезень;

- підтвердження статусу перевізника за умови обліку на митниці не менше одного року;
- подання звітів до митниці по всіх вантажах, що імпортувалися до Канади;
- вільний доступ митних аудиторів до всіх документів, що стосуються переміщення вантажів;
- з метою детальнішого аудиту надання митниці документів про переміщення товарів за попередній рік;
- ізоляція (відокремлення) вантажів, що імпортуються до Канади, від інших вантажів, що переміщуються компанією тощо [4, 31].

Загалом, впровадження митного постаудиту має безліч переваг, у тому числі: скорочення часу митного оформлення товарів; сприяння спрощенню та прискоренню процесу проходження митних процедур; створення додаткових можливостей для суб'єктів ЗЕД тощо. Адже сутність митного постаудиту полягає в тому, що декларантів та суб'єктів ЗЕД до самодисципліни та самоконтролю, а тому своєчасне проведення самоперевірки підприємств (суб'єктів ЗЕД) може врятувати їх від донарахування податків та штрафних санкцій [5, 11].

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.** Враховуючи міжнародний досвід функціонування системи митного постаудиту та беручи до уваги проблеми здійснення цієї форми митного контролю в Україні, зазначимо, що відхід від домінування фіскальної складової частини митного регулювання, високий рівень технічного забезпечення та велика чисельність кваліфікованих кадрів можуть розв'язати проблему підвищення ефективності вітчизняного митного постаудиту. Слід також удосконалити нормативно-правове забезпечення митного постаудиту та роботи органів, уповноважених на реалізацію державної фіскальної політики, зокрема, використовуючи досвід Болгарії, розробити документ, який регламентував би саму процедуру проведення митного аудиту посадовими особами ДФС, взявши за аналогію "Керівництво для здійснення митного аудиту".

Загалом упровадження вищезазначених пропозицій дозволить реанімувати інститут митного постаудиту в Україні, що суттєво поліпшить якість і ефективність митного контролю у протидії порушенням митних правил і контрабанді.

#### Список використаних джерел:

1. Харкавий М. О. Митний постаудит в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Микола Олександрович Харкавий. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 228 с.
2. Хомутенко А. В. Митний постаудит в Україні: проблемні питання / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Problems of social and economic development of business: collection of scientific articles. – Montreal, Canada : Publishing house "BREEZE", 2014. – Vol. 2. – P. 111–115.
3. Формування системи митного аудиту в Україні : монографія за заг. ред. О. М. Вакульчик. – Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2014. – 208 с. – (Митна справа в Україні, Т. 25).
4. Івашова Л. М. Основи митного постаудиту : навч. посібник / Л. М. Івашова, Т. С. Єдинак, В. Ю. Єдинак ; вступне слово д.е.н. Пашка П. В. – Дніпропетровськ : АМСУ, 2011. – 200 с.
5. Батанова Л. О. Митний постаудит в Україні та проблемні аспекти його здійснення в сучасних умовах / Л. О. Батанова // Lex Portus. – 2016. – № 1. – С. 94–107.