

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-55>

УДК 656.073.5

МИТНИЙ ПОСТ-АУДИТ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ

CUSTOMS POST-AUDIT IN UKRAINE: PROBLEM ASPECTS AND DIRECTIONS FOR IMPROVEMENT

Бортнікова Мар'яна Григорівнакандидат економічних наук, доцент,
Національний університет «Львівська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2346-8007>**Чиркова Юлія Леонідівна**кандидат економічних наук, доцент,
Національний університет «Львівська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7315-9520>**Bortnikova Maryana, Chyrkova Yuliia**

Lviv Polytechnic National University

У статті розкрито сутність поняття митного пост-аудиту, що виступає формою митного контролю, за проведення якого повинні відповідати органи митниці. З'ясовано, що під митним пост-аудитом варто розуміти форму митного контролю, який базується на аудиторських методах задля перевірки правильності проведення деклараційних процедур та їх інформаційної достовірності. Даний процес відбувається шляхом документальної перевірки товарно-комерційних операцій задля недопущення випадків недотримання законодавства в митній сфері. В цьому і полягає головна мета здійснення митного пост-аудиту. Визначено головні проблемні питання митного пост-аудиту в Україні. Виокремлено основні напрями його удосконалення, що дасть можливість ефективно виконувати митниці власні функціональні обов'язки та завдання, насамперед ті, що пов'язані із проведенням контрольних заходів щодо перевірки правильності проведення деклараційних процедур та їх інформаційної достовірності, дотриманням нормативно-правових норм митного законодавства, а також захисту державних інтересів тощо.

Ключові слова: митний пост-аудит, митні органи, митний контроль, митна справа, митне законодавство, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності.

The essence of the concept of customs post-audit is revealed in the article. It was found that the customs post-audit should be understood as a form of customs control, which is based on audit methods to verify the correctness of declaration procedures and their informational reliability. This process takes place through documentary verification of commercial transactions in order to prevent cases of non-compliance with legislation in the customs sphere. This is the main purpose of the customs post-audit. The main problematic issues of the customs post-audit in Ukraine are identified, namely: the predominance of the fiscal function of customs affairs; absence of this concept in the legislative base of Ukraine; ineffectiveness of material and methodological support, which regulates the control and inspection work of customs authorities; lack of highly qualified employees in units responsible for conducting customs audits; insufficient level of cooperation between units responsible for conducting customs audits in Ukraine. The main directions of its improvement are highlighted, in particular, the definition of the term "customs post-audit" at the regulatory and legal level, the unification of material and methodological support, the staffing of the units responsible for conducting customs audits with highly qualified employees, the improvement of the analysis and risk management system, and the deepening of the cooperation of controlling institutions in Ukraine with foreign customs institutions, creation of a separate body in the structure of customs, responsible for carrying out customs post-audit, development of a complex of punishments for violation of normative and legal norms of customs legislation. It was found that the implementation of such measures will make it possible for the customs office to effectively perform its own functional duties and tasks, primarily those related to conducting control measures to verify the correctness of the declaration procedures and their informational reliability, compliance with the normative and legal norms of the customs legislation, as well as protection of state interests, etc.

Keywords: customs post-audit, customs authorities, customs control, customs affairs, customs legislation, subjects of foreign economic activity.

Постановка проблеми. Останніми роками можна спостерігати збільшення обсягів торгівельних операцій на міжнародному рівні, що зумовлено посиленням глобальних процесів у системі світогосподарських взаємовідносин, зростанням обсягів виробництва товарів та їх асортименту, а також поглибленням інтеграційних процесів тощо. В свою чергу, інтеграція вітчизняної економіки у світове співтовариство та дотримання міжнародних правил у митній сфері дають можливість суттєво зменшити строки та масштаби митних процедур, пов'язаних із митним оформленням та контролем. В той же час, варто зазначити, що подібні зміни не мають позначатися на мірі ефективності їх реалізації, що обумовлено пошуком сучасних підходів до розробки та реалізації заходів, спрямованих на проведення контролю у зовнішньоекономічній діяльності, зокрема здійснення документального контролю суб'єктів після декларування вантажів. В науковій літературі подібний процес отримав назву митного пост-аудиту, відповідно до якого певні заходи контрольного характеру повинні відбуватися після випуску продукції у вільний товарооборот в Україні. Тому, на сьогоднішній день проблеми, пов'язані з виконанням бюджетних зобов'язань, обумовлюють актуальність для митної справи в Україні завдання щодо забезпечення дотримання платниками податків, які здійснюють зовнішньоекономічні операції, своїх зобов'язань перед країною і вказує на необхідність дослідження проблемних питань митного пост-аудиту в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематику митного пост-аудиту в Україні досліджували такі науковці як О. Гончарук, В. Єдинак, Т. Єдинак, Ю. Єдинак, О. Запорожець, Л. Івашова, В. Туржанський, М. Харкавий, А. Хомутенко, В. Хомутенко та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Існує чимало наукових напрацювань різними науковцями даної проблематики, проте на сьогоднішній день невирішеним залишається питання розкриття проблемних питань митного пост-аудиту в Україні через постійні зміни, пов'язані з глобалізаційними та інтеграційними процесами, присутніх у вітчизняній економіці.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою даної статті є розкриття проблемних питань митного пост-аудиту в Україні та визначення напрямів його удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідження особливостей пост-

митного аудиту в Україні набуває на даний час виняткової актуальності, оскільки дасть можливість закріпити дане поняття у вітчизняному законодавстві. Для розкриття проблемних питань митного пост-аудиту в Україні та визначення напрямів його удосконалення варто спершу визначити сутність даного поняття.

Так, О. А. Гончарук зазначає, що «митний пост-аудит – система обов'язкових контрольних дій (із застосуванням методів документального та фактичного контролю) з перевірки законності, доцільності, достовірності інформації, наданої суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності, що перевіряється під час здійснення митного контролю, а також законності та правильності дій посадових осіб (представників) суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності» [1, с. 166].

На думку М. Харкавого, митний пост-аудит є особливою формою митного контролю зовнішньоекономічних операцій платника податку після завершення митного оформлення. Саме пост-аудит займає важливе місце при застосуванні системи управління митними ризиками та є важливим напрямком розбудови митної справи в контексті підвищення ефективності діяльності митних органів [5, с. 119].

Т. С. Єдинак та В. Ю. Єдинак стверджують, що пост-митний контроль є однією з форм митного контролю, яка здійснюється митними органами з координацією з іншими органами виконавчої влади на основі методів аудиту з метою перевірки правильності заповнення декларацій на товари та достовірності зазначених у них даних шляхом перевірки будь-яких документів і відомостей, які стосуються даних товарів або комерційних операцій, проведених до або після випуску товарів, у яких дані товари брали участь, з метою недопущення порушень митного законодавства. Інструментом реалізації форми митного контролю на основі пост-аудиту є документальна перевірка. Організація та проведення документальних перевірок в частині здійснення податкового контролю в Україні, з одного боку, мають напрацьований механізм і регламент, з іншого боку, здійснення контролю ведеться на вимогу законодавства, яке постійно змінюється, що не сприяє чіткому виконанню перевірок [2, с. 72].

Відповідно до визначення Л. М. Івашової, Т. С. Єдинак та В. Ю. Єдинак, митний пост-аудит є різновидом зовнішнього загальнодержавного контролю, що здійснюється спеціаль-

ними органами державної влади – митними органами – після завершення процедури митного контролю та митного оформлення випущених в обіг товарів [3, с. 16]. Беручи до уваги те, що митний пост-аудит є формою митного контролю, на нашу думку, помилково пов'язувати його з видом зовнішнього загальнодержавного контролю після закінчення митного декларування.

Пост-аудит займає важливе місце при застосуванні системи управління ризиками та є головним елементом подальшого підвищення ефективності діяльності митних органів. Він зводиться до контролю товарів після їх випуску у вільне використання у формі документальної перевірки, яка проводиться підрозділами контрольно-перевірочної роботи митниці. Рекомендації по застосуванню пост-аудиту містяться в главі 6 Кіотській конвенції 1999 р., а також у статтях 41, 69 Митного кодексу України [1, с. 166].

Таким чином, беручи до уваги вище зазначене, можна дійти висновку, що під митним пост-аудитом варто розуміти форму митного контролю, який базується на аудиторських методах задля перевірки правильності проведення деклараційних процедур та їх інформаційної достовірності. Даний процес відбувається шляхом документальної перевірки товарно-комерційних операцій задля недопущення випадків недотримання законодавства в митній сфері. В цьому і полягає головна мета здійснення митного пост-аудиту.

Відповідно до законодавства та досвіду країн Європейського Союзу митний пост-аудит спрямований на:

- контроль за імпортом після випуску товарів у вільний обіг;
- контроль пільгових режимів (транзит, зберігання вантажів на митних складах, переробка на митній території, тимчасове ввезення та ін.);
- перевірку організації управління операторів, внутрішніх процедур і систем, які використовують для реєстрації даних, що стосуються до експортних чи імпортних товарів;
- попередній аудит/перевірка економічних операторів – для надання права на застосування пільгових процедур і режимів (наприклад, спрощені процедури транзиту чи декларування) [5, с. 123].

Слід зауважити, що митний пост-аудит відносно нова для української митної системи форма митного контролю, яка на сьогодні чітко нормативно не регламентована. Крім того, в Україні існують чинники, що створюють

значну кількість перешкод при проведенні митного пост-аудиту суб'єктів ЗЕД, зокрема: надання суб'єктом ЗЕД недостовірної інформації про місцезнаходження; фізичне перешкоджання суб'єктами ЗЕД проводити митний пост-аудит на підконтрольному суб'єкті, що може призвести до затягування та неможливості завершення перевірки у зв'язку із закінченням строків давності (відповідно до ст. 102 ПКУ) та інше [4, с. 15]. Такі чинники суб'єктивного характеру, з ними можуть стикатися будь-які контролюючі органи, що проводять виїзні документальні перевірки (Державна фінансова інспекція України, Рахункова палата, Національний банк України та інші), не лише органи ДФС [7, с. 112].

Аналіз нормативно-правових актів та роботи державних органів України показав, що міжнародні стандарти проведення митного пост-аудиту запроваджені лише частково. Відсутній відповідний понятійний апарат, у тому числі безпосередньо визначення терміну «митний пост-аудит», система відбору високоризикових підприємств та операцій з метою проведення перевірок в рамках митного пост-аудиту, можливість оперативного доступу під час перевірки до відомостей контрагентів підприємства, що перевіряється, інструменти оцінки та підвищення якості контрольно-перевірочної роботи, вимоги до здійснення суб'єктами господарювання обов'язкового внутрішнього аудиту, обмежені права посадових осіб контролюючих органів тощо [4, с. 16].

На нашу думку, на сьогоднішній день можна виокремити певні проблемні питання митного пост-аудиту в Україні, пов'язані із:

1. Переважання фіскальної функції митної справи, оскільки досі в бюджетних надходженнях переважають непрямі податки, зокрема мито, імпортне ПДВ та акциз тощо. В результаті цього, фактично руйнується захисна направленість митного оподаткування, зокрема і митного пост-аудиту, та майже не розвиваються напрямки, що її забезпечують.

2. Відсутністю у законодавчій базі України даного поняття. Так, передбачено лише, що митний пост-аудит є формою митного контролю, пов'язаного з проведенням перевірки документації з митного оформлення. Водночас в нормативно-правовому полі не передбачається захищеність митних аудиторів.

3. Неефективністю матеріально-методологічного забезпечення, яке регулює контроль-перевірочну роботу митних органів. Дана

проблема не дозволяє ґрунтовно дослідити усі аспекти роботи платника податків, який здійснює зовнішньоекономічну діяльність. Це спричинено в основному недостатнім освітньо-практичним рівнем працівників в підрозділах, відповідальних за проведення митного аудиту; недоліками в процесі розробки тем перевірок, зокрема в сфері дотримання нормативно-правових правил трансфертного і офшорного ціноутворення у системі міжнародних торговельних відносин; браком методологічних підходів до контроль-перевірочної роботи митних органів та єдиних стандартизованих технологічних механізмів проведення митного пост-аудиту відповідно до об'єктів контролю.

4. Брак висококваліфікованих працівників в підрозділах, відповідальних за проведення митного аудиту, оскільки досі в Україні відсутні передумови для набуття даними працівниками достатнього освітньо-практичного рівня, а також відсутня на законодавчому рівні можливість залучення інших спеціалістів-підрядників в сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

5. Недостатній рівень співпраці між підрозділами, відповідальних за проведення митного аудиту в Україні, а також високий рівень корумпованості митних органів.

Отже, виходячи з того, що митний пост-аудит виступає формою митного контролю, за проведення якого повинні відповідати органи митниці. Впродовж останніх років можна спостерігати активізацію розвитку інституціональних засад здійснення митного пост-аудиту в Україні. Зважаючи на наведені вище нами проблемні питання митного пост-аудиту в Україні та світовий досвід в даній сфері, можна виокремити наступні напрями його удосконалення, які полягають у необхідності:

1. Визначення терміну «митний пост-аудит» на нормативно-правовому рівні.

2. Уніфікації матеріально-методологічного забезпечення, яке регулює контроль-перевірочну роботу митних органів.

3. Доукомплектування висококваліфікованими працівниками підрозділів, відповідальних за проведення митного аудиту, а також належно їх матеріально забезпечити.

4. Удосконалення системи аналізу та ризик-менеджменту.

5. Поглиблення співпраці контролюючих інституцій в Україні з закордонними митними установами стосовно одержання попередніх інформаційних даних про товари до їх доставки на вітчизняний митний простір.

6. Створення відокремленого органу в структурі митниць, відповідальних за проведення саме митного пост-аудиту.

7. Розробки комплексу покарань за порушення нормативно-правових норм митного законодавства, що дасть змогу зменшити корумпованість в даній сфері.

В той же час, як стверджують В. П. Хомутенко та О. Ф. Запорожець, на даний час в Україні потребує вдосконалення ризикоорієнтований підхід відбору суб'єктів ЗЕД до митного пост-аудиту з метою досягнення максимального фіскального та економічного ефекту від проведених контрольних заходів. Так, застосування такого підходу надає можливості ефективного розподілу наявних ресурсів суб'єкта, що здійснює митний пост-аудит, з метою їх зосередження на товарах, транспортних засобах, документах і особах, які представляють підвищений ризик. Використовуючи ризикоорієнтований підхід до системи митного пост-аудиту необхідним є виконання таких завдань: формування інформаційної бази даних ризикоорієнтованої системи; аналіз, виявлення та оцінка ризиків ЗЕД, у тому числі з використанням інформаційних технологій. Проблема наразі полягає у відсутності уніфікованого порядку здійснення аналізу, виявлення і оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками в системі адміністрування митних платежів. З огляду на викладене, існує об'єктивна необхідність створення нормативно-правової бази для врегулювання питань щодо методичних підходів формування ризикоорієнтованої системи відбору суб'єктів ЗЕД до митного пост-аудиту [6, с. 169].

В той же час, варто зазначити, що здійснення митного пост-аудиту в Україні має ґрунтуватися на забезпеченні митним органам відкритості до бухгалтерської документації не тільки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які займаються імпортом товарів та послуг, але тих, які здійснюють їх транзит, а також продавців. На нашу думку, це дасть можливість повною мірою виконувати ризик-менеджмент у митній справі.

Висновки. Таким чином, на сьогоднішній день доволі важливо налагодити роботу митного пост-аудиту в Україні, оскільки, на нашу думку, це дасть можливість ефективно виконувати митниці власні функціональні обов'язки та завдання, насамперед ті, що пов'язані із проведенням контрольних заходів щодо перевірки правильності проведення деклараційних процедур та їх інформаційної

достовірності, дотриманням нормативно-правових норм митного законодавства, а також захисту державних інтересів тощо. Серед усіх виділених нами вище напрямів удосконалення митного пост-аудиту в Україні, на сьогоднішній день найважливішими слід вважати відмову від фіскальної функції митної справи, негайне розв'язання проблем в

сфері визначення даного терміну на нормативно-правовому рівні, а також налагодження діяльності державних органів, відповідальних за реалізацію податково-митної політики. Це дозволить ефективно розвинути наявну систему митного пост-аудиту, що сприятиме пришвидшенню інтеграцію України у світове співтовариство.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Гончарук О. А. Формування та розвиток системи пост митного контролю в Україні. *Форум права*. 2011. № 3. С. 163–167.
2. Єдинак Т. С., Єдинак В. Ю. Пост-митний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива. *Вісник академії митної служби України*. 2008. № 4. С. 70–76.
3. Івашова Л. М., Єдинак Т. С., Єдинак Ю. В. Основи митного пост-аудиту : навч. посібник. Дніпропетровськ : АМСУ, 2011. 200 с.
4. Туржанський В. А. Функціонування пост-аудиту в системі митного контролю: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Митна безпека*. 2013. № 1. С. 13–19.
5. Харкавий М. Митний пост-аудит: зарубіжний досвід та вітчизняна практика. *Світ фінансів*. 2013. № 3. С. 118–125.
6. Хомутенко В. П., Запорожець О. Ф. Система адміністрування митних платежів: теорія та практика функціонування : монографія. Одеса : Друкарський дім. Друк Південь. 2013. 176 с.
7. Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Митний пост-аудит в Україні: проблемні питання. *Problems of social and economic development of business: collection of scientific articles*. Montreal, Canada: Publishing house «BREEZE», 2014. Vol. 2. P. 111–115.

REFERENCES:

1. Ghoncharuk O. A. (2011) Formuvannja ta rozvytok systemy post mytnogho kontrolju v Ukraini [Formation and development of the post customs control system in Ukraine]. *Forum prava – Law forum*, vol. 3, pp. 163–167. (in Ukrainian)
2. Jedynek T. S., Jedynek V. Ju. (2008) Post-mytnyj audyt jak faktor zabezpechennja ekonomichnoji bezpeky krajiny: zarubizhnyj dosvid ta ukrajinsjka perspektyva [Formation and development of the post customs control system in Ukraine Post-customs audit as a factor of ensuring the economic security of the country: foreign experience and Ukrainian perspective]. *Visnyk akademiji mytnoji sluzhby Ukrainy – Bulletin of the Academy of the Customs Service of Ukraine*, vol. 4, pp. 70–76. (in Ukrainian)
3. Ivashova L. M., Jedynek T.S., Jedynek Ju. V. (2011) *Osnovy mytnogho post-audytu* [Basics of customs post-audit]. Dnipropetrovsjk: AMSU (in Ukrainian)
4. Turzhanskyj V. A. (2013) Funkcionuvannja post-audytu v systemi mytnogho kontrolju: vitchyznjanyj ta zarubizhnyj dosvid [Functioning of post-audit in the customs control system: domestic and foreign experience]. *Mytna bezpeka – Customs security*, vol. 1, pp. 13–19. (in Ukrainian)
5. Kharkavij M. (2013) Mytnyj post-audit: zarubizhnyj dosvid ta vitchyznjana praktyka [Customs post-audit: foreign experience and domestic practice]. *Svit finansiv – The world of finance*, vol. 3, vol. 118–125. (in Ukrainian)
6. Khomutenko V. P., Zaporozhecj O. F. (2013) *Systema administruvannja mytnykh platezhiv: teorija ta praktyka funkcionuvannja* [System of administration of customs payments: theory and practice of functioning]. Odesa: Drukarsjkyj dim. Druk Pivdenj. (in Ukrainian)
7. Khomutenko V. P., Khomutenko A. V. (2014) Mytnyj post-audit v Ukraini: problemni pytannja [Customs post-audit in Ukraine: problematic issues]. *Problems of social and economic development of business: collection of scientific articles*, vol. 2, pp. 111–115. (in Ukrainian)