

## МИТНИЙ ПОСТ-АУДИТ В УКРАЇНІ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ

У статті розглянуто визначення поняття митного пост-аудиту згідно з міжнародним та українським законодавством, розкрито його суть та принципи. Охарактеризовано стандарти країн Європейського Союзу щодо організації та проведення митного пост-аудиту. Досліджено практичний досвід та нормативно-правове забезпечення іноземних держав за цим напрямком.

На підставі аналізу законодавства та наукової літератури автором визначено роль митного пост-аудиту як форми митного контролю при переміщенні товарів через митний кордон України. Окреслено особливості проведення пост-аудиту в Україні як сучасної форми митного контролю, зокрема розглянуто порядок та умови проведення документальних перевірок як інструменту реалізації цієї форми митного контролю. Проаналізовано найпоширеніші порушення митного законодавства суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, виявлені під час проведення документальних перевірок.

У межах дослідження визначено певні проблемні аспекти у сфері здійснення митного пост-аудиту, що пов'язані із нормативно-правовим регулюванням цього інституту на законодавчому рівні, професійною компетенцією фахівців, які здійснюють документальні перевірки, оскарженням у судовому порядку результатів постмитного контролю.

З огляду на досвід іноземних держав та виявлені проблеми у сфері здійснення в Україні митного пост-аудиту розроблено пропозиції щодо вдосконалення організаційно-економічних засад та механізмів проведення митного контролю після випуску товарів з метою сприяння міжнародній торгівлі та спрощення процедур митного контролю.

Практична цінність роботи полягає в тому, що отримані результати можуть бути використані в законотворчій діяльності, в адвокатській діяльності, а також при викладанні курсів з адміністративного та митного права у начальних юридичних закладах України.

**Ключові слова:** митний контроль, форми митного контролю, митний пост-аудит, система аналізу та управління ризиками, документальна перевірка, європейські стандарти.

In this article, under careful consideration, the definition of post clearance audit was explained according to the international and Ukrainian legislation and defined its essence and principles. EU standards of post clearance audit in terms of organization and implementation were characterized. Practical experience and regulatory support of foreign states in this area have been studied.

Analyzing the legislation and scientific literature in foreign countries, the author defines the role of post clearance audit as a form of customs control during transportation of articles of trade through the customs border of Ukraine. Furthermore, this article characterizes the features of post clearance audit in Ukraine as a form of customs control. In particular, the order and conditions of an audit check on customs documents as a tool for implementing this form of customs control was considered. The most widespread violations of the customs legislation by the subjects of foreign economic activity, identified during the documentary audits, were analyzed.

The research has installed some particular problems, in the process of conducting post clearance audit, that are related to: legal regulation of this institution on the level

of the present legislature, the qualification of specialists who conduct the audit check of customs documents and court appeals of the results of post clearance audit.

According to the foreign experience and the problems identified in the sphere of post clearance audit implementation in Ukraine, the proposals on improving the organizational and economic principles and mechanisms for post-release goods control, have been developed in order to facilitate international trade and simplify customs control procedures.

The practical value of the research is that the obtained results can be used in legislative activities, in advocacy, as well as in the teaching of courses in administrative and customs law in primary law-based institutions of Ukraine.

**Key words:** *customs control, customs forms, post clearance audit, documentary audit, system of risk analysis and management, European standards.*

**Вступ.** Процеси інтеграції України до світової економічної спільноти визначають курс на адаптацію її митного та податкового законодавства до європейських норм та стандартів. У зв'язку з підписанням низки міжнародних документів Україна зобов'язана здійснити розбудову митного контролю та уніфікувати процедури його проведення з міжнародними стандартами з метою максимального сприяння та спрощення процедур торгівлі, а також підвищення ефективності митного контролю. Так, одним із головних завдань при здійсненні митного контролю є застосування принципів митного пост-аудиту, результатом здійснення якого є посилення контрольно-перевірочної функції митних органів під час проведення документальних перевірок.

Незважаючи на удосконалення митного законодавства протягом останніх років, здійснення митного контролю після випуску товарів у вільний обіг (митний пост-аудит) має ряд недоліків, про що свідчить і судова практика, які пов'язані з наявністю законодавчих прогалин та суперечностей, відсутністю належної координації роботи між «податковими» та «митними» органами Державної фіскальної служби України (далі – ДФС), ухилянням або відстрочкою від сплати митних платежів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності шляхом необґрунтованого застосування митних режимів або умовного звільнення від сплати митних платежів та інших протиправних дій. Саме тому дослідження цього питання має велике як практичне, так і наукове значення.

Питання проведення митного пост-аудиту, зокрема особливості здійснення перевірок митної вартості товарів після їх митного оформлення досліджували І.Г. Бережнюк, Л.О. Батанова, О.М. Вакульчик, О.А. Гончарук, О.О. Кнішек, П.В. Пашко, Л.М. Пісьмаченко та інші. Вчені наголошують на необхідності спрощення митних процедур, аналізують законодавче забезпечення митного аудиту, висвітлюють проблемні питання, проте оминають увагою судову практику щодо оскарження суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності дій ДФС з проведення документальних перевірок та результатів таких перевірок, яку необхідно враховувати при розробленні рекомендацій та пропозицій із удосконалення процедур митного контролю після випуску товарів у вільний обіг.

**Постановка завдання.** Метою статті є вивчення поняття та суті митного пост-аудиту в Україні та розробка рекомендацій щодо реформування митного законодавства в частині митного пост-аудиту з урахуванням судової практики Верховного Суду.

**Результати дослідження.** Одним із сучасних напрямків митного контролю, що дозволяє забезпечити розвиток міжнародної торгівлі та, одночасно, прозорих механізмів перевірки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності є митний контроль після випуску товарів у вільний обіг (митний пост-аудит).

Напряму розвитку митного пост-аудиту в Україні визначається положеннями міжнародних документів, підписаних та ратифікованих українським урядом та зобов'язаннями, взятими відповідно до цих документів.

Основним міжнародним документом, яким у митну практику запроваджено здійснення митного контролю шляхом проведення митного пост-аудиту є Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур, яка була прийнята Радою митного співробітництва (з 1994 року Всесвітня митна організація) 18 травня 1973 року у м. Кіото (далі – Кіотська конвенція) [1].

До Кіотської конвенції Україна приєдналася у 2006 році [2], проте статус договірної сторони фактично отримала 15 лютого 2011 року в результаті прийняття Верховною Радою України

змін до Закону України «Про приєднання України до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур» [3].

Згідно з розділом 2 Додатку II цієї ж Конвенції митний аудит – це форма митного контролю, яку здійснюють митні органи для перевірки правильності та достовірності даних, зазначених у митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських документів, рахунків, систем управління бізнесом після завершення митного оформлення.

Митний аудит містить у собі два напрямки: митний пост-аудит та аудит. Митний пост-аудит проводиться після завершення митного оформлення з метою перевірки діяльності осіб, які беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності. Митний аудит починається з розробки аудиторських щорічних програм на підставі профілю ризиків. Аудит може проводитися на постійній, циклічній та вибірковій основі [4, с. 317].

У науковій літературі неодноразово наголошувалося на відсутності єдиного підходу до визначення поняття «митний пост-аудит». Зустрічаються такі терміни: «post-customs audit», «post-customs control», «post-clearance audit», «post-clearance control», «post-entry audit». Однак, незважаючи на різноманітність категоріального визначення, сутність усіх понять зводиться до того, що митний пост-аудит розуміють як зведення до мінімуму «пропускних» митних процедур та здійснення митного контролю через подальше поглиблення перевірки суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності після факту митного оформлення товарів і транспортних засобів [5, с. 72].

На думку О.М. Вакульчик та О.О. Кнішек, постмитний контроль – це система заходів, методів та прийомів, які використовують посадові особи митних органів під час організації та проведення на основі методів аудиту контролю законності, повноти й достовірності відображення зовнішньоекономічних операцій у системі бухгалтерського обліку і звітності, правильності нарахування та своєчасності сплати митних податків і платежів підприємствами-суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності до державного бюджету [6, с. 52].

У свою чергу О.О. Берзан визначає митний аудит як комплекс взаємопов'язаних заходів, які здійснюються митними органами з метою проведення перевірок діяльності учасників зовнішньоекономічної діяльності після завершення митного оформлення [7, с. 74]. О.Є. Кудрявцев, В.В. Соловйов та І.В. Соловйова у своїх наукових дослідженнях визначають митний аудит як форму митного контролю, яка є систематичним процесом збору та оцінки відомостей, що були заявлені під час митного оформлення товару, з метою визначення ступеня відповідності цих відомостей законодавству [8, с. 97]. І.В. Співак зазначає, що митний постаудит – це перевірка діяльності учасників зовнішньоекономічної діяльності, що здійснюється після завершення митного оформлення [9, с. 148].

Таким чином, узагальнюючи вищенаведені визначення цього поняття, можна зробити висновок, що митний постаудит є невід'ємною частиною системи митного контролю та являє собою комплекс взаємопов'язаних заходів, які здійснюються митними органами з метою проведення перевірок діяльності учасників зовнішньоекономічної діяльності після завершення митного оформлення товарів.

Слід зазначити, що у Митному кодексі України (далі – МК України) [10] серед форм митного контролю немає такої форми, як митний пост-аудит. Водночас в Україні інструментом реалізації форми митного контролю на основі пост-аудиту є документальна перевірка, визначена в переліку форм митного контролю (пункт 7 частини першої статті 336 МК України).

Відповідно до статті 345 МК України документальна перевірка – це сукупність заходів, за допомогою яких органи доходів і зборів переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та в достовірності зазначених у них даних, законності ввезення (пересилання) товарів на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України або за межі території вільної митної зони, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів.

Органи доходів і зборів мають право здійснювати митний контроль шляхом проведення документальних виїзних (планових або позапланових) та документальних невиїзних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи щодо: 1) правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів; 2) обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування; 3) правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення; 4) відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідності фінансових

і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі; 5) законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території.

При цьому для призначення та проведення документальних перевірок в органі доходів і зборів має бути законодавчо визначена підстава для цього. Так, вичерпний перелік підстав для проведення документальної позапланової виїзної перевірки визначено у статті 346, а для документальних невиїзних – у статті 351 МК України.

Варто зауважити, що в жодній європейській країні не існує умови встановлення факту порушення до початку перевірки для отримання права контролюючим органом на її проведення, як це регламентовано МК України. Відповідно до практики іноземних країн виявлення ризиків за операціями суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності є підставою для початку перевірки. У Чеській Республіці лише близько 5% перевірок проводяться без урахування даних системи аналізу ризиків [11]. Тобто вже під час проведення перевірки припущення підтверджуються або спростовуються.

Крім того за практикою європейських країн у випадку недопуску до перевірки оперативні підрозділи митних органів здійснюють примусовий вхід до приміщень підприємства, а подальшою перевіркою займаються кримінальні служби митниці.

Нагомість відповідно до статті 349 МК України суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності має право недопустити посадових осіб контролюючого органу до проведення документальної (планової чи позапланової) виїзної перевірки у разі відсутності підстав для їх проведення, визначених цим Кодексом, та неперед'явлення керівнику відповідного підприємства або уповноваженій ним особі під розписку посвідчення на право проведення перевірки та копії наказу.

За правилами частини четвертої статті 351 МК України документальна *невиїзна* перевірка проводиться посадовими особами органу доходів і зборів у приміщенні цього органу за умови направлення керівнику відповідного підприємства або відповідному громадянину рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особистого вручення зазначеним особам чи уповноваженим ними представникам під розписку письмового повідомлення про дату початку та місце проведення перевірки.

Отже, зі змісту вищенаведених норм вбачається, що документальна перевірка (виїзна або невиїзна) може бути призначена та проведена органом доходів і зборів лише в разі дотримання визначених МК України умов для відповідного виду перевірки.

З огляду на це судова практика налічує непоодинокі випадки звернення суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності до суду з позовами про скасування наказів про проведення документальної перевірки, визнання протиправними дій щодо призначення та проведення такої перевірки, обґрунтовуючи їх недотриманням контролюючими органами умов для призначення та проведення документальної перевірки.

Так, у справі № 821/568/17 Верховний Суд погодився з судами попередніх інстанцій про протиправність наказу про проведення документальної невиїзної перевірки з огляду на те, що *він не містить інформації щодо виявлення відповідачем ознак, які свідчать про можливе порушення законодавства України з питань державної митної справи з боку позивача, з яких декларацій, за який період тощо. Суд зазначив, що лист Одеської митниці ДФС (без номера та дати), не є належною підставою для призначення перевірки в розумінні пункту 1 частини другої статті 351 МК України, оскільки вказаний лист так само не свідчить про виявлення відповідачем можливих порушень Товариством законодавства України з питань державної митної справи (постанова від 18 грудня 2018 року [12]).*

Закріплення в МК України умов призначення та проведення документальних перевірок, наведених вище, не сприяє ефективному функціонуванню інституту постмитного контролю в Україні та, як наслідок, спрощенню й прискоренню митних формальностей.

Окремої уваги потребує питання повноважень та компетенції фахівців, які проводять документальні перевірки. Слід зазначити, що у структурі Державної фіскальної служби України (є правонаступником Міністерства доходів і зборів України) функції зі здійснення митного пост-аудиту шляхом організації та проведення документальних перевірок покладено на Департамент аудиту.

Між тим, надання суто податкової службі (головним територіальним управлінням в областях, місті Києві та Офісу великих платників податків ДФС, які наразі здійснюють ці перевірки)

повноважень на здійснення митного пост-аудит контролю негативно впливає на якість його проведення, оскільки під час проведення документальних перевірок більшість питань, що перевіряються, стосуються виключної компетенції митниць, потребують відповідних фахових знань і досвіду роботи у сфері державної митної справи. Для ефективного функціонування інституту митного пост-аудиту в Україні необхідно наслідувати досвід іноземних держав та створити відповідний орган постмитного контролю при митницях, провівши кваліфікований підбір кадрів.

Реорганізація Державної фіскальної служби України шляхом її поділу на дві служби: Державну податкову службу України та Державну митну службу України (згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 року № 1200 [13]) сприятиме вирішенню цієї проблеми шляхом закріплення на законодавчому рівні повноважень зі здійснення митного пост-аудиту за Державною митною службою України.

Також варто звернути увагу на тривалість документальних перевірок згідно із законодавством України у порівнянні з іншими країнами. Так, у середньому тривалість перевірки у країнах-членах Європейського Союзу складає близько 6 місяців та може продовжуватись на необхідний для аудитора час. Наприклад, у Литві допустимий строк перевірки складає 90 календарних днів та може бути продовжений до 180 календарних днів. У Словенії допустимий строк перевірки складає 6 місяців та може бути продовжений до 9 місяців. При цьому дні, проведені аудитором не в приміщенні підприємства, не зараховуються до цього строку [14, с. 167].

Водночас в Україні максимальний строк документальної перевірки складає 30 робочих днів та може продовжуватись лише на 15 робочих днів (частини восьма-дев'ята статті 346 та частина шоста статті 351 МК України). Безсумнівно, такий короткий строк проведення перевірки унеможливує здійснення ґрунтовного аналізу діяльності підприємства, його звітності.

Незважаючи на недосконалість чинного митного законодавства в частині регулювання інституту митного пост-аудиту, аналіз судової практики показує, що кількість справ щодо оскарження податкових повідомлень-рішень, прийнятих за результатами документальних перевірок, в яких суди підтримують позицію контролюючого органу, має тенденцію до зростання.

Наразі митні органи зустрічаються з масштабною фальсифікацією договорів (контрактів), інвойсів та інших товаросупровідних документів. Недостовірне заявлення митної вартості ввезеного товару є наслідком недостовірних відомостей про товар, а саме: країни відправлення та походження; транспортного засобу при відправленні і на кордоні; митниці на кордоні; опису товару (відсутність точних відомостей про модель, марку, асортимент товару); коду УКТ ЗЕД; ваги бруто і нетто.

У цих випадках має проводитися комплексне дослідження, яке митні органи в силу часових обмежень просто не в змозі здійснити під час митного оформлення товару, враховуючи необхідність отримання фінансової інформації від митних адміністрацій іноземних держав з метою перевірки заявлених декларантом відомостей про товар.

Тому суди при розгляді справ щодо оскарження податкових повідомлень-рішень, прийнятих за результатами документальних перевірок, мають надавати оцінку отриманій контролюючим органом у рамках автоматизованого обміну з митними адміністраціями іноземних держав інформації щодо переміщення товару з тим, щоб перевірити обґрунтованість висновків контролюючого органу про порушення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності митного законодавства.

На цьому наголошує також Верховний Суд у постановках від 28 лютого 2019 року у справі № 817/510/15 [15] та від 04 вересня 2018 року у справі № 813/2699/17 [16], зазначаючи, що формальне посилання судів попередніх інстанцій на подання декларантом повного пакету необхідних документів під час здійснення митного оформлення товару не узгоджується із обов'язком суду дослідити усі фактичні обставини справи.

**Висновки.** Здійснення митного контролю після випуску товарів у вільний обіг є для Державної митної служби України одним із найперспективніших заходів забезпечення дієвості митного контролю з метою сприяння міжнародній торгівлі та спрощення процедур торгівлі, партнерства між державою і бізнесом. За результатами проведеного аналізу встановлено необхідність внесення змін до законодавства України, розробки вітчизняної політики митного пост-аудиту, зокрема надання повноважень зі здійснення митного пост-аудиту Державній митній службі України, забезпечення достатнього рівня координації, планування і виконання процедури відповідно до статей 345-354 МК України, впровадження ефективно діючих механізмів відбору потенційних об'єктів перевірок дотримання митного законодавства, що здійснюються після митного оформлення.

**Список використаних джерел:**

1. Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (Київська конвенція) від 18 травня 1973 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_643](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_643).
2. Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у змінений редакції згідно з Додатком 1 до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур: Закон України від 05 жовтня 2006 року № 227-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-16>.
3. Про внесення змін до Закону України «Про приєднання України до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур»: Закон України від 15 лютого 2011 року № 3018-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3018-17>.
4. Таможенний контроль: на пути к международным стандартам: монографія / Полищук А.В., Пашко П.В., Самсонов Е.Б. и др. О. : «Пласке», 2009. 476 с.
5. Єдинак Т.С., Єдинак В.Ю. Постмитний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива // Вісник Академії митної служби України. 2008. № 4. С. 70–76.
6. Вакульчик О.М., Кнішек О.О. Концептуальні засади діяльності митних органів з постмитних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності // Вісник Академії митної служби України. 2009. № 2. С. 46–54.
7. Берзан А.А. Развитие методических основ посттаможенного контроля: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.05. М., 2007. 151 с.
8. Кудрявцев О.Е., Соловьев В.В. та Соловьева И.В. Выбор объектов таможенного аудита с использованием системы анализа и управления рисками : пособие. Ростов-н/Д: РИО Ростовского филиала РТА. 2005. 105 с.
9. Співак І.В. Технології митного контролю доцільно удосконалити. Вісник Нац. тех. ун. України «Київський політехнічний інститут». 2010. № 2 (6). С. 146–150.
10. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 07 травня 2019 року).
11. Матеріали Семінару ТАІЕХ з митного контролю після випуску товарів, 22-23 серпня 2016 року, м. Київ.
12. Постанова Верховного Суду від 18 грудня 2018 року у справі № 821/568/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/78626541>.
13. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України: постанова Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 року № 1200. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF>.
14. Костенко А.О. Механізми розбудови митного контролю після випуску товарів в Україні // Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України. 2017. № 1. С. 153–171.
15. Постанова Верховного Суду від 28 лютого 2019 року у справі № 817/510/15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/80198235>.
16. Постанова Верховного Суду від 04 вересня 2018 року у справі № 813/2699/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76246143>.