УДК 336.225.3

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ МИТНОГО ПОСТА-АУДИТУ В УКРАЇНІ

CURRENT PROBLEMS OF FUNCTIONING AND EVALUATION OF EFFICIENCY CUSTOMS POST- AUDIT IN UKRAINE

Єдинак Т.С.
кандидат наук з державного управління,
доцент кафедри обліку, аудиту,
аналізу і оподаткування,
Університет митної справи та фінансів

Коновалова О.В.
старший викладач кафедри обліку, аудиту,
аналізу і оподаткування,
Університет митної справи та фінансів

Герасимова В.А.
магістрант,
Університет митної справи та фінансів

У статті систематизовано теоретичні та нормативно-правові основи функціонування системи митного пост-аудиту в Україні. Визначено проблеми організації та здійснення митного пост-аудиту в сучасних умовах. Проаналізовано теоретичні підходи до оцінювання ефективності митного пост-аудиту.
Ключові слова: *митний пост-аудит, документальна перевірка, якість, результативність, ефективність перевірок.*

В статье систематизированы теоретические и нормативно-правовые основы функционирования системы таможенного пост-аудита в Украине. Определены проблемы организации и осуществления таможенного пост-аудита в современных условиях. Проанализированы теоретические подходы к оцениванию эффективности таможенного пост-аудита.
Ключевые слова: *таможенный пост-аудит, документальная проверка, качество, результативность, эффективность проверок.*

The theoretical and normative bases of the system of customs post-audit in Ukraine are systematized in the article. The problems of organization and implementation of customs post-audit in the modern conditions are determined. The theoretical approaches to the assessment of the effectiveness of customs post-audit are analyzed.
Key words: *customs post-audit, documentary check, quality, work performance, effectiveness of checks.*

Постановка проблеми. Перед усім світом загалом та Україною зокрема гостро стоїть питання забезпечення власної економічної безпеки країни шляхом недопущення фактів контрабанди, ввезення заборонених видів товарів, приховування товарів від оподаткування тощо з одночасним спрощенням та прискоренням митних процедур на кордоні. На стимулювання зовнішньоекономічної діяльності через спрощення митних процедур у всіх країнах світу та на недопущення ослаблення й зниження ефективності митного контролю спрямована Кіотська конвенція [1], якою проголошено, що сучасні методи роботи митних адміністрацій світу повинні ґрунтуватися на системі аналізу ризиків та методу контролю, який базується на методах аудиту.

Спрощення митних формальностей на кордоні у низці випадків приводить до неможливості об'єктивного визначення митної вартості товарів, їх класифікації, цільового використання товару тощо. За умови достатності процедур митного пост-аудиту та ліквідації вказаних порушень за його результатами максимально компенсуються втрачений за спрощеного митного оформлення рівень забезпечення економічної безпеки національного ринку та недобір платежів до Державного бюджету. Як наслідок, переорієнтація формату митного контролю від тотального на кордоні до митного пост-аудиту після випуску товарів у вільний обіг є однозначно необхідною.

З іншого боку, за умов значних масштабів порушень митного законодавства, що харак-

теризується великими обсягами контрабанди, ухиленням від сплати митних платежів, заниженням бази оподаткування, ввезенням товарів групи ризику під виглядом товарів групи прикриття тощо перед органами Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) стоїть завдання підвищення ефективності митного пост-аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми функціонування системи митного пост-аудиту в Україні широко досліджуються в працях вітчизняних науковців та практиків, таких як І.Г. Бережнюк, О.М. Вакульчик, Л.М. Івашова, М. Харкавий, В.Ю. Єдинак, В.А. Туржанський, І.С. Губіна, В.Ю. Фабіянська, Є.С. Дяченко, О.В. Шереметинська. Питання оцінювання ефективності митного пост-аудиту розглядають А.А. Капелюш, С.В. Шевчук, О.О. Книшек, О.А. Фрадинський, Ю.А. Ломейко та інші науковці.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте проблемам функціонування системи митного пост-аудиту та його ефективності після реорганізації Державної митної служби України й Державної податкової служби України у єдиний державний орган, а саме Державну фіскальну службу, в науковій літературі не було приділено достатньої уваги.

Формулювання цілей статті **(постановка завдання)**. Мета статті полягає у визначенні проблемних питань організації та здійснення митного пост-аудиту в Україні, що сприяють збільшенню порушень у сфері ЗЕД, а також пошуку напрямів підвищення економічної ефективності митного пост-аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні за умов фінансово-економічної та політичної кризи в Україні, що супроводжується збільшенням порушень митного та податкового законодавства суб'єктами господарювання, митний-пост аудит є об'єктивно необхідним. Функціонування системи митного пост-аудиту є важливою складовою ефективного митного контролю за здійсненням зовнішньоекономічних операцій суб'єктами ЗЕД та одночасного спрощення й прискорення митних процедур в Україні. З урахуванням доступу посадових осіб органів Державної фіскальної служби до більш широкого діапазону інформації, зокрема бухгалтерських документів та звітності підприємства після факту митного оформлення товарів та випуску їх у вільний обіг, а також можливості відстежувати рух цих товарів на внутрішньому ринку саме митний пост-аудит дає змогу сконцентрувати контрольно-перевірочні заходи на найбільш ненадійних суб'єктах та ризикових операціях.

Для «тіньового» та нелегального бізнесу перевірки після митного оформлення стають реальним гальмом незаконної діяльності, адже одного факту успішного переміщення через митний кордон товарів стає недостатньо для їх повного очищення від податкових зобов'язань та відповідного виду відповідальності перед державою.

Згідно з даними Державної фіскальної служби України вибірковість контролю на основі оцінювання ризиків у діяльності платника є головним принципом контрольно-перевірочної роботи підрозділів митного аудиту ДФС, що відповідає провідній міжнародній практиці. Завдяки концентрації на перевірках найбільш ризикових платників та операцій протягом 2017 року ДФС проведено 626 документальних перевірок з питань державної митної справи. За їх результатами донараховано 1,8 млрд. грн. Порівняно з показниками попередніх років кількість перевірок збільшилась майже в 2 рази (однією з причин такого зростання стало закінчення дії мораторію на проведення документальних перевірок підприємств з обсягом доходу до 20 млн. грн., що діяв у 2015–2016 роках). Так, у 2015 році проведено 341 митний пост-аудит, за результатами якого було донараховано 166,3 млн. грн; у 2016 році – 335 перевірок, за результатами яких донараховано митних платежів на суму 833,7 млн. грн. [1].

Донараховані у 2017 році суми в розрізі виявлених порушень мають такі показники:

– 42% становлять порушення вимог митних режимів (87,6 млн. грн.);

– 32% – заниження митної вартості товарів (67,3 млн. грн.);

– 13,5% – порушення вимог правил класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД (28,4 млн. грн.);

– 8,3% – неправомірне застосування пільг (17,3 млн. грн.);

– 4,4% – інші порушення митного законодавства (9,2 млн. грн.).

Лише за І квартал 2018 року до Державного бюджету України за результатами 218 проведених документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи надійшло майже 6,2 млн. грн. Загальна сума нарахованих грошових зобов'язань по сплаті митних платежів, що виникли внаслідок порушення суб'єктами ЗЕД митного законодавства, складає 21,7 млн. грн., з яких за результатами документальних перевірок з питань відсутності підтвердження автентичності матеріалів, наданих під час митного оформлення імпортованих товарів, донараховано 4,46 млн. грн. (20,5% загальної суми нарахованих грошових зобов'язань) [2].

Отже, суми донарахованих митних платежів за результатами проведених ДФС перевірок суб'єктів ЗЕД значні та з кожним роком збільшуються.

Як вже зазначалось, митний контроль будується на принципах, закладених у Міжнародній конвенції по гармонізації і спрощенню митних процедур (Кіотській конвенції), яка спрямована на забезпечення двох основних моментів:

– стимулювання зовнішньоекономічної діяльності через спрощення митних процедур у всіх країнах світу;

– недопущення ослаблення та зниження ефективності митного контролю [3].

У розділі 2 Додатку II Кіотської конвенції визначено, що контроль на основі методів аудиту – це сукупність заходів, за допомогою яких митна служба переконується у правильності заповнення декларацій на товари та достовірності зазначених у них даних, перевіряючи наявні у причетних до декларування осіб відповідні книги обліку рахунків, документи, облікову документацію та комерційну інформацію.

Всесвітня митна організація (World Customs Organization), членом якої є Україна, вважає, що без застосування пост-аудиту в діяльності митних служб, неможливо домогтися ефективної роботи митних органів. Завдяки застосуванню митного пост-аудиту митні органи справляються з великими обсягами переміщуваних товарів, не створюючи перешкод для учасників ЗЕД у здійсненні зовнішньоекономічних операцій. Таким чином, основним завданням митного пост-аудиту є формування прозорої системи митно-тарифного регулювання та контролю, які були б адекватними тенденціям міжнародної торгівлі, процесам інтернаціоналізації економіки та відповідали б нормам, які прийняті розвиненими країнами.

Однак функціонування системи митного пост-аудиту в Україні ускладнено низкою проблем:

1) домінування фіскальної спрямованості митного пост-аудиту (на жаль, функція швидкого наповнення Державного бюджету сумами донарахованих під час перевірок митних платежів разом зі штрафними санкціями є головною);

2) недосконаліть структури та недостатність чисельності підрозділів митного аудиту Головних управлінь ДФС, відсутність належного досвіду роботи з питань державної митної справи у фахівців підрозділів митного аудиту (після реорганізації Державної митної служби функції по організації та здійсненню митного пост-аудиту перейшли до Головних управлінь ДФС, а досвідчені практики або залишились у штаті митниць, або взагалі звільнились із митних органів);

3) недосконале нормативно-правове забезпечення (у вітчизняних нормативних документах не визначено поняття митного пост-аудиту); відповідно до статті 336 Митного кодексу України однією з форм митного контролю в Україні є проведення документальних перевірок підприємств, що є суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, щодо дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, зокрема своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів [4].

Таким чином, документальна перевірка як одна з форм митного контролю за своїм змістом відповідає проведенню контролю на основі методів аудиту, тобто здійснюється після проведення митного оформлення та випуску товарів у вільний обіг.

Оскільки митний пост-аудит – це діяльність органів ДФС з проведення документальних перевірок суб'єктів ЗЕД щодо підтвердження митної вартості товарів, країни походження товарів, тарифної класифікації, правильності застосування ставок мита та інших платежів, повноти та своєчасності сплати платежів тощо, то результатом (ефектом) будуть виявлені порушення митного законодавства, помилки суб'єктів ЗЕД у веденні обліку, складанні звітності та обчисленні сум митних платежів, що підлягають сплаті до бюджету.

Однак система митного пост-аудиту є багатоаспектною, що випливає з переліку його цілей та функцій, тому в результаті його ефективність залежить від сукупності окремих чинників. З огляду на специфіку митного пост-аудиту, як зазначають А.А. Капелюш та С.В. Шевчук, ефективність митного пост-аудиту доцільно оцінювати за такими критеріями:

1) ефективність контрольно-перевірочної роботи;

2) ефективність кадрового забезпечення;

3) ефективність використання бюджетного фінансування;

4) фіскальна ефективність [5, с. 90].

Сутність кожного критерія відображає група специфічних показників. Ці показники є відносними величинами та розраховуються коефіцієнтами, сформованими на основі статистичних даних. Саме у такий спосіб розрахунку уможливлюється більш об'єктивна оцінка ефективності митного пост-аудиту, адже абсолютні показники дають змогу провести лише поверхневий аналіз.

Результатом митного пост-аудиту є виявлені порушення митного законодавства, що тягнуть за собою донарахування митних платежів та штрафних санкцій. Саме сума донарахування платежів зазвичай використовується для обчислення показника ефективності митного пост-аудиту. Проте, на нашу думку, абсолютні суми донарахованих митних платежів ще не свідчать про ефективність, оскільки, як показує практика, суми донарахованих платежів відрізняються від сум перерахованих цих платежів суб'єктами ЗЕД до бюджету в декілька разів.

Як зазначає В.Ю. Фабіянська, рівень несплати не завжди є фактором неефективності вжитих контрольно-перевірочних заходів, оскільки донараховані суми можуть бути оскаржені суб'єктами ЗЕД в адміністративному або судовому порядку, що відтерміновує момент виконання грошових зобов'язань [6, с. 222]. Тому під час визначення ефективності документальних перевірок слід також брати до уваги кількість скарг підприємств на рішення або дії посадових осіб органів ДФС під час організації та вжиття контрольних заходів, а також результати справ, виграних у судах суб'єктами ЗЕД. Таким чином, вважаємо, що дійсний результат діяльності підрозділів митного пост-аудиту відо-

бражають чисті донарахування, тобто донараховані за результатами документальних перевірок митні платежі, зменшені на суми скасованих за рішенням суду платежів. Однак з огляду на те, що рішення про скасування можуть прийматись у наступні звітні періоди, визначити суму чистих донарахувань на конкретний момент часу абсолютно точно практично неможливо.

Також існує інший бік здійснення митного пост-аудиту: держава витрачає значні кошти на його організацію та проведення у вигляді видатків на утримання підрозділів ДФС, що вживають контрольних заходів (заробітна плата посадових осіб-членів комісій; нарахування на фонд оплати праці єдиного соціального внеску у розмірі 22%; знос обладнання, необхідного для організації та проведення перевірок; необхідний для перевірок мінімальний набір матеріальних цінностей; витрати на відрядження членів комісій тощо), тому для показника ефективності донараховані суми слід співвідносити з витратами, що привели до отриманого результату.

Окремі науковці та практики для визначення показника ефективності контрольного заходу зіставляють показник донарахованих сум податків з кількістю проведених перевірок, називаючи отриманий результат ефективністю однієї перевірки. Проте, на нашу думку, такий підхід не може характеризувати повною мірою ефективність митного пост-аудиту, оскільки виникає питання про те, якою взагалі має бути середня результативність однієї перевірки або праці одного контролера; чи є межа, до якої можна підвищувати ефективність митного пост-аудиту.

На думку М. Харкавого, ефективність і результативність пост-митного аудиту залежить безпосередньо від сформованої доказової бази на етапі підготовки та проведення документальних перевірок; як вже неодноразово зазначалось, фіскальні органи повинні підсилювати ефективність заходів, вжитих до перевірки, щодо збору та аналізу інформації, яка свідчить про факти порушення норм митного та податкового законодавства України. Розрахунок коефіцієнта фіскальної ефективності повинен ґрунтуватись на таких двох складових, як сума сплачених донарахованих митних платежів за результатами пост-митного аудиту; сума сплачених грошових зобов'язань, донарахованих фіскальними органами загалом по системі [7].

В науковій літературі також зустрічаються думки авторів про те, що відсутність порушень законодавства та донарахувань є найвищим показником ефективності контролюючого органу.

Отже, на нашу думку, в процесі формування системи оціночних показників дослідження якості та ефективності документальних перевірок необхідно спочатку визначити та структурувати масив таких показників, поділивши їх на дві основні групи, а саме показники якості та показники ефективності проведення митного аудиту.

Показник якості – це економічна категорія, що відображає результат проведеної документальної перевірки відповідно до поставлених завдань. На показники якості документальних перевірок може впливати низка факторів, таких як правильний відбір підприємств для документальних перевірок, час і місце проведення документальної перевірки, тривалість документальної перевірки, кількість членів групи перевірки, рівень їх кваліфікації, психологічний стан і настрій [8, с. 134].

Якщо розглядати поняття ефективності митного пост-аудиту, то загалом можна сказати, що цей показник характеризує співвідношення результату контрольно-перевірочних заходів та ресурсів, використаних для досягнення цього результату.

Тому, на нашу думку, для оцінювання ефекту від митного пост-аудиту необхідно використовувати такі показники:

1) результативність контрольного заходу – співвідношення результатів перевірки, що визначається розміром виявлених порушень та донарахованих митних платежів і штрафів, та використаних коштів державного бюджету для досягнення таких результатів;

2) ефективність контрольного заходу – кінцевий результат перевірки, що визначається розміром перерахованих суб'єктом ЗЕД до бюджету митних платежів та штрафів за умов використання мінімального обсягу бюджетних коштів, матеріальних та трудових ресурсів.

Висновки. Аналіз ефективності митного пост-аудиту є складним науково-практичним завданням, що вимагає використання широкого кола кількісних та якісних показників. Такий аналіз не повинен зводитись лише до оцінювання його результатів (сум донарахованих платежів), адже вирішення цього завдання вимагає використання широкого кола показників шляхом поєднання кількісного оцінювання результатів виявлених порушень митного законодавства з їх якісними характеристиками, а також причин виникнення порушень та аналізу ризиків їх виникнення в майбутньому. Для визначення ефективності контрольних заходів необхідно враховувати:

1) те, що суми донарахованих за результатами перевірки платежів разом зі штрафами та пенею повинні бути значно більшими за витрати на її проведення;

2) ймовірність сплати суб'єктом ЗЕД до бюджету донарахованих сум;

3) наявність достатньої доказової бази у органів ДФС в разі порушення та розгляду справи у суді щодо оскарження підприємством рішень за результатами митного пост-аудиту.

Крім того, такий аналіз має виявляти слабкі сторони організації, технології, методології митного пост-аудиту, а також повинен стати основою розроблення програми перспективного вдосконалення всієї системи митного пост-

аудиту в Україні. Розрахунок ефективності має нівелювати конфлікт інтересів між державою в особі органів ДФС та суб'єктів ЗЕД. Результативними показниками, які, зрештою, можуть свідчити про досконалість, прозорість та якість системи митного контролю загалом та пост-аудиту зокрема, мають бути максимальний обсяг сплачених суб'єктами ЗЕД митних платежів; позитивна динаміка та збільшення сумарного обсягу товарного експорту та імпорту; припинення контрабандних схем та схем ухилення від оподаткування товарів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. У 2017 році в пост-митному аудиті посилено контроль за діяльністю імпортерів. URL: http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/333421.html.

2. Рубан Н.О. Підрозділами митного аудиту проведено 218 документальних перевірок. URL: http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/338087.html.

3. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 18 травня 1973 року (у зміненій редакції). URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_643.

4. Митний кодекс України: Закон України від 13 лютого 2012 року № 4495-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17.

5. Капелюш А.А., Шевчук С.В. Оцінка ефективності пост-митного аудиту. URL: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjh_N7VjoHeAhXDlosKHQOZCCsQFjAAegQICRAC&url=http%3A%2F%2Ffkd.org.ua%2Farticle%2Fdownload%2F136463%2F136536&usg=AOvVaw0lw2mnGA0-DB_FfZKpN68e.

6. Фабіянська В.Ю., Попук Н.С. Економічна ефективність пост-аудиту. Економічний аналіз: зб. наук. праць / редкол.: В.А. Дерій (голов. ред.) та ін. Т. 19. № 1. Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет, 2015. С. 218–223.

7. Харкавий М. Оцінка ефективності пост-митного аудиту в Україні. URL: http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_4_2014_11_25/ocinka_efektivnosti_post_mitnogo_auditu_v_ukrajini/70-1-0-1089.

8. 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).